



■ **Conclusiones del XXV Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

La Asociación Española de Asesores Fiscales ha celebrado durante los días 6, 7 y 8 de noviembre de 2003, en Barcelona, su XXV Congreso en el que se han presentado dieciséis ponencias.

Al igual que en anteriores ocasiones, el Gabinete de Estudios ha realizado un seguimiento de todas las ponencias y de los debates a que han dado lugar y considera que pueden extraerse a modo de conclusiones las siguientes ideas que resumen el contenido del congreso. A estos efectos hemos agrupado las diversas ponencias en tres grandes áreas que son: Ley General Tributaria, régimen jurídico concreto de los tributos y gestión de los despachos profesionales.

En primer lugar y en lo que se refiere a la regulación de los procedimientos en el proyecto de Ley General Tributaria, consideramos:

PRIMERO.- Con carácter global **la nueva Ley General Tributaria** no tiene un contenido sustancialmente innovador respecto del Derecho vigente, si bien lo actualiza, cubre importantes lagunas y lleva a cabo una importante tarea de sistematización de categorías jurídicas y de los procedimientos tributarios. Por esta razón, se ha reconocido que la nueva Ley supone un avance respecto de la situación actual.

No obstante, la incorporación a su texto de muchas normas antes contenidas en disposiciones reglamentarias y de criterios jurisprudenciales discutibles la convierten en una norma reglamentista y a veces reiterativa en la que alguna de sus soluciones no gozan de un adecuado respaldo teórico y argumental.

SEGUNDO.- En materia de **derechos y garantías de los contribuyentes** el proyecto incorpora los ya reconocidos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y en la LRJPAC, si bien con ciertas modificaciones.

Estas modificaciones vienen en unos casos a restringir las garantías ya proclamadas en la Ley 1/1998, aunque en otras ocasiones la nueva redacción de la norma incorpora claridad y amplía el contenido de aquellas garantías.

En relación con estos derechos y garantías la Ley no siempre establece con rigor los efectos que se derivarían de su desconocimiento por la Administración, de suerte que sólo quedan verdaderamente protegidos los derechos que se vinculan con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (documentación en las actuaciones, alegaciones y trámite de audiencia, etc.) o los que se vinculan con otros derechos susceptibles de amparo constitucional que se sancionan con nulidad de pleno derecho.

En otros casos, la protección que se dispensa es frágil y se reserva en exclusiva para infracciones graves y patentes, pues la reclamación en queja, legalmente prevista, no siempre resulta eficaz para el restablecimiento del derecho o para provocar la anulación del acto.

TERCERO.- En la regulación de los **procedimientos de gestión** tributaria, el proyecto adolece de una visión unitaria de la misma, limitándose a ordenar un conjunto de procedimientos o subprocedimientos con escasa conexión funcional entre ellos.

Por otra parte la nueva Ley deja sin resolver el adecuado deslinde en las actuaciones de comprobación realizadas por los órganos de gestión y los de inspección. La posibilidad siempre abierta de reiterar actuaciones comprobadoras de similar contenido y finalidad atenta, no sólo contra los derechos individuales, sino contra el principio que prohíbe ir contra los propios actos, yendo igualmente contra la misma eficacia administrativa.

CUARTO.- En relación con el **procedimiento de inspección** deben resaltarse las consecuencias de la incorporación al texto de la Ley de algunas disposiciones del RGIT, pues en algunos casos el Reglamento posiblemente incurra en excesos respecto del contenido de la LDGC o de la LGT vigente a las que desarrollaba.

En lo que afecta a la duración máxima del procedimiento la Ley incorpora ciertamente mayor claridad en el señalamiento del *dies ad quem* pero deja sin cerrar y como problema abierto las consecuencias derivadas del incumplimiento del plazo, pudiendo entenderse que sencillamente las actuaciones carecen de un plazo máximo de duración, lo que habrá de ser subsanado naturalmente por medio de una interpretación correctora.

