

- **Novedades en el IRPF: años 2012-2013**
- **Una necesaria concreción del principio de justicia tributaria en TFUE**
- **Impuestos cedidos: novedades autonómicas 2013**
- **Asunción fiscal de la retroacción contable para fusiones y escisiones**
- **Delito de falsedad en documentos contables**
- **Una nueva definición de control: NIIF 10**
- **Consultas planteadas al ICAC:**
 - **Ajustes por cambios de valor en la pérdida de influencia significativa y control conjunto**
 - **Aportación no dineraria de la inversión en una sociedad del grupo**
 - **Reorganización de un grupo de sociedades**

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Abril 2013 – Número 361

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel (*Presidente del CEF*)

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo (*Profesora del Área Tributaria del CEF*)

Javier Romano Aparicio (*Profesor del Área Contable del CEF*)

CONSEJO ASESOR

María José Aguiló García (*Socia Responsable de KPMG Abogados*)

Sotero Amador Fernández (*Profesor de Contabilidad del CEF*)

Alejandro Blázquez Lidoy (*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos*)

Luis Bravo Casado (*Socio de Cuatrecasas Abogados*)

José Manuel Calderón Carrero (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña*)

Rafael Cámara Rodríguez-Valenzuela (*Presidente del Consejo General de Censores Jurados de Cuentas. Socio Deloitte*)

Inocencio Carazo González (*Socio Director de INSESA & Abogados*)

Antonio Cayón Gallardo (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid*)

Vicente Condor López (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza*)

Lorenzo de las Heras Miguel (*Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España*)

María Antonia García Benau (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia*)

José Antonio Gonzalo Angulo (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá. Presidente del ICAC*)

Alejandro Larriba Díaz-Zorita (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad*)

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid*)

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

Carlos Puig de Travé (*Presidente del REA. Socio de Horwath PLM Auditores, SLP*)

Violeta Ruiz Almendral (*Letrada Tribunal Constitucional*)

José Andrés Sánchez Pedroche (*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Rector de la UDIMA*)

Eduardo Sanz Gadea (*Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda*)

Beatriz Viana Miguel (*Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*)

Correo electrónico: revistacef@cef.es **Edición electrónica:** www.ceflegal.com



P.º Gral. Martínez Campos, 5
Gran de Gràcia, 171
Alboraya, 23
Ponzano, 15

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

Tel. 914 444 920
Tel. 934 150 988
Tel. 963 614 199
Tel. 914 444 920

www.cef.es

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID

Tel. 914 444 920

Fax 915 938 861

Correo electrónico: info@cef.es

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.

C/ Destreza, 7

Polígono Industrial «Los Olivos»

28906 Getafe (Madrid)

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES (2013) ... 142,31 € (IVA no incluido)
 - 1.º Comentarios y Casos prácticos (en papel e internet)
 - 2.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (en papel e internet)
 - (No incluye tomos anuales de recopilación de Legislación y Jurisprudencia)
- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES (2013) +
+ Recopilación en tomos separados Legislación publicada en 2013
y Jurisprudencia publicada en la Revista en 2013 221,16 € (IVA no incluido)
- SUSCRIPCIÓN ANUAL A UN SOLO VOLUMEN (2013) .. 80,77 € (IVA no incluido)
(Se puede elegir suscribirse al volumen de Comentarios o al de Legislación)
- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES SOLO
A TRAVÉS DE INTERNET (2013) 48,08 € (IVA no incluido)
(No hay envío en papel)
- SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):
 - Suscriptores 10,58 € (IVA no incluido)
 - No suscriptores 16,35 € (IVA no incluido)

En la página www.ceflegal.com encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su periodo de suscripción los podrá obtener de forma gratuita; los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un coste de 5 € + IVA por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50 %.

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

22/2013	Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2012: referencia a los cambios normativos y doctrinales	5
	<i>(Manuel de Miguel Monterrubio y Enrique Fernández Dávila)</i>	
23/2013	La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea	85
	<i>(Carlos María López Espadafor)</i>	
24/2013	Principales normas autonómicas para 2013 en los impuestos cedidos	125
	<i>(Francisco de Asís Pozuelo Antoni)</i>	
25/2013	Asunción fiscal de la retroacción contable para fusiones y escisiones: análisis del artículo 91 del TRLIS	159
	<i>(José Daniel Sánchez Manzano)</i>	

CONTABILIDAD

26/2013	Necesidad de mejorar la regulación del delito de falsedad en documentos contables	163
	<i>(Miguel Ángel Villacorta Hernández)</i>	
27/2013	Una nueva definición de control: NIIF 10	193
	<i>(Juan del Busto Méndez)</i>	
28/2013	Consultas planteadas al ICAC	201
	<i>(Juan del Busto Méndez)</i>	

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	241
---	-----

Las referencias aparecidas en los artículos de esta Revista (NFJXXXXX y NFCXXXXX) son los códigos que identifican los documentos en la base de datos Normacef Fiscal y Contable (<http://www.ceflegal.com/fiscal-contable.htm>)

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.

SUMMARY

	<u>Page</u>
<u>TAXATION</u>	
22/2013 Developments in the Personal Income Tax in Spain in fiscal year 2012: reference to policy and doctrinal changes <i>(Manuel de Miguel Monterrubio y Enrique Fernández Dávila)</i>	5
23/2013 The need to specify the principles of tax justice within the treaty on the functioning of the European Union <i>(Carlos María López Espadafor)</i>	85
24/2013 Main 2013 regional regulations on the Central Government ceded taxes <i>(Francisco de Asís Pozuelo Antoni)</i>	125
25/2013 Tax effect of the retroactive accounting for the companies involved in a merger or division. Analysis of the article 91 concerning to the Corporate Tax Law <i>(José Daniel Sánchez Manzano)</i>	159
<u>ACCOUNTING</u>	
26/2013 Need to improve crime false accounting control <i>(Miguel Ángel Villacorta Hernández)</i>	163
27/2013 A new definition of control: IFRS 10 <i>(Juan del Busto Méndez)</i>	193
28/2013 Questions formulated to ICAC <i>(Juan del Busto Méndez)</i>	201
BIBLIOGRAPHIC REVIEWS	241

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL EJERCICIO 2012: REFERENCIA A LOS CAMBIOS NORMATIVOS Y DOCTRINALES

Manuel de Miguel Monterrubio

Enrique Fernández Dávila

Inspectores de Hacienda del Estado

EXTRACTO

En el presente artículo los autores analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) durante el año 2012, diferenciando entre las medidas que afectarán al ejercicio 2013 y las que resultarán de aplicación en el propio ejercicio 2012. Al mismo tiempo, se analiza la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos en materia de IRPF durante dicho año.

Palabras claves: IRPF y novedades normativas y doctrinales.

DEVELOPMENTS IN THE PERSONAL INCOME TAX IN SPAIN IN FISCAL YEAR 2012: REFERENCE TO POLICY AND DOCTRINAL CHANGES

Manuel de Miguel Monterrubio

Enrique Fernández Dávila

ABSTRACT

This paper discusses the main amendments to the Spanish regulations on the Personal Income Tax carried out in 2012, most of them to be in force from tax year 2013, but some already implemented in 2012. And the same time, analyzing the most relevant administrative doctrine evacuated by the Directorate General of Taxes on Personal Income Tax that year.

Keywords: PIT and policy and doctrinal developments.

Sumario

1. Introducción
2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2012 y 2013
 - 2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2012
 - 2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2013
3. Análisis de la doctrina administrativa
 - 3.1. Exenciones
 - 3.2. Rendimientos del trabajo
 - 3.3. Rendimientos del capital mobiliario
 - 3.4. Rendimientos de actividades económicas
 - 3.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales
 - 3.6. Deducciones
 - 3.7. Gestión del impuesto
 - 3.8. Otros

1. INTRODUCCIÓN

Durante el año 2012 se han introducido nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del IRPF, esto es, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

Sin lugar a dudas, las modificaciones fiscales llevadas a cabo en este ejercicio 2012 son reflejo directo de la difícil situación económica que está atravesando este país, de manera que todas y cada una de las medidas adoptadas tienen un importante trasfondo económico.

En una visión general, las medidas adoptadas podrían clasificarse en tres grandes grupos.

En un primer grupo estarían las medidas dirigidas a la consolidación fiscal con las que se pretende básicamente compensar el deterioro de las finanzas públicas y alcanzar los objetivos de déficit público fijados para los ejercicios 2012 y 2013. En este grupo se encontrarían los nuevos tipos del impuesto aplicables a la base liquidable general y del ahorro durante los ejercicios 2012 y 2013, la eliminación de la libertad de amortización, el nuevo gravamen especial sobre determinados premios de loterías y apuestas, así como la supresión de la deducción por inversión en vivienda y su correspondiente compensación fiscal.

En un segundo grupo se encontrarían medidas igualmente relacionadas con el objetivo anteriormente señalado, pero que dado su menor impacto recaudatorio pretenden, fundamentalmente, neutralizar o corregir determinadas situaciones cuyo tratamiento fiscal no se encuentra plenamente justificado. En este grupo de medidas se encontraría la nueva regla de valoración de la cesión de viviendas a empleados, los nuevos límites para imputar fiscalmente de manera obligatoria las primas satisfechas a seguros colectivos de vida que instrumenten compromisos por pensiones, las nuevas limitaciones a la posible aplicación de la reducción del 40% a las cantidades percibidas por la extinción de determinadas relaciones, los nuevos límites excluyentes de la estimación objetiva o las nuevas reglas de integración y compensación de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieran permanecido menos de un año en el patrimonio del contribuyente.

En un tercer grupo se encontrarían una variedad de incentivos fiscales con los que se pretende, bien estimular la iniciativa empresarial, tal y como sería el caso de la ampliación del plazo para acceder a la reducción del 20% por creación o mantenimiento de empleo o la reducción del 5%

para los contribuyentes en estimación objetiva, bien fomentar el uso de las nuevas tecnologías de la comunicación, como sería el caso de la prórroga de los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo, bien reactivar el mercado inmobiliario, como sería el nuevo supuesto de exención para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de determinados inmuebles o el nuevo régimen fiscal de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMIS), bien la contratación de nuevos trabajadores, mediante nuevas deducciones en la cuota o atenuar las consecuencias derivadas de las daciones en pago de vivienda, mediante la declaración de la exención de la ganancia patrimonial que se podría obtener por el contribuyente, bien el inicio de nuevas actividades económicas, como sería el caso de la supresión del límite para la exención a la prestación por desempleo en pago único o la nueva reducción del 20% del rendimiento neto de actividades económicas cuando se inicie una nueva actividad.

Además, en este ejercicio 2012 se ha aprobado un procedimiento que permite la regularización extraordinaria de las rentas inicialmente no declaradas correspondientes al ejercicio 2010 y anteriores no prescritos. Al haber ya finalizado el plazo para la presentación de la declaración tributaria especial y quedar sus efectos limitados a ejercicios distintos del 2012 y 2013, no procede el análisis de esta medida en el presente artículo.

Como puede observarse el ejercicio 2012 ha sido un año extraordinariamente convulso, con una gran producción normativa, resultando absolutamente necesario repasar todas y cada una de las medidas aprobadas.

De esta forma, y siguiendo un orden cronológico, conviene recordar las normas que afectan al ejercicio 2012:

- La Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de noviembre), mantiene el contenido de la Orden de módulos del ejercicio 2011, de manera que en 2012 resultará igualmente aplicable la reducción general del 5% del rendimiento neto de módulos para el ejercicio 2011 y la rebaja de los índices de rendimiento neto de determinados sectores.
- El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE de 31 de diciembre), ha aprobado una escala de gravamen complementaria aplicable durante los ejercicios 2012 y 2013 tanto a la base liquidable general como del ahorro, modificado el procedimiento general de cálculo del tipo de retención de los perceptores de rendimientos del trabajo para aplicar dicha subida impositiva, y prorrogado para el ejercicio 2012 la reducción del 20% por creación o mantenimiento de empleo y los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías

de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

- El Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos (BOE de 10 de marzo), declara exenta la ganancia patrimonial que se pudiera originar como consecuencia de la dación en pago de la vivienda habitual por personas integradas en el colectivo de exclusión social.
- La Orden HAP/637/2012, de 20 de marzo, por la que se reducen para 2011 y 2012 los módulos aplicables en el método de estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el régimen especial simplificado del impuesto sobre el valor añadido como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia (BOE de 31 de marzo).
- El Real Decreto-Ley 11/2012, de 30 de marzo, de medidas para agilizar el pago de las ayudas a los damnificados por el terremoto, reconstruir los inmuebles demolidos e impulsar la actividad económica de Lorca (BOE de 31 de marzo), extiende el régimen fiscal previsto en la disposición adicional quinta de la LIRPF a las indemnizaciones percibidas como consecuencia de la destrucción de elementos patrimoniales asegurados como consecuencia del terremoto de Lorca.
- El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE de 31 de marzo), por una parte, suprime la libertad de amortización regulada en la disposición adicional undécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLS, y por otra parte, aprueba el procedimiento extraordinario de regularización.
- El Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero (BOE de 12 de mayo), y posteriormente, en los mismos términos, la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero (BOE de 31 de octubre), establecen un nuevo supuesto de exención aplicable a las inversiones en inmuebles urbanos que se efectúen hasta el 31 de diciembre de 2012.
- El Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE de 26 de mayo), y posteriormente, en los mismos términos, la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE de 27 de diciembre), regula nuevos aspectos vinculados al procedimiento extraordinario de regularización.
- La Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación (BOE de 4 de junio).

- La Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE de 30 de junio), en adelante LPGE 2012, ha aprobado los coeficientes de corrección monetaria aplicables para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de las transmisiones de inmuebles y el nuevo gravamen complementario aplicable en los ejercicios 2012 y 2013, si bien este último se ha redactado en los mismos términos que el Real Decreto-Ley 20/2011 anteriormente citado.
- La Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE de 7 de julio), introduciendo modificaciones significativas en el tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido.
- El Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), eleva el tipo de retención aplicable a los rendimientos de actividades profesionales y a determinados rendimientos del trabajo y suprime la compensación fiscal aplicable a los que hubieran adquirido su vivienda habitual con financiación ajena.
- El Real Decreto-Ley 25/2012, de 7 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas (BOE de 8 septiembre), y posteriormente, en los mismos términos, la Ley 14/2012, de 26 de diciembre, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas (BOE de 27 de diciembre), establecen los tradicionales incentivos fiscales a los contribuyentes afectados por los mismos.
- La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), establece las consecuencias que tendrá en el impuesto para el contribuyente si se detecta la existencia de un bien o derecho ubicado en el extranjero y respecto del cual el contribuyente no ha informado a la Administración tributaria.
- La Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito (BOE de 15 de noviembre), establece el régimen fiscal aplicable a los denominados FAB (Fondos de Activos Bancarios) cuando el titular de los mismos sea un contribuyente de este impuesto.
- La Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el régimen especial simplificado del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 30 de noviembre), reduce el índice de rendimiento neto aplicable en 2012 a los productos del olivo.
- La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre), establece la posibilidad de tener en

cuenta las pérdidas de los juegos de suerte, envite o azar, con el límite de las ganancias obtenidas en el ejercicio en los mismos.

- La Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre), en adelante LPGE 2013, establece la compensación fiscal aplicable a determinados rendimientos del capital mobiliario.

