

▶▶ AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2011

- I. Comprobación e investigación del fraude fiscal..... 4
- II. Control del fraude en fase recaudatoria 10
- III. Control del fraude en relación con los tributos cedidos 11

▶▶ DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: INFORME SOBRE IGUALDAD DE RANGO HIPOTECARIO “AB INITIO”

- Informe emitido a solicitud de la Generalitat Valenciana..... 13

▶▶ UNIÓN EUROPEA: APERTURA DE EXPEDIENTES DE INFRACCIÓN POR NORMATIVA TRIBUTARIA. IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

- Nota de prensa..... 15

BREVE GUÍA DE USO

Para navegar a través de este documento puede pulsar sobre los títulos del sumario y dirigirse así a los artículos publicados. También puede usar los controles de Acrobat [14]. Mediante la lupa [15] puede aumentar o disminuir la visualización. Si desea encajar la vista seleccione el párrafo deseado mediante la herramienta de selección [16].

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2011.

Resolución de 2 de febrero de 2011

El artículo 116 de la Ley General Tributaria establece la obligación de elaborar anualmente un Plan de control tributario, que tendrá carácter reservado sin perjuicio de la publicidad de los criterios generales que lo informan. Por su parte, el artículo 170 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos dispone que el Plan de control tributario se integrará por el plan o los planes parciales de inspección, los cuales tendrán carácter reservado y no serán objeto de publicidad o comunicación.

Por otra parte, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, prevé la planificación coordinada de las actuaciones desarrolladas por las distintas Administraciones sobre los tributos cedidos.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, en adelante Agencia Tributaria, desarrolla sus actuaciones mediante un Plan General de Control Tributario, instrumento fundamental de planificación de las actuaciones de control tributario y aduanero de una organización como la Agencia Tributaria que trabaja con objetivos concretos para cada ejercicio. Dicho Plan General se estructura en los siguientes apartados:

- a) Directrices Generales, en las que se enuncian las principales áreas de riesgo fiscal que requieren una atención preferente y los criterios básicos de desarrollo del Plan.
- b) Planes Parciales de Control de cada una de las áreas que desarrollan tareas de control: Inspección Financiera y Tributaria, Aduanas e Impuestos Especiales, Gestión Tributaria y Recaudación. En los Planes Parciales se definen los criterios que presiden la programación de actuaciones de cada área y su distribución entre las distintas unidades y ámbitos territoriales.
- c) Normas de integración de los planes parciales, incluida la previsión de actuaciones conjuntas, sucesivas o coordinadas y cuantas sean precisas para dar unidad a la actuación de control de la Agencia Tributaria. Asimismo, se planifican las actuaciones prioritarias a desarrollar en colaboración con las Administraciones tributarias autonómicas en el marco del control de los tributos cedidos.

Los retos a los que se enfrenta la Agencia Tributaria para 2011 se enmarcan en un contexto económico y social en el que destacan la crisis económica que afecta a la economía global y a la española, el fenómeno de la globalización, la internacionalización de la economía española y la rápida implantación de las nuevas tecnologías.

En nuestro país es especialmente relevante, en este contexto, la política de consolidación fiscal, que constituye uno de los pilares sobre los que se asientan las medidas para la recuperación económica, el cumplimiento de los objetivos de reducción del déficit público y la corrección del deterioro de las finanzas públicas.

Para hacer frente a estos retos, las Administraciones tributarias precisan de enfoques adaptados a las actuales sociedades, abiertas y fuertemente internacionalizadas y esta necesidad empuja a la búsqueda de fórmulas más eficaces para el desarrollo de la función de allegar los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, con la mayor eficacia, justicia y sencillez posible, para lo cual la prevención y la lucha contra el fraude se constituyen en la línea estratégica básica y prioritaria de la Agencia Tributaria.

De acuerdo con estos retos y contexto, el Plan General de Control Tributario de 2011 contiene la planificación de las actuaciones de control preventivo o ex-ante y de control en sentido estricto, ya sean actuaciones de comprobación e investigación de carácter general o bien específicas, en el marco estratégico que conforman el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005, actualizado en 2008, y el Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social de 2010.

Las principales áreas de riesgo y los criterios básicos de desarrollo del Plan General de Control Tributario se agrupan en tres grandes ámbitos. El primero de ellos lo integran las actuaciones de comprobación e investigación sobre el fraude fiscal, entre las que cabe destacar el refuerzo de las actuaciones sobre los sectores o actividades en los que existe una mayor percepción del fraude, como es el caso de los profesionales o los contribuyentes con signos externos de riqueza que no se correspondan con los niveles de renta declarados.

De igual modo, se potenciarán las acciones destinadas a combatir la economía sumergida, que se acometerán de un modo conjunto y coordinado con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con la Tesorería General de la Seguridad Social, para lo que se prevén acciones de carácter presencial.

En este mismo ámbito, la ingeniería fiscal y la planificación fiscal abusiva serán áreas de atención preferente, así como la persecución de las estructuras fiduciarias y entramados societarios creados para evadir el pago de impuestos, o la creación de pasivos financieros intragrupo generadores de gastos financieros para reducir o eliminar bases imponibles obtenidas y que deben tributar en España.

El refuerzo de los intercambios de información entre administraciones y de la cooperación internacional, sobre todo en el ámbito de la OCDE, permitirán acometer con mayor eficacia la lucha contra los paraísos fiscales y territorios de baja tributación, en particular para la detección de activos, depósitos y productos financieros en dichos territorios cuya titularidad corresponda a ciudadanos residentes en España. La Agencia Tributaria se esforzará al máximo en los foros internacionales y también bilateralmente para que la colaboración entre Administraciones tributarias mejore y vaya dando resultados prácticos.

También serán objeto de atención prioritaria otras áreas relacionadas con la fiscalidad internacional, como la utilización abusiva de los precios de transferencia sobre todo en tres grandes conceptos: las reestructuraciones empresariales, la valoración de los intangibles y el tratamiento de las pérdidas derivadas de la crisis económica global.

Continuarán las actuaciones de control de años anteriores como las relacionadas con las tramas de fraude en el IVA en operaciones intracomunitarias, aprovechando los avances que proporciona el nuevo programa EUROFISC y las modificaciones al Reglamento de asistencia mutua impulsados por España, las comprobaciones de grupos fiscales del Impuesto sobre Sociedades y de grupos de entidades en el IVA, las del sector inmobiliario y otras, ajustadas a la importancia actual de esas actividades y a los riesgos estimados.