Debe resaltarse también el efecto que se deriva de ampliar a tres meses el plazo máximo para iniciar el procedimiento sancionador; dejando al contribuyente en una total incertidumbre sobre las consecuencias finales del hecho de prestar su conformidad o no a las actas inspectoras.

Finalmente y respecto de las actas con acuerdo, al margen de la imprecisión de los motivos que pueden justificarlas, no se encuentra fácil explicación a la previsión legal de la posibilidad de imponer sanciones en estos casos en lo que parece no han existido pro-

piamente infracciones, ni tampoco a las limitaciones a la impugnación de esta clase de actos, pues la indicación legal de que sólo cabrá el recurso contencioso-administrativo suscita más dudas que respuestas

QUINTO.- Respecto de las **cláusulas antiabuso**, el proyecto de Ley General Tributaria ha comenzado por incluir en un nuevo apartado su regulación que denomina “Conflicto en la aplicación de las normas”, cuyos perfiles jurídicos tampoco están claramente delimitados respecto de otras figuras con fines similares.

Por otra parte los términos que emplea la Ley para definir los presupuestos de su aplicación son ambiguos –notoriamente artificiosos; negocios impropios; motivos económicos válidos; etc.- y terminan por ocultar las verdaderas consecuencias que se deducirían de la nueva norma.

SEXTO.- La Ley continúa en el lento proceso de independizar el régimen de la **potestad sancionadora** del resto de las potestades administrativas dentro del ordenamiento tributario aunque sin avances significativos.

Tanto en materia de infracciones y sanciones como en el procedimiento sancionador no existen diferencias significativas respecto del régimen anterior; siendo quizá la innovación más importante la llamada hecha por la Ley a la aplicación directa de los principios y normas del derecho administrativo sancionador.

Por otra parte, la incorporación de dichos principios, que son comunes a todo el Derecho sancionador no tiene siempre el adecuado reflejo en la regulación concreta de las infracciones y sanciones o en las reglas para la calificación de las conductas y la imposición de sanciones.

SÉPTIMO.- En lo que afecta a los **procedimientos de revisión** el proyecto de Ley trasladada al ámbito tributario las normas de la LRJPAC hasta el extremo de plantear la cuestión de si está justificada la existencia de una regulación especial para lo tributario.

Entre las novedades del proyecto es de destacar la revocación de sus propios actos de gravamen o desfavorables que constituye una de las más importantes novedades de la Ley, debiendo extraerse la conclusión de excluir esta revocación por motivos de oportunidad quedando reducida a la originada por motivos de legalidad.

Tal revocación se concibe como una de las formas de resolución extrajudicial de conflictos tributarios tendente a reducir la conflictividad, y como manifestación de ello exige que el escrito de interposición de esta reclamación se dirija al órgano que dictó el acto impugnado al que se le ofrece así la oportunidad de revocarlo.

En lo que concierne a la reclamación económico-administrativa, el nuevo texto es fundamentalmente conservador; abandonándose otras alternativas y propuestas formuladas en los Informes elaborados sobre la reforma de la Ley.

En segundo lugar, y por lo que respecta a la normativa propia de los tributos, destacaremos los siguientes aspectos.

OCTAVO.- En el régimen de las **operaciones vinculadas** en el ámbito de la imposición directa, se centró su fundamento en la necesidad de evitar los precios de transferencia mediante los cuales se origina una traslación encubierta de beneficios de unas sociedades a otras.

Sin embargo, lo cierto es que en la regulación de estas operaciones se encuentran exponentes que muestran con claridad que el objetivo del régimen especial no es tanto que cada entidad soporte el impuesto que verdaderamente le corresponde en función del principio de independencia, como el de impedir que los precios de transferencia provoquen una disminución en la recaudación.

Ello se manifiesta en el hecho de que se atribuye de forma exclusiva a la Administración la aplicación de este régimen.

No obstante, existen suficientes razones para defender que la Ley no impide que el sujeto pasivo realice el correspondiente ajuste extracontable, declarando en la base imponible el valor normal de mercado de la operación.