De la misma manera, y siguiendo igualmente un orden cronológico, se han aprobado diversas normas que afectarán, a partir de 1 de enero de 2013, al IRPF:

- La Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social (BOE de 2 de agosto), ha elevado el importe máximo que tendrá la consideración de gasto deducible respecto de las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales cuando actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social y ha establecido un nuevo límite de reducción en base imponible para los seguros colectivos de dependencia.
- La Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE de 7 de julio), ha introducido nuevos incentivos fiscales a la contratación de trabajadores con efectos en la cuota del impuesto del ejercicio 2013.
- La Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (BOE de 27 de octubre) aprueba el nuevo régimen fiscal aplicable a los socios personas físicas de tales entidades.
- La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), establece un nuevo supuesto de exclusión al método de estimación objetiva aplicable a los contribuyentes que ejerzan determinadas actividades económicas mayoritariamente a otros empresarios, profesionales o personas jurídicas.
- La Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el régimen especial simplificado del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 30 de noviembre), mantiene el contenido de la Orden de módulos del ejercicio 2012, de manera que en 2012 resultará igualmente aplicable la reducción general del 5% del rendimiento neto de módulos para el ejercicio 2012 y la rebaja de los índices de rendimiento neto de determinados sectores.
- La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre), suprime la deducción por inversión en vivienda habitual, establece un gravamen especial a los premios de loterías tradicionalmente exentos, incorpora nuevas reglas de cálculo de la renta en especie derivada de la

cesión a trabajadores de viviendas que no sean propiedad del empleador, recupera la anterior regulación de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales que hubieran permanecido menos de un año en el patrimonio del contribuyente, establece una nueva obligación de imputación fiscal de las primas satisfechas a seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones, cuando las mismas superen una determinada cuantía, establece nuevos límites cuantitativos a la aplicación de la reducción del 40% en los supuestos de extinción de relaciones laborales o mercantiles, aprueba una nueva actualización de balances, modifica la regla de imputación temporal por cambio de residencia a un Estado Miembro de la Unión Europea y prorroga un año más los incentivos fiscales dirigidos a la habituación de los trabajadores en el uso de nuevas tecnologías fuera del lugar y el horario de trabajo, así como la reducción por creación o mantenimiento de empleo.

- La Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre), aprueba los coeficientes de corrección monetaria aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles.
- El Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (BOE de 23 de febrero), suprime el límite de la exención aplicable a la prestación por desempleo en la modalidad de pago único y nueva reducción del rendimiento neto por inicio de actividad económica.

En definitiva, tal y como indicamos anteriormente, se han introducido múltiples modificaciones normativas que exigen un análisis detallado, para lo cual, y con la finalidad de simplificar su estudio, resulta conveniente explicar con más detenimiento cada una de ellas, distinguiendo según afecten al ejercicio 2012 o al 2013. Adicionalmente, se incorpora una relación de las consultas tributarias más relevantes evacuadas durante 2012.

2. ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS EN EL IRPF CON EFECTOS PARA LOS EJERCICIOS 2012 Y 2013

Con la finalidad de facilitar su comprensión y análisis, tal y como se ha señalado anteriormente, procede agrupar las novedades correspondientes al IRPF en dos grandes bloques, según afecten al ejercicio 2012 o al 2013.

2.1. MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA DEL IRPF CON EFECTOS PARA EL EJERCICIO 2012

A continuación se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2012.

2.1.1. Rentas exentas

En el ámbito de las rentas exentas son cinco las medidas adoptadas durante este ejercicio. En primer lugar, como consecuencia de la reforma laboral se ha modificado la exención aplicable a las indemnizaciones por despido o cese del trabajador. En segundo lugar, con la finalidad de dinamizar el mercado inmobiliario se ha establecido una nueva exención sobre parte de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de un inmueble urbano adquirido en un determinado periodo de tiempo. Igualmente, se declara exenta la ganancia patrimonial que se pudiera producir en el supuesto de dación en pago de una vivienda habitual por parte de un determinado colectivo calificado de exclusión social. En cuarto lugar, se han prorrogado los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo. Por último, se ha declarado la exención de las ayudas percibidas por daños personales derivados de determinadas situaciones excepcionales.

A continuación se analiza cada una de estas medidas:

2.1.1.1. Indemnizaciones por despido o cese del trabajador

La Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, ha modificado la redacción de la exención por despido o cese del trabajador regulada en la letra e) del artículo 7 de la LIRPF, con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (12 de febrero de 2012), al tiempo que ha introducido una nueva disposición transitoria vigésima segunda en la LIRPF en relación con la exención por despido o cese.

Estas modificaciones afectan a las indemnizaciones derivadas del denominado «despido exprés» y a las derivadas de despidos procedentes de expedientes de regulación de empleo (en adelante, ERE), y traen causa de la reforma laboral aprobada por el Real Decreto-Ley 3/2012.

En relación con la primera de las cuestiones señaladas, la redacción del artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores anterior a la reforma laboral contemplaba la extinción de la relación laboral en la fecha de despido por el reconocimiento de la improcedencia del mismo por parte del empresario y el depósito de la indemnización correspondiente al despido improcedente (despido exprés) en los siguientes términos:

«En el supuesto de que la opción entre readmisión o indemnización correspondiera al empresario, el contrato de trabajo se entenderá extinguido en la fecha del despido, cuando el empresario reconociera la improcedencia del mismo y ofreciese la indemnización prevista en el párrafo a) del apartado anterior, depositándola en el Juzgado de lo Social a disposición del trabajador y poniéndolo en conocimiento de este. (...)».

La posibilidad de aplicar la exención por despido en estos supuestos se encontraba regulada en el artículo 7 e) de la LIRPF:

«Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.»

Pues bien, el Real Decreto-Ley 3/2012 modificó el artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores eliminando el despido exprés, lo cual ha motivado la necesidad de dar nueva redacción al artículo 7 e) de la LIRPF, eliminando el párrafo antes citado.

De esta forma, se vuelve a la situación anterior a la aprobación del despido exprés, por lo que para declarar la exención de las indemnizaciones por despido improcedente será necesario que así se declare, bien en el acto de conciliación o mediante la resolución judicial correspondiente.

Ahora bien la nueva redacción del artículo 7 e) de la LIRPF, si bien tiene efectos desde 12 de febrero de 2012 (fecha de entrada en vigor del RDL 3/2012, que modificó el art. 56 del Estatuto de los Trabajadores), se aprobó con posterioridad por la Ley 3/2012, que entró en vigor el 8 de julio 2012. Por ello durante el periodo comprendido entre ambas fechas la norma fiscal no ha estado en concordancia con la norma laboral.

Para permitir la aplicación de la exención a los despidos producidos durante el citado periodo sin necesidad de acudir al acto de conciliación, el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima segunda de la LIRPF, incorporada por la Ley 3/2012, establece que las indemnizaciones por los citados despidos estarán exentas en la cuantía que no exceda de la que hubiera correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, cuando el empresario así lo reconozca en el momento de la comunicación del despido o en cualquier otro anterior al acto de conciliación y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.

De esta forma, durante el referido periodo transitorio (despidos producidos hasta el 7 de julio de 2012), basta el reconocimiento de la improcedencia del despido para acceder a la exención. Para los despidos que se produzcan a partir de 8 de julio de 2012 será necesario para acceder a la exención que la improcedencia sea declarada en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o en la correspondiente resolución judicial.

Respecto a la cuantía de la indemnización exenta, debe tenerse en cuenta que la reforma laboral ha rebajado el importe de la indemnización obligatoria en caso de despido improcedente pasando de 45 días de salario por año de servicio, con el límite de 42 mensualidades, a 33 días de salario por año de servicio, hasta un máximo de 24 mensualidades, estableciendo un régimen transitorio (disp. trans. quinta de la Ley 3/2012) para los contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012.

Dado que la norma fiscal se remite a la norma laboral para determinar la indemnización exenta, para los contratos nuevos la cuantía exenta se calculará a razón de 33 días de salario por año de servicio, hasta un máximo de 24 mensualidades, y para los contratos anteriores a 12 de febrero de 2012, la cuantía que resulte del régimen transitorio, es decir, 45 días de salario por año de servicio

por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, y 33 días por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior. El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a 720 días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará este como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a 42 mensualidades, en ningún caso.

Esta modificación afectará a los despidos que se produzcan a partir de 12 de febrero de 2012.

Por otra parte, en relación con la segunda cuestión indicada al inicio de este apartado, esto es, los despidos derivados de EREs, la reforma laboral modificó el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, regulador de la extinción colectiva de contratos de trabajo fundada en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción, de forma que desaparece el concepto de ERE, que pasa a denominarse «procedimiento de despido colectivo», y desaparece también la hasta entonces preceptiva aprobación del expediente por la autoridad laboral.

Esta nueva regulación del artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores ha motivado igualmente la modificación del párrafo del artículo 7 e) de la LIRPF que regulaba la exención de las indemnizaciones de los despidos derivados de ERE, manteniendo como hasta ahora el importe de la indemnización exenta equiparada a la que hubiera correspondido con carácter obligatorio para despidos improcedentes, y adaptando la redacción a la nueva regulación de los despidos colectivos.

En relación con la exención de las indemnizaciones por despido objetivo, no hay variaciones respecto de la redacción anterior.

Lógicamente para el cálculo de la indemnización exenta deben tenerse en cuenta las nuevas cuantías obligatorias para el despido improcedente que derivan de la normativa laboral, incluyendo el régimen transitorio, en los términos arriba indicados.

Además debe tenerse en cuenta que a pesar de haberse suprimido en el Estatuto de los Trabajadores la regulación de los ERE, la disposición transitoria décima de la Ley 3/2012 establece que los ERE que estuvieran en tramitación a 12 de febrero de 2012 se regirán por la normativa vigente en el momento de su inicio.

De igual modo, la citada disposición transitoria establece que los ERE resueltos por la autoridad laboral y con vigencia en su aplicación a 12 de febrero de 2012 se regirán por la normativa en vigor cuando se dictó la resolución del expediente.

La incidencia fiscal de estas situaciones transitorias ha sido contemplada en el apartado 2 de la disposición transitoria vigésima segunda de la LIRPF, introducida por la Ley 3/2012, que dispone que las indemnizaciones por despido o cese consecuencia de los ERE referidos en la disposición transitoria décima de la Ley 3/2012, aprobados por la autoridad competente a partir de 8 de marzo de 2009, estarán exentas en la cuantía que no supere 45 días de salario, por año de servicio, hasta un máximo de 42 mensualidades (cuantías correspondientes a la indemnización obligatoria para el despido improcedente hasta 12 de febrero de 2012).

Estas cuantías exentas resultarán de aplicación aun cuando se trate de despidos producidos a partir de 12 de febrero de 2012, siempre que se trate de un ERE aprobado o cuya tramitación se hubiera iniciado con anterioridad a esta fecha.

Este tratamiento está en línea con el que se ha seguido en ocasiones precedentes con motivo de la modificación de la exención aplicable a las indemnizaciones por despidos derivados de ERE y se justifica porque los excesos indemnizatorios respecto al importe obligatorio para los ERE se pactan en el acuerdo suscrito entre los representantes de los trabajadores y el empresario, acuerdo que regula las condiciones de la extinción de las relaciones laborales de todos los trabajadores afectados por un mismo ERE, por lo que la aplicación de esta disposición transitoria da como resultado que no exista diferencia de trato fiscal respecto de las indemnizaciones obtenidas por los trabajadores incluidos en un mismo ERE por el hecho de que unos despidos se produzcan antes de 12 de febrero de 2012 y otros después, dado que a todos ellos les son aplicables las mismas condiciones.

Por esta misma razón, a las indemnizaciones derivadas de ERE aprobados por la autoridad competente con anterioridad a 8 de marzo de 2009 no les resultan de aplicación estas cuantías, sino las obligatorias para los despidos derivados de ERE (20 días de salario con un máximo de 12 mensualidades), tal y como deriva de la disposición transitoria tercera de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas.

2.1.1.2. Nueva exención parcial de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de determinados bienes inmuebles urbanos

El Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, añadió, con efectos desde 12 de mayo de 2012, una nueva disposición adicional trigésima séptima en la LIRPF por la cual se declaran exentas en un 50% las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso a partir de 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012.

Así pues, la exención resultará de aplicación de forma indefinida, cualquiera que sea el ejercicio en que se obtenga la ganancia patrimonial, siempre que proceda de la transmisión de un inmueble urbano que haya sido adquirido a título oneroso en el periodo señalado. Cabe entender que la adquisición a la que la norma se refiere es adquisición en sentido jurídico, exigiéndose por tanto título y modo.

Por lo que respecta al ámbito objetivo de la exención cabe subrayar la amplitud del mismo al comprender todo tipo de inmuebles urbanos (viviendas, locales comerciales, plazas de garaje...) con independencia del destino del inmueble (vivienda habitual, segunda residencia, inmuebles arrendados, afectos a actividades económicas...).

Como norma cautelar se establece la exclusión de la aplicación de la exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyen-

te por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Cuando el inmueble transmitido fuera la vivienda habitual del contribuyente, se establece expresamente la compatibilidad entre la exención por reinversión en vivienda habitual –lógicamente cuando esta sea parcial– y la exención del 50 %.

En estos casos, si bien la norma no lo indica expresamente, cabría entender que se aplicará en primer lugar la exención del 50 %, al no estar vinculada a ningún requisito de reinversión, y la ganancia resultante se excluirá de tributación en la parte proporcional que corresponda al importe obtenido en la transmisión que se reinvierta.

EJEMPLO 1

Un contribuyente ha adquirido un inmueble urbano que va a constituir su vivienda habitual el 1 de octubre de 2012 por un valor de adquisición de 100.000 euros. Posteriormente, el 1 de octubre de 2016 transmite dicho inmueble por 250.000 euros y se reinvierten 200.000 euros en nueva vivienda habitual.

- Ganancia exenta por disposición adicional 37.ª: $150.000 \times 50 \% = 75.000$ euros.
- Ganancia exenta por reinversión: $75.000 \times 200.000/250.000 = 60.000$ euros.
- Exención total: $75.000 + 60.000 = 135.000$ euros.
- Ganancia sometida a gravamen: $150.000 - 135.000 = 15.000$ euros.

Finalmente cabe señalar que la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, ha reproducido esta modificación normativa en idénticos términos a los establecidos por el Real Decreto-Ley 18/2012.

2.1.1.3. Nueva exención en los supuestos de daciones en pago de vivienda habitual por determinado colectivo

El Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, añadió, con entrada en vigor el 11 de marzo de 2012, una nueva disposición adicional trigésima sexta que declara exenta la ganancia patrimonial que se pudiera generar en

los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del anexo de dicha norma.

Conforme a la regulación del Real Decreto-Ley 6/2012, para que resulte de aplicación la exención de la ganancia que pudiera generarse por la dación en pago de la deuda, el contribuyente debe ser deudor de un crédito o préstamo garantizado con hipoteca sobre su vivienda habitual, que se encuentre situado en el umbral de exclusión, tal y como este se define en el artículo 3 del citado real decreto-ley. Asimismo se exige que sean de aplicación las previsiones del Código de Buenas Prácticas conforme a lo establecido en el artículo 5 del real decreto-ley.

El citado Código incluye tres fases de actuación. La primera, dirigida a procurar la reestructuración viable de la deuda hipotecaria, a través de la aplicación a los préstamos o créditos de una carencia en la amortización de capital y una reducción del tipo de interés durante cuatro años y la ampliación del plazo total de amortización. En segundo lugar, de no resultar suficiente la reestructuración anterior, las entidades podrán, en su caso, y con carácter potestativo, ofrecer a los deudores una quita sobre el conjunto de su deuda. Y, finalmente, si ninguna de las dos medidas anteriores logra reducir el esfuerzo hipotecario de los deudores a límites asumibles para su viabilidad financiera, estos podrán solicitar, y las entidades deberán aceptar, la dación en pago como medio liberatorio definitivo de la deuda.

Para la aplicación de la exención, la ganancia o pérdida patrimonial se calculará por diferencia entre el valor de adquisición del inmueble y el valor de transmisión, que será el importe de la deuda que se cancela.

