

# Recensiones Bibliográficas

## *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*

Miguel Ángel COLLADO YURRITA (director) y varios autores más  
Editorial Atelier, Barcelona, 2008, 470 págs.

Esta amplia obra colectiva recoge un total de 18 aportaciones relacionadas con las más recientes medidas adoptadas por la Unión Europea, España y otros países europeos en relación con el fraude fiscal, habiendo surgido de proyectos de investigación subvencionados por la Consejería de Educación y Ciencia de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y de las actuaciones llevadas a cabo por el Centro Internacional de Estudios Fiscales de la Universidad de Castilla-La Mancha. A esta pertenecen el director de la publicación, Miguel Ángel COLLADO YURRITA, así como sus coordinadores (Saturnina MORENO GONZÁLEZ y José Alberto SANZ DÍAZ-PALACIOS) y otros profesores de Derecho Financiero y Tributario (Pedro José CARRASCO PARRILLA, Gracia María LUCHENA MOZO, Gemma PATÓN GARCÍA y María Esther SÁNCHEZ LÓPEZ), a los que se unen, dentro de la nómina de autores, otros miembros de la comunidad universitaria, de la Administración tributaria, jueces, fiscales, abogados y un registrador de la propiedad.

Los capítulos que adoptan una perspectiva comunitaria son los tres primeros. El libro se abre con un breve estudio de Donato RAPONI, jefe de unidad de la Comisión Europea, que escribe sobre la estrategia de la Unión Europea contra el fraude fiscal, poniendo de manifiesto cómo, cada vez más, dicho problema resulta una preocupación prioritaria de los Estados miembros –algunos estudios sitúan entre el 3 y el 7% del PIB el fenómeno del fraude que, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido superaría el 10% de los ingresos– y de la propia Comisión, pese a que esta carezca de competencia directa en este tema. El autor se detiene a considerar las diversas etapas por las que ha discurrido la legislación comunitaria sobre cooperación administrativa desde que el Consejo adoptase la primera Resolución de 10 de febrero de 1975, a la que seguiría poco después la Directiva 77/799/CEE, hasta los más recientes trabajos de armonización en materia de IVA. Al término de esa evolución se efectúa un balance de la situación actual no solo con relación a ese impuesto, sino también en orden a la fiscalidad directa y cobro de créditos fiscales, según se deduce de las diversas acciones propuestas por la Comisión Europea.

Las conclusiones alcanzadas en esa ponencia no dejan espacio al optimismo: «el fraude fiscal, sobre todo en relación con el IVA, se ha convertido en un verdadero problema para todos los Estados. A fin de responder a ese desafío, estos han procurado aplicar ante todo medidas nacionales, imponiendo cada vez más obligaciones a los operadores. Algunas de esas medidas, que presu- mían la existencia de fraude, han sido invalidadas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la base de los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica. Además, en el marco de la lucha contra el fraude, los Estados miembros han solicitado a nivel comunitario –y han

---

obtenido a menudo— medidas derogatorias de la normativa sobre el IVA. La Comisión ha intentado limitar la amplitud de esas medidas nacionales cada vez más divergentes».

Por su parte, Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ, de la Universidad de Cádiz, se refiere a las lagunas en la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio de 2003, en materia de imposición del ahorro en forma de intereses. Por los huecos que deja abiertos esta normativa, pueden escapar los inversores, radicando aquellos en la imperfecta definición de tres elementos esenciales: los conceptos de agente pagador, beneficiario efectivo e intereses. En torno a dichos ejes se estructuran los comentarios y conclusiones del autor, así como un resumen final, como adenda, de los trabajos de la Comisión plasmados en el documento titulado: «Mejorando la cobertura de la Directiva 2003/48/CE sobre la fiscalidad del ahorro en forma de intereses», SEC (2008) 559, Bruselas 29 de abril de 2008.

Al tratamiento de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre las medidas antielusión adoptadas por los Estados miembros se dedica el esfuerzo de la inspectora de Hacienda, Isabel ESPEJO POYATO, quien primero se refiere a la generalización de las prácticas elusivas que conlleva el carácter autogestionario de los modernos sistemas tributarios, así como la dejación de responsabilidades por parte del Legislador y de una Administración tributaria interesada en la inclusión en las leyes impositivas de cuantas más mejor medidas antielusión. Sigue después con el comentario de la Sentencia de 13 de marzo de 2007, asunto *Thin Cap Group Litigation* (C-524/04) y de las argumentaciones realizadas por el Abogado General en los asuntos sobre los que recayeron las Sentencias de 12 de septiembre de 2006, caso *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04) y de 21 de febrero de 2006, caso *Halifax* (C-255/02). Al final de su contribución propone una «necesaria vuelta al principio», que lleve a la normal aplicación de las normas jurídicas, reconduciendo y limitando sustancialmente el papel de las medidas antielusión.

Tras los anteriores trabajos vienen 11 aportaciones que ilustran sobre las últimas tendencias en la lucha contra el fraude fiscal en España. En esta sede se estudian, en primer término, los problemas aplicativos de la cláusula general antielusión contenida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Los profesores COLLADO YURRITA y PATÓN GARCÍA tratan de arrojar luz sobre los presupuestos jurídicos que determinan la apreciación de la elusión fiscal y sobre el debate acerca de las consecuencias jurídicas que debe acarrear la incursión en una conducta en fraude de ley tributaria, efectuando un breve recorrido previo por los antecedentes que dicha cláusula ha tenido.