Asimismo, en esta materia, debe rechazarse la aplicación de sanciones a consecuencia de la procedencia del régimen, pues la ley no obliga a los contribuyentes a valorar las operaciones vinculadas por el valor de mercado.

NOVENO.- Respecto de la **fiscalidad en la transmisión de participaciones societarias** se puso de manifiesto cómo la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades ha modificado profundamente la tributación de las plusvalías derivadas de la transmisión de acciones y participaciones detenidas por las llamadas sociedades de valores y de mera tenencia de bienes, caracterizadas, en general, por detentar la titularidad de patrimonios mobiliarios e inmobiliarios, ajenos a explotaciones económicas, pasando dichas rentas a tributar a un tipo definitivo y liberatorio del 15%.

Por otra parte, la anunciada supresión o atenuación del Impuesto sobre Sucesiones por la transmisión de patrimonios de padres a hijos, hoy a debate, la necesaria reforma o revisión del Impuesto sobre el Patrimonio y las características antes expuestas de la tributación de las sociedades patrimoniales pueden modificar el papel y fiscalidad de las sociedades holding.

Con carácter general es posible afirmar que el marco legal que regula la tributación de las plusvalías derivadas de la transmisión de acciones y participaciones es complejo y carece de coherencia interna, lo que produce efectos distorsionadores que afectan a la homogeneidad en el gravamen final de dichas rentas.

DÉCIMO.- El debate y la ponencia referidos al régimen de la **vivienda habitual** pusieron de manifiesto que:

- Se trata de una materia en la cual la intervención legislativa de las Comunidades Autónomas en distintos impuestos ha terminado por configurar un panorama normativo complejo y diferente en función de los distintos puntos de conexión aplicables.
- Esta situación se hace más crítica en la medida en que el concepto de vivienda habitual únicamente puede obtenerse de la normativa estatal relativa al IRPF, lo que plantea continuamente problemas al trasladarse a otros impuestos.
- La trascendencia social y tributaria de los temas relacionados con la vivienda aconsejan proponer la intervención activa de la AEDAF en el debate abierto en la sociedad.

DECIMOPRIMERO.- En las **operaciones de reestructuración empresarial** el factor determinante que debe informar el proceso son los objetivos o fines que nos hayamos propuesto alcanzar a corto y a largo plazo, pues dichas operaciones son meros instrumentos y no fines en sí mismas. En este orden de ideas y en cuanto a la obtención de los beneficios establecidos en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dos problemas pueden amenazar el éxito de una operación de reestructuración societaria:

- La calificación de la sociedad holding como sociedad patrimonial y,
- La posible aplicación de medidas antielusorias.

La solución al primer problema requiere que se dote a la sociedad holding de los medios suficientes para el desarrollo de su actividad y frente a la hipotética aplicación de medidas antielusorias puede intentarse, por su parte, dejar constancia en el mismo momento de la reestructuración empresarial de cuáles son los motivos económicos válidos que justifican la misma.

DECIMOSEGUNDO.- Los problemas que suscitan las **rentas en especie** vienen afectando no solamente a las rentas del trabajo y del capital, sino a prácticamente a todas las manifestaciones de renta. Además, constantemente surgen nuevas formas de retribución en especie, como son las formas que actualmente se pactan de retribución a la carta por la prestación de servicios y, en los rendimientos del capital mobiliario, las entregas de acciones en pago de dividendos de sociedades cotizadas.

Las normas en que se contiene el régimen fiscal de estas rentas son normas generadoras de una fuerte conflictividad, debido a las diversas alternativas que existen en su interpretación.

DECIMOTERCERO.- Finalmente, en la línea de una destacada preocupación de la AEDAF por la **gestión de los despachos profesionales**, se ha tratado en esta ocasión de la implantación en los mismos de sistemas de calidad que puedan repercutir directamente en un mejor servicio a los clientes y nos preparen para las exigencias que ya comienza a requerir el mercado en el que desarrollamos nuestra actividad profesional. ■