En relación con el control del comercio exterior y de los Impuestos Especiales se prestará especial atención al control del valor en Aduana de las mercancías importadas, a las actuaciones relacionadas con la seguridad de la cadena logística así como al control de la aplicación de las exenciones o bonificaciones, en especial, en el Impuesto sobre Hidrocarburos y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Cabe resaltar que para el desarrollo de las actuaciones antes descritas, la Agencia Tributaria reforzará las acciones dirigidas a la captación de información de diferentes fuentes con trascendencia tributaria, entre las que destaca la procedente de los convenios y acuerdos internacionales de intercambio de información y también las herramientas informáticas de selección de contribuyentes que garanticen la máxima eficacia y coordinación en la realización de las actuaciones de control, aprovechando para ello, las oportunidades que ofrecen las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones, que permiten, entre otros, poner en marcha el sistema de notificaciones electrónicas destinadas a un buen número de entidades.

El segundo de los grandes ámbitos en los que se articula el Plan de Control se centra en la lucha contra el fraude en la fase recaudatoria para lo cual la evaluación del riesgo en la fase de comprobación inspectora se consolida como el criterio que permite conseguir una mayor eficacia recaudatoria.

Se prevé para ello la generalización del programa de actuaciones coordinadas que hace posible anticipar las actuaciones recaudatorias a la fase de liquidación. Se impulsará el control de deudores con incumplimiento sistemático de obligaciones, las actuaciones de control recaudatorio específicas en relación con los procesos concursales que estarán presididas por el criterio de reforzar la participación de la Agencia Tributaria en las diferentes fases del concurso, así como las actuaciones de control recaudatorio en relación con los delitos contra la Hacienda Pública.

Por último, las líneas directrices del Plan abordan un tercer ámbito de actuaciones en el que se incluyen las de control sobre los tributos cedidos, como expresión de la necesidad de realizar actuaciones coordinadas con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas responsables de la gestión de tales tributos entre las que destaca la plena consolidación a lo largo de 2011 del Censo Único Compartido y el carácter prioritario de las actuaciones coordinadas en relación con las operaciones inmobiliarias o societarias más significativas con incidencia en los tributos cedidos.

En virtud de lo expuesto, dispongo:

Primero. Aprobación de las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 2011. Se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 2011 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que figuran en el anexo de la presente Resolución.

Segundo. Difusión de las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 2011. Se ordena la publicación de las citadas directrices generales en el «Boletín Oficial de Estado», así como su difusión por cualquier medio que resulte adecuado para su general conocimiento.

ANEXO. Directrices del Plan General de Control Tributario de 2011

El Plan General de Control Tributario de la Agencia Tributaria se articula en torno a tres grandes ámbitos:

- ❖ Comprobación e investigación del fraude fiscal.
- ❖ Control del fraude en fase recaudatoria.
- ❖ Control del fraude en relación con los tributos cedidos.

I. COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DEL FRAUDE FISCAL

Las actuaciones de control tienen como objetivo la comprobación de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y la investigación dirigida al descubrimiento de hechos o bases no declarados, al objeto de practicar las oportunas regularizaciones de la situación tributaria de los contribuyentes hasta alcanzar el cobro efectivo de las deudas y sanciones tributarias que resulten de dichas regularizaciones.

En este sentido y en relación con el control por parte de las diversas áreas de la Agencia Tributaria, se utilizarán métodos coordinados de selección, que definan los colectivos de riesgo sobre los cuales actuarán cada una de las áreas.

Se exponen a continuación las áreas prioritarias de control en 2011.

1. Control sobre obligados tributarios con mayor riesgo fiscal.

a) Control de actividades profesionales.—Se ampliarán y potenciarán las actuaciones de control sobre las rentas derivadas de actividades profesionales mediante la utilización de nuevas fuentes de información o signos externos de riqueza que permitan el descubrimiento de ingresos no declarados, así como para detectar la inclusión de gastos ficticios en las declaraciones presentadas por los profesionales, a través del examen de aquellas partidas de gasto que, de acuerdo con la actividad de que se trate, parezcan desproporcionadas o no acordes con ella.

Igualmente se reforzarán las actuaciones tendentes a asegurar la correcta repercusión del IVA en las facturas, especialmente cuando los destinatarios sean directamente los particulares. Control de signos externos de riqueza

Se efectuarán actuaciones de comprobación sobre obligados tributarios que presenten signos externos de riqueza relevantes que manifiesten una alta capacidad económica que no se corresponde con los niveles de rentas declaradas. Para ello, se diseñarán herramientas informáticas específicas, centradas en análisis patrimoniales y detección de signos externos en personas físicas, y al mismo tiempo, se reforzarán las actuaciones directas de investigación con la intervención del área operativa de Aduanas e Impuestos Especiales.

b) Control de medios de pago.—Las actuaciones dirigidas hacia contribuyentes involucrados en operaciones con utilización de billetes de alta denominación con el objeto de detectar rentas o patrimonios no declarados, seguirán siendo objeto de atención prioritaria. Se extenderán las investigaciones a los movimientos de efectivo por importes especialmente elevados y a los obligados tributarios con abonos de importancia en sus cuentas bancarias.

En este ámbito se potenciará la colaboración con los servicios aduaneros de los países de origen o destino de los fondos, por medio del intercambio de información sobre la situación patrimonial o antecedentes de las personas portadoras de los medios de pago.

c) Control del fraude en el sector de las subcontrataciones.—Se desarrollarán actuaciones dirigidas a la detección de falsas empresas subcontratistas que, bajo la apariencia de ejecutoras de obras o prestadoras de servicios para una empresa contratista principal, se han constituido en realidad con el único objeto de emitir facturas falsas sin que ello responda a una actividad económica real y efectiva, facturas que son utilizadas por el receptor para obtener deducciones fiscales indebidas. Igualmente, en este ámbito se reforzarán las actuaciones sobre empresas subcontratistas que desempeñan una

actividad económica real si bien, por una parte, emplean trabajadores sin alta en la Seguridad Social y, por otra, no presentan declaraciones tributarias o las presentan sin ingresar las cuotas devengadas.

La información sobre subcontratación existente en la Agencia Tributaria, en la Tesorería General de la Seguridad Social y en la Inspección de Trabajo y Seguridad Social será compartida con la finalidad de detectar estos supuestos de fraude y de programar las actuaciones conjuntas o coordinadas que deban realizarse por estos tres organismos.