De lo anterior no cabe entender que existe una donación de la entidad de crédito al deudor por condonación de deuda, sino que la tributación del deudor queda circunscrita al ámbito del IRPF.

De acuerdo con esta configuración de la ganancia o pérdida patrimonial, se concluye que únicamente existirá ganancia cuando el importe de la deuda cancelada sea superior al valor de adquisición del inmueble, si bien, tal y como se ha indicado anteriormente, en estos casos la ganancia así calculada estaría exenta.

2.1.1.4. Prórroga de la exención para habitar a los empleados al uso de nuevas tecnologías de la comunicación

El Real Decreto-Ley 20/2011 ha dado nueva redacción a la disposición adicional vigésima quinta de la LIRPF prorrogando un año más los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

Como consecuencia de dicha prórroga, durante el ejercicio 2012 dichos gastos e inversiones mantendrán la consideración de gastos de formación a los efectos previstos en el artículo 42.2 b)

de la LIRPF, lo que significa que la renta que se produce en sede del trabajador como consecuencia de los gastos en los que incurre la empresa (cesión de un ordenador, préstamo para su adquisición, abono de la conexión a internet...) no tributarán en el IRPF en el ejercicio 2012.

2.1.1.5. Indemnizaciones por daños personales

El apartado 7 del artículo 6 de la Ley 14/2012 ha declarado exentas del impuesto las ayudas excepcionales por daños personales a que se refiere el artículo 2 de la propia ley producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas. Esta ley es consecuencia del Real Decreto-Ley 25/2012, de 7 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas y es similar a las medidas fiscales adoptadas en otras situaciones excepcionales.

2.1.2. Rendimientos del capital mobiliario

La disposición transitoria quinta de la LPGE 2013 ha aprobado nuevamente para el ejercicio 2012 la compensación fiscal para los perceptores de rendimientos del capital mobiliario procedentes de instrumentos financieros y de seguros de vida e invalidez, contratados en ambos casos antes de 20 de enero de 2006, que hubieran tenido derecho a aplicar la correspondiente reducción por irregularidad con la regulación existente antes de la reforma del IRPF.

La citada disposición reproduce nuevamente la regulación de la compensación fiscal existente en 2010 (véase RCyT. CEF, núm. 336, marzo 2011), si bien, en este ejercicio, para calcular el importe teórico de la cuota íntegra no solo se tiene en cuenta la escala prevista en los artículos 63.1.1.º y 74.1.1.º de la LIRPF (escala aplicable a la base liquidable general y del ahorro, respectivamente) sino también la escala prevista en la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF (escala correspondiente al gravamen complementario aplicable en 2012 y 2013).

De esta forma se tiene en cuenta la subida de tipos de gravamen producida en tales ejercicios, lo que significará que el importe de la compensación fiscal será menor que la que se hubiera obtenido de haberse generado el rendimiento en periodos impositivos anteriores.

2.1.3. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas la principal medida adoptada ha sido la supresión de la libertad de amortización establecida en la disposición adicional undécima del TRLIS. Además, se ha aprobado como cada año la correspondiente Orden anual reguladora del método de estimación objetiva. Por último, se ha prorrogado un año más la reducción por creación o mantenimiento de empleo y se ha rebajado, en determinados su-

puestos, el porcentaje de deducción correspondiente al fondo de comercio e intangibles de vida útil indefinida.

A continuación se analizan las distintas medidas.

2.1.3.1. Supresión de la libertad de amortización

Hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, la libertad de amortización en el ámbito del IRPF se regulaba en la disposición adicional trigésima de la LIRPF, que establecía que los contribuyentes del impuesto en estimación directa (normal o simplificada) podían aplicar la libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima del TRLIS, con el límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se afecten los elementos patrimoniales previo a determinados gastos.

El Real Decreto-Ley 12/2012 ha derogado a partir de 31 de marzo de 2012 la disposición adicional undécima del TRLIS reguladora de la libertad de amortización, y ha añadido una nueva disposición transitoria trigésimo séptima al mismo regulando las condiciones en las que podrá deducirse la libertad de amortización pendiente de aplicar.

Por tanto, ha desaparecido la libertad de amortización para las inversiones realizadas a partir de 31 de marzo de 2012.

No obstante lo anterior, el Real Decreto-Ley 12/2012 ha modificado la disposición adicional trigésima de la LIRPF, manteniendo la posibilidad de aplicar para las inversiones realizadas hasta la entrada en vigor del citado Real Decreto-Ley 12/2012 la libertad de amortización ahora regulada en la disposición transitoria trigésimo séptima del TRLIS, y con el mismo límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica anteriormente señalado. De esta manera, se mantiene para las cantidades pendientes de aplicar hasta dicha fecha en los términos previstos en el TRLIS.

Respecto de estas últimas cantidades, debe señalarse que la disposición transitoria trigésimo séptima del TRLIS establece ciertas limitaciones para su deducibilidad durante los ejercicios 2012 y 2013 en función de la base imponible cuando se trate de sujetos pasivos que no hayan cumplido los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 108 del TRLIS (empresa de reducida dimensión) en los periodos en los que se hayan realizado las inversiones.

Estas limitaciones, que difícilmente llegarán a aplicarse a contribuyentes del IRPF, son las siguientes:

Para las inversiones a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril (que exige mantenimiento de empleo), se podrán deducir las cantidades pendientes de aplicar con el límite del 40 % de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.

Cuando se trate de inversiones a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre (que no exige mantenimiento de empleo), el límite anterior será del 20%.

En el caso de que concurran cantidades pendientes de aplicar procedentes de ambos regímenes de libertad de amortización, se aplicará el límite del 40%, hasta que agoten las cantidades pendientes generadas con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, entendiéndose aplicadas estas en primer lugar. Se podrán aplicar en el mismo periodo impositivo las cantidades a las que resulte de aplicación el límite del 20% hasta el importe de la diferencia entre dicho límite y las cantidades ya aplicadas en el mismo periodo impositivo.

En el caso de contribuyentes del IRPF, los límites referidos a la base imponible se aplicarán sobre el rendimiento neto positivo de la actividad anteriormente citado.

Por último, con efectos igualmente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, se introduce un nuevo apartado en la disposición adicional trigésima de la LIRPF por el cual, cuando a partir de la citada entrada en vigor, se transmitan elementos patrimoniales que hubieran gozado de la libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima o en la disposición transitoria trigésimo séptima del TRLIS, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquella. El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el periodo impositivo en que se efectúe la transmisión.

Esta norma tiene por objeto evitar la desimposición que se produciría como consecuencia del cómputo de la libertad de amortización como gasto deducible del rendimiento de actividades económicas (teniendo en cuenta que el efecto fiscal se produce al marginal de la escala general aplicable) y la mayor ganancia patrimonial derivada de la posterior transmisión del elemento patrimonial (al minorar la libertad de amortización el valor de adquisición y tributar la diferencia a la escala del ahorro), de tal manera que el beneficio fiscal de la libertad de amortización se limita al efecto financiero derivado de la anticipación del gasto fiscal.

EJEMPLO 2

- Elemento adquirido el 1 de enero de 2012 por 100.000 euros.
 - Libertad de amortización aplicada en 2012: 100.000 euros.
 - Amortización que hubiera sido deducible en 2012: 10.000 euros.
- Se transmite el 1 de enero de 2013 por 92.000 euros.

.../...

.../...

- Cálculo de la ganancia o pérdida:
 - Valor de transmisión = 92.000 euros.
 - Valor de adquisición = $100.000 - 10.000 = 90.000$ euros.
 - Ganancia de patrimonio = 2.000 euros (base del ahorro).
 - Adicionalmente: Rendimiento de actividad económica: $100.000 - 10.000 = 90.000$ euros (base general).
- En ausencia de esta modificación la tributación hubiera sido:
 - Valor de transmisión = 92.000 euros.
 - Valor de adquisición = $100.000 - 100.000 = 0$ euros.
 - Ganancia de patrimonio = 92.000 euros (base del ahorro).

2.1.3.2. Método de estimación objetiva

Para este ejercicio, de igual manera que ya resultó de aplicación al periodo impositivo 2011, en cumplimiento del Acuerdo de la Mesa del Trabajo Autónomo, la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, ha aprobado para el ejercicio 2012 una reducción general del rendimiento neto de módulos del 5 %, aplicable a todas las actividades en estimación objetiva, con la que se pretende adecuar la tributación de este régimen al actual descenso de la actividad económica.

Por otra parte, en el ámbito de las actividades agrarias, se mantiene la rebaja de módulos de determinados sectores agrícolas (uva de mesa, flor cortada y plantas ornamentales y tabaco) efectuada en 2011.

Debe tenerse en cuenta que, con posterioridad, la Orden HAP/637/2012, de 20 de marzo, redujo para 2012 en un 65 % el rendimiento neto de módulos correspondientes a las actividades previstas en el anexo II de la Orden de EHA/3257/2011 que se desarrollen en el término municipal de Lorca. Esta reducción se ha tenido en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos de los pagos fraccionados que se han ido efectuando a lo largo del ejercicio 2012.

Además, con efectos igualmente para el ejercicio 2012, la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, redujo el índice de rendimiento neto para los productos del olivo, con el fin de adaptarlo a la realidad actual de este sector (en concreto, el índice de rendimiento neto se ha rebajado del 0,32 al 0,26).

2.1.3.3. *Prórroga de la reducción por creación o mantenimiento de empleo*

La disposición final segunda del Real Decreto-Ley 20/2011 ha modificado la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF extendiendo al ejercicio 2012 la reducción del 20 % del rendimiento neto de actividades económicas por creación o mantenimiento de empleo.

De esta forma, al igual que en los ejercicios 2009 a 2011, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en 2012 en un 20 % el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de la LIRPF, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

La nueva redacción de la disposición adicional vigésima séptima es idéntica a la existente en ejercicios anteriores (véase RCyT. CEF, núm. 324, marzo 2010), limitándose la medida a extender sus efectos durante un ejercicio más.

2.1.3.4. *Fondo de comercio y activos intangibles de vida útil ilimitada*

El Real Decreto-Ley 12/2012 redujo el porcentaje de deducción correspondiente al fondo de comercio a que se refiere el apartado 6 del artículo 12 del TRLIS en los periodos impositivos iniciados dentro del año 2012 o 2013, del 5 al 1 %.

Sin embargo, dicha modificación no resultará aplicable a los contribuyentes del IRPF que podrán seguir aplicando el 5 % de deducción por así establecerlo expresamente el Real Decreto-Ley 20/2012, siempre que tengan la condición de empresa de reducida dimensión.

Igualmente, la rebaja del 10 al 2 % del porcentaje de deducción relativo a la amortización de intangibles de vida útil ilimitada prevista para 2012 y 2013 no resultará de aplicación a los contribuyentes del IRPF que tengan la condición de empresa de reducida dimensión, por preverlo así igualmente el Real Decreto-Ley 20/2012.

Por tanto, la rebaja de dichos porcentajes de deducción sí resultará de aplicación a los contribuyentes de IRPF que no tengan la condición de empresa de reducida dimensión.

2.1.4. **Ganancias y pérdidas patrimoniales**

En el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales la principal modificación efectuada es la relativa a la nueva configuración de las ganancias de patrimonio no justificadas cuando se trate de bienes ubicados en el extranjero sobre cuya existencia no hubiera informado el contribuyente a través del modelo 720. Además, entre otras medidas que se analizan a continuación, se ha modificado el tratamiento de las pérdidas del juego y, como en años anteriores, se han aprobado los nuevos coeficientes de corrección monetaria.

2.1.4.1. *Nuevo tratamiento de las ganancias de patrimonio no justificadas*

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, ha introducido, con entrada en vigor el 31 de octubre de 2012, un nuevo apartado 2 al artículo 39 de la LIRPF con objeto de regular un nuevo supuesto de ganancias de patrimonio no justificadas.

De forma análoga a lo establecido en la LIRPF, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se ha introducido un nuevo supuesto de presunción de obtención de rentas en el artículo 134.6 del TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Antes de analizar este nuevo supuesto conviene recordar que tradicionalmente las ganancias de patrimonio no justificadas, actualmente reguladas en el artículo 39.1 de la LIRPF, constituyen una cláusula de cierre del sistema aplicable únicamente por la Administración cuando descubre activos ocultos o pasivos ficticios. Suponen por tanto un medio indirecto de gravar rentas de las que se tiene la certeza de su obtención por el hecho de haberse materializado en determinados bienes, derechos o pasivos ficticios, pero de las que se desconoce su origen o naturaleza.

El elemento determinante de su aplicación es la falta de correspondencia ente la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, y la tenencia, declaración o adquisición de los activos en cuestión, así como la declaración de deudas inexistentes.

Las ganancias no justificadas «tradicionales» deben integrarse en la base liquidable general y se imputan en el periodo impositivo respecto del que se descubran. No obstante, el supuesto tradicional de ganancia de patrimonio no justificada no resulta de aplicación cuando el contribuyente pruebe que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción. Es decir, se entiende que si los bienes o derechos pertenecían al contribuyente en un ejercicio prescrito, las rentas que han generado tales bienes o derechos se han obtenido en ejercicios prescritos.

Conforme al nuevo artículo 39.2 de la LIRPF, en todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria (LGT).

Por tanto, se trata de supuesto específico de ganancia de patrimonio no justificada, aplicable en principio por la Administración cuando descubra bienes o derechos respecto de los que se ha incumplido la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero.

Las características de este nuevo supuesto son las siguientes:

- Una vez incumplida la obligación de información, la Administración no tiene que probar que la tenencia, declaración o adquisición de los bienes descubiertos no corresponde con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente.
- La única posibilidad por parte del contribuyente de que los activos descubiertos no se consideren ganancias no justificadas consiste en acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto.
- Es aplicable aun cuando el contribuyente demuestre que era titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción. Es lo que se ha dado en llamar «imprescriptibilidad» de las ganancias no justificadas de patrimonio.
- No es aplicable respecto de deudas inexistentes.
- Las ganancias se integran en la base liquidable general y se imputan temporalmente en el periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, siempre que, conforme a la disposición adicional segunda de la Ley 7/2012, en el periodo en cuestión hubiera estado en vigor el citado artículo 39.2 de la LIRPF. Es decir, se imputará al periodo más antiguo entre los no prescritos, sin que en ningún caso pueda imputarse a un periodo anterior a 2012.

El nuevo supuesto de ganancias no justificadas de patrimonio se encuentra estrechamente vinculado a la nueva obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero, de forma que su configuración refuerza extraordinariamente el cumplimiento de esta obligación. Llama la atención la rigurosidad de la norma al establecer como determinante de su aplicación «que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información».

La importancia del cumplimiento en plazo de la obligación de información viene dada por el juego de la prescripción, por cuanto un cumplimiento tardío de la misma podría permitir al contribuyente probar que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción, evitando de esta forma que los bienes o derechos puedan tener la consideración de ganancia no justificada de patrimonio, tanto por la vía del artículo 39.1 de la LIRPF como por la del artículo 39.2 de la misma ley.

El tratamiento hasta ahora expuesto se complementa con el establecimiento en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 de un régimen sancionador específico en cuya virtud la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la LIRPF determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 % del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación del citado artículo 39.2 de la LIRPF, sin tener en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compen-

sación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

Por tanto, en el caso del IRPF la base de la sanción será la cantidad que resultaría de aplicar el tipo marginal correspondiente de la escala general de gravamen (estatal y autonómica) al importe de la ganancia no justificada.

En estos supuestos resultará de aplicación la reducción de sanciones prevista en el artículo 188 de la LGT.

Esta sanción es incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas en los artículos 191 a 195 de la LGT (dejar de ingresar, obtener indebidamente devoluciones...).

