



FETTAFF

Federación Española de Asociaciones Profesionales
de Técnicos Tributarios y Asesores Fiscales

Comentarios al PROYECTO DE LEY DE MODIFICACION DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA Y PRESUPUESTARIA Y DE ADECUACION DE LA NORMATIVA FINANCIERA PARA SU ADAPTACION A LA INTENSIFICACION DE LAS ACTUACIONES EN LA PREVENCION Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE (en adelante, PLMNT).

1. Inclusión de un nuevo supuesto de responsabilidad.

Se introduce un nuevo apartado 2º en el art. 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), a cuyo tenor:

"Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando, en un mismo año natural, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que dicha presentación se haya realizado de forma sucesiva o discontinua, de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea".

La redacción propuesta impide al presunto responsable exonerarse de la responsabilidad siempre que se den los presupuestos del párrafo segundo y con independencia de que estemos ante supuestos en que la presentación de autoliquidaciones sea realmente simbólica o aparente. Ello es contrario a la institución de la responsabilidad. Hemos de recordar que, de conformidad con la LGT y la jurisprudencia recaída sobre la misma, es preciso una actitud, al menos negligente, del administrador. Por tanto, la previsión debe limitarse a los anteriores supuestos.

2. Exigencia de sanciones al responsable.

El PLMNT contempla la modificación del art. 67 de la LGT en el siguiente sentido:

“2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar”.

El precepto no aclara que debe entenderse por los “*los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad*”. Por tanto, un elemento esencial de la prescripción, como es el día en que deba comenzar su plazo, queda en manos de la Administración, lo cual es contrario al principio de seguridad jurídica y al que responde esta institución.

3. Exigencia de la reducción por conformidad al responsable.

La redacción prevista del art. 41.4 de la LGT continúa en la línea legislativa de exigir sanciones al responsable, cuestión que puede contradecir el principio de personalidad de la sanción, tal y como ha reconocido nuestra jurisprudencia.

Por otra parte, se prevé que “*la reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas*”. En definitiva, se limita la posibilidad de recurrir al responsable. Ello resulta contrario a su derecho de defensa, sobre todo cuando el eventual recurso va dirigido únicamente a la declaración de responsabilidad.

4. Supuestos de interrupción de la prescripción.

En relación a la modificación propuesta del art. 68 de la LGT, hemos de poner de manifiesto que los supuestos de interrupción de la prescripción han de preverse de forma taxativa, ya que, como hemos puesto de relieve, con esta institución se trata de salvaguardar el derecho a la seguridad jurídica.

En este sentido, parece desproporcionado que una actuación de la Administración interrumpa la prescripción de todas las obligaciones tributarias sin mayor distinción. Por ello, deben delimitarse, con exactitud, el supuesto o supuestos a los que se aplicaría la nueva previsión.

5. Medidas cautelares.

El nuevo art. 81.5 de la LGT permite adoptar medidas cautelares antes de que la deuda tributaria esté perfectamente cuantificada. Tales medidas deben regirse por los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica, así como por el adecuado respeto a la tutela judicial efectiva. Pues bien, estos tres principios se ven vulnerados con la redacción propuesta.

6. Modificaciones en materia de infracciones y sanciones

El PLMNT modifica los apartados 1º, 2º, 4º y 5º del art. 199 de la LGT. La regulación prevista entra en contradicción con los derechos y garantías constitucionales que se aplican a las infracciones y sanciones tributarias. En particular, los principios de tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad no resultan adecuadamente respetados.

Así, resulta desproporcionado y poco respetuoso con el principio de culpabilidad, mantener la conducta típica consistente en presentar declaraciones incompletas, puesto que la solución del ordenamiento debe ser distinta a la sancionadora.

También constituye una clara contradicción con el principio de proporcionalidad la conducta típica consistente en presentar, por medios no telemáticos, las declaraciones tributarias.

Finalmente, la cuantía de las sanciones resulta excesiva y alejada de la proporcionalidad en su importe.

En otro orden de cosas, se añade un nuevo apartado 6º en el art. 203, renumerándose los actuales 6º y 7º como 7º y 8º. También en este caso la redacción propuesta se manifiesta poco respetuosa con la Constitución.

Algunas conductas típicas –“no comparecer”, “no facilitar la actuación administrativa”, “el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones”- se definen de modo genérico y abierto, quedando al juicio del Inspector la apreciación de estas circunstancias con la consiguiente vulneración de la tipicidad y culpabilidad exigibles en este ámbito. Un ejemplo paradigmático es el de la conducta consistente en no facilitar la actuación administrativa. Y ello, ya que basta con que el actuario no esté de acuerdo con la documentación o con la explicación facilitada por el contribuyente para que pueda entenderse que concurre la infracción.

Igualmente y desde el punto de vista del principio de proporcionalidad aplicable a las sanciones, las multas previstas resultan desproporcionadas y no se aclara su carácter tanto acumulable o no como coercitivo.

7. La prohibición de disponer la venta de inmuebles.

La adopción de la prohibición de disponer debe rodearse de las garantías constitucionales y legales necesarias para salvaguardar los intereses tanto de los contribuyentes como de la Administración tributaria. Por ello, de un lado, resultaría preferible otro tipo de medidas menos restrictivas que las contempladas en la nueva redacción del art. 170.6 de la LGT, así como limitar la prohibición de disponer únicamente a los supuestos más graves.

De otro, la limitación de los motivos de recurso supone una limitación no permitida de los derechos de defensa y a la tutela judicial efectiva.

