

trabajadores de la empresa contratista o subcontratista en el centro de trabajo de la principal; y medidas de coordinación en relación con la prevención de riesgos laborales. El concepto «*de forma continuada*» proporciona cierta indeterminación y ambigüedad a la hora de interpretar y aplicar el precepto.

Los trabajadores de las empresas contratistas y subcontratistas que no tengan representación legal, tendrán derecho a formular a los representantes de los trabajadores de la empresa principal cuestiones relativas a las condiciones de ejecución de la actividad laboral, mientras compartan centro de trabajo. Ha de entenderse en principio que «formular cuestiones» ha de referirse, por el sentido propio de los términos, a solicitar información, meramente.

Finalmente, en el mismo caso de empresa principal, contratista y subcontratista que compartan de forma continuada centro de trabajo, los representantes de los trabajadores de todas ellas tienen un derecho de reunión conjunta (ex artículo 81 del Estatuto de los Trabajadores) a efectos de coordinar las condiciones de ejecución de los trabajos, pudiendo usar todos ellos el local de los representantes de los trabajadores de la principal en los términos que acuerden con la empresa.

JORGE GOROSTEGUI ARRIERO\*

## EL PROYECTO DE LEY DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

### Introducción

En respuesta al compromiso del Gobierno salido de las últimas elecciones generales de lucha contra el fraude fiscal, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) elaboró en el segundo semestre de 2004 un Plan de Prevención del Fraude Fiscal con 300 medidas a implementar. Dichas medidas suponían fundamentalmente la adopción de nuevas líneas de estrategia operativa o de reorganización interna para prevenir los principales focos de fraude fiscal detectados, es decir, se trataba de atajar el fenómeno de hecho que constituye el fraude fiscal y no tanto de modificar la normativa tributaria. Dicho Plan, no obstante, contenía al final un elenco de las medidas normativas que deri-

van de las diferentes medidas propuestas y que se configuraban como elementos necesarios para que las actuaciones operativas propuestas resultaran eficaces.

El proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, aprobado definitivamente por el Congreso el día 2 de noviembre, tiene pues su origen y su causa en ser el complemento normativo a un Plan de carácter operativo del que pretende implementar las medidas normativas que exigen el rango de Ley. Esta génesis va a explicar la heterogeneidad de modificaciones normativas propuestas, cuya coherencia se basa en los distintos tipos de fraude que pretende corregir y que estaban recogidos en el Plan. Así se puede hablar de un conjunto de normas dirigidas a la prevención del fraude de las tramas de IVA, normas dirigidas a la prevención del fraude inmobiliario, normas relativas a la prevención del fraude en relación a la fiscalidad internacional, en relación al fraude en fase de recaudación ejecutiva o el fraude en materia de impuestos especiales, etc. Dichas modificaciones tienen la característica de ser fundamentalmente de carácter procedimental o formal que material o sustantivo, estableciendo nuevos supuestos de responsabilidad, fijando nuevas obligaciones de información a la Hacienda Pública, reforzando las ya existentes, suprimiendo o estableciendo nuevos trámites o concediendo nuevas potestades a la Administración tributaria.

Además de las propuestas de la AEAT, el proyecto se vió ampliado con las propuestas de las Comunidades Autónomas —referidas básicamente a los impuestos cedidos. Entre éstas destaca la modificación de la norma antifraude del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores o a la ampliación de los medios de valoración recogidos en la LGT. Finalmente, también el proyecto ha acusado la falta de las leyes de acompañamiento a las leyes de Presupuestos, lo que le ha llevado a desempeñar un papel de ley escoba de modificaciones no directamente relacionadas con la prevención del fraude como es la modificación de los precios de transferencia en IVA y en el Impuesto sobre Sociedades o las modificaciones de la LGT dirigidas a reducir la litigiosidad.

### Examen de las principales modificaciones contenidas en el proyecto

1. Modificaciones referidas a la prevención de las tramas de fraude en el IVA. La responsabilidad del adquirente de mercancías.

\* Abogado del Departamento de Derecho Laboral y de Seguridad Social de Uría Menéndez (Bilbao).