Finalmente debe señalarse que este mismo régimen sancionador se aplicará a la presunción de obtención de rentas regulada en el artículo 134.6 del TRLIS.

2.1.4.2. Nueva regulación de las pérdidas del juego

Con efectos desde 1 de enero de 2012, la Ley 16/2012 ha modificado la letra d) del apartado 5 del artículo 33 de la LIRPF, limitando las pérdidas no computables debidas al juego obtenidas en el periodo impositivo a aquellas que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo periodo.

La redacción anterior de la citada letra d) impedía en todo caso el cómputo de las pérdidas patrimoniales debidas al juego, por lo que una interpretación estricta de este precepto podría conducir a gravar rentas al margen de la capacidad económica del contribuyente.

Debe tenerse en cuenta que en las nuevas modalidades de juego (fundamentalmente, juego por internet) es habitual la realización de apuestas recurrentes o sucesivas en las que no existe una gran desproporción entre el importe jugado y el premio obtenido, de tal manera que al computar las ganancias del juego como ganancias patrimoniales, sin permitir el cómputo de pérdida alguna, un jugador que realizara multitud de apuestas en el periodo impositivo, obteniendo ganancias en algunas de ellas y pérdidas en otras, debería tributar, siguiendo esta interpretación estricta, por el sumatorio de ganancias, lo cual implicaría tributar por una cantidad de la que nunca ha llegado a disponer y que es ajena a su verdadera capacidad económica.

Con arreglo a la nueva redacción se permite computar las pérdidas del juego obtenidas en el ejercicio con el límite de las ganancias del juego obtenidas en el mismo ejercicio.

Así, un contribuyente que durante el ejercicio 2013 haya realizado distintas apuestas por un valor total de 1.000 euros sin obtener premio alguno, y una apuesta por 100 euros a la que ha correspondido un premio 2.000 euros, tributaría por 900 euros.

Debe precisarse que para el cómputo de las ganancias o pérdidas del juego no se tendrán en cuenta ni los premios ni las cantidades jugadas correspondientes a las loterías y apuestas a que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de la LIRPF, que tienen un tratamiento diferenciado: los premios se someten por su importe íntegro al nuevo gravamen especial del 20 % (hasta 31 de diciembre de 2012 se encontraban exentos), y en consonancia con lo anterior, las pérdidas obtenidas en estos juegos en ningún caso son computables.

2.1.4.3. *Coefficientes de corrección monetaria aplicables en la transmisión de bienes inmuebles*

A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 de la LIRPF, para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2012, el artículo 60 de la LPGE 2012 ha aprobado los siguientes coeficientes de actualización del valor de adquisición:

Año de adquisición	Coefficiente
1994 y anteriores	1,3037
1995	1,3773
1996	1,3302
1997	1,3037
1998	1,2784
1999	1,2554
2000	1,2313
2001	1,2071
2002	1,1834
2003	1,1603
2004	1,1375
2005	1,1151
2006	1,0933
2007	1,0719
2008	1,0509
2009	1,0303
	.../...

Año de adquisición	Coficiente
.../...	
2010	1,0201
2011	1,0100
2012	1,0000

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3773.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Hay que recordar que a efectos de la actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, los coeficientes aplicables serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 62 de la LPGE 2012.

2.1.4.4. *Indemnizaciones sobre bienes asegurados como consecuencia del terremoto de Lorca*

La disposición adicional tercera del Real Decreto-Ley 11/2012 aclara cuál es el tratamiento fiscal para las ayudas e indemnizaciones percibidas como consecuencia del movimiento sísmico en Lorca.

En concreto, a las indemnizaciones percibidas como consecuencia de la destrucción de elementos patrimoniales asegurados les serán de aplicación lo establecido en la disposición adicional quinta de la LIRPF. Es decir, no se integrará en la base imponible del impuesto el importe de la citada indemnización y para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de la indemnización percibida como la pérdida patrimonial que, en su caso, se produzcan en los elementos patrimoniales. Eso sí, cuando el importe de esta indemnización sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa.

Igualmente, en relación con las ayudas públicas e indemnizaciones que se pueden percibir para la reparación de elementos patrimoniales, se establece que no darán lugar a una ganancia patrimonial. En ningún caso, los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda o indemnización, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.

2.1.4.5. *Régimen fiscal de los partícipes de los Fondos de Activos Bancarios*

La disposición adicional decimoséptima de la Ley 9/2012 ha regulado el régimen fiscal que resultará de aplicación a los partícipes de los denominados Fondos de Activos Bancarios, en adelante FAB.

En concreto, a los partícipes personas físicas contribuyentes del IRPF les resultará de aplicación el régimen fiscal previsto para los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva, regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva. De esta forma, la enajenación de tales participaciones generarán ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas a retención o ingreso a cuenta.

No obstante lo anterior, en relación con dichas participaciones, debe tenerse en cuenta que los contribuyentes no podrán acogerse al régimen de traspasos entre instituciones de inversión colectiva previsto en el artículo 94 de la LIRPF.

2.1.5. Determinación de la cuota íntegra

Para la determinación de la cuota íntegra, el Real Decreto-Ley 20/2011 y, posteriormente, en los mismos términos, la LPGE 2012 han añadido una nueva disposición adicional trigésima quinta a la LIRPF con el objeto de incrementar la cuota íntegra estatal en los periodos 2012 y 2013, tanto la parte correspondiente a la base liquidable general como la correspondiente a la base liquidable del ahorro.

Debe subrayarse el carácter excepcional y transitorio de esta medida, con una vigencia temporal limitada a los ejercicios 2012 y 2013, por lo que en ausencia de modificaciones ulteriores, en el ejercicio 2014 desaparecerá este incremento de la cuota íntegra, que se calculará de acuerdo con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2011.

Por lo que respecta a la base liquidable general, la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF establece la siguiente escala:

Base liquidable general – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable general – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

Esta escala opera del mismo modo que la escala general del impuesto prevista en el artículo 63 de la LIRPF: se aplica la escala a la base liquidable general, y la cuantía resultante se minora en el importe derivado de aplicar de nuevo la escala, esta vez a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar.

Asimismo se mantiene la misma operativa en caso de que el contribuyente satisfaga anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y el importe de aquellas sea inferior a la base liquidable general, aplicándose la escala separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general.

Respecto a la escala general prevista en el artículo 66 de la LIRPF, se introduce un nuevo tramo (a partir de 300.000,20 euros) y se establecen unos tipos comprendidos entre el 0,75 % y el 7 %.

La cuota íntegra resultante de la aplicación de esta escala se añadirá a la cuota íntegra estatal «general» derivada de aplicar la escala prevista en el artículo 63 de la LIRPF. Una vez calculada la cuota incrementada, el esquema de liquidación del impuesto no sufre ninguna variación.

Dado que la aplicación de esta escala se realiza de la misma forma que la escala general del impuesto, la cuota incrementada es equivalente a la que resultaría de aplicar la siguiente escala, que resulta de la agregación de la escala prevista en el artículo 63 de la LIRPF y la prevista en la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF:

Base liquidable general - Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal - Euros	Resto base liquidable general - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	17.707,20	12,75
17.707,20	2.257,66	15.300,00	16
33.007,20	4.705,66	20.400,00	21,5
53.407,20	9.091,66	66.593,00	25,5
120.000,20	26.072,88	55.000,00	27,5
175.000,20	41.197,88	125.000,00	29,5
300.000,20	78.072,88	En adelante	30,5

Esta escala no tiene en cuenta el gravamen autonómico correspondiente a la base general, que se gravará según la escala aprobada por cada comunidad autónoma.

En cuanto a la base liquidable del ahorro, la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF establece la aplicación de la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	2
6.000,00	120	18.000	4
24.000,00	840	En adelante	6

El modo de aplicación de esta escala es idéntico al establecido en el artículo 66 de la LIRPF respecto de la base liquidable del ahorro, aplicándose únicamente a la parte de la base liquidable del ahorro que no corresponda con el mínimo personal y familiar.

Al objeto de determinar la parte estatal de la cuota íntegra del ahorro, el resultado de agregar la escala anterior con la establecida en el artículo 66 de la LIRPF es el siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	11,5
6.000,00	690	18.000	14,5
24.000,00	3.300	En adelante	16,5

Si a la escala anterior le agregamos la escala prevista en el artículo 76 de la LIRPF correspondiente al gravamen autonómico, la base del ahorro (tanto la parte correspondiente a la cuota íntegra estatal como al gravamen autonómico) quedaría gravada de acuerdo con la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	21
6.000,00	1.260	18.000	25
24.000,00	5.760	En adelante	27

2.1.6. Compensaciones fiscales

El Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, ha suprimido la compensación fiscal prevista en la letra c) de la disposición transitoria decimotercera de la LIRPF para los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en la Ley 35/2006 para dicha deducción les resultase menos favorable que el regulado en la anterior normativa como consecuencia de la supresión de los porcentajes de deducción incrementados por utilización de financiación ajena.

Esta compensación fiscal era objeto de desarrollo en la Ley de Presupuestos de cada año.

Conforme a la citada supresión, la LPGE 2013 ya no ha regulado la compensación fiscal, lo que tendrá efectos en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 2012.

2.1.7. Modificaciones en materia de retenciones

Las modificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta producidas durante 2012 son consecuencia, por una parte, del nuevo gravamen complementario aplicable en 2012 y 2013, lo que ha supuesto la correspondiente elevación de los tipos de retención de los perceptores de rendimientos del trabajo. Pero al mismo tiempo se han elevado los tipos fijos de retención aplicable a otras rentas. En concreto, el tipo de retención del 19 % se eleva al 21 %, y el tipo aplicable a administradores pasa a ser del 42 % (frente al 35 % anterior). También se ha incrementado el tipo de retención aplicable a las actividades profesionales.

A continuación se analizan todas estas modificaciones.

2.1.7.1. Efecto en las retenciones sobre rendimientos del trabajo del gravamen complementario

La aprobación del gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012 y 2013 realizada por el Real Decreto-Ley 20/2012 y, posteriormente, en los mismos términos, por la Ley 2/2012, ha llevado aparejada ciertas modificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta, reguladas en la nueva disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF.

En lo tocante al procedimiento general de cálculo de retenciones sobre rendimientos del trabajo y con la finalidad de que el gravamen complementario se tome en consideración para calcular el tipo de retención, la disposición adicional 35.^a de la LIRPF establece que, en los periodos impositivos 2012 y 2013, la cuota de retención a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 85 del Reglamento del Impuesto se incrementará en el importe resultante de aplicar a la base para calcular el tipo de retención los tipos previstos en la siguiente escala, cuyos tramos y tipos son idénticos a los establecidos para determinar el incremento de la cuota íntegra del impuesto (gravamen complementario):

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

Al igual que señalábamos en relación con el gravamen complementario, esta escala opera de la misma forma que la escala prevista en el artículo 85 del Reglamento del Impuesto a efectos del cálculo de la cuota de retención.

Por tanto, la cuota de retención incrementada es equivalente a la que resultaría de aplicar la siguiente escala, que resulta de la agregación de la escala prevista en el artículo 85 del Reglamento del Impuesto y la prevista a efectos de retenciones en la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	24,75
17.707,20	4.382,53	15.300,00	30
33.007,20	8.972,53	20.400,00	40
53.407,20	17.132,53	66.593,00	47
120.000,20	48.431,24	55.000,00	49
175.000,20	75.381,24	125.000,00	51
300.000,20	139.131,24	En adelante	52

Como consecuencia de la aprobación de esta escala se eleva al 52 % el nuevo tipo máximo de retención aplicable cuando se produzcan regularizaciones. Este porcentaje será el 26 % cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF.

Aun cuando la vigencia temporal de estas normas comprende los ejercicios 2012 y 2013, se establece una excepción para las retenciones e ingresos a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo que se satisfagan durante el mes de enero de 2012, correspondientes a dicho mes. En estos casos, el tipo de retención se calculará según la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2011, sin tener en cuenta por tanto la nueva escala.

Tratándose de rendimientos que se satisfagan a partir del 1 de febrero de 2012, siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero, el pagador deberá calcular el tipo de retención tomando en consideración la nueva escala, debiendo practicarse regularización del tipo de retención según las normas señaladas al efecto en el Reglamento del Impuesto en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfaga o abone.

Habida cuenta de que el tipo de retención regularizado conforme a la nueva escala va a aplicarse durante once meses en lugar de aplicarse durante todo el año, el incremento de las retenciones a practicar derivado del incremento de la cuota de retención –que se calcula teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones a percibir en el ejercicio– se repartirá entre once meses, resultando por tanto un incremento mensual de las retenciones superior al que se produciría en caso de repartirse entre doce meses.

En consonancia con lo anterior, a igualdad de retribuciones, el importe de las retenciones a practicar cada mes en el ejercicio 2013 será inferior al importe de las retenciones a practicar cada uno de los meses de febrero a diciembre de 2012. Si consideramos todo el año, el importe de las retenciones a practicar será el mismo en ambos ejercicios.

Lógicamente no será necesario practicar regularización cuando se trate de nuevas contrataciones efectuadas a partir de 1 de febrero, dado que en este caso el tipo de retención se habrá calculado correctamente de acuerdo con las nuevas normas.

2.1.7.2. Efecto en las retenciones sobre los tipos fijos de retención como consecuencia del gravamen complementario

Como consecuencia de la elevación de los tipos aplicables a la base del ahorro, la nueva disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF eleva al 21 % para los periodos impositivos 2012 y 2013 los porcentajes de pagos a cuenta hasta entonces fijados en el 19 %.

En particular, las rentas afectadas por la elevación del tipo de retención al 21 % son las siguientes:

- Rendimientos del capital mobiliario (apartado 4 del art. 101 de la LIRPF).
- Ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva (apartado 6 del art. 101 de la LIRPF).
- Ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos que reglamentariamente se establezcan (apartado 6 del art. 101 de la LIRPF).
- Premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculadas a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios (apartado 7 del art. 101 de la LIRPF).
- Rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación (apartado 8 del art. 101 de la LIRPF).
- Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores, cualquiera que sea su calificación (apartado 9 del art. 101 de la LIRPF).
- Ingreso a cuenta en el supuesto de imputación de derechos de imagen previsto en el artículo 92.8 de la LIRPF (apartado 10 del art. 101 de la LIRPF).

Igualmente, durante los periodos impositivos 2012 y 2013, el porcentaje de retención del 35% previsto para los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos (art. 101.2 de la LIRPF), se eleva al 42%.

Por último, el Real Decreto-Ley 20/2012 ha elevado el tipo de retención aplicable a partir de 1 de septiembre de 2012 a los rendimientos de actividades profesionales y a los rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, clases o conferencias o derivados de la elaboración de obras literarias, científicas o artísticas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

Teniendo en cuenta las modificaciones previamente introducidas en la LIRPF por la LPGE 2012 (aprobando el gravamen complementario y la subida de tipos fijos anteriormente analizada), se configura el siguiente calendario en la aplicación de los citados porcentajes de retención:

A) Rendimientos de actividades profesionales:

1.º Rendimientos satisfechos o abonados hasta el 31 de agosto de 2012:

- a) Con carácter general, el 15%.
- b) En el periodo impositivo de inicio de la actividad y en los dos siguientes, el 7%.

2.º Rendimientos satisfechos o abonados desde el 1 de septiembre de 2012:

a) Con carácter general:

Desde el 1 de septiembre de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013: el 21 %.

Desde el 1 de enero de 2014: el 19 %.

b) En el periodo impositivo de inicio de la actividad y en los dos siguientes, el 9 %.

B) Rendimientos del trabajo derivados de la impartición de cursos, coloquios o conferencias o la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas:

1.º Rendimientos satisfechos o abonados hasta el 31 de agosto de 2012: el 15 %.

