

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 2/2013



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Machancoses García, Ester: Límite a la economía de opción como freno a la erosión recaudatoria en general y al fraude fiscal internacional en particular: Defensa de la regla de tributación compartida en los Convenios para evitar la Doble Imposición

Martínez Muñoz, Yolanda: Las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias

Miguel Canuto, Enrique de: Expansión de la responsabilidad y extensión de la prescripción a título de tributo (Ley nº 7/2012)

Muleiro Parada, Luis Miguel: Prevención del fraude fiscal y módulos

Ribes Ribes, Aurora: Interpretación del artículo 17.2 del Convenio de Doble Imposición entre España e Irlanda. STS 7-12-2012, caso *U2*

LÍMITE A LA ECONOMÍA DE OPCIÓN COMO FRENO A LA EROSION RECAUDATORIA EN GENERAL Y AL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL EN PARTICULAR: DEFENSA DE LA REGLA DE TRIBUTACIÓN COMPARTIDA EN LOS CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN* **

Ester Machancoses García
Universidad de Valencia

1. Introducción. La regla de tributación compartida frente a las reglas de tributación exclusiva en los casos de rentas con gran movilidad, como solución a la erosión recaudatoria actual de estas rentas

El encuentro académico sobre el Fraude Fiscal en el ámbito interno e internacional organizado por el Instituto de Estudios Fiscales es un buen foro para plantear hasta qué punto las reglas de reparto de la potestad tributaria contenidas en los *Convenios para evitar la doble imposición* (en adelante CDI) se han convertido en muchos casos en reglas que, más allá de eliminar la doble imposición, propician una escasa o inexistente tributación, cuando se trata de rentas con gran movilidad como las rentas derivadas de actividades económicas. En particular, me refiero a la regla de tributación exclusiva en el Estado de la Fuente de renta y a la regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del perceptor de las rentas. *La atribución de potestad impositiva a un solo Estado* en aplicación de estas dos reglas es una de las causas que propicia una *competencia fiscal más agresiva* entre los Estados y, en último término, la *ausencia o escaso gravamen* sobre las rentas procedentes de actividades económicas de la mano de *economías de opción y/o de conductas fraudulentas*.

Dos acontecimientos relevantes de los últimos meses constituyen el origen de la preocupación y la causa del presente planteamiento de la cuestión. Por un lado, la gran preocupación de Estados que ven como grandes entidades establecidas en sus territorios (como *Google, Amazon, Starbucks, Facebook*) desplazan ingentes cantidades de sus *beneficios a otros territorios de baja tributación*, de manera que la tributación societaria en los Estados en los que obtienen los beneficios es escasa o nula. Por otro lado, la incoherente tributación de las *primas percibidas por los futbolistas de la selección española en la Eurocopa 2012*: la ausencia total de gravamen sobre las cantidades que se entienden obtenidas en Polonia y el gravamen al tipo marginal máximo en el IRPF sobre las cantidades que se entienden obtenidas en Ucrania.

En estos dos casos, la *regla de tributación exclusiva de los CDI*, en uno de los dos Estados contratantes, *combinada con la actual competencia fiscal* entre los Estados para atraer a sus territorios a los agentes económicos, *provoca que grandes titulares de capacidad económica escapen al gravamen sobre sus rentas*. En el primer ejemplo relacionado con los rendimientos empresariales, el artículo 7 del MOCDE establece la potestad tributaria exclusivamente al Estado Residencia del perceptor de dichas rentas.

* Comunicación presentada al II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión nacional e internacional, celebrado en la sede el Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

** Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "El control del ordenamiento tributario español desde la óptica constitucional y comunitaria: análisis y propuestas" (Ministerio de Ciencia e Investigación, DER 2009-13199/JURI).

En consecuencia, las grandes empresas tratan de transferir los beneficios empresariales a la empresa del grupo establecida en el Estado con menor tributación societaria, como por ejemplo Irlanda, con el 12,5 por 100 de gravamen societario. En el segundo ejemplo que afecta a las rentas de artistas y deportistas, el artículo 17 del MOCDE recoge la regla de tributación en el Estado de la Fuente. Cuando el CDI en cuestión establece el método de exención por parte del Estado residencia, la potestad tributaria es exclusiva del Estado de la Fuente. Si este Estado, de acuerdo a su normativa interna, decide dejar exentas o someter a muy baja tributación las rentas obtenidas por artistas y deportistas en su territorio el Estado de residencia no puede paliar la ausencia de gravamen.

Así, aunque la *solución* más efectiva y justa sería la armonización, o cuanto menos aproximación, del gravamen sobre las rentas de actividades económicas, las reticencias armonizadoras de los Estados exige buscar soluciones en los instrumentos normativos actuales que sean más pragmáticas y, en este sentido, la regla de *tributación compartida entre Estado Fuente y Estado Residencia* puede paliar la gran erosión recaudatoria que caracteriza la tributación de las rentas con gran movilidad en aplicación de los CDI. Como se expone más adelante, con esta medida se puede mitigar la erosión recaudatoria que provoca la competencia fiscal entre los Estados, al tiempo que previene el fraude fiscal, porque limita las posibilidades de economía de opción.

Para defender esta conclusión se hace necesario, en primer lugar, concretar el *estado de la cuestión*, de la mano de los *dos ejemplos actuales* mencionados, y en segundo lugar comparar, de un lado, la tributación actual de estos dos casos en aplicación de las reglas de tributación exclusiva en uno de los dos Estados y, de otro, la *tributación que resultaría en aplicación de una regla de tributación compartida* entre el Estado Fuente y el de la Residencia. Todo ello en aras a concretar hasta qué punto la solución de la tributación compartida resulta adecuada en el contexto actual de gran merma recaudatoria provocada por la agresiva competencia fiscal entre Estados y las conductas, de economía de opción y fraudulentas, de los agentes económicos en busca de una menor presión fiscal sobre sus rentas.

2. Tributación exclusiva en estado residencia (beneficios empresariales del artículo 7 MCOCDE y royalties del artículo 12 MCOCDE): escaso o inexistente gravamen societario cuando los agentes trasladan los beneficios a Estados con baja tributación

De acuerdo al Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante MCOCDE), los beneficios empresariales obtenidos sin establecimiento permanente (artículo 7) y los cánones (artículo 12) tributan exclusivamente en el Estado Residencia del perceptor:

Artículo 7. Beneficios empresariales: “1. *Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él...*”.

Artículo 12. Regalías: “1. *Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado*”¹.

Conforma a esta *regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia* del perceptor de las rentas empresariales, el Estado de la Fuente en el que se obtienen los beneficios no tiene potestad para gravar dichos rendimientos obtenidos en su territorio.

¹ *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. IEF, edición española 2011.

En consecuencia, en tanto existen *Estados con un Impuesto sobre Sociedades muy inferior* al resto de los Estados, muchos grupos de empresas localizan una entidad en uno de estos Estados y desplazan los beneficios empresariales obtenidos en diferentes Estados a la entidad residente en el Estado con menor tributación. A través de esta planificación fiscal, las empresas situadas en Estados con mayor tributación obtienen pérdidas o someten a gravamen cantidades hartamente insignificantes si se observa el volumen de los beneficios obtenidos. Determinar cuándo en este entramado empresarial se produce *fraude fiscal* y cuando *economía de opción* es tan difícil como costoso para las Administraciones.

Sin embargo, *si las rentas empresariales y regalías tributaran también en el Estado de la Fuente* de forma limitada, la competencia fiscal no resultaría tan agresiva y, en consecuencia, habría *menos posibilidades de economía de opción* y *disminuirían las operaciones fraudulentas* de los agentes económicos. Y ello porque:

1) El Estado con gravamen societario superior:

Podría ganar recaudación por la retención en origen a la renta empresarial transferida a otro Estado de menor tributación societaria. Lógicamente se trataría de una opción en manos del legislador nacional pero ya no quedaría excluida la posibilidad de hacerlo en aplicación del CDI.

Además, en mi opinión, por parte de los agentes económicos, bajaría considerablemente la transferencia de beneficios a otros Estados de menor tributación - y ello porque tributación global de los beneficios transferidos y los beneficios sin transferir sería más aproximada- lo que conllevaría un aumento recaudatorio del impuesto sobre sociedades en el Estado en el que se han obtenido los beneficios empresariales.

2) El Estado con gravamen societario inferior:

Se vería obligado a incrementar el tipo impositivo societario porque de lo contrario, con el mecanismo de imputación ordinaria propio de la tributación compartida, la deducción de la retención en origen evitaría casi en su totalidad cualquier gravamen en el territorio perdiendo toda recaudación societaria. Por ejemplo, si el tipo societario es de 12 por 100 pero la retención en origen es del 10 por 100 el Estado residencia del perceptor gravaría al 2 por 100 los beneficios empresariales (12 por 100 Impuesto sobre Sociedades menos el 10 por 100 de impuesto en el extranjero).

Es sin duda la agresiva competencia fiscal (a) entre los Estados la que acarrea un amplio abanico de economías de opción (b) para los agentes económicos -como es la decisión sobre establecer una entidad en un Estado de menor tributación y realizar las operaciones con esta entidad en lugar de otra- y, por ende, una gran tentación de conseguir una menor tributación a través de operaciones fraudulentas (c). Si esta premisa no ofrece dudas, parece evidente que la mejor forma de evitar el fraude (c) es disminuir las grandes posibilidades de economías de opción (b) que ofrecen actualmente la diversidad de normas tributarias y para ello es necesario que la competencia fiscal entre los Estados se encamine hacia una aproximación normativa sobre el gravamen de las rentas derivadas de actividades económicas (a).

El fracaso armonizador del gravamen societario a nivel comunitario e internacional es más que patente de ahí que, hasta que este acercamiento normativo no prospere, la regla de tributación compartida permite más soberanía a los Estados de la Fuente para cambiar su legislación a la vista de las actuaciones de los agentes económicos y, además, fuerza a una aproximación implícita del gravamen societario. El siguiente

cuadro muestra un ejemplo de los posibles efectos de la introducción de la regla de tributación compartida en los CDI.

Posibles efectos de la introducción de la regla de tributación compartida

Situación	ESTADO A (ISO 30%)	ESTADO B (ISO 12%)	TRIBUTACIÓN GLOBAL (para el grupo empresarial y para los Estados)
<p>A</p> <p>Situación óptima</p> <p>(beneficios no transferidos a territorio de baja tributación)</p>	<p>Estado A: 30% de Impuesto societario</p> <p>Entidad A residente en A: Ingresos:1000; Gastos:300</p> <p>Gravamen societario: 30% 700: 210 €</p>		<p>Estado A: 210 €</p> <p>Estado B: nada</p> <p>Gravamen global sobre los beneficios de la entidad: 210 € (30% de 700)</p>
<p>B</p> <p>Situación frecuente en la actualidad</p> <p>(beneficios transferidos a Estado de baja tributación, en contexto de tributación exclusiva en Estado Residencia)</p>	<p>Estado A: 30% de ISO</p> <p>Entidad A residente en A: Ingresos: 1000; Gastos: 300</p> <p>Gastos satisfechos a Entidad B residente en Estado B: 900 (400 por servicios prestados por la entidad B a la entidad A y 500 por cánones satisfechos por A a B)</p> <p>Transferencia de beneficios al Estado B, vía precios transferencia: 900</p> <p>Gravamen societario en A: pérdidas (-200 €)</p>	<p>Estado B: 12% de Impuesto societario</p> <p>Entidad B residente en B: Ingresos: 100 + 900 (procedentes de A) Gastos: 300</p> <p>Gravamen societario en B: 12% 700: 84 €</p>	<p>Estado A: pérdidas</p> <p>Estado B: 84 €</p> <p>Gravamen global sobre los beneficios transferidos: 84 € (12% de 700)</p>
<p>C</p> <p>Aplicación tributación compartida</p> <p>(beneficios transferidos a Estado de baja tributación en aplicación de</p>	<p>Estado A: 30% de Impuesto societario 10% de IRNR rentas empresariales satisfechas a otra entidad en el extranjero</p> <p>Entidad A residente en A:</p>	<p>Estado B: 12% Impuesto societario</p> <p>Entidad B residente en B: Ingresos: 100 + 900 (procedentes de A) Gastos: 300</p>	<p>Estado A: 90 € (IRNR)</p> <p>Estado B: 0 €</p> <p>Gravamen global sobre los beneficios transferidos: 90 €</p>

una eventual regla de tributación compartida)	Ingresos: 1000 Gastos: 300 Gastos satisfechos a Entidad B residente en Estado B: 900 Transferencia de beneficios al Estado B, vía precios transferencia: 900 Gravamen societario en A: pérdidas (-200 €) Gravamen real del 10% (IRNR) sobre beneficios transferidos (900): 90 €	Gravamen societario: 0 12% 700: 84 € Dedución por DIJ: 90 €	(10% de 900)
<p>D</p> <p>Minoración de competencia fiscal y sus consecuencias</p> <p>(Aproximación de gravamen societario. Ausencia de incentivos en los beneficios transferidos)</p>	<p><i>Idem</i></p>	Estado B: 25% de Impuesto societario (incremento del tipo IS) Entidad B res. en B: Ingresos: 100 + 900 (procedentes de A) Gastos: 300 Gravamen societario en B: 85 € 25% 700: 175 € Dedución por DIJ: 90 €	<p>Estado A: 90 € (IRNR)</p> <p>Estado B: 85 €</p> <p>Gravamen global sobre los beneficios transferidos: 175 €</p>

Si lo óptimo es la situación A, en la que los beneficios se gravan allí donde se obtienen, sin maniobras fiscales para transferir beneficios a otro territorio, es posible llegar a esta situación cuando la competencia fiscal ya no es tan agresiva y, en consecuencia, los agentes económicos no advierten grandes incentivos por el hecho de transferir los beneficios a otro Estado. En todo caso, esta propuesta de tributación compartida debería dar paso a un consenso normativo sobre el gravamen societario, que es sin duda la solución a la problemática actual de la minoración recaudatoria del impuesto sobre sociedades en el seno de los grandes grupos empresariales.

Como se observa en el cuadro, en la situación actual (B) la gran competencia fiscal en la regulación del gravamen societario fuerza a la realización de planificaciones fiscales tendentes a desplazar los beneficios empresariales a las entidades del grupo establecidas en los Estados de menor tributación societaria. La *introducción de la regla de tributación compartida* entre los dos Estados (C) posibilita el establecimiento del gravamen por los Estados en los que se han obtenido los beneficios empresariales, sin necesidad de la existencia de establecimiento permanente. La existencia de un eventual

gravamen en la fuente sobre los beneficios empresariales transferidos al otro Estado (Estado A, 10 por 100 impuesto sobre la renta de no residentes) junto con un gravamen equiparable en el Estado residencia (Estado B al 12 por 100 Impuesto societario) soportado por el perceptor tendría como efecto trasladar parte del gravamen societario del Estado de Residencia al Estado de la fuente. Como consecuencia, los Estados con tipos societarios bajos se verían obligados a aumentarlos para poder obtener alguna recaudación societaria. De esta forma, se llega a la *situación D*. La *aproximación de tipos societarios* minorra la competencia fiscal agresiva entre Estados al tiempo que limita la opción de los agentes económicos de establecerse en un territorio de baja tributación y, por ende, la intención fraudulenta de planificaciones fiscales dirigidas a evadir el gravamen sobre las rentas empresariales a través, entre otros mecanismos, de los precios de transferencia.

3. Tributación exclusiva en estado fuente (rentas de artistas y deportistas del artículo 17 MCOCDE): ausencia de gravamen cuando la norma interna del Estado Fuente decide no gravar las rentas

El ámbito de aplicación del *artículo 17 del MCOCDE* acoge todos los rendimientos obtenidos por las actuaciones personales de artistas y deportistas, con independencia de si se realizan en el marco de una relación laboral o fuera de ella. De esta forma, el MCOCDE trata de hacer frente a los problemas de calificación que se plantearon en los años 60. Así, las rentas del artículo 17 no entran en el ámbito de aplicación del artículo 7 (beneficios empresariales) ni del artículo 15 (rendimientos del trabajo dependiente). El Modelo separa claramente este tipo de rentas y establece una regla de reparto de la potestad tributaria totalmente diferenciada.

El artículo 17 del MCOCDE, en el apartado primero, atribuye al Estado de la Fuente la potestad tributaria para gravar estas rentas (“podrá”). Por otro lado, el *artículo 23 del MCOCDE* deja a los Estados la elección del método de imputación o de exención que ha de aplicar el Estado de Residencia del Perceptor. Por tanto, en el ámbito de los CDI existen dos modalidades, por lo que respecta al reparto de la potestad tributaria entre los Estados contratantes: la tributación exclusiva en el Estado de la Fuente -cuando de acuerdo al artículo corrector de la doble imposición el Estado de la Residencia aplica el método de exención- y la modalidad de tributación compartida entre los dos Estados -cuando el método a aplicar por el Estado de la Residencia es el método de imputación de acuerdo al CDI en cuestión-.

La *modalidad de tributación exclusiva en el Estado de la Fuente* se recoge, por ejemplo, en los CDI suscritos por España con Polonia y con Austria:

- El CDI entre España y Austria (*BOE 6-1-1968*) establece la regla atribución exclusiva al Estado de la Fuente. Esto se desprende de la lectura combinada de los artículos 18 y 24 del citado CDI:

Art. 18.1 “No obstante las disposiciones de los artículos 14 (rentas por servicios profesionales independientes) y 16 (rentas por razón de empleo), las rentas obtenidas por los artistas y deportistas por sus actividades personales en este concepto, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde actúen”.

Art. 24 “1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio sólo puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado, salvo lo dispuesto en el párrafo dos siguientes, dejará exentas tales rentas o bienes, pero

para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas o bienes de esta persona, pueda aplicar el tipo impositivo que correspondería sin esta exención².

- En sentido similar, el CDI celebrado entre España y Polonia (BOE 15-6-1982), recoge la posibilidad de gravamen en el Estado de la Fuente para estas rentas, y con independencia del perceptor de las mismas, junto con el método de exención con progresividad, que ha de aplicar España cuando sea el Estado de Residencia de estos artistas o deportistas:

Artículo 17. Artistas y Deportistas: “1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 (servicios personales independientes) y 15 (servicios personales dependientes), los ingresos obtenidos...por artistas y deportistas, en virtud de sus actividades personales como tales, podrán ser imposables en el Estado Contratante en que ejercieren estas actividades.

Artículo 23 “Eliminación de la doble imposición: 1. En España se evitará de la siguiente manera la doble imposición: a) Si un residente de España obtuviere ingresos o poseyere capital que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pudieren ser imposables en Polonia, España,..., eximirá del impuesto estos ingresos o este capital, pero, al calcular el impuesto sobre el resto de los ingresos o del capital de esa persona, podrá aplicar el tipo de imposición que hubiere sido aplicable si los ingresos o el capital exentos no lo hubieren estado”.

En cuanto a la *modalidad de tributación compartida* entre los dos Estados contratantes puede servir de ejemplo el CDI suscrito entre España y Sudáfrica (BOE 15-2-2008) y el suscrito con la antigua URSS:

- El CDI con Sudáfrica establece una regla de tributación compartida, en virtud de la cual, el Estado de la Fuente (en este caso Sudáfrica) “puede” someter a imposición las rentas obtenidas por artistas y deportistas con ocasión de su actuación como tales en el ejercicio de su actividad personal en el territorio, aunque sean atribuidas a persona o entidad interpuesta (art. 16 CDI) y, el Estado de la Residencia (en este caso España) también podrá gravar dichas rentas, pero debe conceder la deducción correspondiente al impuesto satisfecho en el Estado de la fuente con el límite de lo que correspondería en España (método de imputación ordinaria por mor del art. 22 CDI):

Artículo 16 “Artistas y deportistas: 1. No obstante, lo dispuesto en los artículos 7 (beneficios empresariales) y 14 (rentas del trabajo), las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista o deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Artículo 22. “Métodos para eliminar la doble imposición: 1. En España, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente forma: a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las

² El artículo 24 fue modificado, en 1995, con ocasión del Protocolo ratificado por los dos Estados, vigente desde el 1 de noviembre de 1995 (BOE 2-10-1995). Sin embargo, la nueva redacción, conforme al nuevo artículo 24.2 c), da lugar a la misma consecuencia: 2) En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera: c) Cuando con arreglo a cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de España o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para el cálculo del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Sudáfrica, España permitirá la deducción del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Sudáfrica. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o al patrimonio que puedan someterse a imposición en Sudáfrica”.

