



DOCUMENTOS

■ **Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el Borrador del Plan de Prevención del Fraude**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción. Una primera impresión de la lectura
2. Aclarar qué se entiende por fraude fiscal. El apartado 6 del Borrador
3. Resumen de las medidas previstas y clasificación de las mismas
4. Cuestiones organizativas
5. La propuesta de aumento indiscriminado de obligaciones formales
6. Unas medidas de pedagogía tributaria
7. Información y asistencia. Las consultas tributarias
8. Colaboración social y alianzas institucionales
9. Relaciones con otros órganos y con otras Administraciones
 - 9.1. Coordinación con la fiscalía y las fuerzas de seguridad. El proyecto de policía fiscal
10. El control del cambio de residencia
11. Tramas organizadas en relación con el IVA. Especial referencia a las operaciones intracomunitarias
12. Fraude inmobiliario
 - 12.1. La Información. ¿ Más información o uso eficiente de la información ya disponible ?
 - 12.2. Inscripción en el Registro de la Propiedad de todos los documentos privados y los pagos anticipados
 - 12.3. Otras cuestiones. Especial referencia al control de los arrendamientos

13. El fraude en el ámbito de las actividades económicas

13.1. Los regímenes objetivos de estimación de rentas

13.2. El tratamiento de los nuevos empresarios y profesionales: ¿defraudadores fiscales en potencia?

14. El fraude en los procedimientos de recaudación

15. Reducción de la litigiosidad

16. Otras cuestiones

16.1. Administradores de hecho y levantamiento del velo

16.2. Control de los Productos Financieros

16.3. Mejora de las condiciones para la regularización voluntaria

17. Conclusiones

I. Introducción. Una primera impresión de la lectura

El 29 de noviembre de 2004, el Secretario de Estado de Hacienda, Miguel Ángel Fernández Ordóñez, presentó el Borrador del *Plan de Prevención del Fraude Fiscal*, con más de trescientas medidas operativas, organizativas y normativas para prevenir la evasión de impuestos. La adopción del mismo fue justificada con las siguientes palabras: “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 primera impresión, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), entiende que el Borrador cumple su papel; intenta identificar los principales problemas que dan lugar a la aparición del fraude en España, y seguidamente, señala posibles mecanismos de respuesta. Todo ello, como no puede ser de otra manera, mediante expresiones genéricas, necesitadas de concreciones. Concreciones que desde esta primera valoración tenderán a ser muy numerosas y de importante calado.

También de una lectura inicial quedan patentes varios aspectos de distinto ámbito y de valoración asimismo diversa. De una parte, de este Plan se desprende sin dificultad que se identifican claramente como bolsas de fraude sectores muy concretos de la economía, como son las actividades económicas en general, en particular en lo relativo al IVA, y de forma muy específica, el sector inmobiliario. Se reconoce asimismo el destacado papel de la globalización económica como elemento favorable al desarrollo de conductas elusivas y

evasivas en el ámbito de la imposición, sobre todo porque los ordenamientos nacionales todavía no han adoptado medidas en aras a su corrección. Iremos señalando cómo esta identificación es limitada, al no prestar atención a otros aspectos que la sociedad conoce como ámbitos en los que también el fraude puede surgir con frecuencia, y a los que el Borrador del Plan apenas dedica atención.

Para hacer frente al fraude, el Plan de Prevención invoca un necesario cambio de filosofía en el *modus operandi* y en la planificación de la labor inspectora. Como proclamó en el acto de presentación del Borrador el Secretario de Estado de Hacienda, “si hasta ahora los agentes se dedicaban a revisar declaraciones sin más, ahora se pretende que se dediquen a tareas de investigación contra el gran fraude...queremos una mayor presencia de los inspectores en la calle, donde se comete el fraude, con una actitud más detectivesca” (sic). Algo se habrá avanzado si este Borrador sirve para centrar la atención en la gran masa de obligados que no declaran y no tanto en detectar errores e infracciones en los declarantes. Es bueno que la Administración Tributaria abandone la práctica de priorizar su labor comprobadora en los declarantes, en una actitud que en algunos países latinoamericanos se define muy gráficamente como de “ir a cazar al zoológico”. Sin embargo, estas intenciones se ven contradichas cuando se comprueba que el Borrador apenas dedica atención a situaciones patológicas de ausencia de declaración que afectan a sectores enteros de la economía (economía sumergida) en contraste con la gran profusión de propuestas de aumento de la presión fiscal indirecta respecto a quienes vienen cumpliendo sus obligaciones tributarias.

De otra parte, el Borrador pretende estructurarse en medidas de prevención del fraude antes de que éste se produzca y en medidas de lucha contra el fraude cuando éste ya existe. Sin embargo, lo que se refleja en el texto es una duplicidad de referencias, con un análisis reiterativo y soluciones prácticamente idénticas para ambas situaciones.

Finalmente, puede señalarse cómo el Borrador del Plan va tratando de identificar las medidas que podrían dar respuesta a los elementos favorables al desarrollo del fraude fiscal en España, y que creemos pueden identificarse en cinco bloques:

- a) Mejora en la educación cívica de los ciudadanos, ya desde la escuela, que conlleve no sólo una mejor percepción social de la necesidad de pagar impuestos, sino también un mayor rechazo a las conductas defraudatorias de quienes no cumplen con sus obligaciones fiscales.
- b) Mayores recursos para la AEAT, así como una mejora en la propia estructura interna, en aras a una utilización más eficiente de los recursos disponibles.
- c) Necesidad de algunas modificaciones normativas y de introducción de soluciones normativas a algunos problemas nuevos, como los derivados de la internacionalización de la economía

- d) Desarrollo de la coordinación interadministrativa, de modo que se aúnen esfuerzos por las distintas Administraciones, evitando actuaciones reiteradas e inconexas que no permitan alcanzar resultados.
- e) Intensificación de la obtención de información tributaria, y uso eficiente de los datos disponibles.

De estos factores, tanto lo que se refiere a la educación cívica como a la estructuración interna de la AEAT, no va a merecer una destacada atención por nuestra parte, aunque alguna mención específica será realizada a lo largo del presente informe. Son los tres elementos señalados en los últimos lugares los que, desde la perspectiva de la AEDAF, merecen una atención más profunda.

En suma, y como consecuencia de esta primera impresión, la AEDAF ha de congratularse por el hecho de que la Administración tributaria haya tenido a bien hacer una *catarsis*, poniendo negro sobre blanco lo que ella misma considera actuales deficiencias del funcionamiento y organización de la Administración fiscal y, en concreto, de la Agencia Tributaria. Posicionamientos como el de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, criticando la publicación del Borrador del Plan de Prevención porque “ha puesto de manifiesto las deficiencias de la Agencia y las medidas para investigar los fraudes” no son de recibo. El secretismo ni es argumento ni es solución de nada. Esta loable pretensión de la Administración Tributaria de abrir al debate público el problema de la prevención y lucha contra el fraude es lo que ha compelido a la AEDAF a elaborar el presente Informe.

Sobre todo, si tenemos en cuenta que la lucha contra los incumplimientos tributarios es una obligación de la Hacienda Pública en un Estado democrático. Y el Tribunal Constitucional (TC) ha venido legitimando la lucha contra el fraude de ley en la necesaria “solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos”. Así, en el conocido FJ Tercero de la sentencia de 76/1990, de 26 de abril, el TC legitimaba los instrumentos de lucha contra la defraudación –las potestades de inspección y comprobación– argumentando que de no existir estos instrumentos a favor de la Administración, “se produciría una distribución injusta de la carga fiscal”, pues “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”.

El Borrador del Plan de Prevención del Fraude Fiscal incide, por tanto, en lo que es un deber constitucional de la Administración tributaria. Aunque en el mismo observamos una clamorosa ausencia de autocrítica. Como ha señalado algún miembro de la AEDAF, sólo hay una parca referencia a la litigiosidad tributaria y apenas una mención perdida en el texto del Borrador al régimen de financiación de la Agencia Tributaria y a los perniciosos efectos que el mismo está provocando, traducidos en el fomento de un interés del Inspector en el levantamiento de actas. Es curioso observar como al referirse en el apartado 11.3 a las medidas relacionadas con la redefinición de la planificación y, en concreto, con la supresión del objetivo basado en el importe de la deuda liquidada, no hay referencia alguna a las deudas liquidadas que son posteriormente anuladas como consecuencia de

los recursos entablados por los particulares, de manera que el sistema de retribuciones parece relacionarse, en todo caso, con la eficacia recaudatoria pero no con la efectiva confirmación por los tribunales de las deudas liquidadas. Por no hablar de una absoluta preterición de los fines de justicia del sistema. No puede haber lucha contra el fraude a espaldas de la realización de la justicia tributaria, con todas las limitaciones que se desprenden de proceder de la AEAT, encargada de la aplicación de los tributos.

Pero, comenzando por el principio, hay que referirse a la necesidad de delimitar lo que se entiende por fraude.

2. Aclarar qué se entiende por fraude fiscal. El apartado 6 del Borrador

La AEDAF entiende que 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”.

Lo primero que hay que destacar es que el no pago o no ingreso no formará parte del concepto de fraude cuando medie un error del ciudadano. En el Borrador del Plan se hace referencia a que no todas las conductas que dan lugar a la falta de ingreso de la deuda tributaria se pueden identificar con fraude, particularmente por que la mayoría de los ciudadanos carecen de formación específica para hacer frente a las obligaciones fiscales. En su pág. 25 señala el Borrador que “en consecuencia, la prioridad la deben constituir los incumplimientos sistemáticos, las tramas organizadas para defraudar y, en general, las conductas dolosas, puesto que estos comportamientos no sólo son los más nítidamente percibidos como fraude por los ciudadanos, sino también los de mayor gravedad”. De ahí se deriva que resulta imprescindible el mantenimiento de los servicios de información y asistencia a los ciudadanos. Sobre la visión que de estos servicios tiene el Borrador nos pronunciaremos más adelante.

En segundo lugar, el Borrador del Plan no diferencia entre el fraude y el derecho a la lícita planificación fiscal, a la que el contribuyente puede haberse acogido en uso de su libertad económica. Del concepto de fraude que maneja el Plan se desprende que basta que la Inspección califique un negocio realizado por el contribuyente al amparo de una lícita economía de opción como fraudulento o evasivo para que automáticamente se identifique este comportamiento ante la opinión pública como fraudulento. Y ello, cuando las calificaciones que pueda realizar la Administración Fiscal son siempre provisionales en la medida en la que la última palabra la tienen los tribunales de justicia. Por eso, cuando se dice que hay que perseguir el fraude fiscal y para ello se proponen una serie de medidas, hay que empezar por aclarar de qué se está hablando y por decir muy claro que no es necesariamente fraude lo que la Administración entiende en cada caso que lo es. El concepto de fraude y evasión es un concepto objetivo y a él hay que referirse.

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 incumplimiento 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*”.

Es importante tener en cuenta esto, pues la existencia del concepto “*fraude de ley*” que la LGT de 1963 recogía en su art. 24 y que la LGT de 2003 cambia por el término “*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*”, introduce ciertas dosis de confusión. Así, es habitual hablar de “*fraude*” en el sentido de “*fraude mediante abuso de las formas*”, lo que se suele denominar *elusión fiscal*, que consistiría en aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas frente a la *evasión*, que supondría una violación de la norma tributaria, como consecuencia del impago del tributo.

Sin embargo, en diversos ordenamientos tributarios se recurre al término “*fraude*” utilizando este vocablo como equivalente a “*conducta defraudatoria*”. Así, en la terminología italiana, cuando se habla de “*frode fiscale*”, o en la literatura francesa, cuando se utiliza el concepto “*fraude fiscale*”. En la terminología italiana el “*frode*” es, precisamente, una violación de la obligación tributaria caracterizada por una particular intensidad del dolo, es decir, un supuesto especialmente grave de lo que en Italia se denomina “*evasione fiscale*”. En el caso francés, el concepto “*fraude*” equivalía tradicionalmente a *evasión fiscal*, esto es, al incumplimiento de la norma que obliga a pagar el tributo, o, lo que es lo mismo, a la “*violación deliberada de una obligación fiscal*”.

- Por tanto, cuando hablamos de *fraude tributario*, cabría entender que nos estamos refiriendo tanto al fraude entendido como *elusión fiscal*, esto es, evitación del pago del tributo o aminoración del importe a pagar utilizando estructuras abusivas u 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. Esta es la acepción de *fraude fiscal* o *tributario* que abarca tanto la *elusión* como la *evasión fiscal*. Por su parte, el Plan de Prevención maneja un concepto de fraude que se infiere de las características contenidas en la página 17 del Borrador. A partir de estas notas podemos deducir que el fraude se define como un incumplimiento de obligaciones tributarias contraviniendo la normativa tributaria y que, para el Borrador, la *elusión* tiene en muchos casos un claro componente de 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 Borrador del Plan de Prevención debería haberlo intentado. AEDAF entiende que el Plan de Prevención 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, I 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 tributo “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. Ello se ve reforzado por las exigencias impuestas por el enorme volumen de gasto público “estructural”, inherente al Estado del Bienestar, y que nuestra Constitución ampara si tenemos en cuenta, tanto que el art. 31, 2 de la Norma Fundamental exige una “asig-

nación equitativa" del gasto, lo que se manifiesta en primer lugar en la "garantía de una mínima satisfacción de necesidades públicas por encima de intereses particulares", como que esa "mínima satisfacción de necesidades" está en directa relación con los principios rectores de la política social y económica del Capítulo III del Título I de la Constitución.

Ello permite dar cobertura jurídica a la justificación del Plan de Borrador del Fraude que hace la propia Secretaría de Estado de Hacienda: "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". La 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", lo que, a su vez, justifica flexibilizar los imperativos de tipicidad y seguridad jurídica para que la Hacienda Pública lleve a cabo una aplicación análoga del tributo.

Ahora bien, esta argumentación resumida de una forma simplista en la idea de que hay que prevenir y combatir el fraude porque "lo que unos no paguen tendrán que pagarlo otros", 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 económica de los particulares, expresado en la realización de los distintos hechos imponibles 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 Plan 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. Así lo pone de manifiesto el *Informe Ruding*, elaborado por el Comité Europeo de Expertos sobre la Tributación Empresarial en 1990, que establece el principio de autonomía de la voluntad, según el cual "...cada contribuyente tiene derecho a organizar o conducir sus asuntos de una forma que minimice su carga fiscal".

La posibilidad lícita de que los ciudadanos ordenen fiscalmente sus asuntos, es una realidad hoy ampliamente reconocida. Valga como muestra la importante jurisprudencia del Tribunal Supremo americano (293, U.S., 1935, 465). En nuestro país se han pronunciado en este sentido, tanto el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 137/1996, de 31 de octubre (FJ 2º), que ha hablado del derecho de los sujetos a planificar su actividad empresarial "confiados en la legislación que se hallaba vigente". También 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".

Reconociendo la libertad de los ciudadanos para elegir uno u otro negocio, una u otra forma jurídica, la búsqueda de un ahorro o ventaja fiscal será jurídicamente un "motivo", irrelevante jurídicamente. De esta manera, el ejercicio de la libertad económica y la liber-

tad contractual permiten que las partes tengan como “motivo” de un acto o negocio que afecte a su esfera privada de intereses cualquier finalidad lícita, incluida la persecución de ventajas fiscales.

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 circunstancias 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.

Esta cuestión debería haberla aclarado de modo inicial el Plan de Prevención del Fraude. Por el contrario, el Apartado 6 del Borrador del Plan, titulado *Ingeniería fiscal y fraude en el ámbito internacional*, hace referencia a los “negocio anómalos” calificándolos como *fraude sofisticado*, desdeñando por tanto la diferencia entre *evasión* y *elusión* y acusando a “despachos y entidades” de comercializar “técnicas de ingeniería fiscal”. El lenguaje despectivo, quizás instigado por algunas recientes sentencias del TS (en algún caso, muy criticables) relativas a negocios anómalos clásicos en nuestra historia reciente (obligaciones bonificadas, sentencia del TS 20 de febrero de 2004; cédulas bonificadas, sentencia de 11 de mayo de 2004; bonos austriacos, s. de 11 de mayo de 2004), no puede ocultar que *comercializar con figuras de ingeniería fiscal* muchas veces no es más que aprovechar legítimamente ventajas fiscales que derivan de las imperfecciones del ordenamiento y quienes así lo hacen cumplen su cometido profesional.

El Plan propone un tratamiento de estos negocios “mediante medidas integradas en una estrategia global que vayan más allá de unas regularizaciones aisladas”, para lo que se propone elaborar y actualizar permanentemente una base de datos en la que se reflejen las formas de fraude basadas en la utilización de figuras negociales anómalas.

Ello supone ignorar que los negocios anómalos como todas las formas de elusión no son susceptibles de un tratamiento *global*. Los supuestos de elusión tributaria se combaten bien con cláusulas antielusorias generales, como la tradicional del art. 24 de la LGT de 1963 (fraude de ley) o la actual del art. 15 de la LGT 2003 (conflicto en la aplicación de la norma

tributaria), bien con cláusulas generales, esto es medidas legislativas tendentes a *adelantarse* a las maniobras elusorias de los particulares (presunciones, ficciones, hechos imponible complementarios). Cuando el ordenamiento contempla una cláusula general de fraude, simulación, abuso o *conflicto*, la Administración puede desconocer el negocio realizado por el obligado tributario y hacerle tributar por el negocio que *debería haber realizado*. Pero, y esto es nota distintiva de este tipo de cláusulas, la aplicación ha de ser singularizada y la prueba de la concurrencia del presupuesto aplicativo ha de correr siempre a cargo de la propia Administración. No caben aplicaciones automáticas de estas cláusulas, y menos aplicaciones masivas como propone en Plan de Prevención.