2.º Rendimientos satisfechos o abonados desde el 1 de septiembre de 2012:

– Desde el 1 de septiembre de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013: el 21 %.

– Desde el 1 de enero de 2014: el 19 %.

2.1.8. Gestión del impuesto

La Ley 7/2012 ha modificado el artículo 98.1 de la LIRPF para flexibilizar los supuestos en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá remitir los correspondientes borradores de declaración. De esta forma se podrán enviar los mismos a un mayor número de contribuyentes.

En concreto, se suministrará el borrador de declaración cuando el contribuyente perciba exclusivamente, no solo como hasta ahora, rendimientos del trabajo, rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, así como los derivados de letras del Tesoro, ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, así como las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual o imputación de rentas inmobiliarias, sino también cuando perciba rentas de otras fuentes de renta que establezca el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, dejándose además sin límite el número de viviendas por el que se imputan las citadas rentas.

2.2. MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA DEL IRPF CON EFECTOS PARA EL EJERCICIO 2013

A continuación se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2013.

2.2.1. Imputación temporal de rentas

En materia de imputación temporal se han introducido dos modificaciones en la LIRPF. En primer lugar, se establece una nueva regla aplicable en los casos de cambios de residencia fiscal a otro Estado miembro de la Unión Europea. En segundo lugar, se suprime la regla especial de imputación temporal aplicable a las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único al haberse declarado plenamente exentas.

A continuación se analizan cada una de estas medidas.

2.2.1.1. Cambio de residencia fiscal a otro Estado miembro de la Unión Europea

Con efectos 1 de enero de 2013, la Ley 16/2012 ha modificado el artículo 14.3 de la LIRPF añadiendo un nuevo párrafo que regula el tratamiento de las rentas pendientes de imputación cuando el contribuyente pierde su condición por cambio de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea.

Esta modificación es consecuencia de la Sentencia de 12 de julio de 2012 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [asunto C-269/09 (NFJ047562)] que estableció como contraria al derecho comunitario la obligación de los contribuyentes que trasladan su residencia a otro Estado miembro de imputar anticipadamente todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio en el que se les hubiera considerado contribuyentes del IRPF, conforme a la anterior regla en vigor (actual primer párrafo del art. 14.3 de la LIRPF).

Según el Tribunal, esta regla puede restringir el derecho a la libre circulación al tener un efecto disuasorio para los contribuyentes que pretendan instalarse en otro Estado miembro, por cuanto implica la obligación de pagar los correspondientes impuestos con anterioridad al momento en que deben hacerlo los contribuyentes que continúan residiendo en España. Esta diferencia de trato, según el Tribunal, puede resultar desfavorable, en el aspecto financiero, para aquellas personas que trasladan su residencia al extranjero.

El nuevo párrafo prevé la posibilidad de que en el supuesto de cambio de residencia fiscal a otro Estado miembro de la Unión Europea el contribuyente pueda optar entre aplicar la regla anterior, es decir, tributar anticipadamente por todas las rentas pendientes de imputar, o bien declarar las rentas según las vaya obteniendo conforme a los criterios de imputación temporal aplicables a la renta en cuestión, imputando tales rentas al último periodo en el que tuviera la condición de contribuyente del IRPF, mediante autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del periodo impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

De esta forma se mantienen los criterios de imputación temporal como si no se hubiese perdido la residencia, evitando el perjuicio financiero derivado de la anticipación de la tributación.

EJEMPLO 3

En el ejercicio 2012 un contribuyente obtuvo una ganancia de patrimonio de 100.000 euros derivada de la venta de un inmueble. Los cobros del precio de venta son exigibles por quintas partes durante los años 2012 a 2016.

En octubre de 2013 el contribuyente traslada su residencia a Francia. La pérdida de la condición de contribuyente del IRPF se produce en el ejercicio 2014.

Al tratarse de un traslado a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente puede aplicar la regla de imputación prevista en el nuevo párrafo del artículo 14.3 de la LIRPF:

- Junio de 2014: en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2013 (último ejercicio en que debe tributar por el IRPF), el contribuyente imputará una ganancia de 20.000 euros correspondientes a la parte del precio exigible en 2013.
- Junio de 2015: autoliquidación complementaria del ejercicio 2013, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, incluyendo una ganancia de 20.000 euros correspondientes a la parte del precio exigible en 2014.
- Junio de 2016: autoliquidación complementaria del ejercicio 2013, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, incluyendo una ganancia de 20.000 euros correspondientes a la parte del precio exigible en 2015.
- Junio de 2017: autoliquidación complementaria del ejercicio 2013, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, incluyendo una ganancia de 20.000 euros correspondientes a la parte del precio exigible en 2016.

2.2.1.2. Supresión de la regla de imputación temporal aplicable a las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único

Como luego se analizará, el Real Decreto-Ley 4/2013 ha suprimido el límite aplicable a la exención establecida para las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único, por lo que en este nuevo contexto la regla especial de imputación temporal aplicable a la parte no exenta carece de sentido, procediendo igualmente a su eliminación.

2.2.2. Rentas exentas

En relación con las rentas exentas, la principal modificación introducida en 2013 es la supresión de la tradicional exención a los premios de loterías y su sustitución por un gravamen especial. Además, se ha modificado el régimen fiscal aplicable a los socios de las SOCIMIS, al tiempo que se ha prorrogado un año más los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo. Por último, se ha suprimido el límite aplicable a la exención establecida para las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único.

A continuación se analizan cada una de estas medidas.

2.2.2.1. *Supresión de la exención a los premios de loterías y establecimiento de un gravamen especial sobre tales premios*

Con efectos desde 1 de enero de 2013, la Ley 16/2012 ha modificado la disposición adicional trigésima tercera de la LIRPF con objeto de crear un nuevo gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

A continuación se analizan los elementos esenciales del citado gravamen especial:

2.2.2.1.1. Premios sujetos al gravamen especial

Los premios sujetos al nuevo gravamen especial son los que hasta 31 de diciembre de 2012 han venido disfrutando de la tradicional exención en el IRPF de los premios de loterías, regulada en la letra ñ) del artículo 7 de la LIRPF, exención que se suprime, igualmente, con efectos desde 1 de enero de 2013.

Concretamente, los premios sujetos al gravamen especial son los siguientes:

- Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las comunidades autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados anteriormente.

En cuanto a la forma de sujeción, el gravamen especial se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados.

2.2.2.1.2. Premios exentos

Con carácter general se establece una exención del gravamen especial para los premios cuyo importe íntegro por décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta sea igual o inferior a 2.500 euros. Cuando el importe íntegro del premio sea superior a 2.500 euros, se someterá a tributación la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Ahora bien, el citado importe exento será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada en el párrafo anterior se reducirá de forma proporcional.

EJEMPLO 4

En caso de que el importe de la apuesta o cupón sea de 0,20 euros, el importe exento será de $2.500 \times 0,20/0,50 = 1.000$ euros.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

De esta forma, un premio de 10.000 euros procedente de un décimo de lotería cuya titularidad corresponda al 50 % a dos contribuyentes del IRPF, tendrá derecho a una exención de 1.250 euros que aplicará cada uno de los titulares del premio. Así, la cuantía total exenta por décimo es la misma –2.500 euros–, con independencia del número de titulares del premio.

2.2.2.1.3. Base imponible

La base imponible del gravamen especial estará formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta.

Si el premio fuera en especie, la base imponible será aquella cuantía que, una vez minorada en el importe del ingreso a cuenta, arroje la parte del valor de mercado del premio que exceda de la cuantía exenta. Esta regla especial de cálculo de la base imponible tiene por objetivo que a la misma retribución neta del premio corresponda la misma base imponible y el mismo pago a cuenta (que tiene carácter liberatorio), con independencia de que el premio sea dinerario o en especie.

EJEMPLO 5

La base imponible de un premio en especie cuyo valor de mercado sea de 10.000 euros será de 9.375 euros. Para efectuar este cálculo debemos tener en cuenta que la cuantía del ingreso a cuenta es el 20 % de la base imponible:

- Base imponible – ingreso a cuenta ($0,2 \times$ base imponible) = valor de mercado del premio (10.000 euros) – cuantía exenta (2.500 euros).
- $0,8 \times$ base imponible = 7.500.
- Base imponible = 9.375 euros.

El importe del ingreso a cuenta (gravamen definitivo) será de $9.375 \times 0,21 = 1.875$ euros.

Por tanto, según el ejemplo planteado, a un premio neto de impuestos percibido en especie por un valor de 10.000 euros, le corresponde una base imponible de 9.375 euros y un gravamen de 1.875 euros.

Si el premio se percibiera en forma dineraria y la cuantía neta percibida fuera también de 10.000 euros, las magnitudes anteriores (base imponible y cuota) serían las mismas, si bien el importe íntegro del premio sería distinto. Tal sería el caso de un premio por un importe íntegro de 11.875, al que correspondería una base imponible de 9.375 euros ($11.875 - 2.500$), una retención de 1.875 euros ($0,2 \times 9.375$) y un importe neto percibido por el contribuyente de 10.000 euros ($11.875 - 1.875$).

Si el premio fuera de titularidad compartida, la base imponible se prorrateará entre los titulares en función de la cuota que les corresponda. Así, en el caso de un premio de 10.000 euros procedente de un décimo de lotería cuya titularidad corresponda al 50 % a dos contribuyentes del IRPF, la base imponible para cada uno de los titulares será de $5.000 - 1.250 = 3.750$ euros. Es decir, el prorrateo se aplica tanto al importe del premio como al importe de la exención.

2.2.2.1.4. Cuota tributaria, devengo y retenciones

La cuota íntegra será la resultante de aplicar a la base imponible el tipo del 20 % y se minorará en el importe de las retenciones o ingresos a cuenta practicadas.

En cuanto al devengo, este tiene lugar en el momento en que se satisfaga o abone el premio obtenido. Por tanto, no se atiende al momento en que se produce la alteración patrimonial o la exigibilidad del premio, sino a un criterio de caja.

No obstante, el gravamen especial no será aplicable a los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

De acuerdo con lo anterior los premios correspondientes a sorteos o juegos celebrados en 2012 (por ejemplo, los premios de la Lotería de Navidad) que se perciban en 2013 estarán exentos del IRPF y no estarán sujetos al nuevo gravamen especial.

En materia de pagos a cuenta se establece la sujeción de los premios a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 99 y 105 de la LIRPF. La referencia a tales artículos de la LIRPF comporta la aplicación de las reglas generales aplicables en materia de retenciones, en particular la determinación de los sujetos obligados a retener, así como la aplicación de las obligaciones formales exigibles al retenedor.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20 %, y la base de retención o ingreso a cuenta vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial. Dado que la base y el tipo de retención coincide con la base y el tipo del gravamen especial, el resultado de la autoliquidación cuando se haya practicado retención sería cero.

2.2.2.1.5. Autoliquidación

Se establece la obligación por parte de los contribuyentes que obtuvieran los premios sujetos al gravamen especial de presentar una autoliquidación, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresar su importe en el lugar, forma y plazos que establezca el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Ahora bien, en la práctica esta regla va a ser residual, dado que se exceptúan de la obligación de presentar autoliquidación aquellos casos en los que el premio obtenido hubiera sido de cuantía igual o inferior al importe exento o se hubiera practicado la retención o el ingreso a cuenta previsto en el apartado anterior.

Respecto de los premios que superen el importe exento, los premios organizados por entidades establecidas en otros Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo son los únicos premios respecto de los que no debe practicarse retención o ingreso a cuenta, dado que, a pesar de no excluirse expresamente de la sujeción a retención o ingreso a cuenta, se trata de premios pagados por sujetos no obligados a retener conforme al artículo 99 de la LIRPF. Por tanto, como regla general cabe concluir que únicamente serán objeto de autoliquidación los citados premios.

Para los restantes premios sujetos al gravamen especial (los procedentes de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, por los órganos o entidades de las comunidades autónomas, así como los procedentes de sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de cualesquiera modalidades de juegos autorizados por la Organización Nacional de Ciegos Españoles), la retención tiene carácter liberatorio.

Por último, la configuración de este gravamen al margen del resto del impuesto conlleva, lógicamente, que no se integren en la base imponible del impuesto los premios sujetos al gravamen especial y que las retenciones o ingresos a cuenta practicados no minoren la cuota líquida del impuesto ni den derecho a devolución.

2.2.2.2. Supresión de la exención a los dividendos y ganancias patrimoniales procedentes de acciones de SOCIMIS

La Ley 16/2012 ha abordado una profunda reforma del régimen fiscal de las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

Estas sociedades fueron creadas por La Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, configurándose como un nuevo instrumento de inversión destinado al mercado inmobiliario y, más en concreto, al mercado del alquiler, siendo su actividad principal la inversión, directa o indirecta, en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para su alquiler.

El régimen fiscal inicial de las SOCIMIS se basaba en la tributación en sede de la entidad (Impuesto sobre Sociedades) a un tipo del 18% (19% a partir de 1 de enero de 2010), impuesto que se devengaba con ocasión de la distribución de dividendos que forzosamente debía realizar la sociedad y sin perjuicio de que determinadas rentas tributaban al tipo general del impuesto.

Por lo que se refiere a los contribuyentes del IRPF, este régimen se complementaba con la exención de los dividendos procedente de SOCIMIS. Lógicamente esta exención llevaba aparejada la exoneración de la práctica de retención.

Este tratamiento fiscal resultaba muy favorable para el contribuyente del IRPF en comparación con el tratamiento que reciben otras inversiones financieras, puesto que las rentas procedentes de SOCIMIS no soportaban doble imposición, tributando únicamente en sede de la sociedad al tipo del 19%.

Respecto de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones de SOCIMIS, lo más reseñable del régimen anterior era la existencia de una exención limitada de la ganancia patrimonial. Dicho límite representaba una rentabilidad de la inversión del 10% anual teniendo en cuenta no solo la rentabilidad derivada de la ganancia patrimonial, sino también las rentas obtenidas como dividendos.

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, este régimen fiscal se modifica sustancialmente estableciéndose con carácter general que dichas entidades tributarán al tipo de gravamen del 0% en el Impuesto sobre Sociedades, si bien existen ciertos supuestos en los que se aplica un gravamen del 19%.

De forma correlativa se elimina la exención total de los dividendos procedentes de estas entidades obtenidos por contribuyentes del IRPF, excluyéndose además la aplicación de la exen-

ción de 1.500 euros prevista en el artículo 7 y) de la LIRPF [art. 10.1 b) de la Ley 11/2009]. Lógicamente, también se elimina la exoneración de la práctica de retención sobre estos dividendos.

En cuanto a la tributación de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones de SOCIMIS, desaparece la exención limitada comentada anteriormente. Tales ganancias o pérdidas se determinarán según las normas aplicables a la transmisión de valores cotizados [art. 37.1 a) de la LIRPF], que recordemos que establecen que dicha ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquella o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

Por tanto, el nuevo régimen fiscal contempla, al igual que el anterior, la ausencia de doble imposición socio-sociedad respecto de los contribuyentes de IRPF, si bien, a diferencia del régimen anterior, la imposición se realiza en sede del socio en lugar de realizarse en sede de la sociedad.

2.2.2.3. Prórroga de la exención para habitar a los empleados al uso de nuevas tecnologías de la comunicación

La Ley 16/2012 ha dado nueva redacción a la disposición adicional vigésima quinta de la LIRPF prorrogando un año más los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

Como consecuencia de dicha prórroga, durante el ejercicio 2013 dichos gastos e inversiones mantendrán la consideración de gastos de formación a los efectos previstos en el artículo 42.2 b) de la LIRPF, lo que significa que la renta que se produce en sede del trabajador como consecuencia de los gastos en los que incurre la empresa (cesión de un ordenador, préstamo para su adquisición, abono de la conexión a internet...) no tributarán en el IRPF en el ejercicio 2013.