En particular, se adoptarán medidas cautelares sobre los operadores que hayan cesado en sus actividades dado el evidente riesgo fiscal derivado de la dificultad del cobro.

- d)** Control de no residentes.—Se investigarán las relaciones jurídicas que puedan tener los no residentes titulares de cuentas bancarias en territorio español con negocios ubicados en España, a fin de evaluar la posible existencia de rentas obtenidas en España.
- e)** Control de la situación tributaria de obligados tributarios condenados por delito fiscal.—Se llevará a cabo el seguimiento de los contribuyentes que hayan sido objeto de denuncia o condena por delito contra la Hacienda Pública a fin de adoptar las medidas procedentes.
- f)** Control de obligados tributarios en regímenes objetivos de tributación.—El control de emisores de facturas falsas que tributen en regímenes de estimación objetiva será un área de atención prioritaria, de manera que las actuaciones se dirigirán tanto a los emisores como a los receptores de dichas facturas.

Además, se actuará especialmente en relación con aquellos contribuyentes en estimación objetiva que dividen artificialmente su actividad entre varios sujetos con el fin de eludir la exclusión de este régimen.

Por otra parte, se incidirá en el control de operaciones inhabituales o de importe excesivo que vinculen a empresarios en módulos con otros empresarios o profesionales en estimación directa.

Las actuaciones de control que se realicen se verán reforzadas con la puesta en práctica de un plan de visitas a contribuyentes en módulos, que permitirá obtener indicios de la existencia de alguna de las irregularidades citadas.

- g)** Control de no declarantes.—Se realizará un plan de actuaciones de control respecto de aquellos contribuyentes que hayan incumplido sus obligaciones de presentación de las pertinentes autoliquidaciones correspondientes a cualquier tributo, con el fin de exigir las cuotas tributarias que habrían resultado de una correcta autoliquidación.

- 2.** Economía sumergida.—La economía sumergida comprende todas las actividades productivas legales que son deliberadamente ocultadas a las autoridades con el fin de eludir tanto el pago de impuestos y cotizaciones a la Seguridad Social como el cumplimiento de la normativa laboral.

En el marco del Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social, los órganos de control focalizarán su acción en la detección de actividades económicas no declaradas o en las que la cuantía objeto de declaración sea proporcionalmente muy reducida en relación con la actividad efectivamente desarrollada. Estas acciones perseguirán también la identificación de trabajadores falsamente autónomos y el descubrimiento de personas físicas que no declaren las rentas percibidas que, además, puedan estar percibiendo prestaciones asistenciales en materia de desempleo o de la Seguridad Social.

Las actuaciones de lucha contra la economía sumergida previstas en el Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social se realizarán de forma coordinada o conjunta con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social o la Tesorería General de la Seguridad Social.

En este ámbito serán objeto de atención preferente las actuaciones que se exponen a continuación:

- a)** Acciones presenciales en locales situados en determinadas áreas geográficas o en los que se desarrollan actividades propias de determinados sectores económicos.—Estas actuaciones se dirigirán a la obtención de pruebas de la realización de actividades económicas ocultas en determinados sectores productivos.
- b)** Explotación y análisis de la información sobre actividades económicas que se intercambie con la Tesorería General de la Seguridad Social o con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.—El objeto de dichas actuaciones será el descubrimiento de actividades económicas que, habiendo sido declaradas ante los organismos del orden social, no lo hayan sido ante la Agencia Tributaria. También se persigue la detección de actividades económicas cuya naturaleza no se corresponda con el tipo de actividad que se haya declarado a la Agencia Tributaria o a los organismos dependientes del Ministerio de Trabajo e Inmigración, con el fin de acogerse indebidamente a algún beneficio fiscal o social.

- c) Tratamiento de la información procedente de la nueva declaración informativa anual sobre consumos de energía eléctrica (modelo 159).—Para detectar inmuebles en los que se haya apreciado un determinado nivel de consumo de energía eléctrica y no consten como destinados a uso alguno, ya sea para el desarrollo de actividades económicas o para el alquiler.

Explotación y análisis de la información facilitada por la nueva declaración informativa sobre terminales de tarjetas de crédito (modelo 170).

Con la finalidad de detectar, entre otros, a obligados tributarios que dispongan de varios terminales de tarjetas de crédito que se estén utilizando como medio de cobro de ingresos no declarados a la Agencia Tributaria.

- d) Seguimiento de las operaciones de comercio exterior realizadas a través de las aduanas españolas.—Se analizará la coherencia entre las operaciones de importación y exportación realizadas a través de las aduanas españolas y la actividad económica declarada por el importador o exportador, con la finalidad de detectar aquellos casos en los que el sujeto que realiza la operación de comercio exterior permanece en el ámbito de la economía sumergida.

- e) Control sobre las actividades económicas derivadas de la importación de bienes procedentes fundamentalmente de Asia y otros terceros países.—El fenómeno de la infravaloración de las mercancías importadas y las actividades económicas que la rodean tiene importantes consecuencias en el ingreso tanto de recursos propios comunitarios como de tributos internos. Ello afecta además de forma directa al lícito comercio, a los derechos de propiedad intelectual y a la protección de los ciudadanos a consecuencia de la falsificación de productos.

Es preciso un control de carácter integral que abarque medidas de diferente naturaleza presididas por la finalidad de una mayor eficacia. La colaboración con otros organismos públicos adquiere un papel fundamental. En esta área de atención preferente se realizarán las siguientes actuaciones:

- ❖ Investigación sobre canales de comercialización de los bienes importados, incluyendo actuaciones de carácter presencial.
 - ❖ Intensificación del control en Aduanas sobre las mercancías importadas en aspectos como el valor en aduana de las mercancías, detección de mercancías falsificadas, regímenes preferenciales, incumplimientos de política comercial y derechos antidumping.
 - ❖ Investigación de entramados de sociedades que operen en este ámbito con el objeto de conocer la operatoria real del sector y obtener indicios racionales de incumplimientos tributarios.
3. Lucha contra la deslocalización y la planificación fiscal abusiva.—Se intensificará el control sobre todas aquellas actuaciones de ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva que persigan la utilización de estructuras para ocultar o minorar indebidamente la tributación procedente de acuerdo con el verdadero espíritu y finalidad de las normas tributarias.