A lo que hay que añadir que entre las cuestiones que el Plan de Prevención quiere incluir en esa base de datos de *negocios anómalos* se encuentra el *régimen sancionador aplicable*. Sabido es que la aplicación de las cláusulas de fraude, abuso o conflicto no conllevan sanción (así lo contemplaba el art. 24 de la LGT de 2003 y lo recuerda el art. 15,3 de la LGT de 2003), frente a la simulación que, precisamente por la concurrencia de una *realidad aparente basada en la falsedad*, se sanciona. Y conocida es también la propensión de la Administración a calificar los negocios anómalos como simulación para poder así aplicar las correspondientes sanciones. ¿Está el Plan de Prevención del fraude reconociendo que ésta será la línea de actuación en el futuro y que la tendencia va a ser a calificar estos negocios como simulados y no como abusivos con la finalidad de imponer sanciones?

El Apartado 6 incluye una referencia al fraude a través de paraísos fiscales y de Estados de Baja Tributación. 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 “riza 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.

Cierto es 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”. La OCDE está empeñada en una lucha contra las *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, mientras que los presuntos paraísos se defienden a partir de la regla del *level playing field* o trato similar a todas las jurisdicciones. 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.

En este marco de dimensiones supranacionales, los Estados poco pueden hacer salvo adoptar medidas normativas internas antiparaíso que ya son abundantes en nuestro Derecho; tanto la *lista negra* del RD 1080/1991, modificada por el RD 116/2003, de 31 de enero, como medidas como el mantenimiento de la residencia (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... Con este arsenal normativo las referencias contenidas en el Borrador sueñan a superfluidades.

Tampoco la referencia a los territorios de Baja Tributación es convincente. Es verdad que el sistema de "listas negras" para fijar los territorios calificados como paraísos fiscales presenta el problema de que fuera de las mismas podemos encontrarnos con Estados de tributación comparativamente inferior a los que no sería posible aplicar las medidas internas antiparaíso y, como señala el propio Borrador del Plan, en los paraíso se sitúan las *base companies* mientras que se suele operar desde estos territorios de baja tributación. La cuestión es que el Borrador no se propone una definición clara de tales territorios que, por otro lado, tampoco existe en nuestro ordenamiento interno. La que se desprende del art. 92 del TRLIRPF, al referirse a los presupuestos de aplicación de la *transparencia fiscal internacional* hace referencia a un "gravamen de naturaleza similar o idéntica al IS inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas del citado impuesto" no es convincente y ha planteado muchísimos problemas en la práctica (junto con la extraordinaria exigencia de requisitos para su aplicación, el minucioso detalle de rentas pasivas implicadas, los porcentajes de cumplimiento de determinados requisitos...) derivando en una inaplicación generalizada de la figura. Lo que contrasta, dicho sea de paso, con las pretensiones del Borrador de ampliar su aplicación a los productos tecnológicos; ¿No se pueden entender incorporados a través del gravamen de los cánones que generan? ¿Por qué se presume que no hay actividad empresarial en torno a dichos productos?

En este marco un Plan 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 antifraude 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 o por utilizar las posibilidades de la cláusula contenida en los Convenios al amparo del art. 26, 2 del Modelo OCDE 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. Pero difícilmente un Plan de Prevención del fraude puede aportar soluciones más allá de una superflua relación de meras buenas intenciones. Si la conclusión del Plan es que para combatir el fraude a través de paraísos fiscales o áreas de baja tributación hay que potenciar la participación de España en los foros internacionales o aplicar la cláusula del *beneficiario efectivo* (cosa que se viene haciendo, por que la misma junto con las demás cláusulas *LOB'S* aparece casi, como un recurso estilístico en los convenios firmados al amparo del Modelo OCDE) resulta palmaria la pobreza de aportaciones de este Apartado 6 del Borrador del Plan de Prevención del Fraude.

3. Resumen de las medidas previstas y clasificación de las mismas

Al margen de las medidas organizativas, que serán objeto de un análisis más detallado, las medidas propuestas por el Borrador del Plan de Prevención del Fraude se pueden clasificar en medidas de obtención y administración de la información con relevancia tributaria, medidas de *control* y medidas cautelares.

Entre las medidas orientadas a obtener y tratar la información destacan las siguientes:

- Integración en una base de datos específica de la información para el seguimiento y control de tramas organizadas.
- Requerimientos selectivos y periódicos de información a operadores económicos que desarrollan su actividad en los sectores en los que habitualmente operan tramas de fraude organizadas.
- Elaboración de un sistema de control informatizado que permita detectar sociedades domiciliadas en "nidos o buzones de empresas".
- Creación en la Intranet de la Agencia de un módulo específico de información sobre tramas de fraude.
- Perfeccionamiento de los actuales sistemas de intercambio de información entre los estados miembros de la Unión Europea en relación con el IVA.

Tampoco las medidas propuestas suscitan ninguna observación salvo en las dos siguientes cuestiones que pasamos a comentar:

En primer lugar, el hecho de que los medios de los que actualmente dispone nuestra Administración tributaria -medios jurídicos atribuidos por nuestro ordenamiento- son más

que suficientes para obtener los datos que se requieren y para gestionar esa información en la forma en que sea más eficaz. Es decir, la información que actualmente los contribuyentes suministran a la Administración es tanta y tan constantemente actualizada que no deben establecerse nuevas cargas y deberes en tal sentido, pues más bien, si existen problemas en este aspecto, son debidos a la dificultad de su manejo y de su interés objetivo en una gestión tributaria orientada a la detección de “tramas organizadas”.

En segundo lugar, se observa la utilización de dos términos –“trama organizada” y “operadores de riesgo fiscal”- determinantes a efectos de que la Administración pueda desplegar una mayor atención informativa y que el Borrador ni siquiera perfila en su definición. Aunque tal definición es importante para la propia Administración, pues delimitaría así la activación de sus potestades sobre estos sujetos, también lo es para los contribuyentes que no deseen verse implicados en estas “tramas” o ser calificados como “de riesgo fiscal”, por lo que su delimitación en términos objetivos y claros no es una cuestión baladí.

Entre las medidas de control que se proponen para los integrantes de estas tramas o aquellos catalogados como operadores de riesgo fiscal destacan:

- La personación en las instalaciones del operador sin comunicación previa tras el alta en el ROI para verificar la realidad de la actividad declarada.
- El programa de visitas sistemático, obligatorio y continuado en el tiempo a aquellos contribuyentes que han accedido al Registro y que presenten perfiles de riesgo.
- La inclusión del contribuyente en el Plan de Inspección.

Aunque todas las medidas citadas son actualmente posibles en el marco de nuestro ordenamiento vigente, sin embargo su establecimiento con carácter automático, de forma que cualquiera de los supuestos de hecho contemplados dé lugar a la inmediata actuación comprobadora, no parece adecuada pues nunca se garantizaría la generalidad de su aplicación a todos los contribuyentes o nos llevaría, nuevamente, a la necesidad de concretar quiénes se integran en “tramas organizadas” o son “de riesgo fiscal”. Sobre este último concepto volveremos más adelante.

Por otra parte, el sometimiento automático a una comprobación inspectora a consecuencia de la solicitud de una devolución de ingresos o a quienes accedan a un registro de operadores es una medida desproporcionada cuyos efectos no siempre son previsibles sobre los proyectos de actividades empresariales.

Entre las medidas cautelares, el Borrador del Plan postula las siguientes:

- Depuración periódica del Registro utilizando los criterios de riesgo previstos para controlar las solicitudes de alta.

- Diferenciación en los plazos de tramitación de las solicitudes de alta en el Registro de los casos con indicios de riesgo, en los que el acento no debe ponerse en la rapidez, sino en la seguridad.
- Recopilación, en el momento del control de acceso al Registro, de la información de interés sobre aquellos contribuyentes a los que se haya denegado el acceso (socios y administradores, representantes, domicilios, etc.) para que sea incorporada a una base de datos específica para el seguimiento y control de este tipo de fraude.
- Acuerdos de entendimiento y establecimiento de códigos de conducta en virtud de los cuales los miembros del sector se comprometen a garantizar la corrección de las operaciones con sus proveedores y clientes y a colaborar con la Administración Tributaria en la erradicación de las prácticas irregulares.

Respecto de las dos primeras medidas antes citadas cabe destacar que su implantación puede tener consecuencias económicas inmediatas y no deseables sobre las empresas afectadas que verán limitadas sus perspectivas y proyectos de actuación. Respecto de la tercera, posiblemente incidirá sobre sujetos o personas ajenas a las tramas organizadas con las que su relación ha podido ser accidental y transitoria, personas que normalmente soportarán las consecuencias desfavorables (responsabilidad tributaria, etc.) ya que los verdaderos implicados habrán tomado medidas para eludirlas y resultarán insolventes o deslocalizados. Como reconoce el propio Borrador, “habitualmente ninguno de los intervinientes en la trama tiene patrimonio para hacer frente a la deuda, por lo que la recuperación de las cuotas defraudadas muchas veces no resulta posible”. Ello pone de manifiesto la impropiedad de la medida.

4. Cuestiones organizativas

El Borrador del Plan de Prevención del Fraude entra de lleno en el planteamiento de reformas competenciales de los órganos de la Administración para hacer más eficaz su actuación. Bienvenidas sean todas las modificaciones en pos de la eficacia, que es uno de los criterios cardinales en el desarrollo de la actuación administrativa, según el art. 103, 1 de la Constitución. Desde este punto de vista, y en esto coincidimos con las manifestaciones de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, lo fundamental sería aprobar el Estatuto Orgánico de la Agencia. Ahora bien; algunas de las reformas competenciales y orgánicas que propone el Borrador no son asumibles por parte de la AEDAF.

Así, en el Epígrafe 10 del Borrador se deja entrever lo que es la filosofía del texto en materia de organización: cuestionar el modelo funcional de organización de la Agencia y la propuesta de creación de órganos centrales de coordinación. Entre éstos, se propone una Delegación Central de Grandes Contribuyentes con competencias que actualmente tiene la ONI y una Oficina Nacional de Investigación del Fraude de carácter horizontal. En cuanto a la organización de las Administraciones de la Agencia a efectos de ejercicio de las competencias de control tributario, se postula un nivel básico, que controlaría contribu-

yentes de la circunscripción territorial que no desarrollen actividades empresariales o profesionales y un nivel superior; para todo tipo de contribuyentes, aun cuando sean de fuera del ámbito territorial.

Sin embargo, lo que en realidad asoma detrás de este cuestionamiento del modelo "funcional" es la crítica a la distribución competencial, a la "medida de la competencia" actualmente vigente y a lo que la misma tiene de garantía para el particular. Recordemos que el modelo funcional significa organizar la Administración a partir del reparto de funciones públicas y éstas han de entenderse como un conjunto de poderes jurídicos o potestades de los que es titular un ente público; así podemos hablar de una función comprobadora, liquidadora, recaudadora. ... Esto es; se trata de un modelo basado en el reparto de potestades a los distintos entes públicos que las detentarían de modo privativo y que sólo las compartirían con otros entes en tanto la ley lo prevea expresamente. La medida de las potestades que corresponden a cada órgano es la competencia material y ésta, fijada expresamente en la ley, es una garantía para el particular. Éste sabe que un determinado ente sólo podrá ejercitar respecto a él las potestades de injerencia que estén comprendidas en el ámbito de su competencia legalmente atribuida. Si se abandona un modelo competencial, donde los ámbitos del *agere licere* se reparten de manera clara a través de la regla de la competencia material, se abre paso un sistema donde *todos pueden hacer de todo*. Y ello, en lugar de agilizar el ejercicio de las funciones públicas tributarias provoca inseguridad al contribuyente y le sitúa ante una auténtica situación de sujeción al omnímodo poder público de una única Administración fiscal; la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En una *relación especial de sujeción*, como veremos después. Una expresión de esa filosofía de que *todos puedan hacer todo* es que en el epígrafe 10,7 se propone que la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales regularice IVA y que la Inspección Financiera y Tributaria regularice Impuestos Especiales.

Esta filosofía puede suponer eliminar la singularidad de las comprobaciones por los órganos de gestión. A juicio de la AEDAF se deben mantener las actuaciones de comprobación limitada, que tienen una función fundamental; controlar las declaraciones más sencillas. La nueva LGT de 2003, aunque admite que la comprobación limitada pueda desempeñarla cualquier órgano de la Administración Tributaria y, por tanto, también la inspección, acepta que es una función con un contenido muy claro que, por ejemplo, excluye el análisis de los libros de contabilidad (art. 136,2). Aunque podrían estudiarse alguna propuesta como la del Borrador 154 del Plan de Prevención, que en relación con las Grandes Empresas propone la integración de las Unidades de Gestión como un órgano más de Inspección, "de tal forma que todas las unidades de dichas Dependencias puedan aplicar tanto el procedimiento de gestión como el inspector", en relación con contribuyentes que no tengan la condición de *gran empresa* no es asumible el discurso tendente a la laminación de una comprobación gestora sin análisis de la contabilidad. Ello supondría una involución en un proceso paulatino, consolidado en los años 80 y 90, donde, a la atribución de competencias liquidadoras a la Inspección (Ley 10/1985 de 26 de abril) siguió, en el art. 99 de la Ley 18/1991 del IRPF, la asignación competencias a los órganos de gestión

para dictar liquidaciones provisionales, que se extendería a todo el sistema tributario en el art. 23, redactado por la Ley 25/1995, de 20 de julio de reforma de la LGT. El problema del carácter provisional de estas liquidaciones, con el riesgo que ello entraña para la seguridad jurídica del contribuyente, puede solventarse defendiendo la condición “parcialmente definitiva” de las mismas, esto es, la existencia en estas liquidaciones provisionales de un cierto carácter preclusivo; preclusividad de medios que la LGT de 2003 viene a reconocer para las liquidaciones provisionales resultantes de la comprobación limitada en su artículo 140, 1.

Sin embargo, detrás de los ataques, consistentes en afirmar que esta división de funciones produce “zonas de sombra” y que la comprobación limitada no permite “descubrir ingresos no declarados” está la reivindicación –procedente de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado– de una reestructuración completa de la Agencia que pase por crear un Departamento de Control que asuma todas las competencias de comprobación de cualquier contribuyente, incluido el sistema de módulos. Algo de esta propuesta se deja traslucir cuando el Borrador 138 propone que las actuaciones inspectoras puedan realizarse por Unidades de Módulos cuando el contribuyente haya declarado con aplicación de los regímenes objetivos de tributación pero se detecte que incurre en alguna causa de exclusión. Ello supone dinamitar esta tradicional distinción de funciones y hacer tabla rasa de una elemental distinción de los contribuyentes en función del volumen y naturaleza de sus ingresos. La AEDAF no puede aceptar esta conclusión, porque además es contradictoria con un Borrador de Plan que hace de la clasificación de los contribuyentes en “grupos de riesgo” una de sus banderas.

Como tampoco, en cuanto a las funciones de la Administración, se puede aceptar que se postule la necesidad de notificación y la autorización del Delegado en la investigación de movimientos de cuentas corrientes, pues ello colisionaría con las más elementales exigencias de tutela de la intimidad, que, como ha dicho el Tribunal Constitucional en sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, abarca también la “intimidad económica”.

5. La propuesta de aumento indiscriminado de obligaciones formales

El Capítulo III del Borrador del Plan de Previsión del Fraude, titulado *Información y Actuaciones Preventivas*, comienza señalando que “la obtención de información y su explotación” es esencial para la prevención del fraude. Después de esta obviedad, el Plan reflexiona sobre el nivel de información manejado actualmente por la Administración Tributaria y llega a la sorprendente conclusión de que éste es insuficiente. No hay tampoco aquí autocritica sobre la descoordinación o el inadecuado manejo de esa información. Por el contrario, y por si no fuera poco la tradicional dicotomía *información por captación*, solicitada de forma singularizada y siempre que la misma sea proporcionada, necesaria y con relevancia fiscal, e *información por suministro*, facilitada por los obligados tributarios y contemplada en disposiciones con rango de ley, el Borrador propone la planificación de la actividad de obtención de información a través de un Plan anual.

A través de este Plan, el Borrador pretende encontrar solución a los problemas de deficiente uso de la información disponible a través del expeditivo método de proponer un aumento de las obligaciones de información. Así, por ejemplo, se propone la obligatoriedad de presentación de declaraciones en formato telemático (el Borrador observa una “insuficiente implantación” y postula la extensión de la obligación de presentar declaraciones telemáticas por los grandes contribuyentes, siendo el aspecto más criticable la presentación de los libros registros en formato telemático; un acceso generalizado a la información contenida en los libros registros es claramente desproporcionada y carece de cobertura legal).

Como también carece de cobertura la pretensión de extender las declaraciones de operaciones con terceros “para eliminar el límite cuantitativo por debajo del cual no se declaran las operaciones”, e incluso ampliar la exigencia de su presentación a ciertas obligaciones de pago entre particulares. La propuesta es contraria a las exigencias más elementales de proporcionalidad y limitación de costes indirectos y deja abierta la posibilidad de una aplicación casi ilimitada de la obligación de declarar operaciones con terceros.