8. Limitaciones a los pagos en efectivo.

El art. 7 del PLMNT señala que *“no podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera. No obstante, el citado importe será de 15.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional.”*

La limitación de pagos en efectivo puede limitar la actividad económica y generar numerosos problemas prácticos con pequeños contribuyentes que no han cometido infracción alguna. Por ello, su aplicación generalizada resulta desproporcionada. Podría pensarse en aumentar la cuantía propuesta, manteniendo los 15.000 euros que ya rigen en materia de prevención del blanqueo de capitales o bien establecer una obligación informativa específica.

En este ámbito ha de tenerse en cuenta tanto la libertad de circulación de capitales, que resulta de aplicación en el ámbito de la Unión Europea, como el principio de no discriminación. Por ello, la limitación es discriminatoria entre sujetos residentes y no residentes.

Por último, la previsión de una infracción puede resultar desproporcionada para el uso de dinero en efectivo y que no tiene por qué estar relacionado con el fraude. Además, la acumulación de sanciones tributarias vulnera el principio *non bis in ídem*.

9. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

La disposición adicional décimo octava del PLMNT establece una nueva obligación. De conformidad con la misma:

Los “obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero”.

Además, las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extienden a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2º del art. 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y se incluye un severo régimen sancionador.

Pues bien, la nueva obligación de información debe tener un ámbito distinto al de la propuesta en el PLMNT para cumplir mejor su finalidad de luchar contra el fraude fiscal y resultar más proporcionada en su aplicación.

En este sentido deben excluirse a los países miembros de la Unión Europea de su ámbito objetivo de aplicación y por dos razones. En primer lugar, al existir la libre circulación de capitales y, en segundo lugar, ya que el ordenamiento comunitario cuenta con instrumentos jurídicos para la colaboración entre las Administraciones tributarias de los distintos Estados.

En la medida que esta información está en posesión de las entidades financieras, aseguradoras y similares, parecería más proporcionado establecer, como destinatarios de esta obligación, a este grupo de sujetos que a contribuyentes que no tienen por qué tener intención de ocultar su titularidad. El principio de proporcionalidad también despliega sus efectos en la vertiente del Derecho sancionador, ya que la no presentación, la presentación incompleta o inexacta de esta declaración informativa se sanciona con multas de 5.000 o de 10.000 euros con independencia del importe de los fondos.

10. Imposibilidad de aplazar deudas en caso de concurso de acreedores

La redacción prevista del art. 65.2 de la LGT señala que *“Asimismo, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa”*.

En la medida en que la situación de concurso de acreedores puede ser una situación temporal, parece más adecuado -para la viabilidad de la actividad económica de la empresa y garantizar el cobro de la deuda tributaria- mantener la regla general del Derecho Tributario que reconoce la posibilidad de aplazar o fraccionar deudas en situaciones transitorias de tesorería.

11. Ganancias no justificadas de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El PLMNT prevé la modificación del art. 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), para establecer que:

En “todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto”.

Es cierto que, formalmente, la redacción contempla un criterio de imputación temporal, pero, materialmente, establece la imprescriptibilidad de tales ganancias no justificadas e independientemente de cual sea su fecha de adquisición. Ello entra en contradicción con la seguridad jurídica que se traduce en la institución de la prescripción.

También se muestra desigualitaria, ya que no se considera ganancia no justificada si se acredita que los bienes se tienen desde una fecha anterior a la del período de prescripción en el caso de bienes situados en nuestro país. En cambio, esta solución no se contempla para los ocultos *“fuera de España”*.

Idénticas conclusiones pueden reproducirse para la proyectada reforma del art. 134 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

12. Modificación del ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva.

El PLMNT excluye del ámbito de aplicación de la estimación objetiva en el IRPF a los siguientes supuestos:

“e) Tratándose de contribuyentes que ejerzan las actividades a que se refiere la letra d) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley, cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondiente a dichas actividades que proceda de las personas o entidades previstas en el artículo 99.2 de esta Ley supere cualquiera de las siguientes cantidades:

a) 50.000 euros anuales, siempre que además represente más del 50 por 100 del volumen total de rendimientos íntegros correspondiente a las citadas actividades.

b) 225.000 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra e) no será de aplicación respecto de las actividades incluidas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de rendimientos íntegros se elevará al año”.

Se pretende excluir de este régimen de determinación de la base imponible a los contribuyentes del IRPF que facturen, mayoritariamente, a entidades o personas físicas que se encuentran obligadas a retener a cuenta del tributo, salvo que ejerzan actividades agrícolas o ganaderas, así como las de transporte, aunque a estas últimas se les reduce el volumen de facturación a 300.000 euros.

La exclusión del régimen no debe partir de una posición apriorística de que se trata de supuestos de fraude. Tal presunción no puede ser aceptada sin más, sino que debe ser objeto de una actuación de comprobación de la Administración. Así y de tratarse de estos supuestos, ha de procederse a su exclusión, pero no con carácter generalizado.

13. Modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en los supuestos de concurso de acreedores.

El PLMNT modifica el párrafo segundo del apartado 3ª del art 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), de la forma siguiente:

«Sólo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente».

Se introduce la emisión de la factura rectificativa para los supuestos en que se hubiera modificado al alza el crédito y se extiende la inversión del sujeto pasivo del IVA en los procesos concursales. Y ello en la línea de lo introducido por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, cuya finalidad era evitar que las cuotas repercutidas y no ingresadas en la Hacienda Pública por parte de los transmitentes de los inmuebles puedan ser deducidas por sus adquirentes. Pues bien, se trata de una limitación del derecho a la deducción que puede no encontrarse justificada a la vista de la Directiva 2006/112/CE.