Estas actuaciones de investigación se centrarán en los siguientes extremos:

- ❖ Estructuras fiduciarias consistentes en entramados societarios creados para evadir impuestos, blanquear capitales o para la ocultación de la titularidad de rentas o patrimonios.
- ❖ Centros de planificación que comercializan productos dirigidos a la defraudación fiscal.
- ❖ Prácticas financieras que pueden propiciar la opacidad de cuentas u operaciones.
- ❖ Prácticas que persigan la acreditación indebida de gastos financieros, sobre todo intragrupo, para reducir o eliminar bases imponibles que deben tributar en España.

Además, este tipo de actuaciones se dirigirán a perseguir la deslocalización artificial de rentas, patrimonios o la falsa residencia del contribuyente fuera del ámbito de actuación de la Agencia Tributaria, con la finalidad de hacer tributar las rentas o bienes patrimoniales ficticia o artificialmente situados por el contribuyente fuera del mismo, especialmente en países o territorios de baja tributación.

En particular las actuaciones de investigación se enfocarán a la detección de activos, depósitos y otros productos financieros fuera de nuestras fronteras pero cuya titularidad real corresponde a ciudadanos residentes en España. Los cambios que se están propiciando en los últimos años en los foros internacionales, especialmente el seno de la OCDE, en la lucha contra los territorios o paraísos fiscales u otros tradicionalmente no cooperativos está permitiendo la obtención de información de activos, depósitos y otros productos financieros existentes en dichos territorios cuya titularidad real corresponde a ciudadanos residentes en España.

4. Control sobre precios de transferencia.—En el ámbito de la fiscalidad internacional, serán especialmente relevantes las actuaciones que se prevén en relación con la utilización abusiva de los precios de trans-

ferencia y de operaciones entre empresas vinculadas en tres grandes áreas de riesgo: las operaciones de reestructuración empresarial, en las que se aprecie falta de correlación entre la sustancia económica de la operación y la forma adoptada o la realización de valoraciones abusivas, las operaciones con intangibles, con especial atención a su valoración y, finalmente, se atenderá al tratamiento de las pérdidas derivadas de la crisis para evitar estrategias de compensación.

En este mismo sentido, y como actuación de carácter preventivo, se fomentarán los acuerdos previos de valoración (Advance Price Arrangement, o APAs) en cuanto instrumento más adecuado para eliminar los riesgos que conlleva la aplicación de una estrategia incorrecta de precios de transferencia.

5. Actuaciones de control de carácter general.—Se mantendrán las actuaciones permanentes que, con carácter general, desarrolla la Agencia Tributaria con el objeto de garantizar un adecuado cumplimiento del sistema tributario, adecuadas a la importancia que actualmente tienen estos sectores y actividades y con las especificaciones que en cada caso se indican.

a) Control de las tramas de fraude de IVA en operaciones intracomunitarias.—Se incidirá especialmente en el fraude en la compraventa de derechos de emisión de CO₂, reducciones certificadas de emisión y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refiere la Ley 1/2005, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, y el Real Decreto 1031/2007, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto.

Asimismo, se potenciará la participación en controles multilaterales con las Administraciones fiscales de otros países de la Unión Europea y se reforzará el control de las devoluciones solicitadas por contribuyentes vinculados con tramas de fraude intracomunitario, tanto en el caso de solicitudes de carácter anual como en las de periodicidad mensual.

Finalmente, proseguirán las actuaciones de investigación respecto a operadores intracomunitarios vinculados a tramas defraudatorias, al objeto de obtener las pruebas necesarias para la presentación de denuncias inmediatas ante los órganos competentes y lograr el desmantelamiento de los entramados operativos detectados.

En este marco se investigará la realidad de la entrega intracomunitaria de las mercancías despachadas a libre práctica en España.

b) Control del sector inmobiliario.—Se continuará con el desarrollo de actuaciones de control de operaciones con resultado económico relevante en el ámbito de las actividades de construcción y promoción inmobiliarias con el objeto de verificar la adecuada tributación de dichas operaciones. Asimismo, se continuará con la comprobación de las transmisiones de inmuebles con la finalidad de detectar posibles rentas no declaradas.

c) Actuaciones de control censal.—Estas actuaciones se dirigirán a la potenciación de controles en los principales centros industriales y zonas comerciales donde se puedan estar realizando actividades económicas no declaradas.

Proseguirán asimismo las actuaciones de formación y mantenimiento del censo con una especial atención al censo de empresarios, profesionales, retenedores y arrendadores de locales de negocio. Igualmente, se desarrollarán actuaciones de control del censo tanto de grandes empresas como de operadores de Impuestos Especiales.

Por otra parte, se consolidará el censo único compartido con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y se impulsarán los intercambios de información entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias autonómicas y con las entidades locales.

Finalmente, se habilitará la posibilidad de resolución, de forma ágil y segura, por parte de los contribuyentes de determinadas incidencias censales a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria, ya sea con carácter previo, simultáneo o posterior a la presentación de cualquier declaración, y se avanzará en la posibilidad de corrección por el propio contribuyente de pequeños errores materiales en las declaraciones respecto de los que pueda presumirse la ausencia de culpabilidad.

d) Comprobación de grupos fiscales del Impuesto sobre Sociedades y de grupos de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.—En el marco del control tributario sobre la aplicación de estos regímenes se prestará atención prioritaria a los siguientes aspectos:

❖ Control sobre las operaciones más específicas a las que da lugar la aplicación del régimen de grupos fiscales consolidados en el Impuesto sobre Sociedades y el de grupos de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- ❖ Análisis sobre compensación de bases imponibles negativas, tanto del propio grupo como las individuales anteriores a la incorporación al mismo.
- ❖ Evaluación de supuestos de integración o exclusión de sociedades en el grupo fiscal.
- e) Control de solicitudes de devolución o compensación.—Además de los controles generales sobre las declaraciones tributarias, se implantará un nuevo modelo de control con mejora de los sistemas de calificación y cuantificación del riesgo fiscal.
- f) Registro de Operadores Intracomunitarios y Registro de Devolución Mensual.—Se mantendrán las actuaciones de prevención del fraude en este ámbito, mediante un adecuado control del acceso al Registro de Operadores Intracomunitarios y al Registro de Devolución Mensual. Además, se realizará un seguimiento de los operadores inscritos en el Registro de Operadores Intracomunitarios y en el Registro de Devolución Mensual, a fin de evaluar el cumplimiento de los requisitos para la permanencia en dichos registros.