- En términos distintos pero con el mismo resultado, el CDI con la URSS (BOE 22-09-1986)³ recoge una suerte de potestad tributaria compartida sobre las rentas de los artistas y deportistas. Al no concretar un método corrector de la Doble Imposición Jurídica, se remite a lo que establezca la legislación interna del Estado de Residencia para eliminarla. En este caso, atendiendo a la legislación interna de España, que es el Estado de Residencia del artista o deportista que obtiene dichas rentas, será de aplicación el método de imputación ordinaria del artículo 80 de la Ley del IRPF. Por tanto, el reparto de potestad tributaria entre Estado es el mismo que en el CDI con Sudáfrica, aunque por remisión a la legislación interna que es la que contiene el método de imputación ordinaria:

Art. 12.5 “No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las rentas que artistas y deportistas obtengan por el ejercicio de sus actividades en su calidad de tales pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realizan tales actividades, tanto si estas rentas se atribuyen a los propios artistas o deportistas como a otra persona”.

Artículo 16: “Eliminación de la doble imposición: Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado contratante eliminará la doble imposición de acuerdo a su legislación”.

La existencia de estas dos modalidades de CDI muestran claramente el *riesgo de no imposición* de este tipo de rentas cuando se trata de *CDIs que limitan la potestad de imposición al Estado de la Fuente*. Cuando en aplicación del CDI sólo puede gravar las rentas de artistas y deportistas el Estado de la fuente en el que se produce la actuación personal, este Estado está más presionado a bajar la imposición sobre los no residentes por motivos de competencia fiscal con el resto de Estados en los que también puede realizarse la actuación⁴. Esta presión se incrementa cuando, como consecuencia de la

³ El CDI suscrito entre España y la URSS en 1986 es aplicable a los antiguos miembros de la URSS, con los que aún no se ha firmado Convenio, como es el caso de Ucrania, en el que se ha jugado la Eurocopa 2012 y por tanto uno de los territorios en los que se considera obtenida la prima percibida por los futbolistas de la selección española. El CDI con la URSS no es aplicable para aquellos Estados con los que por Canje de Notas o por nuevo Convenio ha dejado de aplicarse. En este sentido, este convenio ha dejado de estar en vigor para los siguientes países: Armenia (desde el 10/10/2007), Azerbayán (desde el 28/01/2008), Georgia (desde el 10/10/2007), Kazajstán (desde el 08/07/2008), Uzbekistán (desde el 21/07/2010), Moldavia (desde el 01/10/2007). Con Armenia, Georgia, Kazajstán y Moldavia existen Convenios específicos, publicados en el BOE de 17-04-2012, 01-06-2011, de 03-06-2011 y de 11-04-2009, con entrada en vigor, respectivamente, el 21-03-2012, 01-07-2011, el 18-08-2011 y el 30-03-2009. Con el resto de países, de acuerdo a la información de la agencia tributaria, hay convenios en tramitación, pero no están en vigor, por lo que desde la fecha que se indica en el cuadro para cada uno de ellos hay que entender que no tienen Convenio.

⁴ En este sentido, con ocasión de la Eurocopa 2012, los medios han comentado que la UEFA presionó a Polonia y Ucrania para dejar exentos de gravamen a los no residentes con ocasión de las rentas percibidas

regla de exclusividad en el Estado de la Fuente, el único gravamen global sobre estas rentas depende únicamente de este Estado. Pero además, para los artistas y deportistas, un panorama normativo de estas características incrementa las posibilidades de economía de opción (actuar en uno u otro Estado en función del gravamen previsto para el artista o deportista no residente), y con ellas las situaciones de muy baja o nula tributación global por estas rentas.

El ejemplo de la tributación de las primas de los futbolistas de la selección española con ocasión de la Eurocopa 2008 (Austria) y Eurocopa 2012 (Polonia y Ucrania) así como el Mundial 2010 (Sudáfrica) constituye una buena muestra de los efectos tan dispares que provoca la situación actual. Por un lado, en aplicación de un CDI tributación compartida la renta del artista o deportista procedente del extranjero tributa igual que si se hubiese percibido en su Estado de Residencia (a) y, por otro lado, en aplicación de un CDI tributación exclusiva en el Estado de la Fuente la renta del artista o deportista percibida en el extranjero soporta un gravamen inferior al del Estado de la Residencia (b), y a veces una ausencia total de gravamen (c), lo que resulta harto preocupante desde la óptica del principio de capacidad económica y del principio de generalidad:

- a) Las primas obtenidas por la actuación en Ucrania (Eurocopa 2012) así como las obtenidas por el Mundial 2010 en Sudáfrica soportan el tipo marginal máximo del IRPF. El CDI de España con la antigua URSS (de aplicación a Ucrania) y el CDI de España con Sudáfrica establecen una regla de tributación compartida (el primer CDI por la remisión a la norma del Estado Residencia y el CDI con Sudáfrica por la previsión expresa del método de imputación ordinaria). A pesar de que Ucrania ha dejado exentas de tributación en la Fuente estas rentas, el método de imputación ordinaria que ha de aplicar España, como Estado residencia del perceptor determina una tributación global de las rentas equiparable a las obtenidas dentro del territorio. En este caso, la tributación global para el contribuyente es la misma en el caso de que el Estado Fuente deje exentas las rentas (como ha ocurrido en Ucrania con ocasión de la Eurocopa 2012) y como en el caso de que el Estado Fuente grave las mentadas rentas de forma limitada (como ocurrió en la final del Mundial celebrado en Sudáfrica). Así, el método de imputación ordinaria por el Estado Residencia mitiga considerablemente una eventual competencia fiscal entre Estados de la Fuente y limita las posibilidades de economía de opción para el artista a la hora de decidir donde actuar. Así, el método de imputación ordinaria garantiza en gran medida la existencia de un gravamen global del artista equiparable al que soportaría si hubiera percibido dichas rentas en su Estado de Residencia. Argumento que se ha reiterado durante años pero que hoy cobra más importancia que nunca a la vista de las necesidades recaudatorias actuales.
- b) Las primas obtenidas por la actuación en la Eurocopa 2008, en Austria, soportan un gravamen exclusivo y limitado en el Estado de la Fuente, en este caso Austria. El CDI establece una regla de tributación exclusiva en el Estado de la Fuente y España no tiene potestad para gravar dichas rentas. En este caso, la tributación por las primas obtenidas soportan un gravamen inferior al que correspondería en aplicación del IRPF español.

por el evento. Lo cierto es que, en efecto, ni Polonia ni Ucrania han gravado las ingentes cantidades obtenidas por los futbolistas de la selección española en concepto de primas de ganar la Eurocopa 2012.

- c) Más grave y preocupante que un gravamen fijo y muy por debajo del tipo progresivo que correspondería en el Estado de la Residencia es la posibilidad de ausencia total de gravamen como ocurre con las *primas obtenidas en Polonia* con ocasión de la *Eurocopa 2012*. El CDI contempla la *tributación exclusiva en el Estado de la Fuente* dado que regula la aplicación del método de exención con progresividad para España como Estado residencia. Lógicamente el hecho de incluir las rentas en la base imponible del IRPF a los únicos efectos del cálculo del tipo progresivo aplicable no parece que afecte en nada a unos sujetos como los deportistas que ya están sujetos normalmente al tipo marginal máximo sin necesidad de imputar dichas rentas. La aplicación combinada del CDI tributación exclusiva en el Estado de la Fuente con la exención introducida por este Estado en relación con este tipo de rentas provocan sin más la *exención total de gravamen en ambos Estados*. Ningún deportista de la selección española residente en España soporta gravamen en la Fuente (introducción de la exención de gravamen sobre las rentas obtenidas por no residentes con ocasión del evento de la Eurocopa 2012) ni en España (CDI atribuye exclusivamente la potestad de gravamen al Estado de la fuente, con independencia de que efectivamente haga uso de ella).

El siguiente cuadro expone estas tres modalidades de tributación que pueden derivar de la aplicación actual de los CDIs, y que se han producido con ocasión de las primas obtenidas por los futbolistas de la selección española por su participación en la Eurocopa 2008, Eurocopa 2012 y Mundial 2010.

Gravamen sobre las rentas de artistas y deportistas en aplicación de los CDI

Reparto de potestad tributaria en el CDI y normativa del Estado Fuente	CDI	Gravamen global para el artista o deportista (CDI + legislación interna)
Tributación exclusiva en EF (CDI) + E. Fuente somete a gravamen limitado (Situación B anterior)	ESPAÑA - AUSTRIA (Eurocopa 2008)	Gravamen limitado en la fuente
Tributación exclusiva en EF (CDI) + E. Fuente exime de gravamen (Situación C anterior)	ESPAÑA - POLONIA (Eurocopa 2012)	Ausencia de gravamen
Tributación compartida (CDI) + E. Fuente: gravamen o exención + E. Residencia: Imputación Ordinaria (Situación A anterior)	ESPAÑA – antigua URSS (Eurocopa 2012) ESPAÑA – SUDÁFRICA (Mundial 2010)	Gravamen al tipo marginal máximo del Estado de la Residencia

4. Defensa de la regla de tributación compartida ante la ausencia de consenso internacional sobre la necesaria existencia de gravamen global

La mejor medida para combatir la no imposición así como el fraude fiscal es aquella que a priori consigue evitar que se produzca. Es la gran competencia fiscal en un marco normativo desarmonizado la que provoca la erosión recaudatoria, la gran economía de opción y, por ende, el aumento de posibilidades de evitar la tributación a través de conductas fraudulentas.

En el *ámbito de los beneficios empresariales*, en el que resulta muy complicado determinar la existencia de conducta fraudulenta, la *aproximación normativa del gravamen societario* reduciría la competencia fiscal y, en consecuencia los agentes

económicos se guiarían por otros parámetros distintos de la tributación para tomar decisiones sobre el lugar de establecimiento. Dicho de otra forma, la aproximación del gravamen reduce la competencia fiscal y con ella las posibilidades de economía de opción por los agentes económicos. En este contexto, *deja de tener tanto sentido la transferencia fraudulenta de beneficios* para ser objeto de gravamen en otro Estado distinto. Una *regla de tributación compartida* entre los Estados puede constituir un *buen motor de arranque* para conseguir una aproximación normativa del gravamen societario.

Pero además, en el *ámbito de las rentas percibidas por artistas y deportistas* la aproximación normativa de un gravamen, o cuanto menos la *garantía de la existencia de gravamen efectivo* sobre dichas rentas, sólo puede lograrse vía CDI prohibiendo al Estado de la Fuente el establecimiento de la exención o estableciendo con carácter general el *método de imputación por el Estado de la Residencia del perceptor*, de manera que las posibilidades de eludir un gravamen sea mucho más difícil.

Las *reglas de potestad exclusiva de un Estado* (ya sea el de la fuente o el de residencia) provocan mayor competencia fiscal entre Estados, más economía de opción y, en su caso, conductas fraudulentas, y, por ende, un incremento sin freno de la *erosión recaudatoria* del gravamen sobre las rentas con gran movilidad internacional. La *regla de potestad compartida* entre los dos Estados, como se ha mostrado, *es susceptible de mitigar notablemente estos efectos*. En todo caso, esta defensa de la introducción con carácter general de la regla de tributación compartida (imputación ordinaria por el Estado Residencia) tiene vocación de arrojar una reflexión sobre la cuestión en el panorama actual.

En el contexto internacional los múltiples casos en los que la aplicación de la norma tributaria acarrea la *ausencia de gravamen sobre rentas internacionales* no siempre tienen su causa en *operaciones fraudulentas* del agente económico o en la *utilización de economías de opción*. A veces, como se ha observado en el caso de las primas de los futbolistas, es la *propia aplicación del CDI combinada con la normativa interna de los Estados* la que acarrea la situación de no imposición de las rentas internacionales. Por ejemplo, el futbolista que ha de jugar en Polonia y Ucrania no tiene posibilidad de elegir exclusivamente Polonia para evitar el gravamen. Ahora bien, sí podría hacerlo un artista. El hecho de que los Convenios no sean garantes de un gravamen sobre las rentas internacionales sino del reparto de potestad de gravar entre los Estados también provoca actualmente grandes vulneraciones de la justicia tributaria. En este sentido, en mi opinión, el fraude fiscal es una causa más de las que provocan actualmente la erosión recaudatoria de los grandes agentes económicos. *Con la medida de la tributación compartida se puede hacer frente a la erosión recaudatoria en general*, como sería el caso de las rentas de artistas y deportistas, *y a las conductas fraudulentas en particular*, tan difíciles de probar en las transferencias de beneficios a Estados de baja tributación. Así, con esta medida se garantiza en mayor medida la existencia de un gravamen, se aproximan las legislaciones al reducirse la competencia fiscal, se limita la economía de opción de los agentes económicos y por ende el interés por realizar operaciones fraudulentas -ya que, en el caso de grupos empresariales, la transferencia de beneficios vía precios de transferencia a otros territorios no evitaría el gravamen en la fuente, dejando de ser tan ventajoso fiscalmente-.

Ahora bien, *llevar a la práctica esta medida* también tiene tintes de ingenuidad. Es *necesario un consenso comunitario e internacional*. En el plano comunitario, las *Directivas sobre dividendos, intereses y cánones* muestran claramente el *interés del*

Consejo por una tributación exclusiva en el Estado de residencia del perceptor (en el caso de los dividendos, en concepto de beneficios en la entidad que los obtuvo). El establecimiento de esta exigencia normativa sin una previa regulación dirigida a la aproximación del gravamen sobre estas rentas es una causa más del *agresivo panorama actual de competencia fiscal dentro de la Unión Europea*. Sin embargo, aún no existen intenciones reales de aproximar el gravamen efectivo sobre los grandes grupos empresariales. Los pasos hacia la base imponible común consolidada tampoco ofrece garantías sólidas de ser la antesala de una armonización de tipos impositivos. Por otro lado, en el ámbito internacional, el establecimiento de una regla general de tributación compartida frente a la regla de tributación exclusiva de los beneficios empresariales recogida en el artículo 7 del MCOCDE, exigiría no sólo la voluntad de todos los Estados miembros de la OCDE sino el proceso de modificación bilateral de la red de CDI para concretar la nueva regla de tributación.

El fondo de la cuestión es si los Estados siguen estando dispuestos, a la vista de los efectos que provoca el panorama actual, a que no todos contribuyan de la misma forma al sostenimiento del gasto público y a que no se persiga por la norma internacional el gravamen de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes. Mientras los principios de generalidad y capacidad económica no formen parte de la agenda institucional como parámetros de justicia tributaria internacional, en mi opinión, las medidas puntuales como son las *cláusulas anti-elusión son meros parches que no dan solución a la erosión recaudatoria de la imposición directa*, en tanto no sean capaces de evitar la agresiva competencia fiscal entre los Estados.

Desafortunadamente, en este contexto, el *plan de acción* presentado este mes de diciembre de 2012 por la *Comisión Europea* parece más de lo mismo. Partiendo del dato arrojado por el Comisario de Fiscalidad Algirdas Semeta relativo al *billón de euros que se pierde en la UE por causa de la evasión y la elusión fiscales*, las instituciones comunitarias vuelven a instar a los Estados a actualizar listas de paraísos fiscales -en las que no entrarán Estados como Irlanda con un tipo societario del 12 por 100-, a animarles para que refuercen sus convenios en aras a evitar la ausencia total de tributación, así como que luchen contra las prácticas abusivas adoptando alguna norma general que permita basar los impuestos en las “actividades económicas reales” y dejar de lado cualquier “montaje artificial” con el que se pretenda eludirlos. Asimismo, se plantean otras iniciativas como la adopción de un código del contribuyente, la creación de un número de identificación fiscal de la UE, la revisión de las disposiciones que establecen las Directivas para la lucha contra las prácticas abusivas y el establecimiento de unas directrices comunes para rastrear los flujos de dinero. Por último, se recomienda dar un nuevo impulso a los trabajos del código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas ampliando su ámbito de aplicación a los regímenes fiscales especiales destinados a los más ricos. No es muy distinto este debate del planteado en el seno de la OCDE y del G20.

Son muchos los años en los que viene demostrándose que no es posible la aproximación normativa del gravamen entre Estados sino se produce una labor mínima de armonización. El *establecimiento a nivel comunitario e internacional de la potestad compartida del gravamen sobre las rentas, unido a una exigencia de equiparación nacional del gravamen sobre las rentas del trabajo, empresariales y del capital* sería un buen punto de partida para resolver el problema interno de la Unión y la agresiva competencia fiscal en el ámbito internacional. Sólo resolviendo estos problemas de “casa” sería factible hacer frente a los paraísos fiscales.

Sin embargo, tantos años y, de nuevo, la misma declaración de intenciones arroja una *gran desazón sobre la existencia de un verdadero interés de los Estados por volver a la implantación de sistemas tributarios justos* que persiguen la contribución al gasto público de todas y cada una de las personas físicas y jurídicas que tienen una relación personal y/o económica con el territorio, acorde a su capacidad económica.

LAS MEDIDAS CAUTELARES EN PROCESOS POR DELITO FISCAL Y EL PRINCIPIO DE NO CONCURRENCIA DE SANCIONES TRIBUTARIAS* **

Yolanda Martínez Muñoz
Universidad de Alicante

El pasado 30 de octubre de 2012 vio la luz en el *Boletín Oficial del Estado* la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de las normas tributarias y presupuestarias y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. En un momento de crisis económica y de austeridad presupuestaria como el que actualmente vivimos, las medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal resultan ciertamente necesarias. Con esta finalidad se refuerzan las medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria, que podrán adoptarse, de acuerdo con la modificación introducida en el párrafo 5 del artículo 81 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de sus presupuestos habilitantes, esto es la existencia de indicios racionales de que en otro caso el cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. Adelantando el momento oportuno para la adopción de las medidas cautelares se garantiza un período en el que el contribuyente puede realizar actuaciones con el fin de impedir el cobro de la deuda tributaria. Sin embargo, la inexistencia de una propuesta de liquidación previa hará difícil conciliar en ocasiones la adopción de estas medidas de carácter preventivo con los límites que señala el apartado 3 del artículo 81 de la LGT, y en concreto con el principio de proporcionalidad respecto de la cuantía necesaria para cubrir el importe de la deuda que se asegura.

Ahora bien, dejando al margen la regulación general de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, destacamos que la nueva Ley de prevención del fraude fiscal se ha centrado en los supuestos más agravados de fraude, planteando la modificación de las medidas cautelares en supuestos de delito fiscal. Esta modificación se complementa posteriormente con un mandato legal a la Agencia tributaria para que continúe con la investigación patrimonial de los sujetos afectados o relacionados con un proceso por delito contra la Hacienda pública, introducido en una nueva Disposición adicional decimonovena de la LGT.

La adopción de medidas cautelares en supuestos de delito fiscal no es tan novedosa como pretende destacar la Exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, puesto que el párrafo 8 del artículo 81 de la LGT ya venía estableciendo la posibilidad de acordar la retención de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria en relación con personas vinculadas a un posible delito fiscal, con la finalidad de asegurar la responsabilidad civil que pudiera acordarse en vía penal.

* Comunicación presentada al II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión nacional e internacional, celebrado en la sede del Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

** Esta comunicación se enmarca en el Proyecto de investigación del Ministerio de Economía y Competitividad titulado “La Administración tributaria en los procedimientos concursales: régimen jurídico de los créditos tributarios e implicaciones para la Hacienda pública” (DER2012-33457).

Con el objetivo de facilitar la labor judicial en estos supuestos agravados de fraude, la modificación del artículo 81.8 de la LGT permite a la Administración continuar el procedimiento administrativo en supuestos de delito fiscal para adoptar las correspondientes medidas cautelares, que en la actualidad no se reducen a la retención de devoluciones tributarias u otros pagos, sino que podría tratarse de cualquiera de las medidas previstas en este precepto de la Ley.

La regulación especial de las medidas cautelares en expedientes por delito fiscal tiene su justificación en las peculiaridades que presenta en relación con los supuestos generales de adopción de las medidas cautelares previstas en el párrafo 4 del artículo 81 de la LGT.