Aunque parezca una obviedad, es necesario recordar que, aunque la Administración Tributaria tiene plena legitimidad para exigir la puntual colaboración de los obligados tributarios a efectos de prevenir y combatir el incumplimiento de obligaciones tributarias, las potestades que la ley habilite en aras de esta legítima finalidad deben respetar los principios de “proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos”, establecidos en el art. 2º, 2 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y asumidos por la vigente Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT 2003) en su art. 3, 2.

El principio de “proporcionalidad” supone elevar a regla general lo que hasta el momento era un criterio específico de actuación en determinados procedimientos, como el de recaudación o el sancionador. Con carácter general, el TC ha vinculado la proporcionalidad a la interdicción de la arbitrariedad y la 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), de la misma manera que el Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo, en los casos *Chappel* de 30 de marzo de 1989 y *Niemetz* de 16 de diciembre de 1992 configura las garantías de la proporcionalidad como evitación de “comportamientos arbitrarios”. Así, suele afirmarse que la proporcionalidad contiene dos aspectos que deben ser respetados, especialmente en la configuración de las potestades de *injerencia* de la Administración; la “adecuación”, de manera que el instrumento elegido por el legislador para alcanzar los fines de evitar la elusión suponga una limitación de la libertad del ciudadano que, objetivamente, esté orientada a lograr ese resultado. Y sobre todo, debe tener en cuenta la proporcionalidad en su vertiente de “necesidad” –principio que impone al legislador el deber de la “menor limitación posible de la esfera de la libertad individual” (véase CUNHAS PONTE, H., *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributario*, Ed. Dialética, Sao Paulo, 2000, pag. 124). No caben pues, medidas que, aun cuando se habiliten invocando la lucha contra el fraude, no sean objetiva-

mente necesarias para evitarlo ni guarden la debida relación de medios a fines exigida por el principio de proporcionalidad.

Por su parte, la limitación de costes indirectos es una "idea fuerza" de la moderna gestión de los tributos, caracterizada por una alta implicación en la misma del obligado tributario, y que ya aparecía formulada en el art. 103, 3 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se justifica la creación de este Ente, entre otras cosas, por la circunstancia de que facilitará una gestión tributaria "que minimice los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias".

El principio de evitación de "costes indirectos al contribuyente" hunde sus raíces en varias ideas. De forma destacada, trae causa del principio de economía en la actuación administrativa, que ya recogía el art. 9 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 y que se traduce en algunos principios de la Ley 30/1992 de Procedimiento Administrativo común, por ejemplo, el del art. 35 g) que reconoce el derecho del contribuyente a no presentar documentos que se encuentren ya en poder de la Administración (LASARTE ALVAREZ, J., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones CEF, Madrid, 1999, pag. 67.), o el del art. 35, j), según el cual el contribuyente tendrá derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, y que recoge el art. 34, l, h) y k) de la LGT 2003. Pero en lo concerniente a las obligaciones tributarias, la idea de "coste", de evidente raigambre económica, se refiere al concepto de "presión fiscal indirecta".

La minimización de la presión fiscal indirecta entendida como costes derivados del cumplimiento de la obligación tributaria y distintos del estricto pago del tributo, enlaza con el postulado liberal de "economicidad del impuesto", formulado por Adam Smith como una de las reglas fundamentales de la imposición (SMITH, A., *La riqueza de las naciones*, trad. Alonso Ortiz, Bosch, Barcelona, 1947, libro V, vol. III, pags. 117 y ss), retomado por la doctrina alemana –*Wirtschaftlichkeit*– y traducido posteriormente en la exigencia del "mínimo coste de cumplimiento de las obligaciones tributarias", para que los tributos "resulten practicable" (véase NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, trad. de Zamit Ferrer, IEF, Madrid, 1974, pags. 426 y 427 y 437). La necesidad de garantizar esta "practicabilidad", así como la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias evitando costes económicos adicionales, pérdidas de tiempo y molestias innecesarias para el contribuyente ha sido algo destacado en Italia en el Informe al Parlamento de 16 de noviembre de 1979, elaborado por la *Comisión de estudio para la simplificación de los procedimientos y para la factibilidad y aplicabilidad de las leyes*.

Desde el punto de vista estrictamente jurídico, la limitación de la presión fiscal indirecta se traduce, entre otras cosas, en la imposibilidad de exigir obligaciones formales al contribuyente sin cobertura legal, puesto que ninguna prestación personal puede establecerse si no es "con arreglo a la Ley" (art. 31, 3 de la Constitución). Y al mismo tiempo, la minimización de la presión fiscal indirecta supone excluir la posibilidad de un uso arbitrario por

la Administración de facultades para modificar las condiciones personales o laborales del obligado tributario. Así el Tribunal Supremo ha apreciado, por ejemplo, en la sentencia de 22 de enero de 1993 (*Aranzadi*, 1114), que no es posible la entrada y reconocimiento de fincas donde se desarrollen actividades de carácter empresarial o profesional fuera del horario usual de funcionamiento o desarrollo, por lo que supondría de alteración de la jornada laboral.

Si consideramos necesario hacer estas apreciaciones previas es porque el Borrador del Plan de Prevención de Lucha contra el Fraude, y así lo veremos, contempla algunas medidas que vulneran las exigencias de proporcionalidad y limitación de la presión fiscal indirecta, que no son buenas palabras, sino auténticos principios jurídicos con eficacia limitativa de la actuación del legislador y de la Administración Tributaria.

A la luz de estos dos principios debe enjuiciarse negativamente la propuesta de ampliación del deber de declarar operaciones con terceros cualquiera que sea su cuantía. Recordemos que esta obligación viene fijada por el RD 2027/1995 de 22 de diciembre para todas las personas físicas, jurídicas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales en 3.005,06 euros. En buena lógica y aunque sólo fuera por tener en cuenta la depreciación de la moneda y la infracción, el límite para no declarar las operaciones con terceros debería haberse elevado hace tiempo. Por otra parte, no debe olvidarse que estos contribuyentes se encuentran actualmente sometidos ya a especiales deberes formales soportando con ello una presión fiscal indirecta superior a la de los demás.

La generalización de estas obligaciones de información y la propuesta de conversión de todos los obligados tributarios en suministradores constantes de información convierte la potestad de obtención de información en una intervención permanente en el ámbito personal y patrimonial de los ciudadanos y de los operadores económicos. Se pretende que la ley fiscal defina un título conformador de una especial posición del contribuyente ante la Administración, lo que supone convertir la situación del ciudadano-contribuyente en una relación especial de sujeción. Lo cual resulta, en todo punto, inadmisibile.

6. Unas medidas de pedagogía tributaria

Insiste el Borrador del Plan en que es necesario aumentar la "pedagogía" tributaria en el sentido de que una de las vías más adecuadas para vencer la llamada *resistencia fiscal* es una labor de información y docencia en torno a las funciones del sistema tributario como un elemento de redistribución de la riqueza. El Borrador del Plan de Prevención del Fraude Fiscal se queja amargamente de que "los españoles tienen una concepción utilitarista de la fiscalidad, es decir, conciben los impuestos como la contraprestación necesaria para recibir los servicios y prestaciones públicas, siendo minoritaria la concepción solidaria según la cual los impuestos son un medio para redistribuir la riqueza". El Plan entiende que ahondar en la convicción colectiva de la función redistributiva de los impuestos es algo que compete a todos, incluido el sistema educativo. Al margen de lo irreal que resulta seguir asignando al sistema educativo público funciones de pedagogía social que no le son propias, el

Borrador viene a poner de manifiesto una realidad; la desconfianza de lo público y la escasa percepción del coste real de unos servicios sociales que el ciudadano se ha acostumbrado a disfrutar; producen un permanente efecto de “ilusión financiera”; los bienes públicos se reciben de los entes públicos sin verdadera conciencia de su coste, por lo que el fraude fiscal no se percibe con la gravedad que realmente tiene. En la etérea composición de lo público todo se diluye, incluso los comportamientos insolidarios; se sabe que la maquinaria pública de previsión de bienes y servicios no se va a parar porque se tiene el convencimiento de que otros pagaran lo que los defraudadores dejen de ingresar.

En esta línea, es importante la colaboración con las asociaciones y organizaciones con relevancia social. A juicio de la AEDAF resulta positiva la propuesta de colaborar con las asociaciones y organizaciones de consumidores, sobre todo de cara a fomentar la utilización y exigencia de facturas, teniendo en cuenta el relevante papel que el Tribunal Constitucional acaba de atribuir a las asociaciones de consumidores en el orden tributario (véase la sentencia 73/2004 de 22 de abril). Aunque la valoración no sea tan positiva en lo relativo a la propuesta de comunicar los fraudes detectados a colegios profesionales y organizaciones empresariales a efectos de valorar las consecuencias en el ámbito de la competencia. Convendría aclarar qué se entiende aquí por “fraude detectado”; ¿Bastaría el inicio de una actuación comprobadora?

A pesar de las buenas intenciones latentes en este apartado, no cabe duda alguna de que las propuestas más interesantes son las relativas a la información y asistencia al contribuyente.

7. Información y asistencia. Las consultas tributarias

Como hemos dicho, en el Borrador del Plan se hace referencia a que no todas las conductas que dan lugar a la falta de ingreso de la deuda tributaria se pueden identificar con el fraude, porque en muchas ocasiones vienen provocadas por desconocimientos y situaciones de ignorancia, lo que pone de manifiesto la importancia de los servicios de información y asistencia a los ciudadanos. Por eso y enlazando con la afirmación anterior; quisiéramos hacer mención al tratamiento de las consultas tributarias en el Borrador.

En el Borrador se señala que el actual “carácter vinculante de las contestaciones a consultas tributarias que se plantean formalmente ante la Dirección General de Tributos obliga a la Administración a realizar un esfuerzo, de tal forma que tanto los ciudadanos como los diferentes órganos de la Administración Tributaria tengan conocimiento inmediato de dichas contestaciones y de los criterios de general aplicación en los diferentes impuestos y en los procedimientos tributarios. (pág. 44)”. Seguidamente se afirma: “el adecuado e inmediato conocimiento del criterio administrativo evita errores y previene incumplimientos”. Debemos señalar el rechazo a afirmaciones como esta; ¿Acaso la doctrina administrativa es infalible?

Se mantiene una concepción de la doctrina administrativa como fuente acertada de interpretación de las normas tributarias, señalándose la necesidad de un análisis conjunto del procedimiento de difusión de las consultas para garantizar su aplicación. Es cierto que las consultas tributarias son un vehículo de enorme importancia en la colaboración social y que proporcionan una gran seguridad jurídica al contribuyente que conoce de forma previa las consecuencias fiscales de sus actuaciones, pero también lo es que no es la única posible o correcta. Ni tampoco consideramos adecuado que en pág. 45 se señalen a un mismo nivel el papel desempeñado por contestaciones a consultas y resoluciones económico-administrativas respecto a la doctrina jurisprudencial. Esta última es reconocida en el Código Civil como informadora del sistema de fuentes y la doctrina administrativa no merece tal consideración, por lo cual esta equiparación da lugar a confusiones que posteriormente se reflejan en la conducta de los órganos administrativos, que dan preferencia a sus criterios internos carentes de todo valor normativo. Y también el propio Borrador cae en este error; al hacer mención en algún momento a la necesidad de crear ficheros de documentación de los defraudadores reincidentes en las que las contestaciones a consultas y resoluciones sobre la materia están presentes, pero se olvida del papel —superior; eso sí— de la jurisprudencia en el mismo caso (a modo de ejemplo, pág. 136 del Borrador).

En suma, no podemos olvidar que la consulta es una interpretación autorizada pero no es una interpretación auténtica de la norma. Esta concepción de las consultas tributarias por parte de la Administración es lo que ha generado el “miedo” a su formulación por parte de los contribuyentes ya que éstos suelen creer que están facilitando a la Administración datos para futuras inspecciones. Debe potenciarse, pero desde la misma Administración, el considerar las consultas tributarias como un medio de información y asistencia al contribuyente y no como una vía de comprobación anticipada.

De otra parte, ha de tenerse en cuenta la necesidad de unificar los criterios administrativos. No es suficiente que sea la DGT la que conteste a todas las consultas tributarias en materia de tributos estatales, sino que resulta imprescindible que los criterios establecidos sean únicos en relación con las mismas cuestiones, evitando las duplicidades de interpretaciones administrativas tan frecuentes. Si la Administración está dotando de este plusvalor a las interpretaciones que ella ofrece, lo lógico es que los criterios sean uniformes. Actualmente, es de todos conocido como las contestaciones varían de un supuesto a otro, con la grave inseguridad que ello supone, produciéndose precisamente el efecto contrario al que se pretende.

Por ello, sería imprescindible crear una base de datos interna de consultas tributarias que sirviese para que ante supuestos de hecho similares las contestaciones fuesen también similares, y que las consultas no respondan al criterio particular del concreto funcionario que responde a la consulta formulada. Por otro lado, un aspecto fundamental que el Borrador debería haber tratado es la necesidad de alterar la nefasta práctica administrativa consistente en eludir dar una respuesta comprometida a las consultas vinculantes, evitando así que éstas jueguen su papel al servicio de la seguridad jurídica. Pensemos en las frecuentes contestaciones en materia de reestructuración empresarial, que se limitan a

reproducir el texto de la norma del impuesto sobre sociedades, remitiéndose a posteriores comprobaciones para saber si existen motivos económicos válidos que justifiquen la operación. ¿Acaso no es ese el objeto de la consulta? Sin embargo, ante la negativa imposibilidad de recurrir la contestación a consulta, nada puede hacer el contribuyente frente al criterio administrativo que queda consagrado por una excepcional fuerza de ley de la que se dota a la contestación a consulta que, más que evitar la conflictividad, garantiza la presentación del recurso contra la liquidación en el caso de que el contribuyente se decida a continuar con la operación.

Esta situación de indefensión resulta más evidente en el supuesto de la asistencia al contribuyente en la elaboración de sus declaraciones, especialmente en el IRPF. En los casos en los que el contribuyente, que no tiene grandes recursos ni grandes conocimientos, opta por acudir a la Administración para que sea el personal de la AEAT o de la CCAA el que elabore su declaración, o bien formula sus dudas a través de la atención telefónica, se va a encontrar con el siguiente panorama. Primero, sus declaraciones van a ser elaboradas por personal contratado al efecto para las llamadas “campañas de renta” que reciben únicamente un curso de un mes antes de empezar su trabajo temporal, con los riesgos que su inexperiencia acarrea. Al contribuyente, que no es conocedor del ordenamiento tributario, no basta con preguntarle “qué rentas ha obtenido el año pasado”, sino que es imprescindible indicarle ciertos flujos económicos que él probablemente no identifique como tales: subvenciones, determinadas plusvalías, existencia de ciertas deducciones, etc. No declarar ciertas rentas no es defraudar: es un error de derecho que el personal contratado de la AEAT no ha sabido detectar. Además dichas declaraciones no son identificadas de forma específica, de manera que pueda acreditarse que el contribuyente ha acudido a estos servicios de asistencia. Y la no declaración de determinadas rentas va a conducir a la imposición de sanciones, en una conducta en que difícilmente se puede detectar culpabilidad alguna. Sería conveniente que en estos supuestos, además de la identificación de la declaración efectuada por la Administración, se añadiese un anexo en el que figurasen descritos todos los documentos que el contribuyente ha aportado para justificar sus rentas, así como todos aquellos que ha querido aportar y han sido rechazados por el personal de la AEAT o la CCAA.

De la misma manera, si se trata de consultas telefónicas, debe facilitarse un código identificado al contribuyente para que lo incluya en su declaración-liquidación, de manera que la Administración pueda conocer que se formuló dicha consulta y el contenido de la misma, así como, sobre todo, los términos de la respuesta dada.

En cualquier caso, la solución al problema en IRPF resulta más sencilla con los medios de los que actualmente dispone la Administración. Ya son dos los períodos impositivos en los que se ha ensayado el sistema de borrador de declaración y de devolución rápida, y la Administración dispone de datos para conocer el adecuado funcionamiento del mismo. Siendo satisfactorios, como se percibe socialmente, debe descargarse la presión fiscal indirecta que recae sobre un buen número de contribuyentes que sólo perciben rentas del trabajo y algunos del capital mobiliario sujetos a retención y de la que AEAT conoce su

cuantía. Debemos tender a un sistema de liquidación administrativa en estos supuestos, en los que el contribuyente reciba en su domicilio una propuesta respecto a la que deba limitarse a firmar si está conforme con la misma. En estos casos, no existe ningún riesgo de fraude y no deben dedicarse recursos a la gestión de este tipo de declaraciones, recursos que pueden ser más eficientes en otros ámbitos. Y esta es una cuestión en la que no insiste el Borrador del Plan de Prevención del Fraude.

De otra parte, debe incidirse en que esta colaboración debe extenderse a otros impuestos, o a otros ámbitos que no han recibido tanta atención. Pensamos en el IVA y en general en los empresarios y profesionales que inician su actividad (pág. 52 del Borrador). También deben incluirse programas de ayuda y de asistencia –eso sí, con las debidas garantías– en estos sectores. No nos parece realista hoy en día en pensar en registros contables *on-line*, habida cuenta de que la efectiva implantación de los sistemas telemáticos en pequeñas y medianas empresas en muchos casos es una utopía y conllevan los riesgos que han sido apuntados desde el punto de vista de las garantías del obligado tributario. Teniendo en cuenta el nivel de uso de medios telemáticos en este sector económico, y la escasa preparación para su desarrollo, no creemos que este cauce venga a mejorar las cosas sino a empeorarlas, incrementado los costes para estas Pymes, con la consabida pérdida de competitividad.