2.2.2.4. Prestación por desempleo en la modalidad de pago único

El Real Decreto-Ley 4/2013 ha suprimido el límite de 15.500 euros aplicable a las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único.

Por tanto, tales prestaciones, a partir de 1 de enero de 2013, están plenamente exentas del IRPF.

2.2.3. Rendimientos del trabajo

Se han aprobado tres medidas importantes en el ámbito de los rendimientos del trabajo para el ejercicio 2013. En primer lugar, se ha establecido una nueva regla de valoración de la retribución en especie derivada de la cesión de viviendas a los empleados cuando dicha vivienda no sea

propiedad del empleador. En segundo lugar, se ha establecido un nuevo supuesto obligatorio de imputación fiscal de las primas de contratos de seguros de vida que instrumenten compromisos por pensiones. En tercer lugar, se ha establecido un nuevo límite para poder aplicar la reducción del 40 % a las cantidades percibidas como consecuencia de la extinción de una relación laboral o mercantil.

A continuación se analiza cada una de estas medidas.

2.2.3.1. Nueva regla de valoración de la retribución en especie del trabajo derivado de la cesión de vivienda

La Ley 16/2012 ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2013, la regla de valoración aplicable a los rendimientos del trabajo en especie derivados de la utilización de vivienda, estableciendo dos reglas distintas dependiendo de que la vivienda que es objeto de utilización sea o no propiedad del pagador.

En el caso de que la vivienda sea propiedad del pagador no se produce variación alguna en la regla de valoración prevista en el artículo 43.1.1.º a) de la LIRPF. Es decir, el rendimiento en especie se valorará por el 10 o el 5 %, según proceda, del valor catastral de la vivienda, con el límite del 10 % de las restantes contraprestaciones del trabajo.

Para el caso de que la vivienda utilizada no fuera propiedad del pagador, se establece una nueva regla en el artículo 43.1.1.º d) de la LIRPF en cuya virtud la retribución en especie se valorará por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, sin que la valoración resultante pueda ser inferior a la que hubiera correspondido de haber aplicado la regla referida en el párrafo anterior.

En la mayoría de los casos esta regla se aplicará cuando la vivienda se encuentre arrendada por el empleador y arrojará como resultado que la valoración de la retribución en especie se ajuste al valor de mercado del arrendamiento, lo cual resulta más acorde con la capacidad económica puesta de manifiesto por la obtención de este tipo de retribuciones que el resultado de aplicar la regla anteriormente en vigor.

Esta modificación normativa ha ido acompañada de un régimen transitorio (disp. trans. vigésima cuarta de la LIRPF) con objeto de que durante el periodo impositivo 2013 los rendimientos del trabajo en especie derivados de la utilización de vivienda cuando esta no sea propiedad del pagador se puedan seguir valorando conforme a la regla anterior (según el valor catastral), siempre que la entidad empleadora ya viniera satisfaciendo los mismos en relación con dicha vivienda con anterioridad a la fecha en que se dio a conocer el cambio de regla de valoración (4 de octubre de 2012).

De esta forma, trabajadores y la empresa pueden disponer de tiempo suficiente para adaptar, si lo desean, la composición de sus retribuciones (dinerarias o en especie) a la nueva fiscalidad de la utilización de vivienda.

2.2.3.2. *Imputación fiscal obligatoria de determinadas primas de contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones*

Igualmente, la Ley 16/2012 ha modificado con efectos 1 de enero de 2013 el artículo 17.1 f) de la LIRPF, estableciendo un nuevo supuesto de imputación fiscal obligatoria de las primas satisfechas por los empresarios a seguros colectivos distintos de los planes de previsión social empresarial para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo.

Con carácter previo, la imputación fiscal de tales primas tenía carácter voluntario, si bien la decisión que se adoptara debía mantenerse respecto del resto de primas de dicho contrato que se satisficieran hasta la extinción del mismo. Solo existía un supuesto en el que la imputación fiscal tenía carácter obligatorio, esto es, cuando se tratara de un contrato de seguro de riesgo.

Pues bien, la modificación llevada a cabo por la Ley 16/2012 consiste básicamente en el establecimiento de un nuevo supuesto de imputación fiscal obligatorio cuando el importe anual del conjunto de primas satisfechas por el mismo empresario respecto del mismo contribuyente a dichos contratos de seguro excedan de 100.000 euros anuales. En este caso, deberá imputarse obligatoriamente el citado exceso.

Solamente se establecen dos excepciones.

Por una parte, los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

Por otra parte, los seguros colectivos contratados con anterioridad a 1 de diciembre de 2012, en los que figuren primas de importe determinado expresamente, y el importe anual de estas supere el límite fijado en dicho artículo.

En ambos casos la normativa aplicable relativa a la obligatoriedad o no de la imputación fiscal de las primas sigue siendo la misma.

2.2.3.3. *Nuevo límite a la reducción del 40 % en los supuestos de extinciones de relaciones laborales o mercantiles*

La Ley 16/2012 ha dado nueva redacción al artículo 18.2 de la LIRPF estableciendo un nuevo límite para la aplicación de la reducción del 40% a determinados rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En concreto, se establece un nuevo límite para aplicar dicha reducción a los rendimientos del trabajo percibidos como consecuencia de la extinción de una relación laboral (como podría

ser el caso de despidos o resoluciones de mutuo acuerdo), común o especial (por ejemplo, alta dirección, deportistas profesionales...) o mercantil (supuesto aplicable a la extinción de la relación mantenida con el administrador de una entidad mercantil).

Esta nueva limitación solo resultará de aplicación cuando la suma aritmética de tales rendimientos del trabajo procedentes de una misma empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del número de periodos impositivos a los que se imputen, superen los 700.000 euros.

Es decir, si la cantidad global obtenida por el contribuyente como consecuencia de la extinción de tales relaciones fuera inferior a 700.000 euros, el régimen fiscal aplicable sigue siendo el mismo que el que existía antes de esta modificación.

Por el contrario, si la cuantía global de los rendimientos del trabajo anteriormente señalados estuviera comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros, la cuantía máxima susceptible de aplicar la reducción del 40 % será la resultante de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Eso sí, si la cuantía global de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 40 % será cero.

No obstante lo anterior, existe una excepción, ya que la nueva limitación no resultará de aplicación a los rendimientos del trabajo que deriven de extinciones producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013 de relaciones laborales o mercantiles.

EJEMPLO 6

Don AAA mantiene una relación laboral común con la entidad XX desde hace 20 años. Además, es miembro del consejo de administración desde hace 10 años.

En el año 2013 ha sido despedido, obteniendo una indemnización de 800.000 euros (de los cuales, 420.000 euros se encuentran exentos). Además, deja de ser miembro del consejo de administración de la entidad por lo que percibirá la retribución fija prevista en los estatutos de la entidad (500.000 euros) para los administradores que cesen en su cargo después de cinco años de ejercicio efectivo de su función. Ambas cantidades se le abonan en un único pago en el ejercicio 2013.

Determinar la cuantía máxima susceptible de aplicar la reducción del 40 %.

.../...

.../...

Normativa vigente hasta 31 de diciembre de 2012:

De no haber cambiado la normativa, la cuantía máxima susceptible de aplicar la reducción del 40 % sería:

- Extinción de la relación laboral: exceso no exento: 380.000 euros con periodo de generación superior a dos años (antigüedad de 20 años).
- Extinción de la relación mercantil: 500.000 euros (antigüedad de 10 años con previsión estatutaria).
- Total: 880.000 euros, si bien la cuantía máxima susceptible de reducirse en un 40 % es de 300.000 euros (límite introducido por la Ley 39/2010).

Normativa aplicable a partir de 1 de enero de 2013:

Sin embargo, la cuantía máxima susceptible de reducirse en un 40 % en 2013 como consecuencia de la modificación llevada a cabo por la Ley 16/2012 será:

- Extinción de la relación laboral: exceso no exento: 380.000 euros con periodo de generación superior a dos años (antigüedad de 20 años).
- Extinción de la relación mercantil: 500.000 euros (antigüedad de 10 años con previsión estatutaria).
- Total: 880.000 euros, si bien la cuantía máxima susceptible de reducirse es de 300.000 euros – $(880.000 - 700.000) = 120.000$ euros.

2.2.4. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas se han introducido nuevos límites de exclusión aplicable a los contribuyentes que determinan el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva. Además, se ha ampliado el límite para deducir las cantidades satisfechas por profesionales a Mutualidades de Previsión Social alternativas a la Seguridad Social y se ha prorrogado un año más la reducción por creación o mantenimiento de empleo. Por último, se ha aprobado una nueva reducción aplicable en los casos de inicio de actividad económica.

2.2.4.1. Modificaciones en el método de estimación objetiva: nuevos límites de exclusión

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la

prevención y lucha contra el fraude, ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2013, el apartado 1 del artículo 31 de la LIRPF, con objeto de establecer nuevos límites excluyentes de la aplicación del método de estimación objetiva, aplicables únicamente a aquellas actividades para las que está prevista la retención del 1 % establecida en el artículo 101.5 d) de la LIRPF, y que se especifican en el artículo 95.6 del RIRPF (carpintería, albañilería, pintura, instalación de fontanería, transporte...).

Se trata de actividades que generalmente tienen como destinatarios a otros empresarios o profesionales. Dependiendo de las actividades afectadas se establecen dos nuevos límites.

Para el conjunto de actividades clasificadas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (transporte de mercancías por carretera y servicio de mudanzas), se establece como límite excluyente superar la cantidad de 300.000 euros anuales de volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior.

Los contribuyentes que realicen las restantes actividades prevista en el artículo 95.6 del RIRPF no podrán aplicar el método de estimación objetiva cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año anterior procedentes de obligados a retener (los referidos en el art. 99.2 de la LIRPF) supere cualquiera de los siguientes límites:

- 50.000 euros anuales. Este límite se aplica en caso de que los rendimientos íntegros del año anterior procedentes de obligados a retener representen más del 50 % del volumen total de rendimientos íntegros (incluyendo tanto los procedentes de obligados a retener como de particulares) correspondiente a las citadas actividades.
- 225.000 euros anuales. Este límite se aplica en todo caso cuando los rendimientos íntegros del año anterior procedentes de obligados a retener superen esa cantidad.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de rendimientos íntegros se elevará al año.

EJEMPLO 7

- Rendimientos del año anterior procedentes de obligados a retener: 60.000.
- Rendimientos del año anterior procedentes de particulares: 40.000.
- Resultado: no puede aplicar el método de estimación objetiva por superar el límite de 50.000 euros.

EJEMPLO 8

- Rendimientos del año anterior procedentes de obligados a retener: 60.000.
- Rendimientos del año anterior procedentes de particulares: 80.000.
- Resultado: no supera ningún límite, por lo que podrá determinar el rendimiento neto con arreglo al método de estimación objetiva.

EJEMPLO 9

- Rendimientos del año anterior procedentes de obligados a retener: 300.000.
- Rendimientos del año anterior procedentes de particulares: cualquier importe.
- Resultado: no puede aplicar el método de estimación objetiva por superar el límite de 225.000 euros.

EJEMPLO 10

- Rendimientos del año anterior procedentes de obligados a retener: 40.000.
- Rendimientos del año anterior procedentes de particulares: cualquier importe.
- Resultado: no supera ningún límite, por lo que podrá determinar el rendimiento neto con arreglo al método de estimación objetiva.

Debe subrayarse que dado que la modificación normativa tiene efectos desde 1 de enero de 2013 y que los nuevos límites operan sobre los rendimientos íntegros del año anterior, cuando se superen los citados límites en 2012 la exclusión tendrá efectos en el mismo ejercicio 2013.

2.2.4.2. Deducibilidad de las cantidades satisfechas por profesionales a mutualidades de previsión social alternativas a la Seguridad Social

La regla 1.ª del artículo 30.2 de la LIRPF permite la deducción para el cálculo del rendimiento neto de la actividad económica de las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concer-

tados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 4.500 euros anuales.

No obstante, la disposición adicional cuadragésima sexta de la Ley 27/2011 ha establecido que: «Las aportaciones y cuotas que los mutualistas satisfagan a las Mutualidades en su condición de alternativas al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias atendidas por dicho Régimen Especial, serán deducibles con el límite del 50 % de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado Régimen Especial».

En la medida en que dicho inciso solo tiene trascendencia fiscal debe interpretarse que con el mismo se ha modificado la regulación sustantiva de la LIRPF, sustituyendo el tradicional límite de 4.500 euros, por el del 50 % de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado Régimen Especial.

Esta modificación resultará de aplicación a partir de 1 de enero de 2013 por así preverlo expresamente la propia Ley 27/2011.

2.2.4.3. Prórroga de la reducción por creación o mantenimiento de empleo

La Ley 16/2012 ha modificado la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF extendiendo al ejercicio 2013 la reducción del 20 % del rendimiento neto de actividades económicas por creación o mantenimiento de empleo.

De esta forma, al igual que en los ejercicios 2009 a 2012, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en 2013 en un 20 % el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de la LIRPF, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

La nueva redacción de la disposición adicional vigésima séptima es idéntica a la existente en ejercicios anteriores (véase RCyT. CEF, núm. 324, marzo 2010), limitándose la medida a extender sus efectos durante un ejercicio más.

2.2.4.4. Nuevo incentivo fiscal aplicable en los casos de inicio de una actividad económica

El Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, ha añadido, con efectos desde 1 de enero

de 2013, un nuevo apartado 3 al artículo 32 de la LIRPF en cuya virtud los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica a partir de 1 de enero de 2013, determinando el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 % el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 32 de la LIRPF (reducción por rentas irregulares y autónomos análogos a los trabajadores por cuenta ajena), en el primer periodo impositivo en que el mismo sea positivo y en el periodo impositivo siguiente.

La cuantía de los rendimientos netos de actividades económicas sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 100.000 euros anuales.

A estos efectos, se entenderá que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma.

Ahora bien, la LIRPF en los casos de inicio de una segunda actividad diferencia si se ha cesado o no en la actividad anterior.

Si se ha cesado en la actividad anterior (actividades sucesivas, no simultáneas) para determinar si la actividad que se inicia tiene derecho o no a la reducción basta con comprobar, tal y como se ha explicado anteriormente, que se cesó en la actividad anterior desde hace más de un año a computar desde el inicio de la nueva actividad. Ahora bien, también puede entenderse que está iniciando una nueva actividad cuando el cese en la actividad anterior se hubiera producido dentro del citado plazo de un año siempre que la actividad en la que se ha cesado no hubiera llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

En el supuesto de ejercicio de nuevas actividades una vez se ha iniciado la primera actividad (actividades simultáneas) es posible aplicar la reducción, en este caso, sobre los rendimientos netos obtenidos por el conjunto de actividades ejercidas, en el primer periodo impositivo en que los mismos sean positivos y en el periodo impositivo siguiente, a contar, eso sí, desde el inicio de la primera actividad.

De esta forma, si se inicia una actividad y posteriormente otra, la reducción podrá aplicarse sobre el rendimiento neto positivo obtenido por las dos en el primer periodo impositivo (y en el inmediato siguiente) en el que se obtengan rendimientos positivos, computando tal situación desde el inicio de la actividad iniciada en primer lugar.

Por último, para evitar prácticas abusivas, no resultará de aplicación la reducción prevista en el periodo impositivo en el que más del 50 % de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

EJEMPLO 11

Contribuyente que inicia una actividad económica el 1 de febrero de 2013.

En el año anterior no ha realizado ninguna actividad económica.

En 2014 obtiene su primer rendimiento positivo.