En primer lugar, hemos de señalar la singularidad que supone en este caso el objeto de aseguramiento. Indica el artículo 81.8 de la LGT que, en supuestos de delito fiscal, las medidas cautelares que podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, van destinadas a asegurar el pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal (en adelante, CP), esto es preferentemente la responsabilidad civil derivada del delito, que de acuerdo con lo previsto en el artículo 116 del CP corresponde a toda persona criminalmente responsable de un delito, si del mismo se derivasen daños o perjuicios. En este punto, interesa destacar la Disposición adicional décima de la LGT que, en materia de exacción de la responsabilidad civil por delito fiscal, dispone que *“la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora y se exigirá por el procedimiento de apremio”*. La consideración de la deuda defraudada como responsabilidad civil derivada de una sentencia condenatoria por delito fiscal, en el sentido indicado por el Tribunal Supremo¹, supone desvirtuar la verdadera naturaleza de la obligación tributaria, que nace de la realización del hecho imponible, es anterior al delito, y no deriva de la realización de acto delictivo alguno².

En segundo lugar, la medida cautelar que analizamos en esta comunicación se caracteriza por la extensión de los sujetos a los que alcanza su notificación. Como indica la Ley, la notificación de la medida cautelar adoptada se realizará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, que ha de decidir sobre su levantamiento o su conversión en medida cautelar judicial. De ello deriva la especialidad de estas medidas cautelares también en cuanto a su duración, puesto que si con carácter general los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción -de ahí su carácter provisional- cuando la medida cautelar se adopte con motivo de la remisión del expediente por posible delito fiscal, sus efectos se extienden hasta la decisión del órgano judicial competente sobre su levantamiento o conversión³.

¹ Dice el Tribunal Supremo que *“forzosamente ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito la indemnización correspondiente o <quantum> del perjuicio causado a la Hacienda pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305 ya señalado, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria”* (Sentencia de 18 de diciembre de 2000).

² García Novoa, Cesar: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Ed. Civitas, Navarra, 2009, pág. 402.

³ Aparicio Pérez, Antonio: “Las medidas cautelares en la Ley General Tributaria”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Ed. Aranzadi, Navarra, 2010, págs. 1398 y 1399.

Sin embargo, creemos que la regulación impuesta por la reciente modificación del artículo 81.8 de la LGT, que permite adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de la cuantía debida, aún cuando el expediente de comprobación se haya judicializado por haber sido remitido para su tramitación penal por un presunto delito fiscal, supera la limitación descrita por el artículo 180.1 de la LGT, que exige la suspensión del procedimiento administrativo mientras se tramite el correspondiente proceso judicial⁴. El principio de no concurrencia de sanciones tributarias que contiene el citado artículo de la Ley impediría la continuación del procedimiento administrativo, aún cuando solo fuera para adoptar las medidas cautelares necesarias⁵.

La contradicción existente en la actualidad entre el artículo 81.8 de la LGT, sobre medidas cautelares en supuestos de delito fiscal, y el artículo 180.1 de esta misma Ley que recoge el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, reclama en nuestra opinión la realización de algunas consideraciones que pueden resultar interesantes tras la modificación efectuada por la Ley de prevención del fraude.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.8 de la LGT, *“cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo...”*, permitiendo que el procedimiento de comprobación continúe a los solos efectos de la adopción de la medida cautelar que corresponda.

Por otro lado, el artículo 180.1 de la LGT, dentro del capítulo de la Ley dedicado a la potestad sancionadora, dispone que *“si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”*. El principio de no concurrencia de sanciones tributarias obliga, en consecuencia, a la paralización del procedimiento sancionador mientras se resuelve la posible existencia de un delito fiscal. Esa es para nosotros la interpretación lógica de este precepto que, ubicado en el capítulo sobre la potestad sancionadora, impone la suspensión del procedimiento administrativo destinado a probar la culpabilidad del presunto infractor⁶.

⁴ Montero Domínguez, Antonio: “Nuevas medidas en la lucha contra el fraude fiscal. Incidencia en la Ley General Tributaria”, *Monografías Carta Tributaria*, nº. 17-18, 2012, pág. 10.

⁵ García Palacios, Jacobo, ya indicaba en relación con la normativa sobre medidas cautelares actualmente derogada que “el carácter singular de la medida que contempla el apartado 7 del art. 81 de la Ley, resulta de la atribución a la Administración de la facultad de adoptarla a pesar del desapoderamiento competencial producido a favor de la jurisdicción penal cuando ante ésta se sometan a investigación y, en su caso, a enjuiciamiento las conductas del contribuyente supuestamente constitutivas de delito contra la Hacienda pública”, “El nuevo régimen de las medidas cautelares”, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, MEH-IEF, Madrid, 2004, pág. 699.

⁶ En este sentido, Falcón y Tella, Ramón: “La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria”, *Editorial de Quincena fiscal*, nº 5, 2004, pág. 6.

En este sentido, la reciente reforma del artículo 305 del CP⁷ establece la posibilidad de continuar los procedimientos destinados a la liquidación y cobro de la deuda tributaria, con independencia de la existencia de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública⁸, confirmando nuestra posición acerca de la suspensión exclusiva del procedimiento sancionador tributario como consecuencia del traslado del expediente al tribunal penal.

Esta interpretación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias⁹, nos permite coordinar la suspensión exigida por el artículo 180 de la Ley con la continuación del procedimiento administrativo en orden a adoptar medidas cautelares en supuestos de delito fiscal. Para nosotros la Administración tributaria no debe paralizar el procedimiento de comprobación e investigación cuando se inicien actuaciones penales, sino que, en sentido contrario, este procedimiento debería continuar hasta su finalización, permitiendo la adopción de medidas cautelares destinadas a asegurar la deuda tributaria que pudiera resultar¹⁰. Sería necesario en cambio paralizar el procedimiento sancionador tributario si éste hubiera sido iniciado, para garantizar la aplicación del principio indicado en el artículo 180.1 de la LGT¹¹. La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributario, y los diferentes principios y finalidades que guían cada uno de ellos, nos lleva a afirmar que el principio *non bis in idem* no debe desplegar efecto alguno fuera del procedimiento sancionador, de manera que el procedimiento de liquidación debe llegar a su fin, y una vez iniciado el procedimiento sancionador, y apreciados indicios de delito, ha de pasarse el tanto de culpa al órgano judicial competente, suspendiéndose entonces dicho procedimiento hasta el pronunciamiento del Tribunal¹². Una interpretación diferente del artículo 180 de

⁷ Reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

⁸ Indica el párrafo 5 del artículo 305 del CP que “*Cuando la Administración Tributaria apreciar indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito... La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria*”.

⁹ Véase, Martínez Muñoz, Yolanda: “La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea”, *Crónica Tributaria*, nº 139, 2011, pág. 134.

¹⁰ Afirma Falcón y Tella, Ramón que “la nueva Ley General Tributaria sólo ordena expresamente paralizar el procedimiento sancionador y no el procedimiento inspector... al menos con carácter automático, sino que simplemente se establece que si se paraliza tal procedimiento, en tal caso cabe ampliar el plazo en otros doce meses, y si ya se había ampliado, se contará al menos con seis meses para finalizar las actuaciones y dictar liquidación. Lo que permite entender que es la Administración la que puede y debe liquidar la cuota e intereses, con independencia de que lo haga antes o después de la condena fiscal”, “La ejecución de las sentencias penales...”, *ob. cit.*, pág. 6.

¹¹ Martínez Muñoz, Yolanda: “La revisión del principio de no concurrencia de sanciones...”, *ob. cit.*, pág. 134.

¹² Dice Barrachina Juan, Eduardo, “Debe existir una certeza o convencimiento común sobre la ilegalidad cometida, que se traduce en la cuantificación preceptiva del importe económico dejado de abonar, porque de lo contrario técnicamente es imposible que se pueda incoar un procedimiento penal, pues la Administración Tributaria no cuantifica el importe de la deuda de la cual es acreedora. Y al mismo tiempo, en esa remisión administrativa al orden penal, también debe contener los elementos necesarios para justificar la participación del obligado tributario, a efectos de poder determinar, sin duda alguna, su posible culpabilidad”, “Motivación preceptiva en la remisión de actuaciones de la Administración tributaria a la jurisdicción penal en caso de delito fiscal”, *Gaceta Fiscal*, nº. 315, 2012, pág. 45.

la LGT supondría una contradicción con lo dispuesto actualmente en el artículo 305.5 del CP.

En apoyo de nuestra interpretación reseñamos lo indicado por el artículo 305.7 del CP que en este sentido señala que *“en los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley”*. Como ha venido a afirmar Falcón y Tella¹³, de este apartado del artículo 305 del CP se desprende que la Agencia Tributaria no debe necesariamente paralizar el procedimiento de liquidación cuando se inician actuaciones penales. Es significativa la rúbrica del artículo 180.1 de la LGT, así como su ubicación sistemática dentro de los principios de la potestad sancionadora, para entender que la referencia a la necesidad de paralizar el procedimiento alude exclusivamente al procedimiento sancionador y no al de comprobación e investigación.

No obstante lo anterior, nuestro propósito de establecer una correcta interpretación de las medidas cautelares en procesos por delito fiscal del artículo 81.8 de la LGT, así como del principio de no concurrencia de sanciones tributarias del artículo 180.1 de esta misma Ley, con la finalidad de abandonar cualquier resquicio de incompatibilidad entre ambos preceptos legales, exige una referencia al artículo 32 del Reglamento General del Régimen Sancionador (en adelante, RGGS), que al regular las actuaciones en supuestos de delito fiscal desarrolla la Ley del siguiente modo:

Primero, impone la paralización del procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de delito. Siendo ésta una norma contenida en el Reglamento que desarrolla el procedimiento sancionador tributario, e incluida entre las disposiciones especiales en materia de sanciones tributarias, una interpretación lógica haría pensar que el procedimiento administrativo al que se refiere el artículo 32 del RGGS es el procedimiento sancionador tributario, siendo además en su fase de tramitación donde la Administración ha de probar la culpabilidad que permite el traslado del expediente para su tramitación penal. En otro caso, estaríamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva no permitida por la Ley¹⁴.

Segundo, indica que esta circunstancia, esto es la existencia de un posible delito fiscal, puede apreciarse incluso antes de la propuesta de liquidación, en cuyo caso ese es el momento oportuno para poner en conocimiento del órgano jurisdiccional competente la concurrencia de los hechos que pudieran conformar un posible delito fiscal. Si la remisión de las actuaciones al orden jurisdiccional penal se produce con anterioridad a la propuesta de liquidación o incluso después de la misma, como indica el artículo 32.2

¹³ Falcón y Tella, Ramón: “La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo”, *Editorial de Quincena Fiscal*, nº. 1-2, 2011, pág. 10.

¹⁴ Como indica Barrachina Juan, Eduardo, “la aludida contradicción entre la imputación de una determinada conducta, que puede tener aspectos de infracción tributaria, pero que por su importe puede tratarse de un delito fiscal, exige siempre un plus, al menos en la fase administrativa, para poder acreditar la culpabilidad del deudor tributario, que en modo alguno se puede presumir”, “Motivación preceptiva en la remisión de actuaciones...”, ob. cit., pág. 43.

del RGGS, el procedimiento de comprobación e investigación destinado a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo no llega a su fin, siendo en ocasiones complicado determinar la cuantía de los pagos a los que tendrá que hacer frente el obligado tributario en caso de apreciarse la existencia de un delito fiscal por el Tribunal penal¹⁵. Hemos de recordar también en este punto que la adopción de medidas cautelares que permite el artículo 81.8 de la LGT ha de realizarse dentro de los límites que establece dicho precepto con carácter general, por lo que habrán de ser proporcionadas al daño que se quiere evitar, pero también a la cuantía de la deuda que aseguran. Si entendemos que el procedimiento de comprobación e investigación se suspende sin propuesta de liquidación en los supuestos de posible delito fiscal, en algunas ocasiones estas medidas provisionales se adoptarán sin conocimiento del importe de la deuda tributaria cuyo cobro pretenden asegurar, con el riesgo de infringir la proporcionalidad exigida por la Ley.

Tercero, si como pretendemos, la apreciación de indicios de un posible delito fiscal se produjese durante la tramitación del procedimiento sancionador tributario, la liquidación que resulte del procedimiento de comprobación e investigación habría sido dictada por el órgano competente, y la suspensión indicada en el artículo 32 del RGGS alcanzaría a la tramitación del procedimiento sancionador, así como a la ejecución de la liquidación resultante de aquel procedimiento hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial. Creemos que solamente esta interpretación permite compatibilizar los preceptos anteriormente referidos -artículos 81.8 y 180.1 de la LGT- consintiendo que la Administración tributaria adopte medidas cautelares proporcionadas antes de la remisión del expediente al órgano jurisdiccional penal para el castigo de un posible delito fiscal.

De este modo, si entendemos que el procedimiento administrativo que ha de paralizarse, de acuerdo con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias previsto en el artículo 180.1 de la LGT, es el sancionador, el procedimiento de comprobación e investigación tributaria puede continuar, siendo posible adoptar en el desarrollo del mismo las medidas cautelares necesarias para garantizar el cobro de la deuda tributaria y de las demás cuantías que en su caso pudieran derivar de una sentencia condenatoria por delito fiscal, sin contravención de norma legal alguna¹⁶.

Por otro lado, como indica la Exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, la modificación realizada en el ámbito de las medidas cautelares en relación con los supuestos agravados de delito fiscal, se complementa con el mandato establecido por la Disposición adicional decimonovena para la investigación patrimonial de los sujetos implicados en un proceso por delito fiscal, a la que se refiere asimismo el artículo 81.8 de la LGT. A tenor de esta Disposición adicional *“En procesos por delito contra la Hacienda pública... los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la*

¹⁵ “Si no hay cuantificación económica de la deuda tributaria, ¿cómo podrá el Ministerio Fiscal presentar denuncia, si no se sabe si la conducta del obligado tributario se puede tipificar en el artículo 305 del Código penal?”, se pregunta Barrachina Juan, Eduardo, “Motivación preceptiva en la remisión de actuaciones...”, ob. cit., pág. 37.

¹⁶ Véase Falcón y Tella, Ramón: “La ejecución de las sentencias penales...”, ob. cit., pág. 8. Asimismo, Martínez Muñoz, Yolanda: “La revisión del principio de no concurrencia de sanciones...”, ob. cit., págs. 123 y 124.

supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito”.

A estos efectos, los órganos de recaudación dispondrán de amplias facultades de comprobación e investigación, podrán requerir información, y adoptar las medidas cautelares a las que se refiere la Ley General Tributaria en su artículo 81.8. Ello quiere decir que, paralizado el procedimiento administrativo por indicios de delito fiscal, la Administración tributaria seguirá actuando, en este caso a través de sus órganos de recaudación, con la finalidad de conocer el patrimonio disponible para hacer efectivo el importe debido como consecuencia del delito. Como venimos justificando a lo largo de esta comunicación, son entonces los órganos encargados de imponer las correspondientes sanciones los únicos que dejan de actuar en supuestos de delito fiscal, paralizando el procedimiento destinado a determinar la culpabilidad del presunto infractor y la correspondiente sanción.

De acuerdo con ello podemos concluir diciendo que, por un lado, así entendido el nuevo párrafo 8 del artículo 81 de la LGT se muestra conforme con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias al que se refiere el artículo 180.1 de la LGT, y por otro lado, tras la reforma del artículo 305 del CP resulta necesaria la modificación del artículo 180 de la LGT para adecuar la normativa tributaria al contenido de la nueva regulación del delito fiscal¹⁷.

¹⁷ Véase en este sentido la propuesta de modificación del artículo 180 de la LGT formulada por nosotros en “*La revisión del principio de no concurrencia de sanciones...*”, *ob. cit.*, págs. 136 y 137.

EXPANSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD Y EXTENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN A TÍTULO DE TRIBUTO (LEY Nº 7/2012)* **

Enrique de Miguel Canuto
Universidad de Valencia

1. Introducción

Esta comunicación se centra en la Ley nº 7/2012, de 29 de octubre, sobre actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude¹, donde encontramos varias modificaciones relativas a las reglas que rigen para los responsables del tributo, que, por una parte, suponen una dilatación de las potestades de la Administración tributaria en sus actuaciones respecto a quién resulta responsable de la deuda, incluyendo la alteración de algunos puntos relativos a la prescripción, y, por otra parte, en el campo de la derivación de sanciones del deudor principal, se introducen reglas que mimetizan para el responsable alguna garantía y algún beneficio que son propios del sancionado.

La comunicación hace una incursión en el análisis del “titular real” de activos como obligado tributario y sus efectos expansivos. Por último, de una parte, aborda algunos pormenores relativos a los efectos de la prescripción (punto IX), y, por otra, efectúa el examen de las consecuencias, para otros obligados, de la concurrencia de una causa de pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción para actuaciones de un procedimiento tributario (punto X).

2. Reiteración en la presentación de autoliquidaciones sin ingreso

La Ley nº 7/2012 introduce un supuesto de responsabilidad² subsidiaria, a cargo de los administradores de personas jurídicas, en relación con la reiteración en la presentación de autoliquidaciones sin ingreso, que tipifica como apartado 2 en el artículo 43 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) de 2003.

Dice la Exposición de motivos que “se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, destinado a facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que *carentes de patrimonio*, pero con actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones

* Comunicación presentada al II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión nacional e internacional, celebrado en la sede del Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

** Esta comunicación se realiza en el marco del proyecto de investigación “El control del ordenamiento jurídico español desde la óptica constitucional y comunitaria”, DER 2009-13199 del Ministerio de Ciencia e innovación.

¹ Ley nº 7/2012, de 29 de octubre, (BOE nº 261, de 30 de octubre), que entra en vigor, como regla general, el día siguiente a su publicación en el Boletín.

² Sobre el responsable puede verse Navarro Egea, M.: *El responsable tributario*, Madrid, 2006, Martínez Lago, M. A.: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Valencia, 2008; Hinojosa Torralvo, J.J.: “Recientes tendencias de la responsabilidad tributaria” en *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 1, IEF, Madrid, 2008, págs. 611 a 652 y Álvarez Martínez, J.: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, 3ª ed., 2012, Madrid.

formalmente pero sin ingreso por determinados conceptos tributarios con ánimo defraudatorio.”

El *presupuesto* de la responsabilidad exige la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- 1º la presencia de personas jurídicas³ que ejerciten una actividad económica, que sea continuada, y que origine la obligación de efectuar la declaración e ingreso de deudas por tributos que deban *repercutirse* o por cantidades debidas *retener* a trabajadores, profesionales u otros empresarios
- 2º presentación sin ingreso de autoliquidaciones tal que el importe de los ingresos del año no supere el 25 por 100 del sumatorio de cuotas a ingresar autoliquidadas. No se computan las autoliquidaciones en que se haya concedido aplazamiento o fraccionamiento con garantía formalizada. Tampoco se computan las autoliquidaciones con aplazamiento o fraccionamiento concedido en que se haya cumplido con los plazos
- 3º inexistencia de intención real de cumplir con la obligación, jugando la presunción de que no existe intención real de cumplimiento de la obligación en caso de pago de créditos posteriores no preferentes. Entiendo se trata de una presunción *iuris tantum*, susceptible de prueba en contrario (artículo 108 de la LGT). La carga de la prueba, por causa de la presunción, resulta desplazada al responsable
- 4º el elemento temporal consiste en que la presentación autoliquidaciones sin ingreso viene referida a un *mismo año natural*, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad económica. Desprendemos que atendida la entrada en vigor de la norma en otoño no podrá desplegar dentro de 2012 los efectos que le son propios.

Las *consecuencias* de la concurrencia del presupuesto de la responsabilidad son las que siguen:

- 1º la Administración podrá dirigirse contra los administradores de hecho o de Derecho de las personas jurídicas
- 2º como responsables de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o cantidades debidas retener en conexión con la actividad continua de la sociedad
- 3º en relación de subsidiariedad con la persona jurídica contribuyente, que haya sido declarada fallida.