La lucha contra las tramas de fraude en el IVA intracomunitario constituyen una preocupación constante en toda la Unión Europea. Dado que en la práctica el teórico deudor de las cuotas de IVA no ingresadas (llamados en el argot «trucha» o «missing trader») desaparece sin dejar rastro, la atención del fisco se centra en el adquirente de las mercancías a quien esta Ley configura como responsable subsidiario de dichas cuotas de IVA en la medida en que conociera o «presumiblemente debiera conocer» su falta de ingreso en el Tesoro. La medida, sin llegar a establecer una responsabilidad puramente objetiva, estira el componente subjetivo al presumir el conocimiento de la falta de ingreso del IVA cuando se ha satisfecho un precio «anormalmente bajo».

El análisis de este nuevo supuesto de responsabilidad lleva a analizar su compatibilidad con el Derecho comunitario y en concreto con la Sexta Directiva que regula el IVA a nivel comunitario. En la actualidad el Tribunal de Justicia de la UE está conociendo en el asunto C-384/04 de una norma de carácter similar introducida en el Reino Unido y cuya solución resultará fácilmente trasvasable a la medida española. Por el momento, las conclusiones del Abogado General han sido favorables, con matices, a la compatibilidad con el Ordenamiento comunitario. Otro aspecto cuyo análisis va a ser necesario es el relativo a la compatibilidad de los procedimientos administrativos de recaudación con los procesos penales que sobre el impago de las cuotas se inicien.

También merece destacarse la supresión del trámite de audiencia administrativo previo a la remisión del asunto a la vía jurisdiccional penal realizada al socaire de la lucha contra las tramas aunque aplicable a cualquier otro supuesto.

2. Modificaciones referidas a la prevención del fraude en el sector inmobiliario: La nueva regulación de la fiscalidad de la venta de sociedades inmobiliarias (108 LMV) y el cierre registral.

Dentro de las medidas que afectan al sector inmobiliario destaca la modificación de la norma antifraude en la venta de participaciones en sociedades cuyo activo está constituido fundamentalmente por bienes inmuebles. Si bien dicha norma merecía una reflexión sobre su oportunidad y alcance actuales a la vista de que el panorama fiscal ha variado mucho desde su aprobación (renuncia a la exención en IVA, coeficientes de abatimiento, etc.), lo cierto que es que la propuesta normativa se centra en «cerrar» las vías de elusión a su vez de esta norma, y acercándose cada más a un hecho imponible propio e independiente (tributación por ITP de la transmi-

sión de participaciones en sociedades inmobiliarias) y alejándose de las conductas elusivas que inicialmente pretendía atajar (interposición de sociedades para eludir la tributación del ITP que resultaría en una transmisión directa del inmueble).

En este sentido antifraude se modifica la norma para agrupar las compras de participaciones realizadas por cualquier entidad de un grupo de sociedades al objeto de examinar si se ha tomado el control (posesión de más del 50% del capital) sobre una sociedad. Asimismo, se considera sociedad inmobiliaria no sólo aquella que tiene su activo mayoritariamente constituido por inmuebles sino también aquella que tiene en su activo participaciones que permitan ejercer el control en otras cuyo activo está constituido mayoritariamente por inmuebles. Finalmente se excluyen del cómputo del activo los préstamos a plazo inferior a un año que podrían haberse utilizado para diluir el peso de los inmuebles en el activo. En un sentido de restringir el alcance de la norma se excluyen a las entidades cotizadas de la aplicación de esta norma.

Por otro lado, con el ánimo de mejorar el conocimiento de los medios de pago de las transmisiones de inmuebles y de los adquirentes y transmitentes, se impone el cierre del Registro de la Propiedad ante escrituras relativas a la transmisión de bienes inmuebles o la transmisión, constitución o modificación de derechos reales sobre los mismos en las que no conste la identificación de los medios de pago empleados (prohibición de la cláusula de precio confeso) o el NIF de los otorgantes (lo que era especialmente frecuente en las operaciones con no residentes), constituyendo una cierta intromisión de la normativa fiscal en el ordenamiento jurídico privado. También se amplía la exigencia de constancia de la referencia catastral a los contratos de arrendamiento y los contratos de suministro eléctrico.