Consecuencias:

Al no realizar ninguna actividad económica en el año anterior, en el primer periodo impositivo que obtenga rendimientos netos positivos, esto es, 2014, y en el siguiente, esto es, en todo caso, 2015 (si obtiene rendimientos negativos no se reducen pero la reducción no puede trasladarse a ejercicios futuros), podrá aplicar la nueva reducción.

EJEMPLO 12

Contribuyente que inicia una actividad económica el 1 de febrero de 2013.

En el año anterior cesó en una actividad en la que nunca obtuvo un rendimiento positivo.

En 2014 obtiene su primer rendimiento positivo.

Consecuencias:

Igual que en el supuesto anterior.

EJEMPLO 13

Contribuyente que inicia una actividad económica el 1 de febrero de 2013.

En el año anterior no ha realizado ninguna actividad económica.

En 2013 obtiene un rendimiento positivo de dicha actividad, por lo que en enero de 2014 inicia una segunda actividad, siendo nuevamente el rendimiento neto positivo de 2014 positivo.

Consecuencias:

Al no realizar ninguna actividad económica en el año anterior, en el primer periodo impositivo que obtenga rendimientos netos positivos, esto es, 2013, y en el siguiente, esto es, en

.../...

.../...

todo caso, 2014, puede practicar la reducción (en 2014) no solo sobre el rendimiento neto procedente de la primera actividad sino también sobre el de la segunda, ya que no han pasado más de dos años desde que se obtuvo el primer rendimiento positivo.

EJEMPLO 14

Contribuyente que inicia una actividad económica el 1 de febrero de 2013.

En el año anterior no ha realizado ninguna actividad económica.

En 2013 obtiene un rendimiento positivo de dicha actividad. En 2014 el rendimiento es negativo.

En enero de 2015 inicia una segunda actividad, siendo nuevamente el rendimiento neto positivo de 2015 positivo.

Consecuencias:

Al no realizar ninguna actividad económica en el año anterior, en el primer periodo impositivo que obtenga rendimientos netos positivos, esto es, 2013, aplicará la reducción.

En 2014 no aplica la reducción al tener un rendimiento negativo.

En 2015 ya no podrá aplicar la reducción, ya que esta solo se aplica en el primer periodo impositivo en el que se tuvo rendimientos positivos y en el siguiente.

2.2.4.5. Nuevo límite de deducibilidad de las amortizaciones

La Ley 16/2012 ha introducido nuevos límites a la deducibilidad de las amortizaciones correspondientes al inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias en los periodos impositivos 2013 y 2014. En concreto, en dichos periodos impositivos solo se podrá deducir para determinar el rendimiento neto el 70 % de la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 del TRLIS.

La misma limitación resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del TRLIS.

En ambos casos, la amortización que no pudiera deducirse por aplicación de dicho límite se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del periodo impositivo 2015.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que lo dispuesto anteriormente no resultará de aplicación a los contribuyentes del IRPF que tengan la consideración de empresa de reducida dimensión, por lo que la gran mayoría de contribuyentes de este impuesto no se verán afectados por esta medida.

2.2.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales

La principal modificación llevada a cabo en el ámbito de ganancias y pérdidas patrimoniales es la nueva actualización de balances. Además, se han aprobado los nuevos coeficientes de corrección monetaria aplicables en 2013.

2.2.5.1. Actualización de balances

La Ley 16/2012 ha aprobado en su artículo 9 una actualización de balances a la que pueden acogerse los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas.

La actualización de balances, de carácter voluntario, consiste, en síntesis, en la actualización del valor de los distintos elementos del inmovilizado material de la empresa teniendo en cuenta la inflación existente desde su adquisición mediante la aplicación de determinados coeficientes establecidos al efecto, y teniendo asimismo en consideración las amortizaciones practicadas.

Como consecuencia de la actualización se produce un incremento neto del valor de los elementos patrimoniales que sirve de base para el devengo de un gravamen del 5%.

Dado que el incremento neto del valor es amortizable fiscalmente, la actualización presenta como ventaja un menor impuesto futuro a pagar, a cambio de anticipar parcialmente el pago del impuesto.

Habida cuenta de la extensión de la norma reguladora de la actualización de balances y que su contenido incide fundamentalmente en los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, el análisis de la misma se limitará a los aspectos esenciales y su incidencia en los contribuyentes del IRPF.

2.2.5.1.1. Contribuyentes que pueden acogerse a la actualización de valores

Pueden actualizar valores los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas que lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica. Dada la amplitud de los supuestos referidos, cabe concluir que pueden acogerse a la actualización todos los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas (tanto en estimación directa como en objetiva cuando lleven contabilidad o el libro registro de bienes de inversión).

2.2.5.1.2. Elementos actualizables

Son actualizables:

- Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero.
- Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

La actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las correspondientes amortizaciones, salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos. En el caso de inmuebles, la actualización deberá realizarse distinguiendo entre el valor del suelo y el de la construcción.

Los elementos actualizables deberán estar afectos a la actividad económica.

No son actualizables:

- Los elementos que estén fiscalmente amortizados en su totalidad. A estos efectos, se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter.
- Los elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad, o en los libros registros correspondientes.

2.2.5.1.3. Realización de la actualización de valores

La actualización de valores se practicará respecto de los elementos susceptibles de actualización que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a 28 de diciembre de 2012, o en los correspondientes libros registros a 31 de diciembre de 2012 en el caso de contribuyentes que estén obligados a la llevanza de los mismos.

El importe de las revalorizaciones contables que resulten de las operaciones de actualización se llevará a la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre», que formará parte de los fondos propios. Tratándose de contribuyentes del IRPF que estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el importe de la revalorización contable deberá reflejarse en el libro registro de bienes de inversión.

Las operaciones de actualización se realizarán dentro del periodo comprendido entre el 31 de diciembre de 2012 y la fecha de finalización del plazo de presentación de la declaración del impuesto correspondiente al periodo impositivo 2012.

Las operaciones de actualización se practicarán aplicando los coeficientes establecidos al efecto de la siguiente manera:

- a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado.
- b) Sobre las amortizaciones contables correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron.

La diferencia entre el precio de adquisición actualizado y las amortizaciones actualizadas se minorará en el importe del valor neto anterior del elemento patrimonial, dando como resultado el incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado.

El incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado se abonará a la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre», y sumado al valor anterior a la realización de las operaciones de actualización, determinará el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado. El nuevo valor actualizado no podrá exceder del valor de mercado del elemento patrimonial actualizado.

Se establecen reglas especiales cuando el elemento patrimonial se hubiera actualizado conforme al Real Decreto-Ley 7/1996.

2.2.5.1.4. Amortización del incremento neto de valor

El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará, a partir del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, durante aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial, en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras.

2.2.5.1.5. Gravamen de actualización

Los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen único del 5 % sobre el saldo acreedor de la cuenta «reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre». Tratándose de contribuyentes que estuvieran obligadas a llevar los libros registros de su actividad económica, el gravamen único recaerá sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

Se entenderá realizado el hecho imponible del gravamen cuando se formule el balance actualizado. Tratándose de contribuyentes que estuvieran obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el hecho imponible se entenderá realizado el día 31 de diciembre de 2012.

El gravamen único será exigible el día que se presente la declaración correspondiente al periodo impositivo 2012. Este gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con dicha declaración. La presentación de la declaración fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización.

El importe del gravamen único no tendrá la consideración de cuota del IRPF y no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible. El gravamen único tendrá la consideración de deuda tributaria.

La reserva de revalorización o, en su caso, el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados, no se integran en la base imponible del impuesto.

2.2.5.2. Coeficientes de corrección monetaria

A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 de la LIRPF, para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2013, el artículo 63 de la LPGE 2013 ha aprobado los siguientes coeficientes de actualización del valor de adquisición:

Año de adquisición	Coeficiente
1994 y anteriores	1,3167
1995	1,3911
1996	1,3435
1997	1,3167
1998	1,2912
1999	1,2680
2000	1,2436
2001	1,2192
2002	1,1952
2003	1,1719
2004	1,1489
2005	1,1263
2006	1,1042
2007	1,0826
	.../...

Año de adquisición	Coefficiente
.../...	
2008	1,0614
2009	1,0406
2010	1,0303
2011	1,0201
2012	1,0100
2013	1,0000

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3911.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Hay que recordar que a efectos de la actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, los coeficientes aplicables serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 64 de la LPGE 2013.

2.2.6. Reducciones en base imponible

La Ley 27/2011 ha modificado la LIRPF introduciendo con efectos a partir de 1 de enero de 2013 un nuevo límite de reducción en base imponible aplicable a los contratos de seguro colectivos de dependencia.

De esta forma, las primas aportadas por los empresarios a estos seguros tendrán un límite de reducción propio e independiente de 5.000 euros anuales.

2.2.7. Integración y compensación de rentas

La Ley 16/2007 ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2013, el régimen aplicable a las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas a corto plazo (un año o menos), que pasan a formar parte de la renta general en lugar de incluirse en la renta del ahorro, como venía sucediendo desde 2007.

En concreto, se modifica la letra b) del artículo 46 de la LIRPF, que regula cuáles son las ganancias o pérdidas patrimoniales a incluir en la renta del ahorro, de forma que su contenido

queda limitado a las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación.

De esta forma, a partir de 2013 las restantes ganancias o pérdidas patrimoniales, es decir, las generadas en un año o menos, así como las que no derivan de transmisiones (estas siempre se han integrado en la base imponible general), forman parte de la renta general.

Con anterioridad a esta modificación se integraban en la renta del ahorro todas las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales, con independencia del periodo de permanencia en el patrimonio del contribuyente.

Por lo que respecta a las reglas de integración y compensación, la única variación respecto al régimen anterior consiste en la reducción al 10 % del porcentaje máximo de compensación previsto en el artículo 48 de la LIRPF. Por tanto, las ganancias y pérdidas patrimoniales incluidas en la renta general (incluidas ahora las obtenidas a corto plazo) se integran y compensan exclusivamente entre sí. Si el resultado arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas, con el límite del 10 % de dicho saldo positivo (hasta 31 de diciembre de 2012 este límite se situaba en el 25 %).

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes.

EJEMPLO 15

- Saldo de rendimientos e imputaciones: 60.000 euros
- Pérdidas de la base general: – 25.000 euros.
- Límite de compensación: $10\% \text{ s/ } 60.000 = 6.000$.
- Saldo compensado de rendimientos e imputaciones: $60.000 - 6.000 = 54.000$ euros.
- Importe a compensar en cuatro ejercicios siguientes: $25.000 - 6.000 = 19.000$ euros.

Debe tenerse en cuenta que la modificación realizada supone una considerable ampliación de las pérdidas patrimoniales que se integran en la renta general. De ahí la reducción del 25 al 10 % del límite de compensación, límite que con anterioridad a 2007 se encontraba igualmente en el 10 %, cuando las ganancias y pérdidas obtenidas a corto plazo tributaban de forma análoga a la establecida a partir de 2013.

Las reglas de integración y compensación en la base del ahorro no sufren variaciones.

Como consecuencia de las modificaciones realizadas ha sido necesario establecer un régimen transitorio aplicable a las partidas pendientes de compensación, añadiéndose a tal efecto dos nuevos apartados 5 y 6 en la disposición transitoria séptima de la LIRPF, conforme a los cuales las pérdidas patrimoniales pendientes de compensar a 1 de enero de 2013 (las procedentes de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012) que se integraban en la base imponible del ahorro, se compensarán con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base del ahorro.

Es decir, las pérdidas que en el momento de su obtención se consideraron como renta del ahorro (las procedentes de transmisiones, con independencia del periodo de generación) a partir de 2013 se compensarán con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales que, de acuerdo con la nueva configuración, se consideran renta del ahorro (las que tengan periodo de generación superior a un año).

EJEMPLO 16

- Pérdidas obtenidas en 2012 con periodo igual o inferior a un año: 50.000 euros.
- Saldo positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en 2013 con periodo superior a un año: 20.000 euros.
- Saldo positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en 2013 con periodo igual o inferior a un año: 30.000 euros.
- Compensación pérdidas 2012: 20.000 euros (no es posible la compensación con las ganancias a integrar en la renta general).
- Importe a compensar en los tres ejercicios siguientes: $50.000 - 20.000 = 30.000$ euros.

Por otra parte, las pérdidas patrimoniales pendientes de compensar a 1 de enero de 2013 (las procedentes de ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012) que se integraban en la base imponible general (aquellas pérdidas que en el momento de su obtención se consideraron como renta general, es decir, las que no proceden de transmisiones) se compensarán con el saldo positivo resultante de integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base general (según la nueva configuración a partir de 2013), y en caso de que el resultado sea negativo, con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones que se integran en la base general, con el límite del 25 % de dicho saldo positivo.

En ningún caso esta compensación, junto con la compensación correspondiente a pérdidas patrimoniales de igual naturaleza generadas a partir de 1 de enero de 2013, podrá exceder del 25 % del citado saldo positivo.

EJEMPLO 17

- Pérdidas que no derivan de transmisión pendientes de compensar procedentes de 2012: 20.000 euros.
- Pérdidas obtenidas en 2013 con periodo de generación igual o inferior a un año: 10.000 euros.
- Saldo de rendimientos e imputaciones de 2013: 100.000 euros.
- Compensación pérdidas 2012: 20.000 euros (no excede del 25 % del saldo de rendimientos e imputaciones).
- Compensación pérdidas 2013: 5.000 euros (se aplica el límite total del 25 %).
- Importe a compensar en cuatro ejercicios siguientes: $10.000 - 5.000 = 5.000$ euros, correspondiente a la pérdida obtenida en 2013.

2.2.8. Deducciones en la cuota íntegra

La principal modificación llevada a cabo en materia de deducciones en la cuota íntegra es la supresión a partir de 1 de enero de 2013 de la deducción por inversión en vivienda. Además se han establecido importantes incentivos fiscales para fomentar la contratación de empleados.

2.2.8.1. Supresión de la deducción por inversión en vivienda

En materia de deducciones, la Ley 16/2012 ha suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2013, la deducción por inversión en vivienda habitual, estableciendo un régimen transitorio para viviendas adquiridas antes de 1 de enero de 2013, así como para otras situaciones con origen, igualmente, con anterioridad a la citada fecha.

Conviene recordar que la deducción por inversión en vivienda habitual ha sufrido importantes variaciones en los últimos años.

A partir de 1 de enero de 2011 la LPGE 2011 modificó la deducción condicionando su aplicación a que la base imponible del contribuyente no superase una determinada cuantía –24.107,20 euros anuales– y tomando en consideración el importe de la base imponible para cuantificar la base máxima de la deducción. Asimismo se estableció un régimen transitorio que permitía seguir aplicando la misma base máxima de deducción que estuvo vigente hasta 31 de diciembre de 2010 cuando la vivienda se hubiera adquirido antes de 1 de enero de 2011.

Sin embargo, dicha modificación normativa quedó sin efecto alguno, ya que el apartado segundo de la disposición final segunda del Real Decreto-Ley 20/2011 eliminó con efectos desde el 1 de

enero de 2011 las modificaciones introducidas inicialmente por la LPGE 2011, salvo los importes de las bases máximas de deducción que quedaron fijados en 9.040 euros anuales con carácter general (en 2010 la base máxima era 9.015 euros anuales) y 12.080 euros anuales cuando el derecho a la deducción estuviera vinculado a razones de discapacidad (en 2010 la base máxima era 12.020 euros anuales).

En consecuencia, la regulación de la deducción por inversión en vivienda en 2011 y 2012 ha sido idéntica (salvo en lo relativo a la base máxima de deducción) a la regulación existente con anterioridad.

A partir de 1 enero de 2013, y a diferencia de lo sucedido en el ejercicio 2011, la deducción se elimina, por lo que han desaparecido todas las referencias normativas relativas a la deducción existentes en la LIRPF.