Respecto al alcance de la responsabilidad “la responsabilidad no alcanza a las sanciones” (artículo 41.1 de la LGT de 2003), regla general, que tiene su fundamento en el principio de personalidad de la sanción, que es aplicable sin duda a este supuesto, cuya regulación no hace excepción a la regla.

En cuanto a la forma de actuación además del acto de derivación de responsabilidad notificado a los administradores responsables, se necesita la previa declaración de fallido del deudor principal, que en este caso es la persona jurídica realizadora del hecho imponible.

³ Se desprende la carencia de responsabilidad en relación con *entidades sin personalidad*, que puedan encontrarse en circunstancias similares a las del supuesto de responsabilidad que es introducido, puesto que estas entidades quedan fuera del ámbito de aplicación de la norma.

La *cronología* de la reforma lleva hacia la inoperatividad del nuevo responsable subsidiario en el año 2012, porque la norma entra en vigor el 31 de octubre y ante su mutismo debemos interpretar que carece de efectos retroactivos, conforme al artículo 2.1 del Código civil acogido en el artículo 10.2 de la LGT de 2003.

Aunque se hace mención de la presentación discontinua de autoliquidaciones, el parámetro mitad o más de las autoliquidaciones y el parámetro ingresos que no superen el 25 por 100 de las cuotas de las autoliquidaciones, son parámetros de base anual, lo que exige la vigencia de la norma en el transcurso de ese año.

La condición de que “la mitad o más” de las autoliquidaciones lo sean sin ingreso, en mi opinión, queda relativizada, en cuanto el requisito “sin ingreso” exige el cómputo anual, global, de no superar el 25 por 100 del sumatorio de cuotas, condición global que desplaza el juego individual de cada autoliquidación a los efectos de la concurrencia de la noción legal “sin ingreso”, lo que termina enervando en buena medida el juego del requisito “mitad o más” de las autoliquidaciones.

3. *Dies a quo* en la prescripción del responsable solidario

La prescripción⁴ de la deuda tributaria y la acción de cobro, como es conocido, señala el tiempo de que dispone la Administración para efectuar actuaciones de determinar la deuda y exigir su pago al obligado tributario.

La regla general sobre el *dies a quo* en el cómputo de la prescripción para el responsable solidario, regla introducida en el 2003 por la LGT, en el apartado 2 del artículo 67, párrafo primero, es que comienza el día siguiente a la finalización del plazo de pago voluntario del deudor principal.

En origen, a continuación, se hacía la salvedad de que” no obstante (...), en el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad”. Mientras que ahora se dice que “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 mencionado artículo 42.2 de la LGT, sobre el que después volveremos, es el que refiere a responsables en actuaciones de ejecución de bienes, y tipifica como responsables solidarios de la deuda y la sanción, hasta el importe de los bienes en ejecución a causantes y colaboradores en la ocultación de bienes, incumplidores de órdenes de embargo, colaboradores en consentir o levantar bienes embargados y depositarios que colaboren o consientan el levantamiento de bienes embargados.

Ahora, en la Ley nº 7/2012, se dice que si los hechos integrantes del presupuesto de la responsabilidad se producen después del vencimiento del periodo voluntario de pago del deudor principal entonces el *dies a quo* de la prescripción del responsable solidario (artículo 67.II, 2) será el momento en que hayan tenido lugar tales hechos.

⁴ Un completo estudio jurisprudencial sobre la prescripción, en Eserverri, E.: “La prescripción tributaria”, en la *Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Valencia, 2012.

No comparto las consecuencias que extrae este autor de la premisa de que “el objeto de la prescripción es la deuda tributaria, con independencia de quién sea el deudor” (pág. 303). Además, quién es el deudor y cuál es su título, y qué procedimiento de actuación ha seguido la Administración en ejercicio de su potestad, entiendo son elementos relevantes de necesaria consideración en la estructuración de la prescripción.

El contraste revela un proceso de *generalización* de la solución dada con anterioridad en virtud del cual, comparativamente, se alarga el tiempo durante el que puede ser exigida la responsabilidad. El supuesto de los responsables en relación con actuaciones de ejecución de bienes del artículo 42.2 hay que entender que queda ahora como un caso particular de la regla genérica introducida por la Ley nº 7/2012.

Análisis crítico: el responsable del tributo no manifiesta la capacidad económica exteriorizada por el hecho imponible, y, en tal sentido, a más nos alejamos del hecho imponible más debilitado resulta el presupuesto de la responsabilidad.

La Exposición de motivos dice que “se mejora la redacción de la norma en la determinación del *dies a quo* del inicio del cómputo de los plazos de prescripción en aquellos supuestos de responsabilidad solidaria en que el hecho habilitante para apreciar la misma concurre con posterioridad al día siguiente a la finalización del periodo voluntario del deudor principal.”

Ahora bien, un proceso de generalización no es una mejora en la redacción. Mejora en la redacción supone identidad semántica y cambio en la expresión. En nuestro caso se ha mantenido en apariencia la redacción, pero en realidad se ha agrandado el contenido de la norma⁵.

Desde el punto de vista del ámbito temporal, la regla sobre responsabilidad, en lo que tiene de innovativo, entiendo es aplicable a los hechos imponibles realizados a partir de la entrada en vigor de la Ley nº 7/2012, el 31 de octubre de 2012, porque la ley aplicable al tributo es la vigente en la fecha del devengo, según tradicional criterio jurisprudencial hoy acogido en la LGT de 2003.

4. Suspensión de la prescripción de la acción de cobro

Como colofón del artículo 68 de la LGT de 2003, dedicado a las causas de interrupción de la prescripción, en calidad de último párrafo del precepto, la Ley nº 7/2012 ha introducido una regla, relativa a la suspensión de la prescripción, cuyo alcance debe ser examinado con mucha atención. La Exposición de motivos dice que “se aclaran los

⁵ Addenda: Interacción de causas de interrupción de la prescripción. Como *excursus o addenda* al objeto de estudio, recogemos la mención de una modificación de una causa de interrupción de las actuaciones de comprobación y liquidación por la Administración tributaria, que después saldrá a colación, según parece está siendo comúnmente interpretada.

La Ley nº 7/2012 ha añadido que se produce interrupción de la prescripción en relación con actuaciones de liquidación de la Administración “aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la *incorrecta* declaración del obligado tributario” (artículo 68.I,a). Un ejemplo sería la autoliquidación de TPO cuando procedía liquidar IVA o viceversa. El efecto dispuesto es que la interrupción de la prescripción relativa a la deuda confundida o incorrecta extiende sus efectos interruptivos en relación con la prescripción de la deuda correcta. También el caso de fraude o “conflicto” y el caso de simulación pueden ser contextos que den lugar al juego de la norma en estudio. El caso de existir un “titular real” distinto al titular aparente, que después analizaremos, puede hacer jugar este precepto. Si bien la Exposición de motivos dice que se trata de una clarificación (“se clarifica el régimen jurídico”), sin prejuzgar las razones de su introducción, entiendo no hay tal clarificación, pues la regla añadida no se desprende de la regla preexistente. Desde otra perspectiva, la regla alcanza importancia práctica atendido que, en ocasiones, pueden estar implicadas dos Administraciones distintas, como ocurre con TPO e IVA.

No obstante, si ésta es la *mens legislatoris* debe señalarse la ausencia de ingenio y de gracia en la redacción del precepto. El inciso añadido, arriba reseñado, al estar redactado como una oración subordinada concesiva, en su tenor literal, conduce exactamente al resultado contrario: que no hay interrupción en relación con obligaciones distintas, derivadas de la incorrecta declaración y que solo hay interrupción de la prescripción en relación con las actuaciones relativas a la obligación que sea procedente.

efectos de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción”, pero la realidad es que la regla va mucho más allá.

“La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan.”

Dado que es tradicional la previsión de causas de interrupción de la prescripción del tributo, la primera pregunta es si el precepto refiere a interrupción o más bien a un distinto *concepto*. El significado propio de las palabras ya apunta a distinguir entre suspensión e interrupción.

En los supuestos de presentación de impugnaciones que están recogidos en el actual apartado 7 del artículo 68, el cómputo del plazo de prescripción interrumpido se inicia de nuevo, tras un lapso de paralización, cuando se reciba la notificación de la resolución de la impugnación.

La concurrencia de la circunstancia interruptiva no origina “desde luego” el inicio de nuevo del cómputo del plazo, sino un paréntesis hasta la notificación de la resolución del proceso o circunstancias similares, que tiene sentido considerar tiempo de suspensión del cómputo de prescripción, aun cuando la palabra no aparezca enunciada.

Respecto al *perímetro* de la norma podemos destacar lo que sigue: 1º este efecto expansivo solo viene referido a la *acción de cobro* tipificada en la letra b) del artículo 66, dejando fuera de su ámbito a la acción de liquidación que está recogida en la letra a) del artículo 66, 2º sujetos implicados son el *deudor principal* y los *otros responsables*. El ámbito subjetivo no abarca a “todos los obligados tributarios”, como de manera imprecisa dice la Exposición de motivos.

El modelo de referencia de la solución dada es, sin duda, el proceso concursal, donde desde la declaración del concurso hasta su conclusión queda interrumpida la prescripción de las acciones ejecutivas contra el deudor por créditos concursales, que se inicia de nuevo tras la conclusión del concurso.

Respecto a las sanciones, aun cuando según el artículo 190.II, la acción de cobro de las sanciones se regula por las mismas reglas que la acción de cobro de la deuda tributaria, Sección 3ª del capítulo IV del título II, el principio de tipicidad se opone a que en el caso de que el objeto de la responsabilidad sea una sanción, la suspensión de la prescripción cause el mismo efecto respecto a otro obligado tributario.

¿Las actuaciones en otro Estado pueden surtir efectos suspensivos de la prescripción? El artículo 68.V dice que las actuaciones anteriormente enunciadas en la norma y las actuaciones de naturaleza análoga producirán efectos suspensivos de la prescripción cuando ocurra su realización en otro Estado en el marco de la mutua asistencia, aun cuando los actos no tengan efectos interruptivos semejantes según el Derecho del Estado de la actuación.

Ahora bien, la respuesta, conforme a este precepto, es negativa, porque el artículo 68.V de la LGT se refiere a los efectos interruptivos, no a los efectos suspensivos de las actuaciones. Porque en el supuesto del artículo 68.V son enunciadas las actuaciones anteriores en la redacción del precepto, mientras que la suspensión de la prescripción

ocupa un lugar posterior en la redacción de la norma. La suspensión no está en la *mens legis*, ni en la *mens legislatoris*.

5. Reducción de las sanciones derivadas

Como principio hemos de partir de que la existencia de responsables del pago de sanciones está en colisión con el principio de *personalidad* de la sanción que el Tribunal constitucional ha fundado en el artículo 24 de la Constitución.

Caso de que la responsabilidad alcance a las sanciones, la Ley nº 7/2012 introduce que el responsable tiene derecho a reducción por conformidad del artículo 188.1.b) de la LGT y también a la reducción por “pronto pago” del artículo 188.3 de la LGT de 2003.

No es fácil la elaboración dogmática de estas dos reducciones. La primera dificultad deriva de la existencia de sanciones independientes junto a sanciones conexas con la cuota.

Reducción por conformidad

Tras la afirmación general del apartado 4 del artículo 41 según la cual “la responsabilidad no alcanzará a las sanciones”, en la adición efectuada por la Ley nº 7/2012 encontramos que en los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción por conformidad prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, primero, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente al deudor principal, segundo, “se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad”, y, tercero, “la reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley.”

¿Cuál es el *objeto* de la conformidad? La conformidad puede referir a los hechos que fundamentan la liquidación. Puede referir a los hechos constitutivos de infracción. Puede referir a las circunstancias inherentes al presupuesto de la responsabilidad. Según a qué hechos se dé la conformidad tendremos unas u otras consecuencias.

El enunciado según el cual el recurso contra la derivación fundado en el procedimiento de derivación o en las liquidaciones derivadas trae la pérdida de lo reducido, no presta gran ayuda, porque, a su vez, suscita la duda de si las sanciones derivadas deben entenderse incluidas en la expresión “liquidaciones derivadas”. Un mar de dudas antes que otra cosa.

Caso de que el deudor principal tenga derecho a reducción por haber prestado su conformidad, la consecuencia para el responsable es la irrelevancia de la conformidad del sancionado: “la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente”. La sanción del deudor principal queda pues incólume a los efectos del responsable.

Respecto a las *actuaciones*, dice ahora la Ley nº 7/2012 que se dará trámite de conformidad al responsable, en la propuesta de declaración de responsabilidad. Cabe entender que la propuesta de declaración de responsabilidad es el objeto del *trámite de audiencia* previa a la derivación, trámite tipificado en el apartado 3 del artículo 175 de la LGT de 2003.

La ausencia del trámite de conformidad invalida el procedimiento porque dar la conformidad es un derecho que el ordenamiento concede ahora al responsable y cuyo ejercicio tiene consecuencias sustantivas para él.

En cuanto a las consecuencias procedimentales de la conformidad, en el ámbito de las actuaciones inspectoras, surge el interrogante de si la prestación de conformidad a la propuesta de derivación desencadena o no el efecto de entender producido y notificado acto de derivación de acuerdo con la propuesta de derivación, si en el plazo de un mes no se ha notificado actuaciones del órgano competente, en sintonía con el artículo 156.3 de la LGT de 2003.

Tal producción *ope legis* de los efectos de un acto administrativo que no es dictado por la Administración no puede ser sobreentendida en ausencia de expresa previsión legal. Por lo que en este caso, al no estar previsto, entiendo que no puede producirse ese efecto procedimental.

Reducción por pronto pago

Dice la Exposición de motivos de la Ley nº 7/2012, en relación con las sanciones derivadas, que “asimismo, se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda.” Y así se refleja en el articulado: “A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley” dice el actual cuarto párrafo del apartado 4 del artículo 41 de la LGT de 2003.

Los *presupuestos* para la aplicación de esta reducción de la sanción derivada son los siguientes: 1º ingreso del importe de la sanción reducida, en el periodo voluntario, sin solicitud de aplazamiento o fraccionamiento 2º no interponer recurso contra la “liquidación” ni contra la “sanción” objetos de derivación 3º que la sanción no tenga su origen en un acta con acuerdo .

Las *consecuencias* que se producen son la siguientes: la reducción del 25 por 100 del importe de la sanción y que se toma como base para el cálculo, en su caso, el importe de la sanción reducida por conformidad.

En el supuesto de interposición de *recurso* contra la liquidación derivada podemos señalar dos grupos de consecuencias.

Las consecuencias en cuanto al procedimiento son que como se produce la pérdida de la reducción de la sanción entonces se notificará el acto de exigencia de la parte de la sanción que había sido reducida.

Las consecuencias en cuanto al recurso, son que se entenderá que la cuantía del recurso abarca la íntegra sanción, que se extenderán los efectos suspensivos del recurso a la parte de sanción repristinada y que no será necesario interponer un segundo recurso contra la parte de sanción completada.

Si el recurso administrativo o el recurso judicial alcanza la conclusión de inadmisión por extemporaneidad, en el caso de que el responsable haya ingresado la parte de sanción originalmente reducida, la Administración tributaria deberá revocar el acto de exigencia de la parte de sanción reducida y deberá proceder a la devolución del ingreso indebido, en concepto de sanción (artículo 190.IV) con intereses de demora. Porque el artículo 188.III, 2 de la LGT de 2003 exige la interposición de recurso *en plazo*, para exigir la parte que fue objeto de reducción.

La redacción de la norma, cuyo complemento indirecto es enunciado “a los responsables de la deuda tributaria”, suscita el interrogante de si cuando sea una cuota y no una sanción el objeto de derivación, también cabría aplicar la reducción por pronto pago. Ahora bien, la mención del artículo 188.3 en el sujeto de la oración, que es un artículo inequívocamente referido a la comisión de infracciones, conduce a descartar tal aplicación de la reducción a la responsabilidad derivada de la liquidación de una cuota.

Por último, los responsables en actuaciones de ejecución del artículo 42.2 de la LGT quedan privados tanto de la reducción por conformidad como de la reducción por pronto pago. Lo analizaremos con más detalle en el apartado VI de esta comunicación.

En cuanto al ámbito temporal de aplicación, si bien como punto de partida las dos reducciones deben ser aplicadas a las infracciones cometidas a partir de la entrada en vigor de la Ley nº 7/2012, el 31 de octubre de 2012, también pueden aplicarse a los procedimientos de derivación en curso en esta fecha, aun cuando corresponderán a infracciones cometidas con anterioridad, en virtud del principio de *ley sancionadora posterior más favorable*, que el Tribunal constitucional ha derivado del artículo 9.3 la Constitución y, en la actualidad, está positivizado en el artículo 128.2 de la Ley nº 30/1.992.

6. Inejecutividad de la sanción objeto de derivación

Acogiendo la solución de la Ley nº 30/1992, en su artículo 138.3, “la resolución sancionadora será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa”, como sabemos, la LGT de 2003 dice que “la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida, en el periodo voluntario, sin necesidad de aportar garantía, hasta que sean firmes en vía administrativa” (artículo 212.3, a)⁶. Además, en el párrafo de la letra b) se añade que no se exigirán intereses de demora durante ese tiempo.

La Ley nº 7/2012 en estudio ha añadido que “Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese *recurrida* por el *sujeto infractor*, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea *recurrida* por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación. Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley”.

Partiendo de la preexistente garantía de inejecución de la sanción, mediante la Ley nº 7/2012, se ha producido un fenómeno de *mimesis*, por el cual la misma garantía es imputada ahora al responsable que carga con la sanción. Ello junto al fenómeno de la comunicación de los efectos de inejecución, en relación al recurso del sancionado y el recurso del responsable.

Efectivamente, puesto que el supuesto de la norma refiere a sanciones objeto de derivación, entonces se alcanza la conclusión de que la suspensión de la sanción derivada cuando es consecuencia del recurso del infractor es porque este recurso del infractor surte efectos *ope legis* frente al responsable de la sanción.

Por otro lado, cabe preguntarse si el recurso del responsable contra la derivación de la sanción surte efectos para el infractor en cuanto a la inejecución de la sanción frente a él. La reciprocidad en la comunicación de efectos encuentra su base en la propia norma, que prevé la extensión de efectos del recurso del infractor al recurso del responsable⁷.

⁶ Puede verse Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 23ª ed., 2.012, págs. 545 a 546.

⁷ Las restricciones a la revisión de la liquidación original presentes en el apartado 5 del artículo 174 de la LGT de 2003 sobre recurso contra el acto de derivación de responsabilidad, no rigen para una *resolución sancionadora*. Ni una resolución sancionadora es una liquidación del tributo (artículo 101) ni el infractor como tal reviste la condición de obligado tributario (artículo 35). A lo que se añade que la sanción no forma parte de la deuda tributaria (artículo 58.2).

En el análisis identificaríamos un primer *supuesto* resultante de las dos circunstancias: 1ª notificación de resolución sancionadora 2ª interposición en tiempo y forma de recurso o reclamación contra la sanción. Un segundo supuesto para el análisis estaría integrado por dos circunstancias: 1ª notificación de la resolución que pone fin a la vía administrativa 2ª plazo de pago en periodo voluntario abierto por esta notificación.

El tercer supuesto a analizar es ahora la notificación de la sanción derivada y la interposición de recurso por el responsable contra la derivación.

En cuanto a las *consecuencias*, estas son las siguientes: 1ª suspensión automática de la ejecución de la sanción en “periodo voluntario”, sin necesidad de garantía hasta que la sanción sea firme en vía administrativa. El análisis crítico pone de relieve que la ejecución de la sanción, por propio concepto, nunca tiene lugar en periodo voluntario 2ª consecuencia: no exigir intereses de demora, antes de finalizar el plazo de pago voluntario abierto por la resolución que pone fin a la vía administrativa.

La norma esclarece que los efectos suspensivos de la sanción derivada no se comunican a la deuda derivada eventualmente conexa y cuyos recursos puedan haber sido eventualmente acumulados.

Por otra parte, transcurrido el plazo máximo de resolución de la reclamación *económico-administrativa*, según el artículo 240 de la LGT de 2003, “dejará de devengarse interés de demora”. Y esta regla puede entrar en concatenación con la regla sobre inejecutividad de la sanción. Mientras que el tribunal económico-administrativo no dicte resolución expresa, no se devengan intereses y no habrán de pagarse, aun cuando, a la postre, el recurso judicial contra la sanción obtenga un resultado desestimatorio.