3. Las modificaciones para prevenir el fraude fiscal internacional: El nuevo concepto de paraíso fiscal

La idea de territorio fiscalmente «nocivo» se había venido instrumentando hasta ahora mediante la relación tasada de países o territorios considerados como paraíso fiscal aprobado por Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio y era profusamente utilizado en la legislación fiscal para fundamentalmente denegar la aplicación de incentivos fiscales o regímenes fiscales favorables o imponer cargas o requisitos adicionales. La nueva definición trata de superar las limitaciones de falta de adaptabilidad que la lista cerrada imponía si bien lo hace de forma progresiva. Efectivamente, se mantiene la denomina-

ción de paraísos fiscales para los incluidos en la lista cerrada que transitoriamente se mantiene, por lo que las referencias legislativas a los paraísos fiscales no sufre alteración en su contenido, pero además se añaden dos nuevos conceptos, que no tiene por sí eficacia directa sino en la medida en que la legislación futura se quiera referir a los mismos y que sirve de marco a dicha normativa.

En primer lugar, se define lo que es un territorio de nula tributación, como aquel en que no se aplica un Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre la Renta de no Residentes idéntico o análogo al español, considerándose que se aplica si existe un convenio para evitar la doble imposición. La propia Ley de Prevención del Fraude Fiscal inaugura este concepto al presumir la residencia fiscal en España de las entidades domiciliadas en paraísos fiscales o territorios de nula tributación cuando sus activos o intereses principales estén situados en España salvo que se demuestre los motivos económicos válidos que justifican su residencia en tales territorios.

En segundo lugar, se define el concepto de efectivo intercambio de información tributaria entendiéndose que existe tal intercambio si se ha aprobado un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo internacional para el intercambio de información tributaria que así lo recoja expresamente. También en este caso la propia Ley de Prevención estrena este concepto al asociar al mismo la obligación de nombrar representante ante la Administración tributaria o, en el caso de venta de sociedades inmobiliarias, la valoración de la ganancia patrimonial por el valor normal de mercado de los inmuebles que contiene.

4. Las modificaciones para prevenir el fraude en fase de recaudación. El levantamiento del velo en vía administrativa.

La principal modificación en el ámbito recaudatorio consiste en habilitar a la Administración tributaria a que, en ejercicio de sus potestades de autotutela ejecutiva, pueda levantar el velo de las personas jurídicas para cobrar los importes que le sean debidos, utilizando para ello la figura tributaria de la responsabilidad subsidiaria. En clara conexión con la doctrina del Tribunal Supremo sobre el levantamiento del velo en vía jurisdiccional se habilita esta posibilidad cuando las entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública por quienes las controlan o a quienes controlan.

5. La reforma de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA.

Aunque con diferente origen y sentido han coincidido en el tiempo las modificaciones de la normativa de precios de transferencia en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA. En el Impuesto sobre Sociedades se ha producido una modificación muy influida por la vertiente internacional del problema. Así la seña de identidad de la reforma es la homologación del régimen español a las recomendaciones de la OCDE. En este sentido se impone la obligación de valorar al valor normal de mercado las operaciones vinculadas por el propio contribuyente en todo caso, sin tener que esperar a que la Administración compruebe las declaraciones y haya o no una menor tribulación generada por la operación. Directamente conectada con esta premisa resulta la obligación de documentar la justificación de los precios de transferencia aplicados, obligación cuyo alcance y extensión queda diferida a regulación reglamentaria. Esta obligación de documentar se refuerza con un régimen especial de sanciones. Además, se introduce un nuevo método de valoración (margen neto de la operación), y se establece un procedimiento especial para evitar posibles dobles imposiciones derivadas de la corrección administrativa de los valores fijados que se adivina de gran complejidad.

En el IVA y tras la autorización administrativa se establece la valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas en el sentido del IS o con trabajadores, familiares, patronos o fundadores, miembros o partícipes de la entidad etc. En todo caso se exige para aplicar esta regla que exista un perjuicio para la Administración basado en la no deducibilidad total del IVA soportado por el destinatario.

6. Las modificaciones para reducir la litigiosidad

Finalmente la Ley de Prevención reduce los recargos por presentación extemporánea de declaraciones en un 25% cuando se realice el ingreso de la deuda conjuntamente con la presentación de las declaraciones. También permite el aplazamiento de las deudas tributarias derivadas de actas con acuerdo, posibilidad hasta ahora vedada con la finalidad de facilitar la conclusión de este tipo de actas.