8. Colaboración social y alianzas institucionales

El Borrador del Plan de Prevención del Fraude hace referencia también a la colaboración social, una de las vías tradicionalmente invocadas para intentar reducir el fraude tributario. A la colaboración social en la gestión de los tributos se refería el Capítulo II del Título III de la LGT de 1963. En concreto, su artículo 96, en redacción dada al mismo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, señalaba que la colaboración social comprendería, entre otros, los siguientes aspectos: campañas de información y difusión, educación tributaria, simplificación del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, asistencia en la realización de declaraciones, régimen de estimación objetiva de bases tributarias y presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios. Asimismo, la colaboración social podrá llevarse a cabo mediante la participación de las entidades, instituciones y organismos a que se refiere el apartado I en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias. La LGT de 2003, en su art. 92, por su parte, recoge como contenido, realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado I del art. 57, campañas de información y difusión, simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación, presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios. También la información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributa-

rios y solicitud y obtención de certificados tributarios, también previa autorización de los obligados tributarios.

Por tanto; la potencialidad de la colaboración social se encuentra suficientemente recogida en la legislación vigente. Sin embargo, el Plan de Prevención del Fraude, al margen de incentivar la asunción de *códigos éticos*, a la hora de tratar la colaboración social, parece limitarse a prever “acuerdos de entendimiento” con sectores sociales los efectos de que “los empresarios y profesionales o sus asociaciones representativas se comprometan a colaborar con la Administración Tributaria aportando información relevante para la prevención del fraude”. La colaboración, en los términos en los que la plantea el Borrador parece equivaler a la institucionalización de la denuncia tributaria y el régimen de la denuncia ha sido colocado en sus justos términos en la legislación española desde al reforma de la LGT de 1963 por la Ley 19/1985 de 26 de abril. Cualquier involución debe considerarse negativa.

9. Relaciones con otros órganos y con otras Administraciones

Especialmente importantes resultan las cuestiones relativas a las relaciones de la Agencia Tributaria y de la Administración fiscal en su conjunto con otros órganos y con otras Administraciones Públicas. No descubre nada nuevo el Borrador del Plan de Prevención del Fraude al afirmar que una correcta coordinación entre los distintos órganos y Administraciones favorece la correcta aplicación del sistema tributario, incentiva el uso correcto de la información tributaria y es un instrumento eficaz de lucha contra el fraude. Por eso el Borrador hace referencia a las relaciones con los órganos de la Secretaría General de Hacienda, del Ministerio de Economía y Hacienda, con el SEPBLAC, con la Abogacía General del Estado, la Fiscalía y los órganos judiciales, las Comunidades Autónomas de régimen común y foral y las Corporaciones Locales.

Con carácter general las medidas propuestas que afectan a la organización interna de la propia Administración tributaria, y a sus relaciones externas con otros poderes públicos y otras Administraciones tributarias, no pueden suscitar ninguna observación por nuestra parte pues requieren un preciso conocimiento de la actuación diaria de los órganos afectados del que sólo la propia Administración dispone. En cualquier caso, lo que nos llama la atención es que, de alguna manera, en las diferentes propuestas que se realizan hay un reconocimiento implícito del actual funcionamiento incorrecto en aspectos en los que dichas medidas deberían haber sido adoptada desde hace ya muchos años. Tales aspectos son, por ejemplo; la coordinación con el Ministerio Fiscal, el Poder Judicial y las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado o de Vigilancia Aduanera; la creación de un servicio central de traducción para las relaciones internacionales; confección de un protocolo de actuación cuando se detecta precozmente el fraude... Al mismo tiempo se incluyen propuestas razonables, pero obvias, como el desarrollo pleno de la Resolución de 22 de diciembre de 2003 sobre colaboración entre la Dirección General del Catastro y la Agencia Tributaria, para potenciar los intercambios de información y el acceso a las respectivas bases de datos.

Frente a esta impresión lo cierto es que algunas de las medidas propuestas llaman especialmente la atención. Por ejemplo, la pretendida coordinación con la Dirección General de Tributos, sobre todo en lo concerniente a la contestación a consultas. ¿A qué coordinación se refiere cuando la actividad de resolución de consultas es una actividad de interpretación y calificación que debe hacerse desde la independencia de una interpretación aséptica de las normas? La AEDAF no quisiera pensar que se está sugiriendo, al hablar de “coordinación”, un trasvase permanente de los criterios interpretativos de la Agencia para ser incluidos en las resoluciones a consultas. Por otro lado, la coordinación con los Tribunales Económico-Administrativos no puede plantearse pasando por alto algunas novedades que se desprenden de la nueva LGT de 2003; entre otras, la facultad atribuida al Ministro de Economía y Hacienda de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria, y la mención contenida en el art. 12,3 de que las mismas “serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria”, lo que lleva a que se haya defendido que tales disposiciones serían también de obligado cumplimiento por los Tribunales Económico-Administrativos. De prosperar esta interpretación, que la AEDAF considera inadmisibile, las propuestas de coordinación no podrían desconocer esta nueva situación. Como tampoco, a la hora de hablar de coordinación con la DGT y con los Tribunales Económico-Administrativos se puede ignorar la reprobable influencia que la LGT de 2003 ha otorgado, en su artículo 243, al Director General de Tributos, al legitimarle para interponer el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, que resolverá una sala especial de la que forma parte el propio Director General además del Director de la Agencia, el del Departamento del que dependa funcionalmente el órgano que haya dictado el acto de aplicación del tributo, el Defensor del Contribuyente y tres vocales del TEAC. Como expresa FALCÓN Y TELLA, R., “hay suficientes miembros de la Agencia y de la Secretaría de Estado de Hacienda o dependientes de ellas, como para afirmar una nada disimulada voluntad de controlar la doctrina sentada por el TEAC” (“El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas”, Quincena Fiscal, nº 19, noviembre, 2004). Antes que proponer *coordinaciones*, el Borrador del Plan debería plantearse este ataque a la independencia del TEAC, en tanto tal independencia es fundamental para solidificar la confianza del contribuyente.

Por tanto, hay que dejar bien claro que “coordinar” no debe significar imponer criterios ni controlar la doctrina de órganos como la DGT en su condición de Centro Directivo y, en mucha mayor medida, los Tribunales Económico-Administrativos, que deben actuar con independencia, calificando los hechos de acuerdo con el ordenamiento jurídico y no como correa de transmisión de los intereses de la Agencia Tributaria.

Por lo demás (y a salvo alguna referencia con la que la AEDAF no puede estar de acuerdo, como la relativa a que “no se ha aprovechado suficientemente el potencial de investigación y estudio sobre materias fiscales del Instituto de Estudios Fiscales”) el Borrador se limita a proponer una mejor coordinación con la Abogacía del Estado y con la Fiscalía y autoridad judicial.

En relación con los Abogados del Estado se pretende una intervención más activa de éstos, sobre todo en los “expedientes de mayor complejidad para colaborar en la apreciación de los hechos presuntamente constitutivos de delito”, promoviendo una actuación de los Abogados del Estado que parece ir mucho más allá de la que es propia de su condición de representantes de una de las partes en el proceso, por mucho que sea una parte que defiende intereses generales. Como también llama la atención la pretensión de generalizar las medidas cautelares, que en este punto se ponen de manifiesto en la recomendación de que se adopten “para asegurar la responsabilidad civil derivada del delito”. Es verdad que, si tenemos en cuenta el contenido de la Disposición Adicional Décima de la LGT de 2003, según la cual “en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio” ninguna tacha de ilegalidad cabría hacer a esta adopción anticipada de medidas cautelares, que por otra parte encuentra amparo en el art. 81,7 de la LGT de 2003. Este precepto contempla una medida unilateral de la Administración, destinada al aseguramiento de la responsabilidad civil ante la eventual condena en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Y aunque hoy se asume a nivel doctrinal y jurisprudencial que es la jurisdicción penal la que determina el daño causado en los procesos por delito contra la Hacienda Pública (salvo alguna sentencia en contra como la de la AP de Barcelona de 25 de julio de 1988), fijando la responsabilidad civil y también se admite que el tribunal, con su sentencia, otorga a la Administración un nuevo título jurídico para exigir la deuda, creemos que hace falta replantearse la procedencia de la condena de responsabilidad civil a favor de la Administración. No tiene sentido, por ejemplo, que vía responsabilidad civil se pueda condenar al pago de una deuda tributaria prescrita – así, sentencia del TS de 6 de noviembre de 2000 (*Quincena Fiscal*, nº 22, diciembre 2000) – o exigir el importe del tributo de una sociedad a los administradores, por ser éstos los penalmente responsables – así sentencia del TS de 9 de febrero de 1991, *Aranzadi* 5210 –.

Como se sabe, la justificación de la responsabilidad civil no es otra que dotar al perjudicado por un delito de un título judicial susceptible de ejecución, evitándole tener que acudir a otro juez para obtener la reintegración de su derecho. Pero el perjudicado puede disponer de la acción civil mediante renuncia o reservársela para ejercitarla después de terminado el juicio criminal (art. 112 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). En relación con la Hacienda Pública, no tiene sentido ni la provisión de un título específico, que la Hacienda Pública siempre conserva en virtud de sus potestades de autotutela, ni la posible renuncia a la “acción civil” por parte de la Administración Tributaria que colisionaría con la “indisponibilidad del crédito tributario”. Por eso, cualquier medida tendente a profundizar en la condena civil a favor de la Administración en procesos penales por delito fiscal no puede ser bien vista por la AEDAF.

En lo demás, el Borrador tampoco aporta novedades de gran relieve. Incluso, al referirse a la “potenciación de los órganos de participación de las Comunidades y Ciudades

Autónomas en la Agencia Tributaria" hace referencia a algo que ya forma parte del Programa del nuevo sistema de financiación autonómica vigente desde el 1 de enero de 2002 y que se contempla en el Título IV de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre sobre Sistema Financiero Autonómico.

9.1. Coordinación con la fiscalía y las fuerzas de seguridad. El proyecto de policía fiscal

Respecto a la coordinación con la fiscalía y los órganos judiciales, pocos resultados caben esperar del Plan de Prevención del Fraude si la única propuesta sería es la de que hay hacer proposiciones al Ministerio de Justicia, al Consejo General del Poder Judicial y a la Fiscalía General para el establecimiento de cauces de interlocución permanentes para lograr la "concienciación de la gravedad de los delitos contra la Hacienda Pública, de contrabando, de blanqueo de capitales y otros...". Concienciación que hay que presumir en los miembros de la carrera judicial y fiscal. Quizás el Plan debería apostar por la *formación* de los jueces y fiscales en Derecho Tributario más que por la *concienciación*. Es un tema sobre el que el contenido del Plan no insiste lo suficiente, a pesar de que sí hay unas genéricas referencias en los Borradores 59 y 83.

Y por otro lado, cuando se trata de colaborar en la persecución de delitos, ni siquiera cabe plantear una colaboración más intensa de los cuerpos inspectores con los jueces y fiscales que no podrán actuar como genuinos investigadores penales, teniendo en cuenta la dispersa y confusa normativa que regula la policía judicial en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, Ley Orgánica del Poder Judicial, Ley Orgánica de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, y el RD 769/1987 de 19 de junio, sobre Policía Judicial, modificado por RD 54/2002 de 18 de enero. La cuestión es especialmente importante en relación con los funcionarios adscritos al Servicio de Vigilancia Aduanera que carecen de facultades para actuar de oficio en investigaciones de fraude fiscal, salvo la investigación y persecución de infracciones administrativas de contrabando, por no ser una auténtica *policía fiscal*. Lo que supone que se pueda cuestionar muy seriamente la legalidad de la práctica de las Delegaciones de Hacienda de solicitar a Vigilancia Aduanera servicios cada vez más parecidos a los de una policía fiscal, al amparo de la resolución del Director de la AEAT de 23 de enero de 2003, como vigilancia de locales y establecimientos, localización de bienes o activos empresariales o investigación de personas que están siendo objeto de una actuación inspectora.

Por eso sorprende que, al final, el Borrador del Plan no recoja la previsión de una policía fiscal. De hecho, la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado viene demandando la creación de una auténtica policía fiscal, aunque manifestándose indiferente acerca de la cuestión, crucial para la AEDAF, de si dicha policía "la deben formar funcionarios civiles de vigilancia aduanera con una especialización o algún cuerpo de seguridad del Estado, dependiendo de Hacienda" (Declaraciones de d. José María Peláez Martos, Presidente de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado a *Cinco Días* de 3 de enero de 2005).

La idea de crear una policía fiscal ya figuraba en un Informe publicado por el Instituto de Estudios Fiscales en 1994, en el que se proponía un esfuerzo para “adaptar los métodos de trabajo de la Inspección tributaria” y en esa adaptación se debería considerar la integración de medios auxiliares específicos y suficientes para la realización de investigaciones “con técnicas policiales”. En el fondo late la idea de que las técnicas y los medios operativos habitualmente empleados por la Inspección no son suficientes frente a determinadas formas de fraude, y que es necesario crear unidades de investigación que empleen técnicas policiales, ya que la inspección es pericial y documental y está sujeta a plazos.

Por lo que ha trascendido hasta ahora a la opinión pública, la Secretaría de Estado de Hacienda maneja un documento fechado el 4 de noviembre de 2004, de un cuerpo adscrito a la Agencia Tributaria y dependiente, por tanto, del Ministerio de Economía y Hacienda y con competencias sobre la “investigación penal de los delitos fiscales, de contrabando, de blanqueo de capitales, alzamiento de bienes y falsedades documentales”, de modo similar a la italiana *Guardia di Finanza*, regulada en la Ley 189, de 23 de abril de 1959 y reestructurada por el Decreto del Presidente de la República número 34, de 29 de enero de 1999.

En principio, la AEDAF no es partidaria de la creación de este cuerpo policial. Si se trata de una cuestión de utilizar medios de investigación policial y creación de unidades especializadas, entendemos que un servicio de estas características debe estar al mando de las Fuerzas de Seguridad, por la que la cuestión puede solucionarse con un convenio de amplio alcance con el Ministerio del Interior; como propone el Borrador del Plan. Sin embargo, creemos que la cuestión de la policía fiscal es lo suficientemente importante como para haber sido incluida en el Borrador; al menos para, de esta manera, fomentar el oportuno debate.

10. El control del cambio de residencia

Al margen de los cambios de residencia para generar supuestos de residencia ficticia en Estados y Territorios de baja tributación, el Borrador también hace referencia a los cambios de residencia dentro del territorio nacional.

Estos cambios de residencia están teniendo importancia en relación con los Impuestos Cedidos, en especial, con el Impuesto sobre el Patrimonio y con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre todo desde que el sistema de financiación implantado a partir del 1 de enero de 1997 estableciese la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas respecto a los Impuestos cedidos. Así, el criterio de la residencia se encuentra en el Título I, de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y, por tanto, según la Disposición Adicional Novena, Dos, de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Actualmente, la residencia habitual de las personas físicas en una Comunidad Autónoma se contiene en el art. 20 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

A juicio de la AEDAF, los instrumentos normativos destinados a evitar cambios de residencia guiados exclusivamente por motivaciones de ahorro fiscal son suficientes. No sólo se determina, en relación con tributos especialmente proclives al cambio de residencia como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (sobre todo teniendo en cuenta medidas como la adoptada por la Comunidad Autónoma de Cantabria, en su Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, tendente a eximir de "facto" las transmisiones sucesorias contenidas en los Grupos I y II), la exigencia de permanencia los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, para que se aplique la normativa de una Comunidad Autónoma (art. 24,5 de la Ley 21/2001) sino que se prevén otras medidas, algunas de dudosa admisibilidad. Nos referimos a la presunción que establece el art. 10, Tres, 2 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, incorporada al art. 20, 4 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, relativa a aquellos casos en que el cambio de residencia del sujeto pasivo no tiene efectos fiscales en el IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio. Aunque nos hallamos ante una norma antielusoria, la misma, por su deficiente redacción técnica, puede provocar un tratamiento diferente del residente que haya incurrido en los supuestos previstos en la misma (cambio de residencia con un incremento de, al menos, un 50 % en su base imponible respecto a la del año anterior; que la tributación efectiva en la nueva Comunidad Autónoma sea inferior y que al año siguiente al de ese incremento de base superior al 50 %, y habiendo permaneciendo en la nueva Comunidad Autónoma menos de tres años, el sujeto regrese a la Comunidad de su primitiva residencia) frente al que no habiendo realizado estas previsiones, es considerado residente de la Comunidad Autónoma en la que se encuentra efectivamente.

Estos instrumentos son suficientes, y la cuestión de su aplicabilidad es una exclusiva cuestión de prueba. Añadir otros podría perturbar la libre elección de residencia, a pesar de la restrictiva interpretación que de la misma ha hecho el Tribunal Constitucional en su sentencia 8/1986, de 21 de enero – FJ 3º -. Y mucho menos se puede afrontar el derecho al libre cambio de residencia con una flexibilización del régimen de las notificaciones cuando dicho cambio no se comunique, sobre todo porque la Administración cuenta con mecanismos para localizar al contribuyente a través de datos no estrictamente fiscales.