Constituye un área prioritaria de actuación la detección de riesgos en la asignación y utilización posterior del número de identificación fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- g) Control de exenciones y de beneficios fiscales.—Se desarrollarán actuaciones de control sobre los sujetos pasivos que reduzcan indebidamente sus bases o cuotas tributarias mediante la aplicación incorrecta de bonificaciones, reducciones, deducciones o exenciones.

En materia de Impuestos Especiales se controlará la aplicación de exenciones o bonificaciones, especialmente en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos para acreditar el uso y destino del gasóleo bonificado o exento en actividades que justifiquen las exenciones o bonificaciones, así como la aplicación del régimen fiscal a los biocarburantes.

En materia del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se centrará la atención en la adquisición de medios de transporte que pongan de manifiesto una alta capacidad adquisitiva, cuyos adquirentes traten de eludir indebidamente la tributación mediante la afectación ficticia del medio de transporte a una actividad empresarial, especialmente en los casos de exenciones declaradas en embarcaciones de recreo, aeronaves y vehículos terrestres por destinarse a arrendamiento.

- h) Control de retenciones.—Se analizará el cumplimiento correcto de la normativa de retenciones mediante la comprobación del efectivo ingreso de las cantidades retenidas, la verificación de la coherencia entre las retenciones ingresadas y la información aportada por los retenedores, y el análisis de las discrepancias entre el importe declarado por los contribuyentes que soportan retenciones y los importes declarados e ingresados por los retenedores.

6. Control sobre el comercio exterior y los Impuestos Especiales.—En esta área, las actuaciones se centrarán fundamentalmente en los siguientes aspectos:

- a) Prevención en materia de Aduanas e Impuestos Especiales.—Se intensificará el control derivado del régimen de intervención de las fábricas y depósitos fiscales de alcohol y bebidas derivadas, que se concretará en el control sobre los procesos de fabricación, las desnaturalizaciones de alcoholes, la contabilización y justificación de las pérdidas admisibles reglamentariamente, la realización de recuentos de existencias y cuadros contables, el control sobre los procesos de producción y distribución de biocarburantes, la comprobación de las mezclas de biocarburantes con carburantes convencionales, y el control de los depósitos fiscales que tengan la consideración de logísticos o que estén constituidos por redes de oleoductos o gasoductos.

Asimismo, continuarán las actuaciones en materia de prevención del contrabando de tabaco y se mantendrán las patrullas marítimas del área operativa de Aduanas e Impuestos Especiales en las zonas del norte de España, así como la capacidad de intervención aérea, a efectos del control del contrabando de estupefacientes.

- b) Control sobre importaciones, exportaciones y ayudas comunitarias a la exportación de productos agrícolas.—En este ámbito se incluyen aquellas actuaciones encaminadas a combatir actividades ilícitas que trascienden el ámbito fiscal y afectan a la salud pública, como son los controles sanitarios, los que inciden sobre la calidad de los productos garantizando la seguridad del consumidor, y los que tienen por objeto la protección de la propiedad intelectual e industrial.

Asimismo, se controlará la exportación de mercancías sensibles, como el material de defensa y doble uso, los productos químicos, las sustancias que puedan ser empleadas como precursores de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, los bienes culturales, así como las especies de fauna y flora protegidas por el Convenio CITES.

Finalmente, se incidirá en el control sobre los productos agrícolas sujetos a solicitud de restitución que se efectúa en el marco de la Política Agrícola Común determinado por el Reglamento (CE) 1276/2008, el Reglamento (CE) 612/2009 y el Reglamento CE 485/2008, específico de los controles de restituciones agrícolas.

- c) Control de los Impuestos Especiales.—Se potenciarán las actuaciones de comprobación de la actividad desarrollada por las empresas titulares de establecimientos autorizados a efectos de los Impuestos Especiales de Fabricación.

Constituirán área de atención preferente en el ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación las sociedades de nueva creación que resulten obligadas a estos impuestos

Finalmente, se desarrollarán actuaciones de control sobre embarcaciones de recreo, aeronaves y vehículos terrestres no declarados por tener bandera no española si bien son utilizados por residentes en España.

- d) Controles de seguridad y protección en las Aduanas.—La obligatoriedad de inclusión de determinados datos de seguridad en declaraciones relativas a la importación y exportación de mercancías, implicará que las Aduanas cuenten con nuevas y mejores herramientas para la detección de posibles amenazas.

En materia de seguridad de la cadena de suministros del comercio internacional, continuarán las actuaciones de comprobación derivadas de las solicitudes del estatuto de Operador Económico Autorizado que realizarán los agentes económicos situados en España o en otro país de la Unión Europea, y cuya actividad esté ligada a la circulación de mercancías en el territorio aduanero comunitario y la introducción en el territorio aduanero comunitario de mercancías procedentes de terceros países.

Proseguirá el desarrollo de las actuaciones de vigilancia de las patrullas marítimas y aéreas, y de las actuaciones de colaboración en materia de vigilancia aeronaval con otros organismos del Estado con presencia en la mar y con otras administraciones aduaneras.

- e) Investigación sobre el contrabando, el narcotráfico y el blanqueo de capitales procedente de dichos ilícitos.—Se llevarán a cabo las siguientes actuaciones encaminadas a la represión de las manifestaciones extremas del fraude en el ámbito aduanero:

- ❖ Actuaciones dirigidas a la interceptación y aprehensión, tanto en los recintos aduaneros como por vía marítima, de géneros de contrabando (estupefacientes, tabaco, falsificaciones y otros géneros), potenciando las investigaciones y las técnicas especiales como las entregas vigiladas.
- ❖ Actuaciones dirigidas al desmantelamiento financiero de las redes de narcotraficantes y contrabandistas.
- ❖ Actuaciones de localización e intervención de activos procedentes de los delitos de contrabando, narcotráfico y blanqueo de capitales.
- ❖ Actuaciones en los recintos aduaneros para el descubrimiento de movimientos de divisas no declarados.

7. Captación de información.—Se impulsarán las actuaciones de captación de información y, especialmente, los intercambios internacionales de información y con otras Administraciones Públicas, con la doble finalidad de prevención del incumplimiento tributario y de detección de supuestos de economía sumergida.