En el mismo sentido, mientras que el tribunal económico-administrativo no dicte resolución expresa en la reclamación contra la sanción, el juez no debe exigir garantía para otorgar la suspensión de la ejecución de la sanción, porque la resolución sancionadora todavía no es ejecutiva.

Por último, cabe razonar que dado que el fundamento de la inejecutividad de la sanción está puesto en la presunción de inocencia, la inejecutividad respecto al responsable debía abarcar tanto la vía administrativa de recurso como la vía judicial, pues es obvio que el responsable es inocente frente a la infracción imputada al deudor principal.

7. Responsables en actuaciones de ejecución de bienes

Debemos ocuparnos ahora de los supuestos tipificados en el artículo 42 apartado 2, para recapitular fragmentos esparcidos en la Ley nº 7/2012 de reforma de la LGT, para el caso de responsabilidad relativa a sanciones.

El texto dice que: “También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía d) Las

personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos”⁸.

Respecto de estos supuestos de responsabilidad solidaria de deuda y sanción, en el campo de la ejecución de bienes, debemos destacar que la Ley nº 7/2012 introduce tres restricciones, para el supuesto de que el objeto de la derivación sea una sanción.

La primera restricción, que la reducción por conformidad introducida para los casos de sanción objeto de derivación no rige para los supuestos de responsabilidad en actuaciones de ejecución de bienes del apartado 2 del artículo 42. No se da ninguna razón explicativa de por qué en estos casos, a diferencia de los demás casos de responsabilidad por sanción, no se puede prestar conformidad.

La segunda restricción, que la reducción por pronto pago ofrecida a los responsables de sanciones tampoco puede ser aplicada a los responsables en relación con actuaciones de ejecución del apartado nº 2 del artículo 42. Dado que la razón de la reducción está en la prontitud y no en la causa del pago, no se entiende el por qué de la exclusión de la reducción en este caso.

La tercera restricción consiste en que caso de sanciones objeto de derivación, los responsables en actuaciones de ejecución de bienes no pueden obtener la suspensión de la ejecución de la sanción derivada consecuencia automática de la interposición del recurso. No se ve la lógica de esta solución. Si en relación con el propio sancionado se reconoce un margen de duda sobre su propia responsabilidad, no hay razón para negárselo al responsable de la sanción derivada.

La solución dada, además, es inarmónica con la Exposición de motivos, que parte de que “la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor”. Nada de todo ello se vislumbra cuando se llega al supuesto en cuestión.

NORMA INSISTENTE

Llama la atención la adición del 2º párrafo del apartado 5 del artículo 174, en sede de impugnación por los responsables solidarios, cuyo texto completo, con los dos párrafos, queda así: “No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias”.

En primer lugar suscita la idea de ser una norma reiterativa, porque en lo esencial el contenido es el mismo que el actual artículo 212.III, 2º de la LGT. Parece que en la *mens legislatoris* esté excluido que la suspensión de la ejecución por el recurso del infractor surta efectos para estos responsables en la ejecución, cuando lo sean de una sanción. Este parece ser el sentido de la norma.

En segundo lugar, no se entiende de entrada por qué hace alusión al supuesto de que el importe derivado proceda de deudas, atendido que, en tal caso, no entra en juego la regulación de la inejecución de las sanciones. Por “tanto (...) como”, habrá que

⁸ La redacción actual proviene de la Ley nº 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE nº 286, de 30 de noviembre).

entender tanto si la infracción deriva de la falta de ingreso de la deuda, como si se trata de una infracción independiente de una deuda.

En tercer lugar, la redacción del artículo 174.V, 2 aboca su texto a una contradicción con el texto del artículo 212.III de la LGT. Porque el texto del artículo 212.III niega la suspensión para los supuestos de responsabilidad en la ejecución, del artículo 42.2, al tiempo que el artículo 174.V, al referirse a supuestos de responsabilidad en ejecución excluye la aplicación de la regla del artículo 212.III. La negación de la negación equivaldría a la afirmación de la suspensión. Si bien, todo hace pensar en un error o confusión de técnica jurídica.

INGRESOS DE DERECHO PÚBLICO

El supuesto de responsabilidad solidaria del apartado 2 del artículo 42 ha sido considerado por el legislador un feliz hallazgo, al punto de ser objeto de traslación o imitación en el texto de la Ley General Presupuestaria, en sede de la regulación de los ingresos de Derecho público.

Artículo 10 apartado 2º: “Serán responsables solidarios del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, las personas o entidades en quienes concurra alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria”.

Se expande la positivización de esta figura del responsable solidario de deuda y sanción en actuaciones relativas a la ejecución de bienes, expansión que acaece acompañada de las tres nuevas restricciones, relativas a responsabilidad por sanciones, introducidas por la Ley nº 7/2012⁹.

La Exposición de motivos celebra la expansión con estas palabras: “a fin de conseguir una mejor protección del crédito público, con independencia de su carácter tributario o de otra índole, se extiende la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la generalidad de los créditos públicos mediante la consiguiente modificación de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria”.

La regla positiva dice que “El régimen jurídico aplicable a esta responsabilidad será el contenido en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.” El trasvase es pues completo, de manera que el conjunto de normas aplicables a este supuesto es acogido *mutatis mutandis* en el amplio campo de los ingresos de Derecho público, resultando aplicable desde a los precios públicos hasta a determinados ingresos municipales en el campo del Derecho urbanístico.

Consecuencia de ello es la introducción de este supuesto de responsabilidad solidaria en el campo de las Haciendas locales, con base en el artículo 2.2 de la LRHL, TR de 2.004, según el cual para la cobranza de los ingresos locales de Derecho público, las Haciendas locales gozan de las prerrogativas previstas legalmente para la Hacienda del Estado, dado que la LGP de 2003 ha ubicado el mencionado supuesto de responsabilidad entre las “prerrogativas” de la Hacienda pública estatal que están recogidas en su artículo 10.

⁹ En cuanto al significado dogmático hay que enfatizar que esta norma supone el comienzo de la irradiación de la responsabilidad por causa de una sanción impuesta a otro, más allá incluso del campo en que se originó, con carácter excepcional, como lo es el campo tributario, y ello en colisión, desde el origen, con el principio de personalidad de la sanción.

8. El “titular real” como obligado tributario

Aunque desborde el ámbito estricto de esta comunicación, nos parece que vale la pena detenernos también un momento para reseñar el juego del recientemente introducido “titular real” de activos como obligado tributario.

La nueva Disposición Adicional 18 introduce en la LGT el específico deber de los obligados tributarios de informar a la Administración tributaria de los bienes, derechos y activos situados en el extranjero y de determinadas prestaciones contratadas con entidades establecidas en el extranjero. El núcleo de estos bienes son cuentas en entidades de tráfico bancario, acciones y participaciones en sociedades y activos financieros extranjeros.

Este deber, ubicado en el contexto de los deberes de información del artículo 93 de la LGT, cuyo incumplimiento origina una sanción que es tipificada, “se extenderá” a quienes tengan la consideración de “titulares reales” de bienes, prestaciones u organizaciones, en el sentido de la Ley nº 10/2010¹⁰.

“A los efectos de la presente Ley, se entenderá por titular real: a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos” (artículo 4.2 de la Ley nº 10/2010).

La imputación del deber de información a los “titulares reales”, en el sentido de la Ley nº 10/2020, en calidad de obligados tributarios, supone que, en los casos en que carecieran anteriormente de ella, éstos adquieren carta de naturaleza como obligados, no solo a los efectos del deber de información, sino también a efectos de obligaciones a título de tributo eventualmente distintas al deber de información.

De entre el conjunto de los “titulares reales” y titulares aparentes de bienes, derechos, activos o prestaciones, en el proceloso mar de las subjetividades indefinidas, podemos destacar:

1º un instrumento jurídico, que administre o distribuya fondos, carente de personalidad. El RGIT de 2.007, reformado en el 2012¹¹ ha incluido a los fideicomisos y a los trust o masas patrimoniales (artículo 42.ter). No hay duda de que este supuesto debe ser ubicado en la noción de entidad sin personalidad jurídica susceptible de imposición, mencionado en la LGT de 2003, porque constituye una unidad económica, por razón de su objeto.

¹⁰ Ley nº 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (BOE nº 103, de 29 de abril).

¹¹ Real Decreto nº 1.558/2012, de 15 de noviembre, sobre asistencia mutua y deberes de información (BOE nº 283, de 24 de noviembre). Las obligaciones de información serán exigibles para la información a suministrar correspondiente al 2.012.

2º “la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente el instrumento jurídico”. Este indeterminado supuesto puede encajar en el caso del artículo 35.6 de la LGT de 2003, por la concurrencia de varios obligados en el presupuesto de una obligación, cuando se dé esa unidad de presupuesto y consecuencia.

Desde el *principio de legalidad*, esta norma habilita a la Administración para desenmascarar al titular real frente al titular aparente e imputar la obligación tributaria derivada del hecho imponible realizado. En relación con bienes, derechos y activos situados en el extranjero y con rentas derivadas de la entrega de bienes y derechos y activos, que hayan sido contratadas con entidades establecidas en el extranjero, incluso cuando son imputadas a indeterminadas estructuras de propiedad o indeterminadas estructuras de control.

En cuanto al valor de las pruebas obtenidas por este método de información, el artículo 108.IV,2 de la LGT de 2003 dice que los datos derivados del deber de información que vayan a ser utilizados para la liquidación del obligado tributario gozan de presunción de certeza, pero, caso de que el obligado alegue inexactitud, deben ser contrastados, pudiendo la Administración exigir al declarante la ratificación de los hechos declarados y la aportación de las pruebas de los hechos declarados.

Respecto a la *prescripción*, si fruto de la información aportada se “destapa” al titular real de los bienes, derechos, activos o prestaciones originadas en el extranjero, entonces hay razones para sostener que el cómputo de la prescripción para con el titular real, conforme al artículo 68.I.a) reformado de la LGT, comienza de nuevo, en el momento en que la Administración tenga conocimiento de su identidad, en el contexto de una prescripción previamente interrumpida por las actuaciones con el titular aparente. Porque hay base para entender que la acción dirigida inicialmente a una obligación tributaria distinta, imputada al titular aparente, es fruto de un incorrecto “mantenimiento de las apariencias” por parte de tal obligado tributario.

9. Efectos de la prescripción

Las modificaciones introducidas por la Ley nº 7/2012, en el campo de la prescripción, invitan a traer a colación, con brevedad, algunos aspectos conexos de interés.

En primer lugar, para los *responsables* solidarios el *dies a quo* de la prescripción es el día siguiente al fin del plazo voluntario de pago del deudor principal, salvo que el presupuesto de la responsabilidad sea posterior. No están previstas causas de interrupción de este plazo.

En los responsables subsidiarios el *dies a quo* de la prescripción es el día siguiente a la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o responsable solidario. No están previstas causas de interrupción.

Para los responsables no rigen como propias las causas de interrupción de la prescripción que están reguladas y son aplicables al contribuyente deudor principal. La traslación de esas normas al responsable supondría una inaceptable analogía, que tendría como consecuencia imputarle una obligación más allá del tiempo legalmente hábil para ello.

La cuestión acerca de la existencia de causas propias de interrupción es distinta a la pregunta acerca de si actuaciones con el deudor principal interruptivas de la prescripción extienden o no su eficacia interruptiva a la prescripción del responsable, que abordaremos después.

En segundo lugar, respecto a la prescripción del ejercicio de la potestad para exigir el pago de las *sanciones*, la duración del plazo es de cuatro años, y el *dies a quo* el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de pago de la sanción.

Las causas de interrupción son: 1ª las actuaciones de la Administración, debidamente notificadas, dirigidas al cobro de la sanción 2ª las actuaciones del sancionado dirigidas al pago de la sanción 3ª actuaciones relativas a los recursos interpuestos contra las actuaciones ejecutivas relativas a la sanción.

No son causa interruptiva de la prescripción de la sanción las actuaciones de cobro de la deuda notificadas al obligado, aun cuando la sanción impuesta esté en conexión con la deuda.

En tercer lugar, en el acervo jurisprudencial encontramos que “las distintas modalidades de prescripción son independientes entre sí”, observación que no excluye determinadas consecuencias lógicas de la *relación* que existe entre ellas: 1ª la consumación de la prescripción de la “acción de liquidación” deja sin objeto la prescripción en curso de la acción de cobro, pues ya nada hay susceptible de recaudación 2ª la consumación de la prescripción de la “acción de cobro” deja sin objeto la prescripción en curso de la acción de liquidación, pues la deuda a determinar carecería de eficacia.

Por último, claro es que la prescripción consumada o “ganada” por un obligado tributario, como lo es el deudor principal, “aprovecha” en sus efectos extintivos a todos los demás obligados (artículo 69.1 de la LGT) como lo son los responsables del tributo. Nada queda de lo que deba responderse.

10. Extensión de la interrupción

La ampliación por la Ley nº 7/2012 de la responsabilidad a título de tributo invita a volver de nuevo sobre la regla central de extensión de los efectos interruptivos de la prescripción: “la interrupción de la prescripción para un obligado tributario se extiende a todos los obligados tributarios” (artículo 68.VIII de la LGT de 2003).

Por una parte, que la interrupción de la prescripción del deudor principal se extienda al responsable entiendo es una solución inconstitucional, porque supone que el tiempo para serle exigida la deuda está en función de circunstancias que son desconocidas para el responsable y que no tiene a su alcance poder conocer de antemano, por lo que se produce una quiebra de la prohibición de indefensión del artículo 24 de la Constitución, por desconocimiento de los hechos por parte del responsable, y la vulneración del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3, en cuanto el responsable no puede saber a qué atenerse en lo que refiere a la subsistencia de su responsabilidad.

Por otra parte, los que postulan la validez de la norma sobre la extensión de efectos interruptivos, una vez producida y aplicada en el caso concreto la extensión de los efectos interruptivos, por coherencia, deberán admitir tres *consecuencias* lógicas, que pueden sobrevenir cuando concorra ulteriormente una causa productora de la pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción:

- 1ª que la ulterior pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción relativa al contribuyente, por causa del incumplimiento del plazo máximo de *doce meses* del procedimiento inspector (artículo 150 de la LGT), surtirá efectos, en el mismo sentido, enervadores de la previa extensión de la interrupción, para los demás obligados tributarios, como el responsable, aun cuando pese a todo el contribuyente no alcance la prescripción

- 2^a que la posterior pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción relativa al contribuyente, por causa de la “*interrupción injustificada* de actuaciones inspectoras “(artículo 150 de la LGT), surtirá efectos, en el mismo sentido, enervadores de la previa extensión de la interrupción, para los demás obligados tributarios, como el responsable, aun cuando el contribuyente no llegue a alcanzar la prescripción
- 3^a que la postrera pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción en relación con el contribuyente, derivada de la *caducidad del procedimiento* (artículo 104.V) de verificación de datos (artículo 133) o del procedimiento de comprobación limitada (artículo 139) surte efectos, en el mismo sentido, enervadores de la previa extensión de la interrupción, para los demás obligados tributarios, como lo es el responsable, aunque el contribuyente no alcance la prescripción.

Si se postula la extensión o comunicación a otros de los efectos interruptivos de la prescripción producidos en relación con uno, entonces la lógica exige admitir la comunicación de la retrocesión o pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción en relación con los otros, cuando sobrevenga en uno la concurrencia de una causa productora de esta pérdida de los efectos.

Por último, en el campo de las actuaciones transnacionales, cabe mencionar y tener presente, la reciente introducción de la causa de interrupción justificada de la duración del procedimiento, recogida en el artículo 103.b) del RGIT de 2007¹², en el marco de la asistencia mutua, relativa a la petición de información a otro Estado, a consecuencia de la información previa de él recibida, contando desde la petición de la información hasta la recepción de la respuesta, si bien con el límite máximo de doce meses.

¹² Real Decreto nº 1558/2012, de 15 de noviembre, sobre asistencia mutua y deberes de información (BOE nº 283, de 24 de noviembre). La norma entra en vigor el 1 de enero de 2013.

PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL Y MÓDULOS*

Luis Miguel Muleiro Parada
Universidad de Vigo

1.- Introducción

La actual situación de crisis económica ha llevado al legislador tributario a establecer una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha del fraude fiscal que se han regulado en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. En esta norma se contemplan un conjunto de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, pero también otras disposiciones que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación para incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios.

En la Ley se establecen nuevos límites y supuestos de exclusión de la estimación objetiva en el IRPF, en cuya virtud quedarán excluidos de dicho régimen, y, por tanto, también del régimen especial simplificado del IVA¹, los contribuyentes que realicen determinadas actividades y el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondiente a las mismas procedentes de obligados a practicar retención o ingreso a cuenta supere una determinada cuantía.

No es la primera vez desde la aprobación de la LIRPF de 2006 que se adoptan medidas antifraude en la regulación de la determinación objetiva. Ya en un primer momento, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal estableció, como instrumento de control de la facturación de los empresarios en régimen de estimación objetiva en el IRPF², una retención a cuenta cuando aquéllos operen con otros empresarios o profesionales. En particular se incluyó en la LIRPF una retención del 1 por 100 para los empresarios en régimen de determinación objetiva en las condiciones establecidas vía reglamentaria. Las actuales normas de prevención del fraude de la Ley 7/2012 se vinculan a aquella medida antifraude adoptada en su día y se concretan en una nueva modificación del art. 31 de la LIRPF donde se regula la determinación objetiva, estimación objetiva en la terminología utilizada por el legislador español³.

* Comunicación presentada al II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión nacional e internacional, celebrado en la sede del Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

¹ Para un estudio más profundo del régimen, puede verse nuestra monografía: *La determinación objetiva: IRPF e IVA*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2009.

² Téngase en cuenta el reciente Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, donde, a pesar de las novedades, se mantiene sustancialmente la regulación anterior del deber de facturación de los empresarios acogidos al régimen de determinación objetiva. Publicado en el *BOE* de 1 de diciembre de 2012 (RCL 2012\1636).

³ Sánchez Huete ha diferenciado con relación al régimen entre normas preventivas de carácter intrínseco y extrínseco. Véase su trabajo: "Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo", *Quincena Fiscal*, nº 11, 2012. Extraído vía electrónica de la base de datos de Aranzadi, págs. 7 y ss.

En el presente estudio trataremos de analizar estas normativas para observar su alcance real y si estamos avanzando por el buen camino en la prevención y combate del fraude fiscal en los módulos.

2. La retención o ingreso a cuenta del 1 por 100

2.1. Antecedentes de los pagos a cuenta como medios de control: Las retenciones o ingresos a cuenta para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales

Desde el punto de vista de la evolución normativa y el nacimiento de las retenciones o ingresos a cuenta para las actividades agrícolas y ganaderas el establecimiento de esta retención para tales actividades encuentra su origen en el Real Decreto 214/1994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre de 1991, en materia de actividades agrícolas y ganaderas, rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta y cuantía de los pagos fraccionados⁴. En particular, después de la LIRPF de 1991, en un principio, recordamos que, se había excluido de la tributación a través de la determinación directa simplificada y de la determinación objetiva por signos, índices o módulos a las actividades agrícolas y ganaderas, lo que suponía que sólo podían tributar por la modalidad de coeficientes de la denominada estimación objetiva, que integraba una complejidad y obligaciones formales considerables. El Real Decreto contribuyó, o pretendió contribuir⁵, a la eliminación de tal complejidad; ahora bien, en la medida en que se debía atender al principio de capacidad económica también se consideraba que ese objetivo de alcanzar una menor complejidad debía conciliarse de manera adecuada con la posibilidad de contar con elementos de control suficientes⁶. De ahí el establecimiento de la retención sobre la que dejamos aparte las críticas tradicionales en torno a su configuración a través de la vía reglamentaria⁷. Con posterioridad, para 1995 tendría lugar la extensión del régimen de determinación objetiva para las actividades agrícolas y ganaderas⁸.