11. Tramas organizadas en relación con el IVA. Especial referencia a las operaciones intracomunitarias

El Borrador del Plan de Prevención de Lucha contra el Fraude se manifiesta especialmente sensible a los fraudes que se pueden dar en el ámbito de los IVA, con especial en referencia al régimen de las 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 hace mención a los sectores económicos en los que se han dado este tipo de fraudes con más habitualidad y propone una serie de medidas.

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 suceso de las importaciones/exportaciones que son las adquisiciones/entregas intracomunitarias. Y como ha señalado en cierta ocasión el profesor FALCÓN Y TELLA, R., “definir las importaciones entre Estados miembros -ahora llamadas *adquisiciones intracomunitarias* y limitadas a las operaciones efectuadas por empresarios o profesionales (pues en el régimen de viajeros se ha pasado ya al sistema definitivo)- prescindiendo de la frontera constituye un reto a la imaginación” (¿Quién paga los platos rotos del mercado único?, *Quincena Fiscal*, nº 18, 1996, pag. 2). La consecuencia inmediata es que los Estados miembros se ven incapaces de ejercer un control eficaz sobre dichas operaciones intracomunitarias. De manera que cabe afirmar que, en tanto no se avance al sistema definitivo de IVA en origen, no hay perspectivas de disipar este *escenario de fraude*. Ante las dificultades actuales para avanzar hacia un sistema de IVA en origen, muchos países, y España no es una excepción, están reaccionando de manera desproporcionada, exigiendo incomprensibles obligaciones formales. La consecuencia es clara: el fraude no se combate mientras que, por el contrario, se aumenta la presión fiscal indirecta de todos los operadores económicos.

Pues bien; esa es la línea en que parece quiere moverse el Borrador del Plan de Prevención del Fraude; ni una palabra de las verdaderas causas del problema; la imposibilidad de los Estados de la Unión Europea, por culpa sobre todo de las exigencias de unanimidad, de acordar un sistema de IVA en origen, más acorde con el escenario de un mercado interior único. Y una reacción traducida en un aumento de las obligaciones formales y con la implantación de un régimen de evaluación del control de riesgo de los obligados tributarios, sin que se fijen ni cuáles son los criterios para evaluar tal riesgo ni qué procedimientos se van a seguir para ello. Parece que se pretende trasladar al ordenamiento español, de esta manera, una figura como la evaluación de riesgos, que está presente en el ordenamiento norteamericano, pero en el cual tiene como fundamento las infracciones cometidas, y no, como ocurre con la propuesta del Borrador del Plan de Prevención del Fraude, meras sospechas o indicios.

A esas sospechas se ligan ciertas medidas que constituyen auténticas cuasi-sanciones o sanciones impropias. En la doctrina tributaria moderna son consideradas sanciones impropias o atípicas aquéllas que producen consecuencias negativas al contribuyente por colocarlo en una posición de desventaja. La teoría de las *sanciones impropias* ha sido objeto de difusión en la doctrina italiana (SANMARTINO, D'ALESSANDRO, FANTOZZI, FEDELE) donde se las definió como consecuencias negativas o desventajas que siguen a la comisión de un ilícito tributario o a la infracción de la norma y que pueden derivar, especialmente, de la violación de deberes formales. La admisión de sanciones impropias siempre ha sido cuestionada, aunque se ha admitido si se vincula a una infracción o a un incumplimiento de la norma. Lo que resulta inaceptable es preverlas en relación con simples sospechas o indicios; en tal caso se convierten en una suerte de medidas de seguridad, que la AEDAF no sabe si se contemplaría en una supuesta *ley de peligrosidad fiscal*. En este marco, el Borrador hace referencia a sujetos presumiblemente *peligrosos*:

- Personas físicas que han venido actuando como socios, administradores, representantes o testaferros de empresas.
- Titulares de las direcciones y nidos de sociedades en los que se han domiciliado esas empresas o las cuentas bancarias que emplean.
- Entidades dedicadas a la creación de sociedades (nidos de sociedades).
- Empresas de transporte habitualmente utilizadas y transportistas y consignatarios de las mercancías.
- Sociedades en las que participen o hayan sido adquiridas por deudores que puedan estar disfrutando de su patrimonio mediante sociedades patrimoniales que mantienen fuera del alcance de los órganos de recaudación.
- Operadores que acceden por primera vez al mercado.
- Operadores económicos que desarrollan su actividad en los sectores en los que habitualmente operan tramas de fraude organizadas.

Pero este afán de estigmatización tiene su expresión más palmaria en las numerosas referencias que a lo largo del Borrador del Plan se hacen a la necesidad de crear censos de contribuyentes que se consideran "presuntos defraudadores". Ejemplos de registros de defraudadores potenciales contenidos en el Borrador serían:

- Contribuyentes con perfil de riesgo que acceden al ROI (borrador 71 y 79).
- Censos de personas y entidades no residentes con inmuebles en España (borrador 108).
- Censos de contribuyentes que utilicen negocios anómalos en operaciones de ámbito internacional (borrador 126).
- Base de datos en IVA respecto a criterios de riesgo (borrador 32).

- Las medidas específicas respecto a empresarios y profesionales renunciando o excluidos de los sistemas de tributación objetiva (borrador 137 y 138).
- Seguimiento de los contribuyentes inspeccionados (borrador 143).
- Censo de grupos económicos que no forman grupos de sociedades (borrador 152).
- En recaudación, censo de contribuyentes de riesgo (borrador 166).

En numerosos casos se trata de perfiles de riesgo que quedan a criterio de la AEAT, y muchas veces vendrán concretados por la aplicación de una utilidad informática. En ningún caso parecen muy respetuosos con el principio de presunción de inocencia trasladable a los procedimientos de aplicación de medidas cuasi-sancionatorias o de sanciones impropias. El haber cometido una infracción en algún momento ya se toma en cuenta como agravante de reincidencia en la imposición de sanciones o penas, y debe existir un fichero de datos para tomar estos datos, pero no puede identificarse esta situación con la de aquellos, que, por ejemplo, utilizan legítimas opciones fiscales como la renuncia al sistema de estimación objetiva o crean grupos económicos, particularmente en ámbitos familiares. Se trata de comportamientos lícitos, respecto a los que, hasta que no se pueda probar lo contrario, no deben ser perseguidos por la Inspección tributaria. Esa presunción de fraude no encaja bien con su admisión por el ordenamiento jurídico, sobre todo cuando de la misma se derivan consecuencias que pueden suponer un tratamiento desigual. El Borrador prevé intensificar las visitas inspectoras a los contribuyentes con perfil de riesgo o la denegación del acceso al Registro de Operadores (la medida consistente en la baja provisional en el Registro es claramente desproporcionada) por lo que una incorrecta definición de los perfiles de riesgo puede conllevar un tratamiento discriminatorio.

En resumen, y al margen de que se estén fijando perfiles de riesgo por meras sospechas, la calificación como “de riesgo” afectaría a sectores económicos completos en los que la incidencia de las medidas sería especialmente perjudicial, sectores en los que la sujeción a deberes formales especiales, comprobaciones e investigación automáticas, medidas cautelares diferentes, plazos dilatados en obtener devoluciones, etc., se dejaría sentir como un coste añadido no claramente justificable. Aunque el uso que se pudiera hacer de las facultades administrativas respecto a estos sectores fuese limitado, no dejaría de conformar un régimen especial agravado que resultaría contrario a los principios de buena fe en las relaciones entre contribuyentes y Administración y de limitación de costes indirectos que se han proclamado en nuestro ordenamiento como valores informadores de la gestión y aplicación de los tributos.

Respecto a estos sectores *sospechosos*, las medidas cuasi-sancionatorias contempladas en el Borrador del Plan de Prevención del Fraude serían:

- Bajas cautelares de defraudadores en determinados supuestos en los que concurren indicios de posible fraude.

- Limitación del acceso y exclusión del Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos de aquellos sujetos pasivos solicitantes de devoluciones, cuando se detecte que se generan como consecuencia de la existencia de un *fraude carrusel*.
- Estudio de la posibilidad de establecer supuestos de responsabilidad conjunta a los distintos eslabones de la cadena de fraude carrusel.
- Estudio de la modificación, con la Dirección General de Tributos, del artículo 87 de la Ley del IVA para incluir en nuestro ordenamiento, a semejanza de lo que ya han realizado otros Estados Miembros de la UE, un supuesto de responsabilidad conjunta para los adquirentes de bienes a empresas involucradas en tramas organizadas.
- Evaluación de posibles modificaciones normativas tendentes a asegurar que no se practican devoluciones tributarias a aquellos contribuyentes en cuya cadena de aprovisionamientos-ventas se ha identificado la actuación de una trama de defraudación de IVA (conversión en cantidades a compensar; mayor exigencia de garantías, etc.).
- Aprobación de una instrucción sobre la exigencia de garantías cuando se soliciten devoluciones por operadores económicos de alguna manera relacionados con tramas.

Muy posiblemente el ordenamiento vigente se muestre incompleto a la hora de perseguir el fraude en este tipo de operaciones intracomunitarias y sea preciso modificarlo en algunos aspectos, pero no debe olvidarse que el establecimiento de un régimen de desconfianza, de entorpecimiento de actividades, de responsabilización generalizada de terceros, de encarecimiento financiero de las operaciones intracomunitarias, etc... debe valorarse en sus posibles efectos antes de ser diseñado. Y en algunos casos, como veremos más adelante, las medidas propuestas son claramente reprobables; sería el caso de las propuestas de nuevos supuestos de responsabilidad.

12. Fraude inmobiliario

Es voluntad del Borrador del Plan de Prevención del fraude diseñar un plan integral de control del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la tenencia, uso, disfrute y transmisión de inmuebles. Como avance, el Borrador incluye más de cincuenta medidas de lo más variado; la obligación de consignar en la escritura el medio de pago, un seguimiento de las promociones (que incluirá a compradores y promotores), la obligatoriedad de la inclusión de la referencia catastral en todos los contratos así como de la inscripción en el Registro de la Propiedad de todos los documentos privados y los pagos anticipados, y una planificación integral de control desde la recalificación del suelo así como la búsqueda de nuevas fuentes de información.

Nadie niega que lo que el Borrador denomina sector inmobiliario, es, a día de hoy, una de las mayores fuentes de incumplimientos, fraudes y simulaciones, aunque sólo sea por la importancia del mismo en el conjunto de la economía y por el ingente volumen de contratación que el *boom* inmobiliario ha propiciado en los últimos años. El Borrador viene

expresar el fracaso de las diversas medidas que se han venido adoptando para controlar este tipo de fraudes. Empezando por el régimen jurídico de la referencia catastral cuya aplicabilidad se trata ahora de extender. Por otro lado, las medidas legislativas que se han venido adoptando para frenar la práctica de consignar en los documentos que reflejan transmisiones de inmuebles precios diferentes de los reales tampoco han sido muy afortunadas. Conviene recordar la malhadada Disposición Adicional Cuarta, declarada inconstitucional por la sentencia del TC 194/2000, de 19 de julio, por constituir una presunción absoluta vulneradora del principio de capacidad económica. De ahí que las medidas propuestas contenidas en el Borrador giren en torno a una mayor disposición de información, lo que se traduce en un aumento exponencial de las obligaciones formales, al límite de las exigencias de proporcionalidad y reducción de costes indirectos.

Por nuestra parte, vamos a centrar nuestra atención en dos tipos de medidas propuestas; las que se refieren a un aumento de la información disponible por la Administración y la que, en concreto, afecta a la obligación de inscribir en el Registro de la Propiedad los documentos privados y los medios de pago.

12.1. La Información. ¿Más información o uso eficiente de la información ya disponible?

Con respecto a lo señalado en el ámbito de la obtención de información, reiteramos nuestra opinión de coordinar no sólo la información de la que dispone el Catastro sino toda la información disponible por las distintas Administraciones Públicas.

Uno de los puntos a los que dedica mayor atención el Borrador de Plan es a la obtención de información por parte de los órganos de la Administración, bien a través de los propios contribuyentes, de otras Administraciones o de terceros.

En el borrador 40 se señala que entre las medidas necesarias se encuentra la elaboración de un inventario que recopile toda la información de relevancia tributaria de la que dispone la AEAT, permitiendo que accedan todos los órganos interesados a la misma. De otro lado, en el borrador 72 se indica que “en la Agencia Tributaria se está obteniendo gran cantidad de información de gran utilidad para la prevención del fraude que debe emplearse sistemáticamente a la detección del fraude”, aspecto en el que se incide respecto al tratamiento de la información en el borrador 74. O lo que es lo mismo, se reconoce que la información ya existe, ya está en poder de la Administración Tributaria y sólo basta que se utilice con los fines de prevención y erradicación del fraude que propugna el Borrador de Plan.

El ejemplo más claro de esta pretensión es el tratamiento que se hace en el Borrador del Plan respecto a la actividad de promoción inmobiliaria. En este ámbito se señala que no existe control efectivo sobre las transmisiones de inmuebles de primera adquisición, particularmente en los casos de pagos en metálico. Se propone tanto establecer una obligación de información para los obligados tributarios de los cobros efectuados en metálico por encima de determinado importe, bien haciendo constar en las escrituras públicas el medio de pago utilizado, o incluso la exigencia del uso de la referencia catastral en los contratos de suministro.

También en este mismo ámbito se ha puesto de manifiesto (Borrador 99) que la información se encuentra fraccionada en Ayuntamientos, Comunidades Autónomas, Catastro, Registro de la Propiedad, agentes urbanizadores o entidades beneficiarias de la expropiación, proponiendo la creación de un sistema normalizado de captación de información.

Y finalmente se hace mención a la necesidad de controlar aspectos tales como la reinversión en vivienda habitual o los préstamos entre particulares sin intervención de entidades financieras (borradores 111 y 112).

A juicio de la AEDAF, las mismas expresiones recogidas en el Borrador del Plan permiten entender que el problema del fraude inmobiliario no se puede vincular a la ausencia de información. A nuestro modo de ver, la problemática deriva del inadecuado tratamiento que se hace de la información que poseen las distintas Administraciones y la falta de intercambio entre ellas. No es posible pensar que las Administraciones locales no tienen noticia de las actividades inmobiliarias cuando han concedido las autorizaciones para realizar las distintas fases urbanísticas y las correspondientes licencias de obras, o una vez concluido el inmueble, la licencia de habitabilidad, las tasas por recogida de residuos sólidos urbanos o de abastecimiento de aguas; no es posible afirmar que la Agencia Tributaria no conoce a quiénes adquieren las viviendas y locales construidos cuando se obtienen los datos de las entidades financieras respecto a los préstamos concedidos o a través de las subvenciones públicas a la adquisición de la primera vivienda habitual, o se está practicando en las autoliquidaciones de IRPF las deducciones vinculadas a estas actividades. Y qué decir de las viviendas desocupadas, un problema tradicional en nuestro ordenamiento y que nunca ha sido enfrentado con medidas legislativas acertadas o intensas. Es más económico fiscalmente hablando ser propietario de una vivienda vacía que tributar por las rentas que la misma genera en el mercado del arrendamiento. También la información sobre el estado de desocupación de la vivienda es relativamente fácil de conocer a través, por ejemplo del consumo de suministros, a los que tienen sencillo acceso los Ayuntamientos.

No existe falta de información, por tanto, sino todo lo más, un tratamiento inadecuado de la misma, lo que no se solventa con medidas como la extensión del uso de la referencia catastral. El Borrador, como indicamos, confirma el fracaso de la referencia como medio de control, a pesar de que la normativa vigente ya contempla su uso extendido. De hecho, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en su artículo 50, ya regulaba con extremada amplitud la obligación de consignación de la referencia catastral en documentos públicos, documentos privados sobre bienes inmuebles, contratos de arrendamiento y documentos que pongan de manifiesto cualquier alteración de orden físico, jurídico o económico en relación con inmuebles. A pesar de esta obligación general de consignación, el grado de incumplimiento era alto; en los documentos públicos la práctica notarial consistía en una mera advertencia a los comparecientes y en la posibilidad de una futura incorporación de la referencia en folio adicional, si la misma no se aportaba inicialmente. A ello había que unir la interpretación dada por la DGRN mediante Instrucción de 26 de marzo de 1999, del régimen transitorio del RD 1867/1998, de 4 de septiembre y que suponía que los Notarios y Registradores de la Propiedad con-

siderarían suficiente a los efectos de la constancia documental y registral de la referencia catastral aquellas certificaciones descriptivas y gráficas expedidas en los formatos disponibles en la Dirección General del Catastro, aunque no figurasen en las mismas los nombres de los propietarios colindantes, *siempre que no existan dudas de que la referencia catastral se corresponde con la identidad de la finca, siguiendo los criterios previamente señalados.*

Frente a ello, la única solución que se le ocurre al Borrador es extender el uso de la referencia catastral y ampliar la carga de su aportación por parte de los obligados tributarios, ignorando lo que está ocurriendo en la realidad en relación, por ejemplo, con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y que aconsejaría un procedimiento automático de actualización de los datos del catastro. Así, son frecuentes situaciones en las cuales se presenta la documentación en el Catastro para el alta de la nueva construcción y el valor catastral se acaba comunicando cuando está próxima a consumarse la prescripción del impuesto, junto con la obligación de abonar los cuatro últimos recibos del IBI. Por eso creemos que, con los actuales medios tecnológicos, se debe avanzar hacia una actualización automática de los padrones y registros y no sobrecargar de obligaciones formales al contribuyente. No es posible admitir que se exija utilizar la referencia catastral en toda actuación de los propietarios, incluso en la prestación de servicios vinculados a la vivienda. No es de recibo que los padrones no se actualicen automáticamente una vez que se tiene constancia de que se ha producido la transmisión: ¿Hay mayor garantía de conocer el cambio de titularidad si se establece la obligación de comunicar el alta al nuevo titular, la baja al anterior titular, el control de la operación a Notarios y Registradores? ¿Qué utilidad tiene recibir por cuadruplicado esta información? Hoy en día, las Notarías y los Registros de la Propiedad están perfectamente informatizados; a nuestro parecer, resulta más útil que sólo estos agentes comuniquen vía telemática esta información y sólo una vez. De forma más inmediata, que sea el Notario el que realice esta comunicación.