En particular, las actuaciones de captación se dirigirán a los siguientes ámbitos:

- ❖ Financiero, que permita la detección de aquellos contribuyentes con ingresos no declarados o cuyas inversiones no se correspondan con su renta o patrimonio previo.
- ❖ Cobros y pagos en el exterior, que sean indicativos de la existencia de sucursales o de actividad en el extranjero con la finalidad de incorporar a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la renta mundial obtenida.
- ❖ Rentas o patrimonios situados en paraísos fiscales o territorios de baja tributación, para el descubrimiento de rentas realmente obtenidas en territorio español pero que han sido artificialmente deslocalizadas por el contribuyente mediante operaciones de ingeniería fiscal para situarlas formalmente en esos territorios, eludiendo así la tributación de dichas rentas conforme a la normativa fiscal española. La obtención de la información se verá facilitada por la aplicación de los nuevos Convenios de doble imposición firmados por el Reino de España y por el incremento de los intercambios de información entre los países de la OCDE.

- ❖ Actividades empresariales, con el objeto de detectar ingresos ocultos y garantizar un adecuado control sobre las rentas de los sujetos intervinientes en las operaciones. Se prestará especial atención a la obtención de información en el ámbito del comercio electrónico para detectar los sujetos intervinientes, lugar desde el que operan las empresas que ofrecen bienes a través de Internet, terminales donde se facturan las ventas, y flujos reales de bienes, permitiendo, de esta manera, un análisis integral de los flujos financieros y reales de las empresas que operen en este sector económico. En este ámbito, se propiciará el incremento de la coordinación efectiva con los demás países de la Unión Europea para el intercambio de información.
- ❖ Actividades profesionales, respecto de las que será una línea de actuación preferente la obtención de información externa sobre los ingresos procedentes del desarrollo de actividades profesionales, al tiempo que continúan las actuaciones dirigidas a la obtención de información sobre signos externos de riqueza de dichos profesionales. En particular, se potenciarán las actuaciones dirigidas a acreditar que la titularidad de vehículos, embarcaciones y puntos de amarre, formalmente atribuida a personas jurídicas, corresponde realmente a las personas físicas que los utilizan.
- ❖ Intercambio de información con la Tesorería General de la Seguridad Social y la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, con la finalidad de detectar actividades económicas no declaradas mediante las discrepancias entre la información en poder de estos organismos (localización, actividad desarrollada, personal) y la disponible en la Agencia Tributaria.

II. CONTROL DEL FRAUDE EN FASE RECAUDATORIA

El segundo de los grandes ámbitos en los que se articula el Plan General de Control se centra en las actuaciones dirigidas a lograr el cobro efectivo de las regularizaciones y liquidaciones derivadas de las actuaciones antes detalladas de control tributario y aduanero. Se exponen a continuación los principales criterios y principios que presidirán estas actuaciones.

1. Evaluación del riesgo recaudatorio en fase de comprobación inspectora.—Se intensificará el programa de seguimiento de actuaciones coordinadas entre los Equipos y Unidades de Inspección Financiera y Tributaria, Inspección Aduanera y Recaudación desde el inicio de la actuación de comprobación para anticipar la adopción de medidas cautelares y los procedimientos de declaración de responsabilidad, con la finalidad de garantizar el cobro de las deudas tributarias resultantes de dichos procedimientos de comprobación.
2. Control de deudores con incumplimiento sistemático de sus obligaciones fiscales.—Será un área de especial seguimiento la de los deudores que se encuentren en situación de incumplimiento sistemático de sus obligaciones fiscales. Se realizarán respecto a dichos deudores actuaciones de embargo de los bienes depositados en sus sedes y de cuantos créditos sea posible en función de la información contable que se pueda recabar en las citadas actuaciones. Ello, con la doble finalidad de cobrar la deuda pendiente y de impedir la actuación en el mercado de estos sujetos, a fin de impedir el perjuicio que se deriva para la Hacienda Pública, así como la competencia ilícita que este fraude fiscal supone respecto al sector económico en el que se produce.
3. Personación de los órganos de Recaudación en los expedientes de mayor complejidad recaudatoria.—Se intensificará la presencia efectiva de los órganos de Recaudación en las instalaciones de los obligados tributarios en los siguientes supuestos:
 - ❖ Deudores con deudas en período ejecutivo de cuantía significativa.
 - ❖ Solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento por importes relevantes con objeto de evaluar la situación financiera y patrimonial de los obligados tributarios.
4. Seguimiento de insolvencias aparentes.—Se investigará especialmente la participación de deudores aparentemente insolventes en la creación de sucesivas sociedades mercantiles que no ingresan sus obligaciones tributarias, en los que se dificulte la recuperación de las deudas pendientes de cobro.

Las actuaciones a realizar se dirigirán, por un lado, a obtener pruebas dirigidas a la acreditación de supuestos de insolvencia punibles y, por otro, a la adopción anticipada de las medidas de aseguramiento del cobro de las deudas que procedan.
5. Control de procesos concursales.—El aumento del número de procesos concursales exige potenciar acciones específicas con el objeto de impedir actuaciones de defraudación que tratan de aprovechar la

protección otorgada por la legislación concursal para eludir el pago de las deudas tributarias o evitar incurrir en los supuestos de responsabilidad previstos por la normativa tributaria. Así pues, se intensificarán las siguientes actuaciones de control en materia concursal:

- ❖ Oposición a la aprobación de cuentas en concursos en los que se detecten alteraciones en el orden de pago de los créditos y en los que existan créditos contra la masa de naturaleza tributaria pendientes de pago.
 - ❖ Impulso del control de responsabilidades de los administradores concursales.
 - ❖ Potenciación de una participación más activa en la fase de calificación con la finalidad de obtener y aportar aquellas pruebas que permitan una calificación de concurso culpable cuando se estime que concurren los supuestos recogidos en el artículo 164 de la Ley Concursal.
- 6.** Actuaciones recaudatorias en relación con el delito contra la Hacienda Pública.—Se reforzarán las actuaciones recaudatorias en relación con el delito contra la Hacienda Pública, tanto a través de la remisión del expediente al ámbito penal con el fin de proponer a los órganos judiciales la adopción de medidas cautelares cuando se observe riesgo recaudatorio, como mediante el establecimiento de sistemas de vigilancia patrimonial en relación con aquéllos llamados a responder por la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública durante su tramitación jurisdiccional, detectando conductas de vaciamiento patrimonial e incluso presuntas insolvencias punibles (de las previstas en el artículo 258 del Código Penal). Asimismo, este seguimiento permitirá informar adecuadamente de la vertiente recaudatoria de las propuestas de conformidad.
- Respecto del procedimiento administrativo de cobro de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública (y desde el 23 de diciembre de 2010, de la multa, según lo previsto por el nuevo apartado 5 del artículo 305 del Código Penal, introducido por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio), los órganos de recaudación prestarán especial atención a las conductas de los condenados, por si hubiese que ponerlas en conocimiento de los jueces solicitando la retirada de la suspensión del ingreso en prisión ante el incumplimiento de sus obligaciones de ingreso sin ser insolventes.
- 8.** Impulso de las derivaciones de responsabilidad.—Las principales medidas a llevar a cabo en el marco de la corrección del fraude en la fase recaudatoria se centrarán en las derivaciones de responsabilidad. A este respecto, se ampliarán las actuaciones de investigación tendentes a la aplicación de los supuestos de levantamiento del velo, administradores de hecho y responsables solidarios por ocultación de bienes, con ejercicio en su caso de las acciones judiciales que pudieran proceder.
- 9.** Refuerzo de la adopción de medidas cautelares.—Las medidas cautelares se están revelando en los últimos años como un instrumento muy eficaz en la lucha contra el vaciamiento patrimonial. Por ello se impulsará este tipo de actuaciones con la colaboración de las áreas de Gestión tributaria, Inspección tributaria y Aduanas e Impuestos Especiales.