Actualmente, para las actividades agrícolas, ganaderas o forestales la LIRPF de 2006 ha previsto los siguientes porcentajes de retención o ingreso a cuenta:

El 2 por 100 en el caso de rendimientos procedentes de actividades agrícolas o ganaderas, salvo en el caso de las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, en que se aplicará el 1 por 100 [artículo 101.5.b) LIRPF de 2006]. En este ámbito el desarrollo reglamentario ha aclarado que debemos entender por actividades agrícolas y ganaderas aquéllas mediante las cuales se obtengan directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales y no se sometan a procesos de

⁴ RCL 1994\3455.

⁵ Luchena Mozo, G. M. puso de manifiesto que a pesar de la menor complejidad en la mayoría de los casos, no lo es para todos, puesto que, en las prestaciones que tienen lugar entre agricultores y ganaderos, el que abona la prestación se ve obligado a retener pero a su vez también se podrá ver sometido a retención en la medida en que sean abonadas rentas propias de su explotación, de modo que se establecía un complicado sistema de relaciones de retención de cuya operatividad práctica se dudaba. *Vid.* Luchena Mozo, G. M.: *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuenca, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 1997, p. 66.

⁶ Véase la exposición de motivos del Real Decreto 214/1994, de 16 de diciembre.

⁷ Sobre esta materia, véase Ruiz Hidalgo, C. y Muleiro Parada, L. M.: “As retencions establecidas no Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas para os rendimentos procedentes de actividades agrícolas e gandeiras”, *Revista Cooperativismo e economía social*, nº 25, 2003, págs. 301 y 302.

⁸ Véase la Orden del Ministerio de Economía de Hacienda de 30 de noviembre de 1994 (RCL 1994\3308).

transformación, elaboración o manufactura -se considera como tales aquéllas que exijan darse de alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del IAE-. Además se incluyen expresamente dentro de tales actividades, aclarando cualquier duda interpretativa al respecto: la ganadería independiente, la prestación que realicen los agricultores o ganaderos de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola o ganadera a través de los medios que utilizan ordinariamente en sus explotaciones y, finalmente, los servicios de cría, guarda y engorde de ganado (artículo 95.4 RIRPF). Con relación a estas últimas, es importante tener en cuenta que los servicios de cría, guarda y engorde de ganado constituyen una actividad económica incluida en el ámbito del régimen de determinación objetiva delimitado en la Orden ministerial vigente⁹.

El 2 por 100 en el caso de rendimientos procedentes de actividades forestales. En lo que concierne a tales actividades, el RIRPF ha sometido a retención o ingreso a cuenta sus rentas a partir del 1 de enero de 2000, coincidiendo con la fecha en la que aquéllas entraron dentro del ámbito del régimen de determinación objetiva¹⁰.

Como es sabido, las actividades agrícolas, ganaderas y forestales pueden acogerse al régimen de determinación objetiva normativamente establecido. Por ello, para estas actividades, con independencia del régimen de determinación por el que haya optado el contribuyente, deberán aplicarse tales retenciones o ingresos a cuenta. La base de la retención viene integrada por el total de los ingresos, en los que también debemos incluir la compensación a tanto alzado del Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) del IVA¹¹. Este criterio ha sido defendido por nuestra doctrina administrativa, puesto que tal compensación se incluye dentro de los ingresos íntegros de la actividad en la medida en que supone un mayor ingreso de la misma y, teniendo en cuenta que, no la podemos calificar ni como indemnización ni como subvención¹². Para los supuestos en que la retribución no es dineraria, sino en especie, el pagador de los rendimientos empresariales debe efectuar un ingreso a cuenta del porcentaje correspondiente (2 ó 1 por 100, según los casos) tomando como base el valor de mercado de la retribución satisfecha¹³.

La retención o ingreso a cuenta establecido para las actividades agrícolas y ganaderas puede contribuir a un mayor control y disposición de información por parte de los sujetos acogidos al régimen de determinación objetiva. De hecho, observamos como estas retenciones encuentran un origen vinculado al control de las actividades. Sin embargo, como veremos seguidamente el establecimiento de pagos a cuenta con una finalidad meramente controladora, entendemos, puede ser criticada a partir de la propia naturaleza de la institución de los pagos a cuenta.

⁹ Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Publicada en el BOE de 30 de noviembre de 2012 (RCL\2012\1622).

¹⁰ Cuatrecasas-Gil Pérez, A., Terrasa Monasterio, M. y Sánchez López, A. (Dir.): *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Pamplona, Aranzadi, 2000, pág. 1664.

¹¹ Véase el artículo 130 LIVA y el artículo 49 RIVA.

¹² Véase la Resolución de la DGT núm. 345/2001, de 19 de febrero.

¹³ A estos efectos, conviene tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 43.1 de la LIRPF de 2006 con relación a la valoración de las rentas en especie.

2.2. La retención o ingreso a cuenta del 1 por 100: Su configuración jurídica

La LIRPF y la Ley de Prevención del Fraude Fiscal (LPFF) regularon una nueva retención estrechamente vinculada al control tributario y los regímenes de determinación objetiva. La LIRPF acogió una retención del 1 por 100 para los empresarios en régimen de determinación objetiva en las condiciones establecidas vía reglamentaria [artículo 101.5.d)]¹⁴. El desarrollo reglamentario se llevó a cabo a través del Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre¹⁵ y, en la actualidad, se encuentra previsto en el actual artículo 95.6 RIRPF.

La retención se debe practicar a rendimientos que sean contraprestación de ciertas actividades económicas que apliquen el régimen de determinación objetiva¹⁶. En concreto las actividades para las que se ha previsto la práctica de la retención son:

- Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
- Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales.
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
- Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
- Industria del mueble de madera.
- Impresión de textos o imágenes.
- Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
- Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
- Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
- Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier

¹⁴ Se ha tratado de responder con ella al fraude vinculado a las facturas falsas. Véase Alonso González, L. M.: “El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)”, *Temas Tributarios de Actualidad*, nº 22-24, Informe nº 22, julio-agosto 2007, págs. 13-21.

¹⁵ Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, por el que se modifican, en materia de pagos a cuenta, el Reglamento del IRPF, aprobado por RD 1775/2004, de 30 de julio; el RD 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa América en la ciudad de Valencia; el Reglamento del IS, aprobado por el RD 1777/2004, de 30 de julio, y el Reglamento del IRNR, aprobado por el RD 1776/2004, de 30 de julio (RCL 2006\1576).

¹⁶ También si los satisface una comunidad de propietarios, ya que el artículo 76.1.a) RIRPF incluye entre los obligados a retener o a ingresar a cuenta del IRPF a las comunidades de propietarios. Véase al respecto la Resolución de la DGT núm. 2646/2007, de 10 diciembre (JUR 2008\28296).

clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.

- Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
- Carpintería y cerrajería.
- Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
- Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
- Transporte de mercancías por carretera.
- Y servicios de mudanzas¹⁷.

En resumidas cuentas, podemos decir que el control que ha perseguido la Administración tributaria con el establecimiento de una retención para los pequeños y empresarios acogidos al régimen de determinación objetiva se ha centrado, especialmente, en dos sectores: los pequeños transportistas y los albañiles -incluyendo sectores vinculados al de la construcción-. Es decir se ha tratado que la retención no se refiera a la totalidad de actividades a las que resulta de posible aplicación el régimen de determinación objetiva, sino únicamente a aquellas actividades en las que con mayor frecuencia se desarrollan actividades entre empresarios¹⁸. Esencialmente, ciertas actividades de fabricación, construcción o transporte de mercancías.

Para que se aplique la retención del 1 por 100 insistimos en que es necesario que estas entidades determinen su rendimiento neto a través del régimen de determinación objetiva. Ello supone una remisión normativa de la norma reglamentaria (el RIRPF) y a la Orden Ministerial en la que se regulan los signos, índices o módulos para el período correspondiente. Todas estas actividades previstas en el RIRPF se comprenden entre las actividades para las que actualmente se encuentra previsto el régimen de determinación objetiva. Por este motivo no se plantea problema alguno de descoordinación entre ambas normas. De todos modos resulta algo curioso que las actividades para las que se debe aplicar la retención se precisen en una norma reglamentaria y las actividades económicas a las que resulta de aplicación el régimen de determinación objetiva se encuentran en una Orden Ministerial. La técnica legislativa utilizada para la regulación de la retención, entendemos, es correcta en atención a la reserva de ley, lo que nos parece más criticable es la delimitación del ámbito objetivo del régimen en una Orden. Por lo demás, la retención debe aplicarse sobre los ingresos íntegros satisfechos.

¹⁷ Se trata de alguna de las incluidas, dentro de la Sección Primera de las Tarifas del IAE, en las divisiones 3 y 4 (carpintería metálica y actividades de fabricación de artículos de ferretería, de piezas de carpintería, de muebles o de prendas de vestir...), 5 (actividades vinculadas con la construcción) y 7, en lo relativo al transporte de mercancías, excluyendo el de pasajeros (ya sea colectivo o en autotaxis). Véase la exposición de motivos del Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre.

¹⁸ Véase Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo, por la que se aprueba el modelo 111 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifica otra normativa tributaria (RCL 2011/497). Véase también la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifican las condiciones para la presentación por vía telemática de los modelos 111 y 117 por los obligados tributarios que tengan la consideración de grandes empresas, así como la hoja interior de relación de socios, herederos, comuneros o partícipes del modelo 184 y los diseños lógicos de los modelos 184 y 193 (RCL 2009\2247).

La única excepción a la obligación de practicar la retención fue prevista para los supuestos en los que el perceptor comunica al pagador que determina su rendimiento en régimen de determinación directa para concretar el rendimiento neto procedente de su actividad económica (ya sea en su modalidad normal o simplificada). En este ámbito nuestra doctrina administrativa ha reconocido que una vez recibida la comunicación, el pagador de los rendimientos no quedaría obligado a retener, quedando exonerado de la responsabilidad tributaria que en materia de retenciones tienen los sujetos retenedores¹⁹. Aquí conviene destacar que no es necesario que se acompañe a la comunicación una copia de la renuncia al régimen de determinación objetiva, pero si esta última se ejercita con ocasión del primer pago fraccionado trimestral o de la primera declaración trimestral de IVA, sólo se evita la retención a partir del momento en que se presenten el pago fraccionado o la declaración trimestral. En cualquier caso, de no llevarse a cabo la comunicación pertinente puede incurrirse en la comisión de una infracción tributaria²⁰.

Nos encontramos ante una dificultad interpretativa puesto que la normativa reglamentaria hace una remisión normativa a la LIRPF y ésta a la LGT, dando por sentado que la conducta integra una infracción tributaria y, por ello, sancionable conforme a las normas previstas en la LGT. Ahora bien, si acudimos a la normativa contenida en la LGT es prácticamente imposible integrar la conducta de falta de comunicación del perceptor que determina su rendimiento en régimen de determinación directa. El único tipo infractor que, *a priori*, podría servir a la hora de tipificar la conducta sería la prevista en el artículo 205 LGT, donde se tipifica la infracción consistente en incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta. No obstante, no podemos integrar en este tipo infractor la falta de comunicación del perceptor en régimen de determinación directa. El motivo es que el artículo 205 tipifica, en su primer apartado, la conducta consistente en no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes. Pero es que la situación es justamente la contraria cuando el perceptor no comunica al pagador que se aplica el régimen de determinación directa, esto es los ingresos a cuenta o retenciones derivados de la falta de comunicación serían superiores a los que procederían de llevarse a cabo la comunicación. Ello porque los rendimientos procedentes de actividades económicas acogidas al régimen de determinación directa no están sujetas a ninguna retención, a diferencia de lo que se ha establecido para el listado de actividades económicas acogidas al régimen de determinación objetiva con respecto a las cuales se ha establecido la nueva retención del 1 por 100.

Por ello, no ha quedado muy claro cuál es la infracción y sanción que se podría aplicar para estos supuestos, por lo que esperamos que en los próximos tiempos nuestros tribunales o doctrina administrativa clarifiquen esta temática. A estos efectos la DGT, aunque ha sido consultada al respecto, no contestó directamente sobre este particular en una omisión que, además, de no aportar respuesta a la consulta del solicitante, hubiese podido aclarar la interpretación que debemos dar al mencionado artículo. En particular, en su Resolución núm. 342/2007, de 22 de febrero²¹, el Centro Directivo únicamente sostiene que una vez recibida esta comunicación, el pagador de los rendimientos no estaría obligado a retener, quedando exonerado de la responsabilidad tributaria que en

¹⁹ Véase la Resolución de la DGT núm. 342/2007, de 22 de febrero (JUR 2007\108865).

²⁰ Artículo 95.6.3º-5º RIRPF.

²¹ JUR 2007\108865.

materia de retenciones tienen los sujetos retenedores. Ello a pesar de que el consultante planteó la correspondiente cuestión sobre la responsabilidad que podría tener si, una vez que la retención entrase en vigor, el transportista no le comunica que se encuentra acogido al método de estimación objetiva. En consecuencia, seguimos a espera de que se aclare este particular.

Desde el punto de vista práctico, incluso podría llegarse a cuestionar si existe responsabilidad alguna para estos supuestos de falta de comunicación. A partir de la norma parece estar claro que sí, sin embargo también es cierto que la AEAT ha puesto a disposición de los contribuyentes una aplicación en la que pueden conocer²², a partir de su NIF y primer apellido, si el autónomo que emite la factura está en módulos y, por lo tanto, debe aplicársele o no la retención del 1 por 100. A nuestro modo de ver, está claro que la conducta es igualmente sancionable, se trata de una aplicación para ayudar a los obligados tributarios pero ello no evita la posible imposición de sanciones. En todo caso, hay que tener en cuenta que la aplicación informática no permite obtener los resultados de las consultas y, de todos modos, es posible que exista algún error. Se trata de una información que facilita la Administración pero nada más allá de ello, por lo que consideramos que, a partir de la obligación reglamentaria, la conducta podría calificarse como infracción tributaria y sancionarse, a pesar de que debería aclararse cuál es el tipo infractor o, en caso de que no exista, como así parece, convendría establecer uno al respecto.

Por lo demás, para los supuestos en que la retribución no es dineraria, sino en especie, el pagador de los rendimientos empresariales debe efectuar un ingreso a cuenta del 1 por 100 tomando como base el valor de mercado de la retribución satisfecha²³. Para el caso del ingreso a cuenta, en principio habría que tener en cuenta que el artículo 43.2 de la LIRPF de 2006 dispone que a ese valor de mercado hay que adicionar, con carácter general, el ingreso a cuenta realizado, salvo que su importe se hubiera repercutido al perceptor de la renta. Con carácter general ese ingreso a cuenta (del 1 por 100) viene gravado, puede decirse que como ingreso complementario, por la tarifa del impuesto excepto para los supuestos de repercusión; sin embargo, esta norma no tiene relevancia alguna para el empresario en módulos. Ello, precisamente, porque determina su rendimiento a través de un régimen de determinación objetiva y no por un régimen de determinación directa.

En cualquier caso, las complicaciones que la retención plantea para los empresarios que deban practicarla pueden ser importantes. Ello debido a que debemos recordar que los contribuyentes a que se refieren van a ser en bastantes supuestos pequeños empresarios. Desde el punto de vista de la aplicación de la retención, el empresario-cliente que compra o paga un servicio que le presta otro empresario tiene que ingresar en Hacienda el 1 por 100 de la cantidad que ha satisfecho. El empresario que cobra por la venta que realiza o el servicio prestado debe descontar el 1 por 100 del precio prestado para, posteriormente, reclamarlo a la Administración tributaria. El cliente-empresario debe pedir o, en todo caso, recibir una comunicación de quienes le prestan los servicios en la que se especifiquen ciertas informaciones básicas como el epígrafe del IAE al que pertenece su actividad, así como su acogimiento al régimen de determinación directa en

²² Esta aplicación informática se encuentra disponible en la dirección URL: <https://www5.aeat.es/es13/s/buncbunc007n?w=>.

²³ Téngase en cuenta lo dispuesto en el artículo 43.1 LIRPF de 2006.

cualquiera de sus actividades²⁴. Desde el punto de vista procedimental, la retención debe presentarse en el modelo correspondiente dentro del epígrafe que, con carácter general, se refiere a las actividades económicas²⁵. Además, cuando finaliza el año el empresario en régimen de determinación objetiva tiene que presentar la correspondiente declaración informativa en la que se incluirán todos los pagos sobre los que se ha aplicado la retención. El formulario que debe presentar el contribuyente permite a la Administración cruzar los datos con los que constan en la declaración del IRPF que presenta el contribuyente acogido al régimen de determinación objetiva, posibilitando así, al menos desde el punto de vista teórico, un cierto control de las actividades. Observamos luego que, más allá de las críticas que puede plantear el sistema desde la perspectiva de su posible eficacia práctica, los costes indirectos que su aplicación implica son considerables. En cualquier caso, parece que la introducción de las nuevas tecnologías en este ámbito debería facilitar las cosas a los empresarios en régimen de determinación objetiva.

Finalmente, conviene no perder de vista algunas normas generales de cara a la correcta aplicación de la retención o ingreso a cuenta. En este sentido, el importe de las retenciones se deducirá de la cantidad de pago fraccionado que corresponda al mismo trimestre. Sin embargo, cuando el importe de las retenciones soportadas en el trimestre sea superior a la cantidad resultante del pago fraccionado, el perceptor puede deducir la diferencia en cualquiera de los pagos fraccionados siguientes, eso sí, dentro del período impositivo correspondiente²⁶.

2.3. Consideraciones críticas

A nuestro juicio, desde la perspectiva que resulta más criticable la previsión de esta retención es desde la óptica de su posible efectividad. En esta línea, nuestra doctrina apuntó que el establecimiento de la retención como se acogió en la LPFF y la LIRPF de 2006, no iba a tener efecto esperado, sino que eran previsibles respuestas tendentes a evitar que por este sistema de control de ingresos, determinadas empresas se viesen expulsadas fuera del ámbito de la determinación objetiva. A juicio de Cayón Galiardo, podrían haberse aplicado medidas de otra naturaleza que no tuviesen el efecto de crear nuevas obligaciones a cargo de terceros que ya están obligados a declarar sus operaciones con terceros, entre las que se incluyen las ahora sujetas a retención²⁷. La finalidad de la retención es, o pretende ser, el control de ciertas operaciones realizadas por los contribuyentes que se han acogido al régimen de determinación objetiva, de modo que no se emitan facturas falsas. No obstante, el porcentaje de la retención es muy reducido (finalmente, del 1 por 100²⁸) por lo que los contribuyentes que acudan a

²⁴ Véase el artículo 95.6.3º RIRPF.

²⁵ Conviene recordar que para estas retenciones la Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo, aprobó un nuevo modelo 111 en el que se refundieron los modelos 110 y 111 vigentes hasta el ejercicio 2010.

²⁶ Véase el art. 110.3.b RIRPF.

²⁷ “El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque”, *RTT*, nº 72, 2006, p. 14.

²⁸ En este sentido, conviene recordar que el proyecto había previsto inicialmente una retención del 3 por 100 que fue reducida, finalmente, al 1 por 100. La reducción fue fruto de una enmienda, aprobada en la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso, recogiendo una de las demandas de Convergència i Unió y una de sus principales críticas a la Ley de Prevención, en la medida en que consideraba excesiva la retención del 3 por 100. Se habló de enmienda transaccional, puesto que el Grupo Catalán proponía una retención del 0,5 por 100. Enmiendas de signo claramente contrario habían propuesto el Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds y el Grupo Mixto al postular una

medios fraudulentos –léase facturas falsas- pueden seguir haciéndolo sin demasiados problemas²⁹. Incluso la propia finalidad de la retención es contradictoria, en sí misma, con la propia naturaleza de la retención, ya que la misma es una obligación tributaria y, como tal, no puede configurarse con una finalidad que sea exclusivamente de control. Antes al contrario, como cualquier obligación tributaria a cuenta debe estar orientada a facilitar el ingreso de los fondos públicos. En este sentido, se puede sostener que las obligaciones tributarias que se crean exclusivamente fundamentadas en finalidades de control no se ajustan plenamente a las exigencias constitucionales³⁰.