7. El régimen de grupos de entidades en IVA

En las enmiendas introducidas en el Senado destaca las presentadas para crear un nuevo régimen de grupos de entidades en el IVA, tomando como

referencia el del Impuesto sobre Sociedades. El régimen se aplica a los grupos considerados como los formados por una entidad dominante y las entidades dominadas por ésta mediante una participación directa o indirecta de, al menos, el 50% de su capital, siendo todas residentes en territorio español. Este régimen, se plantea igualmente como un régimen de aplicación voluntaria y aportaría dos ventajas fundamentales. En primer lugar, las entidades integrantes presentan declaración por el IVA pero no tiene que ingresar ni pueden pedir devolución. Es la entidad dominante la que en representación del grupo presenta una declaración e ingresa o pide la devolución que resulte de la compensación de los ingresos o devoluciones de cada una de las entidades. Es decir, este régimen permite compensar directamente las devoluciones de unas entidades con los ingresos de otras entidades del grupo.

En segundo lugar, este régimen de grupos establece una regla especial para las operaciones realizadas intragrupo. La base imponible de dichas operaciones es el coste los bienes o servicios sobre los que efectivamente se haya soportado IVA. Es decir, con esta regla se elimina el gravamen no sólo sobre el beneficio de la operación sino también sobre la parte del valor añadido incorporado intragrupo, basándose para ello en una contabilidad analítica específica. Ello ayudará en buena medida a evitar las sobreimposiciones que se producían en grupos que realizaban actividades total o parcialmente exentas del impuesto.

### Conclusión

Con carácter general, la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal no se va caracterizar por ser una Ley del que se deriven directamente grandes modificaciones de la deuda tributaria del contribuyente. Más bien se centra en abrir puertas a una actuación administrativa distinta y al menos pretendidamente más eficaz en la persecución del fraude. Por ello, su influencia en el diálogo continuo del contribuyente con Hacienda es potencialmente muy alta, y sus efectos dependerán del uso efectivo que ésta realice de las nuevas posibilidades y de la prudencia con que las ejerza.

MIGUEL CREMADES SCHULZ\*

\* Abogado del Departamento de Derecho Tributario de Uría Menéndez (Madrid).

## PORTUGAL

### ALGUMAS NOTAS SOBRE O CONTRATO DE TRABALHO COM PLURALIDADE DE EMPREGADORES

Uma das inovações consagradas no «recente» Código do Trabalho (aprovado pela Lei n.º 99/2003, de 27 de Agosto de 2003, em vigor desde o dia 1 de Dezembro de 2003) consistiu na introdução no ordenamento jurídico português da possibilidade de um trabalhador se obrigar «a prestar trabalho a vários empregadores». Ao que julgamos saber, trata-se de uma solução sem paralelo em relação a outros ordenamentos jurídicos.

Tal possibilidade foi instituída pelo artigo 92.º do Código do Trabalho, artigo este que não tem qualquer correspondência com a anterior disciplina legal da relação de trabalho subordinado. Estamos, pois, perante um regime novo no campo legislativo, mas não perante um regime inovador no campo das relações laborais.

De facto, há já algum tempo que determinadas situações laborais compreendiam a existência de um trabalhador e de vários empregadores. Veja-se, a título de exemplo, a situação típica da secretária contratada para trabalhar num consultório partilhado por vários médicos. Ou o exemplo do motorista contratado por uma sociedade pertencente a um grupo de sociedades que, ao transportar os administradores das várias sociedades, prestava o seu serviço a todas.

Estes exemplos não encontravam na anterior legislação laboral um regime próprio, pelo que eram enquadrados pela jurisprudência consoante as respectivas circunstâncias concretas, sendo que havia alguns autores que consideravam possível que um trabalhador prestasse a sua actividade a vários empregadores ao abrigo de um mesmo vínculo laboral. O regime do artigo 92.º do Código do Trabalho veio, por um lado, regular um conjunto de situações que se verificava na prática e, por outro lado, instituir de forma expressa a possibilidade de celebração de contratos de trabalho com pluralidade de empregadores.

### Alteração da noção de contrato de trabalho

Antes de nos debruçarmos sobre o regime do contrato de trabalho com pluralidade de empregadores, cremos ser conveniente tecer algumas breves considerações sobre a actual noção de contrato de trabalho prevista no Código do Trabalho, na medi-