Otro punto que no podemos olvidar es que son tres las Administraciones territoriales las que aplican tributos relacionados con la propiedad inmobiliaria: estatal, autonómica y local. La obtención de información por cada una de las Administraciones supone un enorme esfuerzo, que además se realiza triplicadamente. Sería mucho más efectivo que sólo una de las Administraciones gestionase dicha información, facilitándolo a las demás que tendrían acceso telemático e inmediato a la misma. Y ello supondría al mismo tiempo que la información sería idéntica, evitando la perplejidad del obligado tributario que en numerosos casos se encuentra con divergencias importantes en los datos que se le comunican desde una Administración u otra, cuando cree haber cumplido diligentemente sus obligaciones de información, dirigiéndose, por ejemplo, al Catastro Inmobiliario.

La eficiencia puede mejorarse, entonces, solicitando la misma información una sola vez, y ello en una doble dirección: tanto en lo que se refiere a los obligados tributarios que deben facilitarla, cuanto las Administraciones Públicas que la solicitan.

Por tanto, lo que se debe evitar es que los propios órganos de la Agencia Tributaria estén saturados de información frecuentemente obtenida de modo duplicado o triplicado, de

forma que la gestión de datos se convierte en inviable. Debe crearse una base de datos en la que el dato figure una sola vez y que sea accesible a todos. Una vez que se tiene esta información, sólo en el momento en el que se inicie una actividad comprobadora o investigadora será procedente que, para el caso concreto objeto de comprobación se confirme la realidad de la información inicial a través de datos que aporte el mismo inspeccionado o terceros que guarden relación con la operación. El exceso de datos *ab initio* no garantiza mejores resultados, sobre todo porque van a ser coincidentes. Realizada una comprobación por uno de las Administraciones territoriales, la información deberá incorporarse también a dicha base de datos, lo que evita reiteraciones en las posteriores comprobaciones que respecto a otros impuestos realicen las Administraciones interesadas, así como aligerar los deberes de los obligados tributarios implicados, que no deberán volver a facilitar la información que ya han comunicado previamente.

En suma, no se trata de obtener más información, pues está probado que una de las claves de la ineficiencia es la “saturación de información”. De lo que se trata es de optimizar la información disponible. Así, como ejemplo y en relación con el Epígrafe 4.1., donde se prevé la forma de articular la Inspección vertical y el seguimiento de promociones desde el inicio a través de un Plan Integral del Sector Inmobiliario, la AEDAF estaría de acuerdo mientras de lo que se trate sea de reordenar las actuaciones que en la actualidad se planifican de un modo disperso y no suponga la creación de nuevas obligaciones a cargo de los operadores económicos.

12.2. Inscripción en el Registro de la Propiedad de todos los documentos privados y los pagos anticipados

La previsión de que accedan al Registro de la Propiedad todos los documentos privados y los pagos anticipados demuestra una gran ingenuidad y un alejamiento de la realidad. Conviene recordar que el documento privado es un cauce legítimo de adquisición de la propiedad, y en las adquisiciones “sobre plano” es habitual que se utilice esta práctica. Y es cierto también que en este tipo de documentos un control exhaustivo es imposible y no se soluciona a través de reformas normativas que no deben realizarse desde el Derecho Tributario. Así, podemos afirmar que no existe ningún incentivo para los promotores inmobiliarios en sentido amplio que les convierta en cooperadores de la Administración Tributaria, facilitando datos en las operaciones reflejadas en documento privado. Y lo mismo ocurre con los compradores-vendedores intermedios, que una vez que ocultan la operación evitan el pago de las correspondientes plusvalías sin que se haya producido la entrega de la vivienda y por tanto la elevación a escritura pública del documento que acredita su titularidad. Este tipo de operaciones no se controlan mediante la información que se señala en el Borrador del Plan; ni Notarios, ni Registradores, ni los promotores inmobiliarios tienen que conocer de estas operaciones cuya intención es la de permanecer ocultas.

Por eso resulta especialmente incomprensible la referencia a los documentos privados y a su necesaria localización e incorporación registral; si el documento privado ha sido liquidado ya hay una constancia oficial del mismo. Si no ha sido liquidado y la ley obliga a exhi-

birlo o, como es el caso previsto en el Borrador, a incorporarlo a un Registro público, quienes quieran engañar al Fisco podrán redactar un documento privado a propósito y con la fecha que estimen más conveniente. Al margen de esta evidencia en clave puramente pragmática, desde la perspectiva de la técnica jurídica, esta incorporación registral de documentos privados rompe la tradición de nuestro sistema de publicidad registral.

Aunque resulte una obviedad recordarlo, el Registro sirve a la llamada fe pública registral y a la seguridad jurídica de las transacciones. La fe pública tiene varias funciones que han sido resaltadas por la doctrina civil (véase, por todos DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Tecnos, Madrid, 1983, vol II). En relación con el titular inscrito, el Registro presume la exactitud de las titularidades (art. 38 de la Ley Hipotecaria), que puede ser interpretada como una presunción de buena fe (*Fundamentos...* op. cit. pag. 360) lo que permite una especial legitimación procesal que habilita al titular registral a ejercitar ante los tribunales las acciones derivadas del derecho inscrito, entre ellas las acciones reales registrales. Respecto a terceros, la eficacia de la publicidad registral se materializa en la creación de la figura jurídica del tercero registral, definido en el art. 34 de la Ley Hipotecaria y que es el verdadero destinatario de la fe pública registral (*Fundamentos...* op. cit. pags. 371 a 373). Por tanto; el Registro de la Propiedad no es un Registro Fiscal, aun cuando se admite el efecto de *cierre registral* cuando no se acredite el pago de ciertos tributos. Cierre que por otra parte, a juicio de la AEDAF tiene difícil encaje constitucional. 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. Todo lo más, recientemente ha manifestado que la privación de ejecutividad de las letras de cambio defectuosamente timbradas no afecta a la tutela judicial efectiva en cuanto no impide por completo el acceso a la jurisdicción (sentencia del Tribunal Constitucional 133/2004, de 22 de julio). Pero si se impidiese, por completo o de forma sustancial, el acceso a una oficina pública para preconstituir una prueba como la publicidad registral (la utilización de medios de prueba es parte fundamental del derecho a la tutela judicial efectiva, como ha dicho el Tribunal Constitucional en sentencia 52/1989, de 14 de marzo) se estaría limitando un derecho fundamental 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.

Si este “cierre” del Registro por motivos fiscales resulta dudosamente constitucional, mucho más criticable resulta desvirtuar el vigente sistema de publicidad registral por motivos exclusivamente fiscales y utilizar el acceso al Registro de la Propiedad, con una clara función en nuestro ordenamiento, con una finalidad de control fiscal. Así, proponer la obligatoria inscripción registral los documentos privados y los pagos anticipados supone ignorar que en nuestro sistema registral, como dice DIEZ PICAZO, “no existe en puridad un deber jurídico de llevar a cabo la inscripción ni ésta es, por lo general, como ya sabemos,

obligatoria" (*Fundamentos*, pag. 371). Ahora bien, el titular del derecho real tiene la carga de inscribir porque no hacerlo le puede deparar consecuencias perjudiciales para él. Sobre todo teniendo en cuenta lo que dice el art. 32 de la Ley Hipotecaria: "los títulos de dominio o de otros derechos reales sobre bienes inmuebles que no estén debidamente inscritos o anotados en el Registro de la Propiedad no perjudican a terceros". Por tanto, la no inscripción conlleva una *sanción impropia* entendida en los términos expuestos. Pero la no inscripción no se liga a una sanción directa y, por tanto, no existe una obligación coactiva de inscribir. Preverla rompe, por motivos estrictamente tributarios, los tradicionales esquemas de nuestra fe pública registral. Y sobre todo prever esta obligación respecto a documentos privados, porque según la organización tradicional de nuestro Registro de la Propiedad y el Régimen de los títulos, actos o negocios inscribibles, no contempla esta posibilidad. Al referirse a los medios de inmatriculación, el art. 199 LH establece que el acceso al Registro sólo se conseguirá a través de expediente de dominio, certificación para inscribir del art. 206 de la Ley Hipotecaria, o título público de su adquisición, complementado, en su caso, por un acta de notoriedad. En nuestro derecho (art. 205 de la Ley Hipotecaria), por tanto, son inscribibles los títulos públicos otorgados por personas que acrediten de modo fehaciente haber adquirido el derecho con anterioridad a la fecha de dichos títulos. Y según el art. 298 del Reglamento Hipotecario, modificado por la Reforma aprobada por el R.D. 1867/1998, de 4 de septiembre, son títulos públicos inscribibles las escrituras públicas y las escrituras públicas de ratificación de documentos privados.

Por lo tanto, introducir por motivos estrictamente fiscales la obligación de inscripción de documentos privados como propone el Borrador del Plan de Prevención de Lucha contra el Fraude es desproporcionado y supone obviar toda la tradición de nuestro derecho registral.

12.3. Otras cuestiones. Especial referencia al control de los arrendamientos

En el sector inmobiliario uno de los grandes problemas se encuentra en la valoración de los bienes. A este problema no se hace referencia en el Borrador del Plan que se limita a proponer una mayor solicitud de información a las Comunidades Autónomas. Los valores de los bienes son una enorme fuente de conflictividad ya que el término *valor de mercado* es un concepto jurídico indeterminado, y como tal debe tenerse en cuenta la posibilidad de que no exista coincidencia entre los declarados por el obligado tributario y el comprobado por la Administración. Baste hacer referencia a la regulación de la tasación pericial contradictoria para poder afirmar como se considera admisible por el legislador un grado de disparidad entre las valoraciones en presencia, siempre que no superen los 120.000 euros y el 10% de la liquidación.

Para evitar que se centren los esfuerzos de la Administración en la corrección de este tipo de situaciones, sería conveniente que se acudiese a sistemas de valoración que ofrezcan mayor seguridad jurídica al obligado tributario, tanto por acercarse al valor real, como por su coincidencia en su uso por las distintas Administraciones tributarias. El obligado tributario no entiende porqué se valora el mismo bien inmueble de forma distinta en el cálculo

de la ganancia patrimonial en IRPF respecto a la imposición indirecta, sea ITP, sea ISD, sólo porque la aplicación del impuesto esté atribuida a una Administración diferente. ¿Es que el bien no vale lo mismo?

Es cierto que la dicotomía estanqueidad tributaria-unidad valorativa suscita una gran polémica en la doctrina y en la jurisprudencia en la que es posible encontrar argumentos tan convincentes a favor de una como de otra. Se ha afirmado al respecto que se trata de una discusión cuya solución se vislumbra inexistente, lo que llevaría a mantener una solución diversa para cada impuesto. En cualquier caso, puede observarse una tendencia favorable a aceptar, con matices, el principio de unidad valorativa. De este modo los contribuyentes no tendrán la sensación de que la Administración es un ente voluble que modifica su criterio de acuerdo con sus conveniencias: Con ello no se pretende vincular a la Administración a un valor de forma definitiva, pero sí que las modificaciones estén debidamente motivadas y no sean inmediatas en el tiempo.

Por ello las medidas sugeridas en el borrador I 05 deben verse con cierta cautela. Si bien es positivo que se utilice la información procedente de las declaraciones de ITP, debe precisarse a qué efectos. Y de otra parte, el “uso sistemático de precios de referencia a efectos de análisis de riesgos” también debe entenderse con precauciones. Los precios de referencia han sido fuente inagotable de conflictos, al inadecuarse a la realidad en numerosas ocasiones. El valor catastral puede desempeñar un papel destacado, pero sólo en aquellos supuestos en los que esté debidamente actualizado; si bien se acusa a este valor de petrificación, y se entiende que ello opera en perjuicio de la Administración, ello no siempre es así. Deben ser tenidas en cuenta situaciones en las que el paso del tiempo haya supuesto la pérdida de valor no sólo del inmueble –por su deterioro– sino también de la zona en que se encuentra, no limitándose a aplicar un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral. Las comprobaciones de valor sólo se pueden realizar visitando el inmueble y conociendo su estado de conservación específico, su antigüedad, su ubicación geográfica, etc, como por otra parte no se cansan de repetir los tribunales superiores de justicia en esta materia.

Respecto al borrador I 12, en torno al control de los incentivos fiscales, las únicas medidas posibles han de ser el control *ex post*. El verdadero problema está en la regulación normativa de este tipo de deducciones por adquisición de vivienda habitual, que permite el acceso general a la deducción por primera vivienda, y de otra parte, no establece requisitos estrictos para gozar de la exención por reinversión. Si esta última estuviese tasada, vinculada al cumplimiento de ciertos requisitos como el traslado de residencia a otro municipio por razones de trabajo o la justificación de la necesidad de mayor superficie al tener que hacerse cargo de ascendientes, descendientes o personas con minusvalía, -al modo de las causas que suspenden el cómputo de los tres años para consolidar la condición de vivienda habitual-, no sería posible encadenar exenciones en aquellas personas que lo único que ponen de manifiesto es una mayor capacidad económica que por este cauce no resulta gravada. Y ello convertiría en menos atractivo este pequeño cauce de fraude fiscal. La información de las operaciones puede ser fácilmente disponible para la Administración,

si solicita datos adecuados en la declaración del IRPF para tener derecho a estas deducciones o exenciones.

El Borrador también hace referencia a la utilización del mecanismo de la sociedad patrimonial. Se trata, como se sabe, de una opción fiscal cuyo surgimiento normativo trae causa en la supresión de la transparencia fiscal para las sociedades de mera tenencia de bienes. A juicio de la AEDAF, resulta inconcebible que se regule la sociedad patrimonial como una sociedad en la cual más de la mitad de su activo puede estar constituido por bienes inmuebles, salvo que la misma tenga actividad económica por tener un local afecto y al menos un empleado, y que existiendo la posibilidad de optar por la fórmula de la sociedad patrimonial, se la penalice con una renta estimada cuando los inmuebles sobre pasen un determinado valor. Esta renta estimada sería una "ficción tributaria" en toda regla y vulneraría las exigencias de capacidad económica. Así, el FJ 8º, de la sentencia del TC 194/2000, de 19 de julio, señaló sin lugar a equívocos que "...aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima – la lucha contra el fraude fiscal –, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia".

Un último apartado lo constituye el control de las rentas procedentes del mercado inmobiliario, a las que el Borrador hace referencia. En este sentido se menciona, por un lado, el conocimiento de la procedencia de las rentas invertidas en el mercado inmobiliario y, por otro, el problema del fraude en relación con el arrendamiento de inmuebles.

Así, las rentas que se manejan en el mercado inmobiliario y que se pretenden mantener opacas pueden tener un doble origen: bien actividades ilícitas (borradores 118 y 120), bien economía sumergida (borrador 120). El Borrador del Plan no presta atención intensa a ninguna de ellas. Las menciones al blanqueo de dinero son esporádicas, y respecto a la economía sumergida la única mención específica se refiere a las empresas asiáticas, que –sin ningún dato al respecto, eso sí– no creemos sean hoy en día las grandes inversoras en inmuebles en España. La solución al problema no es detectar aisladamente alguna de estas operaciones, sino atacar la cuestión de fondo: el origen del dinero que se utiliza en estas operaciones. Si el dinero está "limpio", el control de la operación es perfectamente viable: movimientos en las cuentas bancarias, obtención de préstamos hipotecarios, elevación a escritura pública, comunicación a los intermediarios, etc.

Queda ahora formular algunas referencias al control en el ámbito de los arrendamientos de inmuebles. Es en este ámbito donde se proyectan dos de las "ideas fuerza" que el Borrador de Plan de Prevención del Fraude, pretende transmitir; aumento de las obligaciones de información, como por ejemplo requerimientos a Notarios y Registradores sobre hipotecas constituidas en garantía de préstamos otorgados por particulares o extender el suministro periódico de entidades financieras a operaciones con no residentes así

como más “política inspectora de calle”; visitas a inmuebles y, sobre todo, locales comerciales para comprobar si están o no arrendados. Sobre el aumento desaforado de obligaciones formales ya nos hemos pronunciado desde la perspectiva de los principios de proporcionalidad y limitación de costes indirectos, como también hemos valorado positivamente la pretendida política de aumentar las comprobaciones “a pie de obra”, siempre que se asegure la contradicción, el derecho a la defensa y las garantías de los obligados tributarios. Por tanto no observamos nada destacable en este punto, salvo alguna propuesta normativa sorprendente, consistente en establecer nuevos supuestos de responsabilidad; por ejemplo responsabilidad de adquirentes de bienes de empresas incluidas en una trama o, como señala el Borrador 160, para el supuesto de utilización de entramados de sociedades, “estudio de la inclusión en la normativa de un supuesto de responsabilidad que permita, cuando se produzcan estos supuestos, exigir las deudas a las sociedades titulares de los bienes patrimoniales”.