Después se encuentran los estudios de parte especial sobre las diversas cláusulas antielusión previstas por nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Así, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las profesoras LUCHENA MOZO y SÁNCHEZ LÓPEZ, se centran en diversas medidas novedosas contenidas en la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y que afectan a la determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva, los efectos de las operaciones vinculadas en la tributación personal y un último apunte acerca de las transmisiones lucrativas (art. 36 de la LIRPF).

Al Impuesto sobre la Renta de no Residentes se dedican los profesores Pedro M. HERRERA MOLINA y Pablo CHICO DE LA CÁMARA, de las Universidades Complutense y Rey Juan Carlos de Madrid, respectivamente, distinguiendo cuatro grupos de medidas antiabuso en el citado impuesto: «aquellas relativas a la delimitación del supuesto de hecho del tributo (limitación de exenciones y

---

afección de bienes); aquellas otras relativas a la valoración (precios de transferencia y plusvalías); las normas relativas a los paraísos fiscales y regímenes de baja tributación (que se proyectan sobre toda la estructura del tributo) y la regulación del impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, que puede considerarse como un auténtico gravamen antiabuso».

Las disposiciones de idéntica finalidad que operan en el Impuesto sobre Sociedades son tratadas por diversos autores: por un lado, Eduardo SANZ GADEA, inspector de Hacienda del Estado, se encarga del examen del régimen de transparencia fiscal internacional con objeto de imputar a personas o entidades residentes en un determinado país las rentas obtenidas por entidades residentes en el extranjero, dado su control por parte de aquellas. Otro tanto hace Alfredo GARCÍA PRATS, de la Universidad de Valencia, con la regulación de los precios de transferencia tras la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Y Teodoro CORDÓN EZQUERRO y Manuel GUTIÉRREZ LOUSA, funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y del Instituto de Estudios Fiscales, respectivamente, se refieren a la norma anti-subcapitalización española que, «al estilo de otros países de la OCDE, opta por un criterio objetivo (aplicación de una ratio) por medio de una auténtica ficción legal, en virtud de la cual la operación real (préstamo remunerado) se desvirtúa, tratando la remuneración del préstamo (intereses) como remuneración de fondos propios (dividendos) a los efectos impositivos».

La proyección de la citada Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal, sobre los paraísos fiscales aparece tratada por José Manuel CALDERÓN CARRERO, de la Universidad de La Coruña, quien deduce de la modificación normativa que se haya producido una suerte de «bifurcación» del régimen de aquellos –países de nula tributación y países sin efectivo intercambio de información– y trata de poner de relieve la necesidad de «repensar el conjunto de regímenes antiabuso establecidos en el ordenamiento tributario español, en aras de dotarlo de mayor coherencia interna y seguridad jurídica y simultáneamente adaptarlo a las tendencias prevalentes de fiscalidad internacional y Derecho Comunitario».

Luego viene un trabajo que afecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La profesora MORENO GONZÁLEZ analiza críticamente la naturaleza, finalidad y estructura de la cláusula contenida en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, «cuya configuración objetiva hace albergar dudas fundadas sobre su ajuste constitucional y comunitario». Y también consideran otras figuras de la imposición indirecta las ponencias de SANZ DÍAZ-PALACIOS y CARRASCO PARRILLA. El primero observa cómo se ha luchado contra el denominado fraude «carrusel» en el Impuesto sobre el Valor Añadido tanto en Francia como en España, mientras que el segundo detalla las medidas antielusión establecidas en la Ley de los Impuestos Especiales, distinguiendo los de fabricación del referido a determinados medios de transporte.

La última contribución dedicada al ordenamiento español aparece firmada por José Antonio GARVÍA PASTOR, registrador de la propiedad, que considera el papel de los fedatarios públicos en la lucha contra el fraude fiscal, juzgando insuficientes las normas de control sobre las contraprestaciones de las partes existentes hasta la aprobación de las medidas contenidas en la Ley 36/2006 y extendiéndose después sobre las modificaciones introducidas por esta norma en el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, que ha procurado hacer del control de legalidad registral un instrumento útil

---

para evitar el fraude en el sector inmobiliario y que se plasmaría en el cierre registral como medida general complementada por la consignación del número de identificación fiscal y el control registral de los medios de pago.

Por último, aparecen en el libro que comentamos otros cuatro capítulos con información de las últimas tendencias en la lucha contra el fraude fiscal desde diversos ordenamientos europeos. Harald KRUSE y Ralf RIEGEL dan noticia de las medidas adoptadas en Alemania, mientras que Philippe MARCHESOU hace lo propio respecto de Francia, Marc BOURGEOIS y Edoardo TRAVERSA seleccionan diversas disposiciones del ordenamiento jurídico-fiscal de Bélgica y, finalmente, Diogo LEITE DE CAMPOS escribe sobre los instrumentos utilizados en Portugal.

*Miguel Ángel Martínez Lago*