La retención, en cierto modo, significa el traslado de las competencias de la Administración tributaria a los obligados, cuando esta Administración dispone de medios suficientes para desarrollar su cometido³¹. El tipo de la retención es muy bajo en cuanto mecanismo para desincentivar la emisión de las facturas falsas o de favor. En el caso de facturas de pequeño importe la retención se convierte en una simple obligación de información, por lo que es perfectamente asumible el riesgo de no retener. En las facturas de un importe elevado, hay que considerar que normalmente la información ya se obtiene a partir del modelo 347 (operaciones con terceros) que declara el cliente del contribuyente en determinación objetiva. Con la retención, el cliente “receptor” puede seguir “comprando” la facturación de favor, deduciendo las facturas tanto en el IVA como en el IS, permitiéndole ahorrar fiscalmente. Al mismo tiempo, el contribuyente en determinación objetiva puede deducir la retención soportada que ya habrá ajustado en el “precio” que cobre por las facturas de favor³². Además, se puede ir más allá en esta crítica ya que, como ha señalado Falcón y Tella, la medida orientada a evitar la remisión de facturas falsas en la medida en que habrá que probar la falsedad de la factura para negar su deducción. En esta línea, el profesor apunta que, por este motivo, tal vez hubiera sido preferible la posibilidad de exigir un gravamen adicional a un tipo reducido o al tipo medio del empresario (sin sanciones), para aquellos casos en los que el beneficio obtenido efectivamente en régimen de determinación objetiva supera en determinado porcentaje el beneficio medio obtenido en cada actividad³³.

A partir de todo ello, consideramos que la retención prevista en la LPFF y la LIRPF de 2006 dista de ser un instrumento útil a la finalidad de control de conductas fraudulentas vinculadas al acogimiento a regímenes de determinación objetiva. Sin embargo, reconocemos que las opciones, en este ámbito, son múltiples pudiendo pasar por un cruce de datos de la Administración a partir de una declaración de datos internos de la actividad empresarial con base en una declaración de los regímenes de determinación

retención del 15 por 100. Véase *BOCG*, Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 9 de junio de 2006, Núm. 81-10.

²⁹ Como indicó García Novoa, la retención no parece útil, “sencillamente porque quien quiera utilizar las operaciones económicas en el sistema de módulos para emitir facturas falsas podrá seguir haciéndolo, ya que el importe del 3 por 100 parece enteramente asumible” (“El Proyecto de Ley...”, ob. cit., pág. 27).

³⁰ *Ibidem*, pág. 26.

³¹ En esta línea puede verse la enmienda nº 102 al Proyecto presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió). Véase *BOCG*, Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 9 de junio de 2006, Núm. 81-10.

³² Motivación similar fue aludida por el Grupo Parlamentario Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds y el Grupo Parlamentario Mixto al formular sendas enmiendas –n^{os} 38 y 76- al texto del articulado del Proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal. Véase *BOCG*, Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 9 de junio de 2006, Núm. 81-10.

³³ “Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II)”, *QF*, n^{os} 3-4, 2007, p. 10.

objetiva. Podría proponerse, como buena opción, la declaración de los datos esenciales de la actividad por parte de los obligados tributarios informando acerca de datos internos de la actividad que faciliten el cruce de datos por parte de la Administración tributaria. El régimen se convertiría, siquiera desde el punto de vista de su control, en un sistema *a forfait* al tener en cuenta datos vinculados de modo directo a la materia imponible. Sin embargo es cierto que ello, en cierto modo, aumentaría las obligaciones formales de los empresarios en régimen de determinación objetiva.

Así, convenimos con García Novoa cuando indica que la retención "...al no ser útil no será idónea, pero tampoco necesaria, porque no es la forma más moderada de intervenir: extiende una obligación a todos los sujetos en determinación objetiva a los efectos de disuadir la utilización de facturas falsas, cuando para ello ya existen otros mecanismos en el ordenamiento, entre ellos los sancionatorios...". Es importante considerar la vulneración del principio de proporcionalidad que se puede producir a partir del establecimiento de la retención, exclusivamente, como mecanismo de control de rentas³⁴. Otra postura alternativa para prevenir el fraude fiscal en el ámbito de los pequeños empresarios en determinación objetiva en IRPF y régimen simplificado en el IVA, dado que estamos en presencia de facturación que de forma mayoritaria se corresponde con mano de obra, sería establecer un tipo de retención similar al de los profesionales³⁵. En nuestra opinión seguiríamos ampliando las obligaciones formales en un régimen cuyo fundamento se vincula, de modo esencial, a la reducción o minoración, precisamente, de tales obligaciones. Además, sólo con una finalidad de control.

En conclusión, a nuestro modo de ver esta retención es criticable, puesto que difícilmente alcanza el resultado de control que persigue. Otras opciones (una retención más elevada, la declaración de los datos más relevantes de la actividad...) podrían contribuir a ese control en mejor medida, aunque se incurriría en un incremento de obligaciones formales. Ello se enfrenta, en cierta medida, con la fundamentación de los regímenes de determinación objetiva. Lo razonable nos parece que es sopesar los fines que se persiguen y los costes indirectos derivados. En este ámbito incluso la previsión de un gravamen adicional comparativo podría presentar algunas dificultades para ciertas actividades a la hora del control tributario³⁶. La conciliación de fines y costes indirectos debe permitir el control de las actividades en régimen de determinación objetiva sin unas exigencias formales excesivas. Con carácter general, la nimiedad de una retención como la establecida no consigue frenar conductas fraudulentas específicas en ciertos sectores, donde el coste fiscal del pago a cuenta podrá ser fácilmente asumido por los potenciales defraudadores. Parece necesario combatir las tramas de facturas falsas, por lo que aunque en cierto modo ampliemos las obligaciones vinculadas al régimen, a pesar de lo que veremos en el apartado siguiente y de no modificarse sustancialmente su ámbito de aplicación, quizás se puedan considerar otras opciones como la posibilidad de acabar en la normativa con las excepciones a la obligación de emitir factura para el régimen de determinación objetiva del IRPF. Ello, como ha apuntado Alonso González,

³⁴ "El Proyecto de Ley...", ob. cit., págs. 26 y 27.

³⁵ Una retención del 15 por 100 que propuso durante la tramitación parlamentaria el Grupo Parlamentario Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds y el Grupo Parlamentario Mixto (enmiendas al Proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal n^{os} 38 y 76, respectivamente).

³⁶ El profesor Falcón y Tella ha postulado esta opción como medida a considerar para conseguir la finalidad de evitar facturas falsas ("Otras medidas para la prevención...", ob. cit., p. 10). En todo caso, para ciertas actividades los beneficios "reales" de la actividad no siempre serán fáciles de identificar si se aplica un régimen de determinación objetiva.

“como medio de verificación de la realidad, del auténtico volumen de facturación y de la renta bruta ganada, aunque las diferencias entre éstas y la renta estimada sigan quedando liberadas de gravamen pues, a nuestro modo de ver, debe respetarse el incentivo que el régimen supone para el sujeto pasivo emprendedor”³⁷.

3. Las modificaciones introducidas por la Ley de prevención y lucha contra el fraude

3.1. Los nuevos límites y supuestos de exclusión

Las actuales normas de prevención del fraude de la Ley 7/2012 se vinculan a aquella medida antifraude, adoptada en su día en la LPFF de 2006, y se concretan en una nueva modificación del art. 31 de la LIRPF donde se regula la determinación objetiva, estimación objetiva en la terminología utilizada por el legislador español³⁸. En particular, la modificación normativa se sustancia sobre dos pilares:

En primer lugar, en cuanto al ámbito objetivo del régimen³⁹, la determinación objetiva no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere para el conjunto de sus actividades clasificadas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (Transporte y comunicaciones) a las que sea de aplicación la retención del 1 por 100 [artículo 101.5.d) de la LIRPF], 300.000 euros anuales. Hay que recordar que, a tenor del art. 95.6 RIRPF, se incluirían aquí actividades económicas de transporte de mercancías por carretera (epígrafe 722 IAE) y servicio de mudanzas (epígrafe 757 IAE)⁴⁰. Se puede observar que la medida es menos incisiva que la propuesta inicial del Gobierno en el Anteproyecto de Ley, no obviando seguramente las reacciones y la situación actual del sector, donde para estas actividades se establecía la misma limitación del apartado siguiente.

En segundo lugar, tampoco se podrá aplicar la determinación objetiva por parte de los contribuyentes acogidos al régimen de determinación objetiva que realicen, para otros empresarios, actividades económicas sujetas a la retención del 1 por 100, cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondiente a dichas actividades que proceda de las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta supere cualquiera de las siguientes cantidades: a) o bien, 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) o bien,

³⁷ “El fraude fiscal en las estimaciones objetivas...”, ob. cit., págs. 17 y 18.

³⁸ Esta modificación ya ha sido incorporada en la nueva Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

³⁹ Sobre este particular puede verse el trabajo de Del Hoyo Ortigosa, C.: “El método de estimación objetiva: análisis de su ámbito de aplicación”, *Carta Tributaria-Monografías*, nº 1, 2011. En él se concluye que el régimen es excesivamente complejo, siendo necesario clarificar su ámbito con un replanteamiento de actividades contempladas y unificación de los efectos de renuncia y exclusión. Extraído electrónicamente en: <http://cartatributaria.ciss.es/content/Inicio.aspx>, p. 24.

⁴⁰ Para la aplicación de la determinación objetiva a estas actividades conviene tener presente que, además de los límites referidos al volumen de ingresos y el volumen de compras en bienes y servicios, se establece otra magnitud específica, que condiciona el acceso al régimen, referida al número de vehículos. En particular, siguiendo el contenido de la actual Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, tanto para la actividad de transporte de mercancías por carretera como para la de servicio de mudanzas se establece el límite de 5 vehículos cualquier día del año.

225.000 euros anuales⁴¹. Se excluye de estos límites a moduleros transportistas. De manera que, teniendo en cuenta el art. 95.6 RIRPF, los contribuyentes en módulos afectados por esta nueva limitación serán los que efectúen las siguientes actividades sujetas a la retención del 1 por 100:

- Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
- Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales.
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
- Fabricación en serie de piezas de carpintería, parquet y estructuras de madera para la construcción.
- Industria del mueble de madera.
- Impresión de textos o imágenes.
- Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
- Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
- Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
- Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
- Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
- Carpintería y cerrajería.
- Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
- Y, por último, trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.

La nueva normativa aplicable a partir de 2013, en particular, rebaja en una tercera parte el límite de posible aplicación del régimen de módulos previsto para las actividades de transporte de moduleros sujetas a retención. Mientras que para el conjunto de actividades que tienen acceso a la determinación objetiva se contempla que no podrán superar para el conjunto de sus actividades el año inmediato anterior el volumen de rendimientos íntegros de 450.000, para estos empresarios, transportistas por carretera o prestadores de servicios de mudanza, no podrá superar 300.000 €. Se hace coincidir así el límite con el previsto para el acceso al régimen de las actividades agrarias donde, por

⁴¹ Como en todos los supuestos de aplicación del régimen de determinación objetiva, cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de rendimientos íntegros deberá elevarse al año.

cierto, el régimen no es propiamente indiciario. Además, en general, se limita considerablemente la aplicación del régimen desde el punto de vista de la posible facturación a los empresarios en módulos por actividades sujetas a la retención del 1 por 100, de manera que si sus rendimientos proceden de una facturación significativa de tales actividades no se podrá aplicar el régimen.

3.2. Reflexiones críticas

Desde hace algunos años se critica la determinación objetiva debido a que parecen encontrarse importantes bolsas de fraude en el ámbito de la facturación falsa entre empresarios⁴². El hecho de que el rendimiento de los empresarios se obtenga de la aplicación del módulos y la regulación de los deberes de facturación motivan ciertos riesgos de fraude⁴³. La creciente extensión de los fraudes de emisión de facturas falsas en la determinación objetiva por módulos se vincula, en parte, a las facilidades que la propia norma habilitó y, por otra parte, a las dificultades de prueba por la Administración Tributaria de la presunta falsedad de ciertas facturas. Aunque, precisamente, el control del fraude también fuera uno de los fundamentos del régimen en el IRPF, durante los años 90 del siglo pasado, cuando se acogió en nuestro ordenamiento tributario. Hace falta reconocer que la situación hoy es diferente y ni los medios de los contribuyentes de gestión ni las posibilidades de control de la Administración Tributaria son las mismas.

La propia tramitación parlamentaria de la actual Ley 7/2012 viene a mostrar una cierta consciencia de esta realidad por parte de nuestros representantes políticos. En este sentido más allá de la propuesta del Grupo Parlamentario del Gobierno finalmente aprobada, durante la tramitación parlamentaria de la norma, el Grupo Parlamentario Unión Progreso y Democracia presentó una enmienda donde se proponía una reducción de un tercio para todos los parámetros de volumen de negocio, ventas o compras, que limitan la aplicación de la determinación del régimen de determinación objetiva, debiendo entenderse ello como un primer paso hacia la extinción de este régimen.

⁴² En este ámbito la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado ha pedido desde hace tiempo una profunda reforma de los módulos. Antes de la última modificación de la Ley 7/2012, ya se instaba a excluir del régimen a quienes realicen actividades económicas o agrícolas cuando, al menos, el 80 por 100 del valor de sus bienes entregados o servicios prestados se destinen a contribuyentes sin derecho a ninguna deducción o beneficio tributario por tales adquisiciones. Para ello, se consideraban necesarias las siguientes medidas: 1) Reducción del límite de facturación a los contribuyentes que realicen actividades agrícolas o económicas desde los actuales 300.000 o 450.000 euros, respectivamente, a 100.000, en ambos casos; 2) Reducción de la facturación soportada a 50.000 euros que es indicativa de la capacidad económica para llevar algún tipo de contabilidad; 3) Exclusión del régimen de estimación objetiva a aquellas actividades en las que se detecta que existe un volumen relevante de facturación irregular, como es el caso de la albañilería o el transporte de mercancías, entre otros y; 4) Establecimiento de límites específicos en aquellas actividades que tributan de forma irregular para que estos empresarios sólo pudiesen tributar en módulos si su facturación a empresarios y profesionales fuera mínima o irrelevante (por debajo del 20 por 100 de su facturación total). Véase al respecto el documento disponible en: http://www.inspectoresdehacienda.org/images/stories/pdf/notasdeprensa/270212_notadeprensa.pdf

⁴³ En este ámbito Sánchez Huete indica que se ha originado una importante bolsa de fraude consistente en comprar y vender facturas y, también, la estimación objetiva puede resultar un mecanismo que favorezca determinados comportamientos delictivos de blanqueo de capitales. En desarrollo de este particular, véase su trabajo: “Estimación objetiva...”, ob. cit. También puede verse la crítica realizada por Plaza Vázquez, A. L., donde llega a proponer como primera y única solución la supresión del régimen de módulos, en su trabajo: “Los inconcebibles mecanismos de generación de dinero negro oficial en la legislación tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 5, 2011. También publicado y disponible en:

<http://www.adernovaschool.com/wp-content/uploads/2011/07/BIB110705-ADN-S-AP-Dinero-Negro.pdf>, págs. 3-6.

Similar propuesta se hizo desde el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural, con el fin de reservar el régimen para aquellas actividades cuyo objeto sea destinar los bienes o servicios a un consumidor final. Defendiendo una reducción, más drástica, a un tercio de todos los límites cuantitativos que limitan la aplicación del régimen y postulando la interesante posibilidad de que la renuncia al mismo se realice en el momento de conocer los verdaderos resultados de la actividad económica a final del ejercicio y no en un momento anterior, especialmente, en estos años de inestabilidad económica de las empresas⁴⁴.

Si realmente la Administración tributaria ha detectado importantes cuotas de fraude en ciertas actividades, señaladamente facturas falsas, utilizadas entre empresarios cuando uno de ellos se acoge a la determinación objetiva debería reaccionarse con las medidas oportunas. El establecimiento de una retención del 1 por 100 o la acogida prudente de límites cuantitativos de rendimientos para el acceso al régimen, no sirven suficientemente para acabar con el problema. El coste de la retención mínima del 1 por 100 pudo y puede seguir siendo asumido por los empresarios en sus operaciones de manera que no ha sido la mejor vía para atender al control tributario. Tampoco asemejan de lo más idóneo, o cuanto menos pueden cuestionarse tal y como han sido amparados, los nuevos límites recientemente incorporados para los modulares sujetos a la retención, puesto que las maniobras de planificación fiscal, acompañadas de fraude, podrán seguir produciéndose. Seguramente sea el momento ya de ir abordando una revisión y reforma más profunda del régimen de módulos y su ámbito de aplicación. Por lo demás, todas estas medidas van llegando deficientemente y con bastante retraso al ordenamiento tributario. Si, presuntamente, el fraude de facturas falsas, referido a modulares vendedores de tales facturas, alcanza un punto de acción esencial en ciertos sectores del transporte o de la construcción y actividades vinculadas al mismo, dada la situación económica, quizás tenga un menor impacto real en los momentos actuales. Luego la necesidad recaudatoria tampoco puede convertirse en el fundamento último de medidas tributarias ni tardías, ni parciales ni defectuosas.

4. Conclusiones

Resulta cuestionable la retención del 1 por 100 para los rendimientos que sean contraprestación de ciertas actividades económicas que apliquen el régimen de determinación objetiva. La nimiedad de una retención como la establecida no consigue frenar conductas fraudulentas específicas en ciertos sectores, donde el coste fiscal del pago a cuenta puede ser fácilmente asumido por los potenciales defraudadores.

Desde su implantación, la retención del 1 por 100 se ha mostrado insuficiente y, de ahí, las medidas que ahora se adoptaron en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que establece nuevos límites y supuestos de exclusión del régimen de módulos para empresarios que realizan actividades sujetas a la retención del 1 por 100. Pero las nuevas medidas integran limitaciones que no van a impedir, aunque puedan atajar o minimizar, ciertas maniobras de fraude fiscal.

⁴⁴ Para un estudio más profundo de las diferentes fases y aprobaciones durante la tramitación parlamentaria, puede verse:

http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas/ProydeLey?_piref73_1335538_73_1335535_1335535.next_page=/wc/servidorCGI&CMD=VERLST&BASE=IW10&PIECE=IWA0&FMT=INITXD1S.fmt&FORM1=INITXLBA.fmt&DOCS=4-4&QUERY=121.cini.+y+%28%40fcie+o+concluido.fase.%29

Nos encontramos ante medidas parciales con el objetivo de un cierto control del fraude fiscal, sobre todo frente a posibles facturas falsas entre empresarios, pero que realmente no cumplen en un grado óptimo y deseable con su finalidad. Si las cuotas de fraude son verdaderamente importantes, quizás la solución pase por excluir a ciertas actividades de la posibilidad de aplicar el régimen de módulos. En este sentido en los territorios forales del País Vasco el ámbito de aplicación del régimen de determinación objetiva es más reducido. O, tal vez, otras opciones transitorias a considerar sean cambiar en mayor medida la regulación del régimen, de su ámbito, de las obligaciones de facturación o, a lo mejor, aumentar el tipo de retención para que efectivamente cumpla con su fin; sin embargo, en cuanto a esto último, la función de control no responde a la naturaleza jurídico-tributaria de la retenciones. ¿Demasiadas ideas de posible modificación en tiempos difíciles?

Sea como sea, la consideración de la limitación o eliminación progresiva de la aplicación del régimen, total o parcial, debe ir acompañada de una reflexión de conjunto acerca de la tributación y cuantificación de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF, los deberes de facturación y el análisis de la necesidad o posibilidad de caminar hacia un régimen de determinación directa, más o menos simplificado. El legislador tributario deberá seguir trabajando y conseguir en los próximos años la mejor solución para afrontar y combatir el fraude de la manera más eficaz posible y no simplemente con "parches" que, aunque puedan garantizar un aumento o mínimo en la recaudación tributaria e incluso evitar algunos problemas, posibiliten a los contribuyentes seguir planificando sus conductas fraudulentas en un nuevo escenario normativo.

INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 17.2 DEL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE ESPAÑA E IRLANDA. STS 7-12-2012, CASO U2

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El asunto cuyo estudio nos ocupa, versa sobre la regularización tributaria practicada a la empresa española que actuó como promotora del Grupo U2 en relación con dos conciertos celebrados en Madrid y Barcelona durante el ejercicio 1997.

Especial interés reviste, en este sentido, el contrato suscrito el 13 de junio de 1997 entre la entidad española y la sociedad holandesa *Concert Productions International, BV*, que, junto con otras sociedades, ostenta la titularidad exclusiva de las apariciones públicas en concierto de los músicos componentes del Grupo U2, así como de todos los derechos y elementos de producción relacionados con ellas.