En relación con esta última cuestión hay que destacar que existe una auténtica obsesión por ampliar la técnica de la responsabilidad, en la línea de algún supuesto polémico como el relativo a la responsabilidad de contratistas y subcontratistas, contemplado en el art. 43, f) de La LGT 2003, y al que el propio Borrador hace referencia. La AEDAF quiere recordar que para que la técnica de la responsabilidad sea admisible como garantía personal *ex lege* a favor de la Administración para el cobro de la deuda tributaria, deben darse algunos requisitos en el presupuesto de hecho de la misma. En tanto se trata de hacer responder a un sujeto de una obligación ajena, resulta lógico exigir que el responsable tenga un cierto control sobre esa obligación ajena, es decir, pueda con su comportamiento evitar la responsabilidad. Para ello tiene que existir una *relación intensa* entre el presupuesto de hecho de la obligación del responsable y el presupuesto de la obligación tributaria principal (véase GUERRA REGUERA, M., *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Ed. Comares, Granada, 1997, pag. 203). Este dato se olvida con demasiada frecuencia y el Borrador incide en ese error; así los adquirentes de bienes de empresas incluidas en una trama no tienen porqué haber participado en los incumplimientos tributarios ni han podido evitarlos; sólo han podido evitar el contratar con estas empresas, pero ello no les es exigible en tanto tampoco tienen que conocer de su participación en la trama. Tampoco hay esa *relación intensa* entre el presupuesto de hecho de la responsabilidad, que sería simplemente haber adquirido bienes a las empresas de la trama, y el hecho imponible de los tributos defraudados por éstas.

En cuanto a la responsabilidad cuando se utilicen sociedades de un grupo empresarial que carecen de elementos patrimoniales propios, se trata de un supuesto de responsabilidad similar al que regula el artículo Art. 41 último párrafo de la LGT Foral de Bizkaia. Se trata, en suma, de configurar como presupuesto de la responsabilidad la interposición societaria. Este presupuesto de responsabilidad sobra, en la medida en que el fenómeno de persona interpuesta ya se tiene en cuenta para hablar de “medios fraudulentos” y calificar una infracción tributaria como muy grave –art. 191, 4 de la LGT 2003, respecto a la conducta consistente en dejar de ingresar-. En tanto la utilización de personas interpuestas se utiliza

para agravar una conducta infractora no debe configurarse como presupuesto autónomo de la responsabilidad.

Sin embargo, el Borrador no prevé una medida cardinal para el control de los arrendamientos de viviendas. Esa no es otra que la recuperación de la deducción a favor del inquilino o arrendatario de la totalidad o parte del importe pagado anualmente en concepto de renta, de manera semejante a la deducción que se contenía en el art. 78, Tres, a) de la Ley del IRPF 18/1991, de 6 de junio. El Borrador no da el paso de proponer esta medida y se limita a insistir en instrumentos de escasa eficacia como que los arrendatarios consignen en sus declaraciones el NIF del arrendador; que en modo alguno garantiza que el inquilino se convierta en un colaborador interesado de la Administración Tributaria.

13. El fraude en el ámbito de las actividades económicas

La última gran línea de actuación de las medidas propuestas se refiere al ámbito de las actividades económicas. Entre las referencias del Borrador del Plan de Prevención del fraude en relación con esta cuestión destacan sobre todo dos; el fraude en relación con los regímenes de estimación objetiva y el tratamiento de empresarios y profesionales que inician su actividad. Vamos a realizar las pertinentes menciones a ambas cuestiones por separado.

13.1. Los regímenes objetivos de estimación de rentas

El Borrador del Plan de Lucha contra el fraude insiste en lo que podemos llamar “emba-te” contra los regímenes objetivos. Las diatribas contra el régimen de estimación objetiva en IRPF ya fueron muy importantes en el Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF de 2001 donde se calificaba a este régimen para pequeños empresarios como un auténtico semillero de fraude, proponiendo su eliminación o su aplicación restringida “al mínimo posible”. En aquel momento, la AEDAF publicó un Informe sobre la Reforma del IRPF en el que decíamos: “la tensión entre una *complejidad* cada vez más consustancial con el modelo de impuesto adoptado y la necesidad de simplificar legitima a proponer que la ley se replantee el régimen de la estimación objetiva, frente a una regulación actual relegada al ámbito reglamentario, lo que permitiría abrir el debate de los regímenes objetivos o *forfetarios* como alternativa para garantizar una simplificación de la imposición sobre los rendimientos de las pequeñas y medianas empresas y de profesionales”. Es decir, aun reconociendo las deficiencias del régimen de estimación objetiva en el IRPF, proponíamos no descartarlo *a priori* y mantener viva la reflexión sobre su utilidad. La AEDAF no se sumaba, pues, al coro de voces que exigía la supresión de la estimación objetiva.

En efecto, no hay razones para un apriorístico rechazo de los regímenes de estimación objetiva; por el contrario los mismos sirven a la generalidad tributaria, a la practicabilidad administrativa y contribuyen a simplificar un sistema complejo, en especial respecto a tributos de “incidencia masiva”. Y sus roces con las exigencias de capacidad contributiva son fácilmente superables. Así, la jurisprudencia del TC en lo concerniente al principio de capacidad económica, que ha admitido la capacidad *virtual* como manifestación de capacidad

económica constitucionalmente aceptable – sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º -, y que ha avalado expresamente, los métodos de determinación de cantidades deducibles “a tanto alzado”, proclamando que en modo alguno vulneran el principio de capacidad económica – sentencia 214/1994, de 14 de julio, FF JJ 5 y 6 –“. Al final, los cambios normativos en el nuevo IRPF se limitaron a la introducción de una variable de “compras anuales” – los sujetos con un volumen superior a los 300.000 euros quedan 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”.

Sin embargo, resulta tradicional el rechazo a estos sistemas de determinación objetiva de la base imponible, tanto desde la doctrina científica, atendiendo a razones de principios constitucionales –en particular de la capacidad económica- como desde el punto de vista de su aplicación práctica, al entender que a través de esos mecanismos quedarían sin gravar rentas obtenidas en estas actividades económicas.

A pesar de este rechazo, la pervivencia de estos sistemas no se ha puesto en tela de juicio en ningún momento. Rechazo que resulta llamativo, pues recae sobre una economía de opción que el legislador otorga al obligado tributario sin otras condiciones que el cumplimiento de ciertos requisitos de carácter económico. Por eso extraña la perspectiva asumida por el Borrador del Plan de Prevención del Fraude respecto a la estimación objetiva en el IRPF, que conduce que nos preguntemos: ¿Por qué se debe considerar como defraudador a quien opta por una alternativa que la ley le ofrece?

Y decíamos que resulta sorprendente el tratamiento porque no se hacen apenas referencias al posible “fraude” que se puede entender existente precisamente en el ámbito de la opción legal al no tributar por las rentas realmente obtenidas sino por las rentas presuntas, que han de entenderse inferiores a los límites cuantitativos fijados por la ley. Sin embargo, en buena lógica, no puede existir fraude aquí. El único fraude posible es continuar aplicando el régimen cuando no se reúnen los requisitos para hacerlo o aplicar el régimen sin que exista actividad económica real. Pero si no existe actividad económica real el fraude no se encuentra en la utilización del régimen de estimación objetiva sino en la actividad ilícita a la que se quiere dar cobertura. Es ese ilícito el que debe perseguir el ordenamiento, evitando el blanqueo de dinero a través de esta creación artificial de empresas fantasma, y no cubriendo con el velo de la sospecha a todas las actividades que, en una opción legítima, prefieren no tributar de acuerdo con los verdaderos ingresos y gastos obtenidos sino a través de esta renta presunta, en aras a evitar mayores cargas impositivas indirectas.

Así, el Borrador del Plan de Prevención del Fraude entiende que hay fraude en circunstancias en las que lo único que se constata es que las tablas de estimación objetiva no se adecúan a la realidad económica actual. Así en las páginas 138-139 del Borrador se dice: “no parece lógico que los pequeños y medianos empresarios y profesionales en estimación directa declaren rendimientos similares e incluso inferiores a los declarados por los pequeños empresarios individuales y las microempresas en el régimen de estimación objetiva”. Sin embargo, se olvida que se trata de una economía de opción para el obligado tri-

butario, que elegirá el régimen de determinación de la base imponible que le resulte más beneficioso. En efecto, si los contribuyentes que renuncian voluntariamente al régimen de estimación objetiva terminan tributando por menores bases imponibles que las que venían declarando por los llamados módulos, la presunción que debemos aplicar es que estos contribuyentes venían tributando por una renta superior a la que realmente obtenían. Y esta razón, y no otra, es la que justifica que opten por abandonar el sistema objetivo de determinación de rentas y declarar conforme a sus ingresos y gastos reales.

De hecho en las páginas 134 y 135 del Borrador reconoce que “los controles selectivos desarrollados por los órganos inspectores se orientan prioritariamente al control de los incumplimientos de mayor gravedad y a la comprobación a grandes empresas, por lo que los pequeños y medianos empresarios o profesionales con niveles de cumplimiento bajos, pero no involucrados en tramas de fraude, pueden tener muy reducidas expectativas de ser comprobados en comparación con otros colectivos de contribuyentes”. Si ya se reconoce la escasa incidencia del fraude en este ámbito, no deben ser estos contribuyentes hacia los que se orienten los controles de fraude. Nuevamente nos encontramos ante situaciones en las que parece que la AEAT prefiere comprobar situaciones de las que ya conoce los datos que investigar aquellas ocultas, que suponen mayor esfuerzo aunque se presuma que el fraude que se pueda detectar es mucho más alto.

Nuestro rechazo al llamado programa de visitas resulta evidente. Reiteramos que lo que se debe es controlar la información que facilitan las empresas a las distintas Administraciones para conocer la actividad real de las mismas, y una vez detectado la verdadera inactividad, actuar mediante una actuación inspectora real. En otro caso el “educadoramente” denominado programa de visitas no parece más que un programa de intimidación al verdadero emprendedor.

De otra parte, de las medidas propuestas, ya hemos hecho mención a la poca eficacia que cabe atribuir al recurso a nuevas herramientas informáticas para garantizar el control de obligaciones formales como la llevanza del libro diario simplificado. Se necesita una previa actividad de formación y difusión social de los medios telemáticos que todavía no se han generalizado. Por tanto, medidas de este tipo sólo desincentivan el inicio de nuevas actividades económicas, particularmente en actividades profesionales que no exigen por sí mismas el uso de herramientas informáticas; de lo que se trata, como en tantas medidas propuestas en el Borrador, es de proponer nuevas obligaciones formales que incrementan la fiscal indirecta.

De otra parte, en lo relativo a este control informatizado de libros registros, se encuentran pequeñas contradicciones, por cuanto en algún otro momento, como en la página 40, el Borrador hace referencia a que “se observa una insuficiente implantación del procedimiento para la presentación por medios telemáticos de autoliquidaciones relativas a actividades económicas y declaraciones informativas, en particular, cuando se trata de obligados con volúmenes de operaciones que hacen presumir que cuentan con infraestructu-

ra administrativa y tecnológica suficiente para realizar este tipo de presentaciones sin ningún coste de gestión". De la literalidad de esta afirmación cabría desprender una suerte de autolimitación derivada del propio texto del Borrador; se estaría recomendando implantar la presentación por medios telemáticos sólo cuando la misma no provoque incremento de costes de gestión, pero no en otro caso.

Y también se hace patente (pág. 46) que la implantación de estos sistemas basados en programas de ayuda debe ser voluntaria, además de la necesidad de que para que este control sea eficaz se produzca una estandarización de ficheros entre los contribuyentes. Estas exigencias no deben limitarse a los contribuyentes en estimación objetiva, sino a todos los obligados tributarios que realizan actividades económicas. Y una medida de este tipo exige una modificación del Derecho Mercantil en el ámbito de la contabilidad. Si es en las grandes empresas donde hay mayores posibilidades de crear tramas de fraude, las medidas previstas deben dirigirse a éstas, teniendo en cuenta que el interés del control inmediato vía telemática es más fácil de implementar en relación con las entidades de cierta dimensión. Los mismos argumentos se pueden señalar respecto a las operaciones de diferimiento de impuestos que a pequeña escala van a tener una mínima repercusión, por los que las medidas de control previstas deben dirigirse a las grandes empresas.

En lo que se refiere al sistema de módulos, el objetivo se centrará en evitar que se utilice para emitir facturas falsas de IVA. 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. Esta retención, cuya utilidad hay que poner en entredicho, 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. Conviene, además, recordar el desacertado planteamiento de la renuncia a la tributación en módulos. Al igual que ocurre respecto a la renuncia de la estimación objetiva, el momento en que se abandona su aplicación se percibe por el Borrador como un indicio de intención fraudulenta y no como el ejercicio de una opción fiscal.

Por otro lado, la AEDAF está de acuerdo en la propuesta de sustitución del recargo de equivalencia por una nueva modalidad de régimen simplificado.

13.2. El tratamiento de los nuevos empresarios y profesionales: ¿defraudadores fiscales en potencia?

No deja de resultar llamativo que del Borrador del Proyecto, y especialmente de sus páginas 142 y siguientes, se desprenda una concepción tan peyorativa de quienes inician actividades económicas y de la pequeña y mediana empresa. Esta percepción no se corresponde con la que existe en la sociedad respecto a los mismos. Una desconfianza así no se cohonestaría tampoco con la vocación de trato favorable para las PYMES que se refleja en las recomendaciones comunitarias (Recomendación 94/390/CE de 25 de mayo), en el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades que habilita los

beneficios del régimen especial de entidades de reducida dimensión (Cap. XII) y en las habituales manifestaciones de los responsables públicos. En la realidad de los hechos, quien inicia una actividad económica en forma de pequeña empresa o como empresario individual, normalmente se ve "sobrepasado" por la carga tributaria inicial. En conjunto, se considera que el acceso al mercado es extraordinariamente complejo, y que la presión fiscal es muy alta, sin que existan grandes bonificaciones al comenzar dicha intervención en el mercado.

Nos resulta desconcertante que se señale en el Borrador a este colectivo como sospechoso de fraude, cuando debe separarse con toda claridad al emprendedor de aquél que como testaferro interviene creando sociedades durmientes en espera de actuar dentro de la trama.

Desde este punto de vista, el verdadero emprendedor no debe ser castigado por el inicio de una actividad, sometiéndolo a un seguimiento desproporcionado, sino que, al contrario, debe recibir apoyo para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales. No deben ser las visitas fiscales continuas el instrumento prioritario a utilizar respecto a los nuevos emprendedores. Deben buscarse instrumentos alternativos que incentiven el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como puede ser la creación de oficinas de asistencia a través de los Ayuntamientos o, cuando éstos no tengan una infraestructura suficiente, las entidades en las que los mismos deleguen. Se trata de los órganos públicos más cercanos al ciudadano-contribuyente y pueden jugar un papel muy importante en el fomento de un clima de normalidad en las relaciones entre la Administración y el obligado tributario. Y ello, en un clima de colaboración, sin que el ciudadano tenga la impresión o el miedo de ser inspeccionado. O también, en aras a mejorar la colaboración con distintas agrupaciones sociales, pueden ser las asociaciones de autónomos o de jóvenes empresarios los que cumplan con esta función.

Al mismo tiempo se deben evitar duplicidades en el cumplimiento de obligaciones formales que lo que hacen es menoscabar la sencillez en la aplicación del impuesto, como mantener la obligación del alta en el IAE a quien no es sujeto obligado al pago del impuesto, junto con la obligación de alta en el censo de empresarios y profesionales. Por no incidir en el resto de obligaciones registrales y formales al que se ve sometido en ese primer momento el nuevo emprendedor: nuevas obligaciones en IRPF ó IS, en IVA, etc.

Retomando ahora el aspecto relativo a las sociedades durmientes, lo que corresponde es hacer un control de las declaraciones presentadas por este tipo de sociedades, que, en la medida en la que no señalen ningún tipo de rendimiento, pasarán a considerarse sospechosas. Pero sólo después de que algún indicio objetivo y serio pueda servir para poner de manifiesto esta presunción de fraude, y no actuar al revés, presumiendo que existe fraude en todo caso de inicio de la actividad económica. A lo largo del Borrador son numerosos los supuestos en que es totalmente ignorada esta *presunción de inocencia*.

14. El fraude en los procedimientos de recaudación

Es cierto, como manifiesta el Borrador de Plan de Previsión, que el fraude se está desplazando de la fase de declaración a la fase de recaudación. Ya no importa tanto no declarar para evitar que la Administración conozca los hechos imponible y no pueda liquidar, como ocultar bienes, provocar insolvencias y, en suma, frustrar las expectativas de cobro de las deudas tributarias ya liquidadas. Es lógico que el Borrador reaccione mencionando la necesidad de adaptar la actuación de los órganos recaudadores a esta situación.