III. CONTROL DEL FRAUDE EN RELACIÓN CON LOS TRIBUTOS CEDIDOS

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, prevé el fomento y desarrollo de los intercambios de información entre las Administraciones tributarias autonómicas y la estatal, así como la necesidad de fijar una planificación coordinada de las actuaciones desarrolladas por las distintas Administraciones sobre los tributos cedidos.

Por otra parte, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, establece en su artículo 2 el intercambio mensual de información censal entre la Agencia Tributaria y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, así como con las Entidades Locales con las que se suscriban convenios de colaboración. A su vez, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, en la línea de fortalecer la colaboración entre Administraciones tributarias, se refiere al Censo Único Compartido como una base de datos construida con la información censal obtenida por las Administraciones tributarias estatal y autonómicas. Este mecanismo se puso en marcha en 2009, y está prevista su plena consolidación a lo largo de 2011.

Por último, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, estableció una bonificación del 100 por ciento en el Impuesto sobre el Patrimonio a partir del 1 de enero de 2008, lo que no excluye el control de las declaraciones relativas a este impuesto correspondientes a años anteriores.

En este marco de colaboración entre Administraciones, en el que, el intercambio de información juega un relevante papel, proseguirán en 2011 las siguientes actuaciones:

- a) Realización de actuaciones coordinadas en relación con operaciones inmobiliarias significativas.—Se avanzará en la colaboración en los procedimientos de selección de las operaciones inmobiliarias más significativas que se consideren susceptibles de tributar por IVA o, alternativamente, por el concepto «Transmisiones Patrimoniales» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como con el intercambio de información y la colaboración en materia de valoración de inmuebles.
- b) Realización de actuaciones coordinadas en relación con las operaciones societarias más significativas declaradas exentas del concepto «Operaciones Societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por haberse acogido al régimen fiscal especial del capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Realización de actuaciones coordinadas para el control y comprobación del régimen fiscal de las cooperativas.
- d) Control del Impuesto sobre el Patrimonio para los periodos impositivos anteriores a 2008 no prescritos y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.—Las Administraciones tributarias autonómicas y la estatal continuarán colaborando en los procedimientos de selección, que se centrarán fundamentalmente en el cruce de la información sobre la titularidad de bienes y derechos y la identificación de contribuyentes no declarantes de dicho impuesto que estén obligados a presentar declaración.
- e) Coordinación de actuaciones de comprobación de valor con respecto a las operaciones inmobiliarias.
- f) Colaboración con otras Administraciones tributarias mediante la transmisión de información que se considere relevante, obtenida en los procedimientos de control, por medio de diligencias de colaboración.
- g) Tratamiento de la información recibida sobre las operaciones de disolución de sociedades, de reducción del capital social y de préstamos entre personas físicas para la detección de incumplimientos tributarios en los tributos directos.
- h) Realización de actuaciones coordinadas de inspección de determinadas exenciones a la importación de medios de transporte y, en particular, de embarcaciones, sujetas al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y al Impuesto General Indirecto Canario.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: INFORME SOBRE IGUALDAD DE RANGO HIPOTECARIO “AB INITIO”

Transcribimos el informe de la Dirección General de Tributos de fecha 13 de diciembre de 2010, a solicitud de la Generalitat Valenciana sobre la igualdad de rango hipotecario “ab initio”.

Este informe ha sido emitido por la Dirección General de Tributos previa solicitud de informe a la Dirección General de Registros y Notariado:

DESCRIPCION DE HECHOS

Documentos que contienen cláusulas de igualación del rango hipotecario de dos hipotecas que gravan una misma finca, formalizadas en escritura pública, el mismo día y ante el mismo notario, pero con distinto número de protocolo.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación que corresponde a dichas cláusulas en aplicación del artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

CONTESTACIÓN

En cuanto a la cuestión planteada, y ante la necesidad de conocer la auténtica naturaleza de tal aspecto sustantivo de carácter registral, esta Subdirección solicitó informe a la Dirección General de los Registros y del Notariado sobre los supuestos en que se produce una igualación de rango hipotecario entre préstamos o créditos hipotecarios u otros derechos inscribibles “ab initio”, de cuya contestación, de fecha 14 de julio de 2010, ampliada posteriormente el 3 de noviembre de 2010, transcribimos los aspectos mas esenciales.

En nuestro Derecho es admisible la igualdad de rango entre derechos inscritos a pesar de que en principio es una contradicción con la finalidad del Registro de la Propiedad, que se rige por el principio de prioridad registral (“prior tempore potior iure”), de manera que la inscripción determina el rango de los derechos reales inscritos.

Sin embargo, cuando el artículo 227 del Reglamento Hipotecario dispone la subsistencia, durante la ejecución directa sobre bienes hipotecados, de las cargas o gravámenes simultáneos o del mismo rango que el crédito del actor, está reconociendo la regularidad de la igualdad de rango en nuestro Derecho.

El origen de la igualdad de rango deriva de la ley o de la voluntad de los titulares de los derechos afectados. En el Derecho español, la igualdad se fundamenta raramente en la Ley, (art.s 45 de la Ley o 227 del Reglamento), siendo el modo normal de que se produzca la igualdad de rango entre derechos inscritos, especialmente entre hipotecas, un negocio jurídico formalizado entre los titulares de los derechos afectados (la permuta, posposición de rango ...), exigiéndose no el consentimiento de los titulares de los derechos igualados en rango, sino también de los titulares de los derechos intermedios, todo ello formalizado en documento público por imperativo del artículo 3 de la Ley Hipotecaria.