De acuerdo con el citado contrato, estas sociedades pondrán a disposición de la entidad española, en exclusividad y como promotora, la actuación, producción y cualesquiera otros derechos, servicios y materiales necesarios para la realización de las actuaciones del Grupo U2 en su gira por España. Tales servicios engloban, entre otros: los servicios del grupo musical; los elementos de producción de los conciertos, incluyendo sonido, luces, escenario, vídeo y equipo láser; la organización y servicios de consultoría que se presten fuera de España en relación con los conciertos; y cualesquiera otros derechos, servicios o materiales que se requieran en relación con las actuaciones artísticas mencionadas.

Como retribución de tales prestaciones, la empresa española se obliga a satisfacer, conforme al artículo 6.a) del contrato, unos honorarios de 2.700.000 dólares. Si bien en el articulado del contrato no se identifica en ningún momento a las sociedades que, junto a la empresa holandesa, contratan con la promotora española, tales sociedades sí aparecen perfectamente identificadas en las distintas facturas emitidas, cuyo importe total se corresponde con los honorarios globales pactados en el referido contrato.

De esta manera, al margen de las dos facturas emitidas por la sociedad dublinesa *Eventcorp Limited*, en concepto de cobro por la prestación de los servicios artísticos del Grupo U2 en territorio español, existen las siguientes facturas:

- Dos facturas, por importe de 600.000 dólares cada una y con la misma fecha que las anteriores, emitidas por la sociedad *Remond Limited*, también domiciliada en Dublín. A tenor de lo dispuesto en ellas, los servicios prestados consisten en la producción de los conciertos de Madrid y Barcelona, incluyendo el sonido, luz, escenario, láser y vídeo.
- Otras dos facturas, de idéntica fecha y por importe de 78.000 dólares cada una, emitidas por la sociedad *Brenwell Limited*, con domicilio social en Dublín. Según consta en las mismas, tal contraprestación se satisfizo por la prestación de los servicios de organización y consultoría en relación con los conciertos antedichos.
- Dos facturas adicionales, emitidas por la sociedad holandesa *Concert Productions International, BV*, que ascienden a 360.000 dólares cada una, por

los servicios de reservas y promoción de los conciertos del grupo de música irlandés en Madrid y Barcelona.

Conviene destacar que, de todos los pagos reflejados en las líneas anteriores, únicamente fueron sometidos a tributación en España, por obligación real en el Impuesto sobre sociedades (en adelante, IS), los dos pagos efectuados a la sociedad *Eventcorp Limited*, por ser los que retribuían la prestación de los servicios artísticos del Grupo U2 en territorio español. Por tal motivo, la cuestión nuclear que se plantea en el recurso analizado consiste en dirimir si los pagos realizados a las sociedades irlandesas *Remond Limited* y *Brenwell Limited*, por la prestación de servicios relativos a la puesta en escena y dirección de los conciertos, respectivamente, están o no sujetos a gravamen en España.

En este orden de ideas, con fecha 13 de junio de 2001, la Inspección tributaria formalizó una acta de disconformidad, por el concepto y período mencionados, a la entidad promotora española, en su condición de pagadora y, por tanto, de responsable solidaria del ingreso de la deuda tributaria. Confirmada dicha propuesta mediante acuerdo de liquidación dictado por el Inspector jefe, la interesada interpuso la oportuna reclamación económico-administrativa ante el Tribunal económico-administrativo regional (en adelante, TEAR) de Madrid, que acordó la desestimación de la misma.

En discrepancia con ello, la sociedad española recurrió contra dicha resolución ante el Tribunal económico-administrativo central (en adelante, TEAC) que, sin embargo, confirmó el acuerdo del TEAR de Madrid, mediante la desestimación del recurso de alzada.

Una vez agotada la vía administrativa, la entidad española interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (en adelante, AN) que, en Sentencia de 28 de enero de 2010, estimó el recurso planteado y declaró nula la Resolución del TEAC, por no ser conforme a Derecho.

El Abogado del Estado interpuso entonces recurso de casación contra la Sentencia de la AN, que fue admitido por el Tribunal Supremo (en adelante, TS) mediante Auto de 22 de julio de 2010 en relación con *Remond Limited*, pero no por lo que respecta a *Brenwell Limited*, en la medida en que la cuota tributaria correspondiente a los pagos efectuados a esta última no superaba el límite mínimo fijado legalmente para acceder al recurso de casación.

2. La interpretación del artículo 17.2 del convenio de doble imposición entre España e Irlanda

2.1. Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010: tesis del contrato único con prestaciones fiscalmente diferenciables

Frente a la postura del TEAC, sustentada asimismo por el TEAR de Madrid en resolución previa, que entiende que los pagos efectuados a las sociedades irlandesas se refieren a la actuación del grupo musical en su gira por España durante 1997 y, en consecuencia, retribuyen dicha actuación, facilitada por tales entidades no residentes; la entidad española recurrente defiende la calificación como “beneficio empresarial”, conforme al artículo 7 del Convenio entre España e Irlanda para evitar la doble imposición internacional de 1994 (en adelante, CDI), de tales retribuciones, en el entendimiento de que entre todas las rentas derivadas de los conciertos se ha de

diferenciar¹ entre las que retribuyen una manifestación del artista, y las que no, ya que sólo las primeras deben someterse a gravamen en España de acuerdo con el artículo 17.2 del citado convenio.

Llegados a este punto, procede examinar el marco jurídico aplicable a la situación controvertida. En el plano convencional, el artículo 17 del CDI entre España e Irlanda dispone lo siguiente: “1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de la actividad personal realizada por un artista o deportista en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista. 3. (...)”.

Como es sabido, el apartado 2 del artículo 17 del Convenio hispano-irlandés, a imagen y semejanza del Convenio Modelo de la Organización de cooperación y desarrollo económico (en adelante, CM OCDE), alberga una cláusula antielusión, destinada a impedir la utilización de sociedades interpuestas no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas. En ausencia de esta cláusula, tales rentas tributarían, según el artículo 7 del CM OCDE, en el Estado de residencia de las sociedades. Al amparo de lo dispuesto en el artículo 17.2, por el contrario, se levanta el velo de la sociedad y se grava directamente al artista o deportista, imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha obtenido.

Obviamente, el artículo citado debe interpretarse de conformidad con los Comentarios al CM OCDE, cuya relevancia -pese a carecer de efecto vinculante- ha sido reconocida por el TS español a través de diversos pronunciamientos, como el de 15 de octubre de 2009.

En esta línea, cabe hacer referencia a los apartados 7 y 8 de los Comentarios al artículo 17.1 CM OCDE, en los que se precisa que: “7. Las rentas percibidas por un empresario, etc... por la organización de la actuación de un artista o de un deportista no se incluyen en el ámbito de este artículo, si bien cualquier renta que perciban por cuenta del artista o del deportista sí son abarcadas por este artículo”; “8. El apartado 1 del artículo 17 del Modelo de Convenio vigente se aplica a las rentas percibidas directa o indirectamente, a título individual, por un artista o deportista. En ciertos casos la remuneración no es abonada directamente a la persona que realiza el espectáculo o a su empresario o agente. Cuando la legislación de un Estado permite hacer abstracción de dichas entidades y tratar las rentas como si fueran percibidas directamente por el individuo, el apartado 1 permite al Estado donde se ha desarrollado el espectáculo exigir la renta percibida por la entidad a favor del individuo por razón de ese espectáculo, aun cuando dicha renta no le sea abonada efectivamente en forma de remuneración”.

Importancia incuestionable encierran, asimismo, los Comentarios al artículo 17.2 del CM OCDE y, en particular, el párrafo 11 de dichos Comentarios, que habilita a los Estados miembros de la OCDE cuyos CDI no contengan la cláusula del apartado 2 -antes aludida-, como es el caso del Tratado entre España y Holanda, siempre que su legislación interna se lo permita, a aplicar el artículo 17.1 y, por consiguiente, someter a

¹ En este sentido, cabe señalar que la Inspección de los tributos no entró a determinar la naturaleza y el carácter de los servicios prestados.

tributación las rentas derivadas de la actuación personal del artista o deportista. En otros términos, se consagra de este modo la interpretación dinámica admitida -aunque con matices- por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y por la propia doctrina administrativa y jurisprudencia española².

Descendiendo a la normativa interna española, cabe advertir que desde la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre la renta de las personas físicas mediante el Real Decreto 1841/1991 y, en concreto, de la articulación de una norma antiabuso en su artículo 70.1.e), la realidad española encaja con la previsión del Comentario nº 11 al artículo 17, en el sentido de posibilitar la aplicación de la normativa doméstica a fin de evitar la elusión fiscal mediante la interposición de entidades no residentes, en el contexto del artículo 17 del CDI entre España y Holanda.

De hecho, el posicionamiento adoptado por el Estado español en el artículo 70.1.e) del Reglamento del IRPF de 1991, resultó confirmado posteriormente por la Ley del IS vigente desde 1996, en la que se aloja una cláusula similar, e incluso más amplia, por cuanto también considera gravables los rendimientos indirectamente relacionados con las actuaciones artísticas que se atribuyan a sociedades interpuestas entre el artista y el pagador de los rendimientos³.

La entidad recurrente entendió, no obstante, que únicamente los pagos facturados por Eventcorp Limited, en relación con los servicios de los artistas, eran los que estaban comprendidos entre los rendimientos descritos en el artículo 17 del CDI hispano-irlandés. En contraste, los importes satisfechos a las otras dos compañías irlandesas por los trabajos de “puesta en escena” y “dirección” de los conciertos, deben reconducirse, en su opinión, al artículo 7 del indicado CDI, atinente a los “beneficios empresariales” y cuya tributación cae fuera del ámbito de la normativa nacional, al tratarse de rendimientos obtenidos por sociedades sin establecimiento permanente en España, al igual que sucede con las cantidades percibidas por la empresa holandesa, de acuerdo con el artículo 7 del CDI entre España y Holanda.

Y ésta es, precisamente, la tesis que acoge la AN⁴, cuya virtualidad reside en aclarar que, aunque nos encontremos ante un contrato de contenido único, es preciso distinguir entre las diferentes prestaciones que lo integran, susceptibles a su vez de una calificación fiscal (cánones, beneficios empresariales y rentas artísticas) distinta en función de su naturaleza.

La AN considera que no todas las rentas derivadas de las prestaciones incluidas en el contrato de contenido complejo suscrito por las partes, pueden calificarse como “renta artística”. Y ello porque el artículo 17 del CDI hispano-irlandés así lo dispone expresamente, al considerar únicamente como tales a aquellas que se obtengan por el artista como resultado de su actividad personal. Este último extremo se erige, por tanto, en requisito esencial, debiendo existir un nexo causal entre actuación y renta obtenida -ya sea esta obtención directa o indirecta por parte del artista- para que estemos ante un “rendimiento artístico” en los términos del artículo 17 mencionado.

² Ribes Ribes, A.: “Recent application of the dynamic interpretation for royalties by the Spanish Tax Administration”, en *Intertax*, vol. 38, nº 1, 2010, págs. 21-30.

³ Véase, en esta dirección, la STS de 11 de junio de 2008.

⁴ Sentencia de la AN (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 28 de enero de 2010. Recurso contencioso-administrativo nº 152/2007.

De conformidad con este razonamiento, la AN concluye que sólo las rentas obtenidas por la actuación personal de los artistas (esto es, las abonadas a *Eventcorp Limited*) tienen la consideración de “rentas artísticas” en el sentido del artículo 17, con independencia de que se hayan obtenido por aquéllos de forma directa o indirecta; mientras que las rentas por otros servicios complementarios a la actuación artística y, lógicamente, relacionados con ésta, pero diferentes de los rendimientos artísticos “puros”, quedan a extramuros de dicha calificación fiscal, debiendo encuadrarse, antes bien, en la categoría de “cánones” o en la de “beneficios empresariales”.

En base a estos argumentos, la AN estima el recurso contencioso-administrativo contra la resolución dictada por el TEAC, declarándola nula por no ser conforme a Derecho.

2.2. Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012: tesis del contrato único con idéntica calificación de las prestaciones

Teniendo en cuenta los hechos controvertidos, el TS⁵ construye su argumentación basándose en el artículo 17.2 del CDI hispano-irlandés. Recuerda, en este sentido, la finalidad con la que se introdujo esta cláusula antielusión; aspecto éste que enfatiza -por entender que coincide con el presente asunto-, lo que le lleva a concluir que, dado que estamos ante un único contrato y pago, las rentas satisfechas, ya sean pagadas directamente al artista, ya a una sociedad interpuesta, deben gravarse en el Estado de la fuente (España), de acuerdo con lo dispuesto en el mencionado artículo. En apoyo de esta tesis y, frente a la posición defendida por la AN, el TS considera como única norma convencional aplicable, el artículo 17.2, pues así se establece expresamente en el mismo, señalándose que esta cláusula primará sobre la aplicación de los artículos 7, 14 y 15 del tratado bilateral.

Efectivamente, esta prevalencia del artículo 17.2 del citado CDI resulta incuestionable; sin embargo, el TS no interpreta correctamente dicho artículo, cuya letra se refiere de manera explícita a “las rentas derivadas de la actividad *personal* realizada por un artista o deportista *en esa calidad*”, y no, como declara el Alto Tribunal, a todas las rentas relacionadas con la actuación artística de que se trate.

El error del TS radica, a nuestro juicio, en que centra su hilo argumental en el contenido de la cláusula antiabuso y, concretamente, en el hecho de que las rentas se atribuyan, no al propio artista, sino a otra persona. Dada la concurrencia de estas circunstancias, el TS no se detiene ya a analizar si las rentas derivan de la actividad personal del grupo musical o de servicios colaterales, relacionados con dicha actuación artística. Como se ha subrayado en líneas anteriores, la existencia de un solo pago y de un único contrato guían también al TS en la dirección errónea, que culmina en la casación de la sentencia de la AN, tras atribuir la misma naturaleza a todas las rentas satisfechas y considerar, en suma, que los pagos efectuados a la sociedad irlandesa *Remond Limited* deben gravarse en España.

En nuestra opinión, se trata de un pronunciamiento desafortunado, en el que el TS no sólo no interpreta correctamente el tenor literal del artículo 17.2 del CDI hispano-irlandés sino que, además, desconoce el *dictum* del propio artículo 17.2 del CM OCDE (que, paradójicamente, sí cita en su Fundamento de Derecho quinto), en el que se inspira el primero, y que reza como sigue: “No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las *actividades realizadas por un artista* o deportista *personalmente y en esa calidad* se atribuyan, no al propio artista o

⁵ Sentencia del TS, Sala 3ª, de lo contencioso-administrativo, de 7 de diciembre de 2012. Nº de recurso: 1139/2010.

deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista” (el subrayado es nuestro).

A mayor abundamiento, el TS identifica erróneamente, desde nuestro punto de vista, las previsiones del Derecho interno español con lo dispuesto a nivel convencional. Así, dispone en el penúltimo párrafo de su Fundamento de Derecho quinto que: “Vemos, pues, que tanto la Ley del Impuesto sobre Sociedades como el Convenio para evitar la doble imposición con Irlanda han introducido, siguiendo las pautas dadas por la OCDE, una cláusula antielusión fiscal que pretende evitar el que se deje sin gravamen en el Estado de la fuente, es decir, en el territorio en el que el artista desarrolla su actuación, los rendimientos procedentes de esa actuación por el mero hecho de que figuren, no como rendimientos directos de esa actuación, sino como rendimientos que podríamos denominar indirectos y en consecuencia no atribuidos al propio artista sino a otra persona”.

Tal afirmación del Tribunal no resulta acertada, pues, si bien es cierto que tal es el mandato del artículo 45.1.d) de la Ley 43/1995 (que se corresponde en la actualidad con el artículo 13.1.b.3º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes), éste no coincide con lo dispuesto en el artículo 17.2 del citado CDI.

A diferencia de la normativa interna (que no es aplicable en el caso examinado, al existir una norma convencional y, por tanto, de mayor rango jerárquico), según la cual se consideran rentas obtenidas en territorio español a efectos de gravamen por obligación real, “los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la *actuación personal* en territorio español de artistas o deportistas, *o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a entidades*”; el artículo 17.2 del CDI hispano-irlandés, como ya se ha destacado reiteradamente, circunscribe su ámbito de aplicación a las rentas derivadas de la actuación personal del artista en dicha calidad.

Por tal motivo, discrepamos del parecer expresado por el TS en el presente asunto que, lejos de efectuar un diagnóstico certero de las distintas prestaciones contenidas en el contrato suscrito y, por ende, de su diversa calificación y tratamiento fiscal, aplica incorrectamente el artículo 17.2 del CDI y engloba en él la totalidad de los pagos satisfechos, en el entendimiento de que, en definitiva, todos ellos remuneran en conjunto la gira del Grupo musical U2 en España.

3. Reflexiones finales

Desde un punto de vista crítico y, adicionalmente a cuanto se ha expuesto, son varias las reflexiones que conviene efectuar. La primera versa sobre la interpretación dinámica y su hipotética proyección sobre el caso analizado.

Tal y como se pone de manifiesto en la sentencia de la AN, el Comentario nº 11 al artículo 17 del CM OCDE permite a los Estados miembros cuyos tratados bilaterales no prevean (debido a su antigüedad) el segundo apartado, siempre que su normativa interna sí lo contemple, la posibilidad de interpretar de forma dinámica dicho artículo, entendiendo incluida dicha cláusula antiabuso en el seno del CDI.

No es éste, como ya hemos advertido, el caso del CDI hispano-irlandés, que sí alberga ya dicho apartado segundo que, además, no resulta coincidente con la normativa interna, por ser esta última más amplia.

Ahora bien, si en lugar de considerar las prestaciones por separado -en función de las sociedades participantes-, el TS hubiera apreciado la existencia de una única relación

contractual (lo cual no resulta descabellado, a la vista del único contrato y pago efectuado), a saber, la establecida entre la promotora española y la entidad holandesa suscriptora del contrato, el CDI aplicable hubiera sido el hispano-holandés. Dicho tratado bilateral no contiene, a diferencia del CDI entre España e Irlanda, el apartado segundo del artículo 17, razón por la cual el TS hubiera podido invocar legítimamente, en base a la interpretación dinámica⁶, la aplicación del artículo 45.1.d) de la LIS y, ahora sí, de acuerdo con la referencia que incluye esta norma tanto a las rentas derivadas de la actuación personal del artista, como a las obtenidas de actividades relacionadas con tal actuación, sostener válidamente el efectivo gravamen de las mismas por el Fisco español.

Desde nuestra perspectiva, siguiendo este hilo conductor el Alto Tribunal hubiera llegado a la misma conclusión alcanzada con la sentencia examinada, pero a través del camino correcto.

La segunda reflexión al respecto, se centra en la referencia que efectúa el TS a la Sentencia de la AN de 13 de abril de 2000, relativa a la interpretación del artículo 17.2 del CDI entre España y el Reino Unido en un supuesto similar⁷. Se trata, sin duda, de un precedente desafortunado, al que no obstante recurre el TS para poner de relieve la incongruencia de la AN. Ciertamente, ésta declaró la sujeción en España de todas las rentas con independencia de su naturaleza y a pesar de que, en contraste con el presente caso, sí existían dos contratos, que evidenciaban todavía más, si cabe, la distinta procedencia de las rentas, al derivar unas de la actuación personal del artista y otras, por el contrario, de servicios complementarios a dicha actividad.

A nuestro juicio, con todo, la inconsistencia en la que incurre la AN, denunciada por el TS, resulta menos criticable que el resultado erróneo al que llega este último, pues, al menos, la AN vislumbra en esta ocasión la necesidad de distinguir, en un contrato global de contenido complejo, las diversas prestaciones que lo integran y, en buena lógica, el distinto tratamiento tributario consiguiente; en contra de la solución alcanzada por el TS que, lamentablemente, es la que prevalece en la resolución del presente asunto.

⁶ Véanse, en este sentido, entre otras, las Sentencias del TS de 11 de junio de 2008, 13 de abril de 2011 y 28 de marzo de 2012.

⁷ Sentencia de la AN (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª) de 13 de abril de 2000 (Recurso 210/1997), confirmatoria de la Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 1996.