Sin embargo, frente a esta evidencia, la reacción del Borrador del Plan de Prevención del Fraude, como en tantos otros puntos, es desproporcionada. E incluso, en algunos parajes del Borrador se utiliza un lenguaje que, a nuestro juicio, es muestra patente de lo que no debe ser un marco adecuado de relaciones entre la Administración y el contribuyente. Así, en el punto 9.2.3. se propone utilizar de forma generosa el “embargo de muebles”, “porque es una actuación útil porque produce un importante efecto de presión sobre el deudor”. Para quienes creemos que la función de la Administración tributaria no es *presionar* sino aplicar el ordenamiento no resultan de recibo expresiones como estas. Como tampoco son aceptables algunas que se manifiestan a través de un lenguaje especialmente frívolo cuando de un derecho fundamental se trata. Así, el fomento de la entrada en establecimientos, locales comerciales y domicilios, para conseguir el efecto de que el deudor “sienta la cercanía de los órganos de recaudación” (Borrador 173), esto es, para infundir temor al obligado.

Por lo demás, el afán por prevenir el riesgo en los procedimientos de recaudación lleva al Borrador a proponer que la Administración, además de poder utilizar sus potestades inherentes a su condición de acreedor privilegiado (ejecutar bienes afectos) utilice las facultades que el ordenamiento privado pone en manos de todos los acreedores. Y que lo haga muchas veces en condiciones más ventajosas que el común de los acreedores. Así, por un lado, el Borrador incluye una invocación a que la Administración inste las pertinentes declaraciones de concurso, al amparo de la Ley Concursal 22/2003, de 9 de julio, que legitima a la Administración a solicitar tal declaración respecto a obligaciones tributarias exigibles cuando se haya incumplido su pago *durante los tres meses anteriores a la solicitud de concurso*, lo que, interpretado en su sentido literal supondría, por ejemplo, poder declarar tal Concurso por el no ingreso de una declaración trimestral de IVA. Sino que también se hacen propuestas tendentes a flexibilizar, por ejemplo, los requisitos para practicar anotaciones preventivas a favor de la Administración Tributaria.

Pero las medidas más novedosas, junto a otras que poco aportan en materia de recaudación, como el de utilizar más el convenio europeo de asistencia mutua, es la formulación de perfiles de riesgo de contribuyentes también en vía de recaudación, que nos merece la opinión ya expuesta. Y las medidas que persiguen, lo que podríamos llamar “anticipar todo lo posible las actuaciones recaudatorias” (Borrador 172).

Anticipar tales medidas con carácter general no es otra cosa que predeterminar el contenido de la actividad comprobadora y liquidadora de la Administración. Aunque parezca obvio recordarlo, el procedimiento de liquidación de los tributos tiene como finalidad determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria; no sólo fijar a cuánto asciende el importe del tributo sino determinar si hay obligación tributaria. Utilizar medidas recaudatorias antes de que esa determinación se efectúe, no resulta admisible. Sobre todo cuando la Administración tributaria, a diferencia de otras Administraciones, dispone de la figura de la liquidación provisional que la faculta para establecer provisionalmente y con carácter ejecutivo, el importe de la obligación tributaria.

Ese “anticipo” de medidas recaudatorias debe llevarse a cabo a través del instituto de las medidas cautelares, que el Borrador, en la pág. 158, del Plan anima a adoptar “desde el mismo momento en que se pongan de manifiesto indicios que racionalmente hagan prever una intención de vaciamiento patrimonial en el deudor principal”. La expresión no constituye una novedad y vincula la adopción de medidas cautelares con la existencia de un riesgo inmediato y efectivo de incumplimiento. En las medidas cautelares, como dice CORCUERA TORRES, A., está presente un efecto disuasorio del incumplimiento y su carácter es esencialmente provisional (*Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Ed. Marcial Pons-Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, pags. 61-63). A ello se refiere la Ley 58/2003, General Tributaria en su 81, I., cuando permite a la Administración adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

A pesar de esta tendencia a proponer la adopción de medidas cautelares de un modo generoso y amplio, como la solución mágica al fraude en vía de recaudación, la AEDAF quiere recordar que el régimen de las medidas cautelares contiene una serie de requisitos ineludibles; desconocerlos pone en grave peligro las garantías del particular. En primer lugar, su presupuesto aplicativo exige que los indicios vengan expresados por actos previos y no por simples sospechas. Por otro lado, el art. 81, I de la LGT 2003 establece de modo explícito la exigencia de notificación y motivación de la medida cautelar; lo que debería suponer su recurribilidad, como se han manifestado las sentencias del TS de 8 de octubre de 1984, y 15 de enero de 1986.

Por otro lado, la regulación de las medidas cautelares, contenida en el art. 128 de la LGT, redactado por la Ley de 1995 y modificado por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, exigía para la adopción de medidas cautelares, que la deuda tributaria estuviese liquidada y cuantificada. Aunque el Proyecto de Ley que derivó en la Ley 25/1995, proponía la posibilidad de adoptar medidas cuando aun no se había practicado limitación de la deuda con el único requisito formal de un trámite de audiencia al sujeto pasivo, la tramitación parlamentaria del mismo suprimió esta posibilidad. Parecía lógico que la Administración no dispusiese de una facultad que va mucho más allá de lo que se puede adoptar en sede judicial. Y que se condicionase la posibilidad de fijar medidas cautelares al hecho de que el tributo estuviese cuantificado. En función de ello, cuando no hubiese liquidación de la deuda, la adopción de medidas cautelares requería la previa autorización del Juez de instrucción.

Como se puede deducir, la situación era perjudicial para la Administración tributaria, habida cuenta que las medidas cautelares resultaban más necesarias cuando la Administración no disponía de una deuda liquidada que pudiese ser objeto de ejecución administrativa. En efecto, la posibilidad de que, ante una deuda liquidada se pueda iniciar el procedimiento ejecutivo, en el cual las posibilidades de defensa del crédito están francamente reforzadas, hace que las medidas cautelares sean más necesarias antes de que exista esa deuda líquida. Por eso, la modificación del art. 128 de la LGT de 1963 por el art. 20, segundo de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, excluyó la necesidad de que la deuda estuviese liquidada como requisito para adoptar una medida cautelar, bastando que se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentario de pago del tributo, siempre que corresponda a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, supuesto en el que es posible la adopción de tal medida por los Delegados Especiales de la AEAT en su ámbito respectivo.

El art. 81, 4 de la Ley 58/2003, de nuevo LGT, amplía esta posibilidad, ya que reconoce la facultad de adoptar medidas cautelares siempre que la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección, lo que supone la posibilidad de asegurar deudas autoliquidadas y no ingresadas. La AEDAF entiende que no se puede ir más allá. En modo alguno se podrá sobrepasar el límite de la ausencia de una propuesta de liquidación. La propuesta de liquidación supone la frontera infranqueable para determinar hasta donde se pueden “anticipar” las medidas de recaudación.

15. Reducción de la litigiosidad

El epígrafe 11.6 del Borrador se refiere a la “reducción de la litigiosidad”. Por la escasísima extensión dedicada al tema puede inferirse que no es muy grande la preocupación de los redactores del Borrador por el aumento exponencial de la conflictividad tributaria en nuestro país. Para apreciar la verdadera dimensión de este problema, la AEDAF recomienda la lectura del Informe sobre las relaciones entre la Administración y los Contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos, *La Justicia Tributaria en España*, elaborado por el Grupo de Investigación *Derecho Tributario y Política Fiscal* de la Universidad Central de Barcelona bajo la dirección del Profesor Ferreiro Lapatz, Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. A los datos allí contenidos acerca del volumen de la litigiosidad en nuestro país, nos remitimos.

Además de ser muy pocas las consideraciones que el Borrador realiza acerca de la conflictividad tributaria, la AEDAF entiende que entre éstas hay que incluir el recurso habitual a los medios de revisión regulados en la Ley General Tributaria de 2003, entre los que destacaríamos la nulidad de pleno derecho, la revocación y la rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos. En especial, la figura de la revocación contenida actualmente en el art. 219 de la LGT de 2003. A ella debemos entender que se refiere el Borrador cuando propone la “anulación de los actos objeto de reclamación económico-administrativa, cuando en el mes siguiente a la presentación de la reclamación se advierta que el acto se dictó incorrectamente”. Creemos que se está incentivando

la revocación al amparo de las posibilidades que ofrece el art. 235, 3 LGT 2003, al disponer la obligación de que el escrito de interposición con las correspondientes alegaciones, salvo el caso de reclamaciones contra retenciones, ingresos a cuenta, repercusión y deber de expedir factura, se dirija, no al órgano económico-administrativo sino al órgano de gestión que haya dictado el acto reclamable que dispondrá de un mes para anular el acto recurrido.

Esta ausencia de un tratamiento adecuado de la conflictividad abunda en la valoración negativa del contenido del Borrador del Plan de Prevención del Fraude. Es la litigiosidad tributaria un ámbito en el que la Agencia podría ser más decidida y al igual que propone una serie de medidas para luchar contra el fraude, algunas de las cuales escapan de su competencia como son las normativas, también podría proponer, dado su interés directo en los procedimientos y procesos tributarios, medidas más claras relativas a la reducción de la litigiosidad. Nos referimos a una mayor dotación de personal y de medios materiales de los órganos económico-administrativos o a la creación del contencioso-tributario como órgano judicial integrado por magistrados especializados, entre otras muchas medidas que pueden implantarse. El importe de la deuda tributaria que la Agencia tiene pendiente de confirmación por los tribunales de justicia y los económico-administrativos es elevada y creciente y su prolongada indefinición durante años no creemos que beneficie en nada al acreedor tributario.

16. Otras cuestiones

Vamos hacer ahora referencia a una serie de cuestiones que también aparecen reflejadas en el Borrador del Plan de Lucha contra el Fraude y que serán objeto de una valoración más somera.

16.1. Administradores de hecho y levantamiento del velo

En los Borradores 73 y 78-79 se incluye una referencia a un mayor seguimiento fiscal de los administradores de hecho. Consideramos que ya existe un régimen especialmente gravoso de responsabilidad de la nueva LGT. Se debe dar tiempo para comprobar si el mismo es efectivo, sin introducir novedades apresuradas.

Probablemente sean otras las medidas a implementar para hacer frente a la interposición abusiva de sociedades. Quizás pueda desarrollarse el mecanismo de levantamiento del velo en el ámbito tributario con las debidas garantías, teniendo cuidado de no *dinamitar* de facto la teoría de la persona jurídica y su efecto de separación de patrimonios, que con carácter general y mientras no concurren comportamientos elusorios acreditados, debe respetarse.

También se podrían adoptar medidas de contenido no pecuniario en relación con quienes cumplan de forma incorrecta las obligaciones tributarias en nombre de la sociedad. Si en el Derecho mercantil se prevé la inhabilitación para el desempeño de la actividad comercial en supuestos como los de incurrir en quiebra, se podían establecer medidas de este

tipo respecto a graves incumplimientos tributarios. Ello podría ser especialmente aplicable en el ámbito de la recaudación, cuando hayan colaborado en el alzamiento de bienes para evitar el pago de las deudas tributarias.

16.2. Control de los Productos Financieros.

No se actúa sobre estas rentas porque no son fáciles de controlar, por su facilidad de deslocalización y por su opacidad; en un escenario de libertad de contratación y de libertad de optar por una fórmula de ahorro u otra (plazo fijo, seguros de vida, renta variable), de falta de neutralidad en el tratamiento de los instrumentos de ahorro y de libre circulación de capitales en un marco de globalización económica, las medidas a adoptar deben llevarse a cabo en el ámbito de la Unión Europea y estarán orientadas a mejorar la situación de este tipo de productos, equiparando si cabe el tratamiento fiscal en la UE y evitando que resulte interesante su salida del territorio del mercado único. (Borrador 128).

16.3. Mejora de las condiciones para la regularización voluntaria

El art. 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula los “recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo”. Dichos recargos son definidos en el art. 27, I como “prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria”. Son los recargos por declaración extemporánea que se exigen por regularización voluntaria sin requerimiento previo y que la LGT de 1963 preveía en su artículo 61,2. Estos recargos excluyen la aplicación de sanciones.

Existe “regularización voluntaria” cuando la misma tenga lugar sin “requerimiento previo”. Como novedad importante, se especifica en la LGT de 2003 qué se entiende por requerimiento previo (“...cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”), definición que en lo sustancial coincide con la descripción de actuaciones administrativas aptas para interrumpir la prescripción que recogía el art. 66, I, a) de la LGT de 1963, y que ahora reproduce el art. 68, I, a) de la Ley 58/2003. Esta aclaración era necesaria, porque no cualquier comunicación informal, como venía señalando la jurisprudencia y la doctrina del TEAC, sería un “requerimiento” y determinaría la aplicación de sanciones. Así, el TEAC en resolución de 19 de mayo de 2002 dispone procede aplicar estos recargos y no una sanción ante un escrito meramente informativo, remitido por la Administración, en el que se recuerda al sujeto la obligación de satisfacer sus obligaciones fiscales, y que en modo alguno puede considerarse “requerimiento de pago”.

Podemos afirmar de manera rotunda que para prevenir el fraude, entendido como incumplimiento de la obligación tributaria, hay que incentivar la regularización voluntaria como vía a través de la cual se ponga de manifiesto el arrepentimiento activo del obligado tributario.

Uno de los temas más controvertidos al respecto ha sido, hasta ahora, la forma a través de la cual podría tener lugar esta regularización. Esto es; si habría que regularizar a través de la presentación de autoliquidaciones complementarias o de declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, tanto dentro del plazo de declaración como una vez concluido el mismo, o si la "complementaria" no podía considerarse la única vía de regularización a efectos de que pudieran aplicarse los recargos por ingreso extemporáneo y se excluyan las sanciones. La cuestión era la de si se podría regularizar mediante una liquidación de cuotas en trimestre posterior, como así lo había señalado la resolución del TEAR de Cataluña de 15 de octubre de 1998 y la resolución del TEAC de 6 de noviembre de 1999. La LGT de 2003 excluye esta posibilidad, llegando a calificar este comportamiento como infracción simple. Así, el artículo 27, 4 señala que para que sea aplicable lo dispuesto en el artículo, "las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período".

La LGT de 2003 ha limitado las posibilidades de regularización. No es una buena medida para estimular comportamientos que denoten arrepentimiento. En contra de esta medida debía haberse pronunciado el Borrador del Plan de Prevención del Fraude. Sobre todo porque pone como ejemplo de norma modernizadora en materia de recaudación, la ley 52/2003, de 10 de diciembre, de disposiciones específicas en Seguridad Social en materia de recaudación, cuya mayor novedad es, precisamente, la flexibilización de la concesión de aplazamientos para facilitar las regularizaciones en las situaciones de morosidad.

17. Conclusiones

Hemos pretendido exponer en estas líneas las impresiones que nos producen las medidas propuestas en el Borrador del Plan de Prevención del Fraude. Y aunque hayamos podido manifestarnos a favor de alguna de ellas, de todo lo expuesto en páginas anteriores la conclusión es evidente. Son propuestas normativas que corresponderá adoptar al legislador; pero que en su gran mayoría, o bien no son necesarias, o bien suponen colocar al contribuyente en una posición de sujeción a la Administración tributaria, intolerable en un Estado de Derecho. En el Estado de Derecho el contribuyente no está en ninguna posición "estatutaria"; el contribuyente no es más que el ciudadano en su condición de obligado tributario. A esa sujeción especial se puede llegar con pretensiones como la de *dinamitar* el modelo funcional de reparto de competencias o el aumento exponencial de obligaciones formales a cargo del particular; contra las más elementales reglas de la proporcionalidad y de la exigencia de limitación de costes. En relación con la entrada en el domicilio para embargar o la investigación de cuentas corrientes, en el Borrador se hacen referencias que rozan la vulneración de derechos constitucionales.

En otros casos, el Borrador acierta en evidenciar los hechos, como ocurre cuando señala el alto volumen de incumplimientos en las adquisiciones intracomunitarias y en el sector inmobiliario. Pero, o bien yerra el diagnóstico, porque en las adquisiciones intracomunitarias el problema es el anquilosamiento del régimen transitorio de IVA en destino, o

bien yerra en la detección de las soluciones; por ejemplo; no se puede luchar contra el fraude fiscal alterando el régimen de publicidad registral. En otras ocasiones, simplemente es intolerable tratar como defraudadores en potencias a los empresarios en estimación objetiva o a quienes comienzan una actividad económica.

Tampoco parece que las propuestas acerca de la calificación en niveles de riesgo de los contribuyentes sean acertadas, pues no garantizan una igualdad mínima al no concretarse tales criterios de riesgo. Ni son novedosas las referencias a la colaboración con otros órganos administrativos o con el Ministerio Fiscal, los jueces y las fuerzas de orden público. Llama la atención que el Borrador no postule claramente la creación de una policía fiscal.

Pero con todo, lo más grave, es que en el texto sigue latiendo la idea de considerar cualquier fraude como incumplimiento, sin diferenciar entre elusión y legítima economía de opción. Negar el derecho a la planificación fiscal y convertir cualquier operación fiscal orientada al lícito ahorro de impuestos dentro de la ley, en un fraude a criterio de la Administración (llegando a hablar incluso, de complicidad de los Asesores Fiscales) es una frontal violación del principio de la seguridad jurídica, elemento cardinal de todo Estado de Derecho. ■

Madrid, enero de 2005