El negocio jurídico de igualación de rango entre diversos derechos reales puede hacerse tanto en relación con derechos reales formalizados en el mismo título, como en relación con derechos reales formalizados en instrumentos distintos.

Asimismo el pacto de igualdad de rango puede ser así una cláusula accesoria de un negocio jurídico principal contenido en el mismo instrumento público generador de los derechos reales, o bien puede ser un negocio jurídico principal, referido a derechos reales ya constituidos con anterioridad. También cabe atender al momento en que surja el rango compartido, para valorar una igualdad originaria frente a otra de carácter sobrevenido. Lo que nunca puede derivar es de la mera presentación del título en el Registro, en armonía con la excepcionalidad de la igualdad de rango en nuestro Derecho. No es, por tanto, una facultad que incumba al presentante. Todo lo contrario, el presentante debe decidir el orden de presentación de los títulos (que en caso de suponer la constitución de derechos reales sobre la misma finca determinará su rango registral). Y si son varios los presentantes simultáneos de varios títulos contradictorios sobre la misma finca,

Son ellos los que deben ponerse de acuerdo en el orden de presentación, de manera que si no se ponen de acuerdo el Registrador tomará anotación preventiva de cada título, sin proceder a su inscripción hasta que por los presentantes o por los Tribunales se decida el orden de presentación (artículo 422 Reglamento Hipotecario).

Por tanto, existe igualación del rango siempre que se pacte así expresamente en escritura pública entre todos los interesados, sea en un mismo documento o en otro distinto y ya se presente simultáneamente o sucesivamente.

La presentación no determina por sí sola la igualdad, sino que la igualdad de rango exige pacto de igualdad unido a la inscripción, que puede ser simultánea o posterior.

La igualdad de rango no puede derivar, ni “ab initio” ni a posteriori, de la mera voluntad del presentante, pues éste puede decidir el orden de presentación, pero no optar por la igualdad; ni tampoco puede pactarse en meras instancias privadas suscritas ante el Registrador, pues se trata de una “modalización” de la hipoteca, en la que la escritura pública es forma esencial y la inscripción en el Registro constitutiva.

Ahora bien, solo existirá igualación de rango “ab initio” cuando tal igualdad se haya pactado en escritura pública en el momento de formalizarse la garantía con la que se iguala (véase artículo 241 del Reglamento Hipotecario que exige en los pactos de posposición o permuta de rango, y por tanto, también de igualación, que se determinen las líneas generales de la hipoteca que se va a anteponer o igualar).

El pacto de igualdad de rango “ab initio” normalmente se efectuará en el mismo documento en el que se formalice la hipoteca que se va a igualar, aunque nada impide que tal documento se complete posteriormente con otros (v. gr. ratificaciones posteriores). Esta igualación “ab initio” es indiferente a que la inscripción en el Registro se produzca simultáneamente o sucesivamente. Por

el contrario, no existirá igualación “ab initio” cuando la igualdad se pacte con posterioridad al momento de formalizarse la garantía afectada por la igualación.

CONCLUSIÓN

Primera. Se entenderá que existe igualación del rango “ab initio” en los pactos de igualación de rango en los que concurran los siguientes requisitos

- ❖ Que haya pacto expreso de igualación de rango en relación a varios derechos inscribibles
- ❖ Que la previsión de igualdad de rango se contemple desde el principio en el título constitutivo de la garantía cuyo rango es igualado, conforme a lo dispuesto en el artículo 241 del Reglamento Hipotecario.

Es sin embargo indiferente que los pactos de igualación de rango

- ❖ Se formalicen:
 - En un único documento
 - En varios documentos, ya tenga lugar la formalización de los mismos de forma
 - Simultánea o
 - Sucesiva
- ❖ Se presenten en el Registro de la Propiedad de forma
 - Simultánea o
 - Sucesiva

Segunda: Los pactos de igualación de rango “ab initio” no constituyen hecho imponible independiente de la constitución de hipoteca o derecho a que se refiera la igualación, quedando no sujetos a la cuota variable del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

UNIÓN EUROPEA: APERTURA DE EXPEDIENTES DE INFRACCIÓN POR NORMATIVA TRIBUTARIA. IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

La Comisión Europea mediante un comunicado de prensa de fecha 16 de febrero de 2011, informa que ha pedido a España mediante un dictamen motivado complementario, que modifique las disposiciones fiscales en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que imponen una mayor carga fiscal sobre los no residentes:

“La Comisión Europea ha instado a España a modificar sus disposiciones fiscales en materia de impuestos de sucesiones y donaciones que imponen una mayor carga fiscal sobre los no residentes y los activos radicados en el extranjero. Estas disposiciones son incompatibles con la libre circulación de trabajadores y capitales consagrada por el Tratado. La petición se hace en forma de dictamen motivado complementario. De no darse una respuesta satisfactoria en un plazo de dos meses, la Comisión puede decidir llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia de la UE”.

En los casos en que la sucesión o la donación no entren en el ámbito de competencia de las comunidades autónomas, se aplica únicamente la legislación del Estado. Así ocurre en concreto de no residentes o de donaciones de bienes situados fuera de España.

La Comisión considera que esto constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales que infringe el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (artículos 45 y 63, respectivamente).

Recordamos las fases de las que consta el procedimiento de Infracción instruido por la Unión Europea:

- 1. La “carta de emplazamiento”** representa la primera etapa de la fase precontenciosa, en la que la Comisión Europea solicita al Estado miembro que le comunique, en un plazo determinado, sus observaciones sobre el problema de aplicación del Derecho comunitario de que se trate.
- 2. El “dictamen motivado”** permite formular la posición de la Comisión Europea respecto de la infracción, determinar el contenido del posible “recurso por incumplimiento” e instar a que se ponga fin a la situación en el plazo marcado. El dictamen motivado tiene que exponer de manera coherente y detallada las razones por las que la Comisión Europea ha llegado a la conclusión de que el Estado en cuestión ha incumplido alguna de las obligaciones que impone el Tratado.
- 3. El recurso al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas da inicio a la fase contenciosa.**

De acuerdo con una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la Comisión Europea tiene potestad discrecional en cuanto al inicio del procedimiento de infracción y al recurso al Tribunal de Justicia, así como para decidir el momento de la interposición del recurso.