Así, además de suprimirse los preceptos reguladores de la deducción (art. 68.1 de la LIRPF respecto a la deducción estatal y art. 78 de la LIRPF respecto al tramo autonómico), se eliminan las referencias a la deducción contenidas en los siguientes artículos de la LIRPF: artículo 67.1 (cuota líquida estatal); artículo 69.2 (límites deducciones empresariales); artículo 70.1 (comprobación de la situación patrimonial); artículo 77.1 (cuota líquida autonómica); y artículo 96.4 (obligación de declarar).

Lógicamente la eliminación de la deducción no afectará a la práctica de la exención por reinversión, u otras exenciones, dado que no se condicionan a la posterior deducción efectiva por adquisición en vivienda habitual. De hecho, al desaparecer la regulación de la deducción ha sido necesario regular el concepto vivienda habitual a efectos de la aplicación de las siguientes exenciones:

- Las rentas derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura que cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual [art. 7 t) de la LIRPF].
- Las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia [art. 33.4 b) de la LIRPF].
- La exención de las ganancias patrimoniales por reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual (art. 38 de la LIRPF).

El nuevo concepto de vivienda habitual se recoge en la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF y viene a dar continuidad al que hasta ahora venía aplicándose a efectos de las citadas exenciones.

No obstante lo dispuesto anteriormente, se prevé en la nueva regulación la aplicación de la deducción a través de la aprobación del régimen transitorio que se analiza a continuación. Además, resulta necesario analizar las consecuencias derivadas de la no consolidación de la deducción.

2.2.8.1.1. Régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda

El régimen transitorio se regula en la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF en términos similares a los establecidos con motivo de la reforma de la deducción anteriormente comentada. El régimen transitorio será de aplicación a los contribuyentes que efectuaron la adquisición o iniciaron la construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013. Igualmente, existe un régimen transitorio en relación con las obras por razones de discapacidad iniciadas en la vivienda del contribuyente con anterioridad a dicha fecha.

De esta forma, se pretende evitar que la eliminación de la deducción afecte a aquellos contribuyentes que ya efectuaron sus correspondientes inversiones (compra, construcción, ampliación o rehabilitación) con anterioridad al cambio normativo.

Como puede advertirse, no existe un régimen transitorio para quienes hayan invertido en cuentas vivienda con anterioridad a 1 de enero de 2013, si bien existen ciertas previsiones específicas en relación con las cuentas vivienda que se analizan más adelante.

En cuanto al contenido del régimen transitorio, consiste en la posibilidad de aplicar la deducción conforme a la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2012 cuando se cumplan las circunstancias previstas en cada caso, de tal manera que los contribuyentes que tengan derecho a su aplicación podrán practicar la deducción a partir de 2013 en los mismos términos que en 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que en su caso hayan sido aprobados por la comunidad autónoma a efectos de la determinación del tramo autonómico de la deducción.

A continuación se analizan los distintos requisitos que deben cumplirse en relación con los distintos tipos de deducción para acceder al citado régimen transitorio.

a) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de adquisición de la vivienda.

Resultará de aplicación el régimen transitorio cuando la vivienda se hubiera adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2013.

En relación a cuándo debe entenderse adquirido un inmueble, debe recordarse que en nuestro Derecho Civil rige la doctrina del título y el modo, de manera que el simple contrato no transfiere por sí solo el dominio, sino que necesita acreditarse la tradición de la cosa vendida (por ejemplo, con la puesta en poder y disposición de la cosa, la entrega de llaves o los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública).

Por tanto, solo se aplica el régimen transitorio cuando tales elementos concurren y, por tanto, se ha adquirido jurídicamente la vivienda antes de dicha fecha, de manera que la mera entrega de cantidades en concepto de arras o señal no permiten acceder a dicho régimen transitorio.

Por último, no hay mención expresa en el régimen transitorio a las cantidades abonadas por la vivienda que constituyó su vivienda habitual hasta el momento de la separación legal o el divorcio, por entender que tal supuesto ya se encuentra incor-

porado en el supuesto genérico de adquisición, de manera que lo relevante será la fecha en que adquirió tal vivienda (si es antes de 1 de enero de 2013 podrá aplicar el régimen transitorio con posterioridad al divorcio) y no la fecha en que el divorcio se produjo.

b) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de construcción de la vivienda.

También resulta posible acceder al régimen transitorio en los supuestos de construcción de la vivienda habitual, tanto por un tercero como en los casos de autopromoción.

El requisito para seguir aplicando la normativa vigente a 31 de diciembre de 2012 es que se hubieran satisfecho cantidades a cuenta al promotor (incluidas las cantidades abonadas en concepto de arras o señal) o satisfecho gastos de construcción (honorarios de arquitectos, gastos de estudios geotécnicos, licencia de obra, adquisición del terreno...) con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Debe subrayarse que la aplicación del régimen transitorio no finaliza con la terminación de las obras sino que continúa respecto de las cantidades que siga el contribuyente satisfaciendo una vez construida la misma, siempre y cuando se cumplan los requisitos de terminación en plazo, ocupación y residencia efectiva y permanente.

EJEMPLO 18

Un contribuyente ha adquirido en 2011 un terreno que piensa destinar a la construcción de su vivienda. En 2013, año en el que finalizan las obras de construcción, ha satisfecho al constructor 9.000 euros, quedando pendiente de abonar a una entidad financiera un préstamo de 300.000 euros. En 2014 abona 10.000 euros a la entidad financiera.

Determinar el importe de la deducción en dichos ejercicios.

- Deducción en 2013:
 - Cantidades satisfechas: 9.000.
 - Base máxima de deducción: 9.040 euros.
 - Importe de la deducción: $9.000 \times 15\% = 1.350$ euros.
- Deducción en 2014:
 - Cantidades satisfechas: 10.000 euros.
 - Base máxima de deducción: 9.040 euros.
 - Importe de la deducción: $9.040 \times 15\% = 1.356$ euros.

- c) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de ampliación o rehabilitación de la vivienda.

Cuando se trate de obras de rehabilitación de la vivienda habitual, para poder aplicar el régimen transitorio, además de haber adquirido la vivienda habitual antes de 1 de enero de 2013 es necesario cumplir dos requisitos adicionales:

- En relación con tales obras, haber satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013.
- Que las obras de ampliación o rehabilitación de la vivienda habitual finalicen antes de 1 de enero de 2017.

- d) Régimen transitorio aplicable en los supuestos de realización de obras de adecuación por razones de discapacidad.

En los supuestos de realización de obras en la vivienda del contribuyente por razones de discapacidad, existe igualmente la posibilidad de acogerse al régimen transitorio. A tal efecto, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- Que hubiera satisfecho cantidades para la realización de las obras de adecuación con anterioridad a 1 de enero de 2013.
- Que las obras de adecuación terminen antes de 1 de enero de 2017.

Como requisito adicional aplicable en todos los supuestos anteriores, para poder disfrutar del régimen transitorio se exige que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013.

De esta forma mediante el régimen transitorio se da continuidad a la práctica de las deducciones que ya venían practicándose con anterioridad, y se evita, por ejemplo, el acceso a la deducción respecto de una vivienda adquirida con anterioridad a 1 de enero de 2013, pero que no se habita y por tanto no adquiere el carácter de habitual hasta años más tarde.

No obstante, este requisito no se exigirá cuando no se hubiera podido practicar la deducción con anterioridad a 1 de enero de 2013 porque las cantidades invertidas en la nueva vivienda no hubieran superado las cantidades invertidas en viviendas anteriores por las que se practicó la correspondiente deducción, conforme a lo dispuesto en el artículo 68.1.2.^a de esta ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

2.2.8.1.2. Deducciones no consolidadas. Cantidades depositadas en cuentas vivienda

Con carácter general debe entenderse que las deducciones por inversión en vivienda pendientes de consolidar a 31 de diciembre de 2012 continúan sometidas a las condiciones previstas

al efecto en la normativa en vigor en el momento en que se practicaron. Por tanto, el hecho de que se suprima la regulación de la deducción no exime al contribuyente del cumplimiento de las condiciones a las que las deducciones estuvieran supeditadas. Así, por ejemplo, la deducción practicada en 2012 por la adquisición de una vivienda ese mismo año está condicionada a que transcurra el plazo de residencia de tres años para que la vivienda se considere habitual. En consecuencia, si en el año 2014 se transmite la vivienda en cuestión sin mediar causa que necesariamente exija el cambio de domicilio, se deberá regularizar la deducción correspondiente al ejercicio 2012.

Tal y como se ha señalado previamente, las cantidades que se depositen en cuentas vivienda con anterioridad a 1 de enero de 2013 no dan derecho a la aplicación del régimen transitorio. En consecuencia, no es posible practicar deducción por las cantidades que se depositen en cuentas vivienda a partir de esa fecha. De igual modo, si las cantidades depositadas con anterioridad a 1 de enero de 2013 se destinan a una vivienda que se adquiere con posterioridad a esa fecha, las nuevas cantidades invertidas en esta vivienda no dan derecho a deducción.

Las deducciones pendientes de consolidar, es decir, las cantidades depositadas en cuentas vivienda con anterioridad a 1 de enero de 2013 por las que el contribuyente se hubiera practicado deducción, cuando no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, a partir de 1 de enero de 2013 siguen condicionadas al cumplimiento del requisito a que las deducciones están supeditadas, que no es otro que destinar tales cantidades a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual en el citado plazo de cuatro años.

En caso de que no se cumpla la citada condición, se deberán regularizar las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora.

Ahora bien, en este punto el apartado 4 de la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF contiene una previsión específica respecto al régimen general de regularización, consistente en permitir que el contribuyente regularice en la declaración correspondiente al ejercicio 2012 las deducciones practicadas hasta el ejercicio 2011, sin intereses de demora.

Por tanto, dado que la posterior adquisición de la vivienda no va a generar derecho a la deducción, se ofrece al contribuyente la posibilidad de regularizar sin intereses las deducciones practicadas en la primera declaración a presentar a partir de la supresión de la deducción.

Si el contribuyente decidiera no regularizar de acuerdo con esta regla especial, se aplicará el régimen general, debiendo por tanto adquirirse la vivienda en el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, o regularizar con intereses de demora en caso contrario.

2.2.8.2. Incentivos fiscales a la contratación de empleados

La Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, procedente del Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, ha dado nueva redacción al artículo 43 del TRLIS, incorporando, con efectos desde 12 de febrero de 2012, dos nuevas deducciones en la cuota del impuesto.

Estas deducciones serán aplicables por los contribuyentes del IRPF que realicen actividades en los términos previstos en el artículo 68.2 de la LIRPF.

A continuación se analizan ambas deducciones:

2.2.8.2.1. Deducción por contratación de un trabajador menor de 30 años

Los contribuyentes que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.

Este tipo de contrato presenta como características básicas las siguientes:

- Puede ser realizado por empresas que tengan menos de 50 trabajadores.
- El contrato se celebrará por tiempo indefinido y a jornada completa.
- El periodo de prueba será de un año.

2.2.8.2.2. Deducción por contratación de desempleados beneficiarios de prestación contributiva

a) Requisitos:

Para acceder a la deducción deben cumplirse todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- Que se trate de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012.
- Que la plantilla de la empresa sea inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos, resultando de aplicación la deducción respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores.
- El trabajador contratado deberá estar desempleado y ser beneficiario de una prestación contributiva por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.
- En los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se debe producir, respecto de cada trabajador contratado, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

b) Importe de la deducción:

Se podrá deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes:

- El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

2.2.8.2.3. Reglas comunes

Las deducciones anteriores se aplicarán en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato. Por tanto, aun cuando las normas que regulan estas deducciones tienen efectos en el ejercicio 2012, estas no podrán aplicarse efectivamente hasta el ejercicio 2013.

Ambas deducciones están condicionadas al mantenimiento de la relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio. No obstante, no se entenderá incumplida la obligación de mantenimiento del empleo cuando el contrato de trabajo se extinga, una vez transcurrido el periodo de prueba, por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

El trabajador contratado que diera derecho a una de estas deducciones no se computará a efectos del incremento de plantilla ligado a la libertad de amortización aplicable a las empresas de reducida dimensión.

3. ANÁLISIS DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Por último, se ha incorporado en este artículo una relación de las consultas tributarias vinculantes más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2012 relativas al IRPF.

3.1. EXENCIONES

3.1.1. Exención aplicable a la entrega de acciones a los trabajadores. Modificación de las condiciones inicialmente establecidas en un plan de incentivos basado en acciones de la propia entidad. V1206/2012, de 1 de junio de 2012 (NFC044725)

La cuestión que se plantea es si tiene trascendencia a efectos de la exención prevista en el artículo 42.2 de la LIRPF la modificación del procedimiento de abono de un plan de incentivos dirigidos a los empleados de un grupo mercantil.

En concreto, en el plan estaba inicialmente previsto la entrega gratuita de un número concreto de acciones de la propia entidad. La modificación consistiría en que una vez determinado el número de las acciones que correspondería entregar a cada empleado así como su valoración, cada empleado podría optar por recibir, en lugar del citado número de acciones, un número inferior de acciones más una determinada cantidad de dinero, de manera que la suma de ambos valores equivalga al valor de las acciones inicialmente previsto. Con la cantidad dineraria se abonaría el ingreso a cuenta al ser repercutido el mismo al trabajador.

Sobre esta cuestión la DGT entiende que dicha modificación no tiene trascendencia a efectos de la citada exención.

De esta forma, los empleados que opten por el nuevo procedimiento de abono del plan obtendrán un rendimiento del trabajo en especie derivado de la entrega del número acciones efectivamente realizada, con independencia del número de acciones «teóricas» que inicialmente tuvieran derecho a recibir. El citado rendimiento se valorará por su valor normal en el mercado, sin que deba adicionarse el ingreso a cuenta que proceda practicar, habida cuenta de que su importe se habría repercutido al perceptor de la renta.

A las acciones efectivamente entregadas les podrá resultar de aplicación la exención prevista en el artículo 42.2 a) de la LIRPF, sin que por tanto tenga a estos efectos trascendencia dicha modificación.

Además, dado que el nuevo procedimiento de abono del incentivo no conlleva en sí mismo la transmisión de acción alguna por parte de los empleados, debe concluirse que no tiene incidencia en el requisito de mantenimiento de las acciones que hubieran sido entregadas con anterioridad a los empleados.

3.1.2. Exención indemnización por despido. Despido colectivo a través de un expediente de regulación de empleo. Situación tras la reforma laboral. V1255/2012, de 12 de junio de 2012 (NFC044837)

En esta consulta se plantea el tratamiento fiscal de las indemnizaciones percibidas como consecuencia de un expediente de regulación de empleo tras la reforma laboral llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 3/2012.

Al respecto la Dirección General de Tributos (DGT) aclara que las indemnizaciones obtenidas por los trabajadores que extingan su relación laboral en el marco del ERE, estarán exentas del impuesto con el límite establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente en el momento en que se dictó la resolución del expediente.

En el caso analizado, se trata de un expediente aprobado antes de la reforma laboral (mismo tratamiento que los iniciados antes de la reforma laboral) y posterior a 8 de marzo de 2009, por lo que el límite exento será de 45 días de salario por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades. Los excesos indemnizatorios sobre el límite exento estarán sometidos a tributación como rendimientos del trabajo.

Por tanto, se incide en el criterio administrativo manifestado en multitud de ocasiones por la DGT, en cuya virtud, no es relevante la fecha del despido sino el de la autorización del ERE para determinar el tratamiento fiscal en el IRPF, por lo que la reforma laboral con la correspondiente reducción del importe de la indemnización para el despido improcedente no afectará a estos despidos.

3.1.3. Exención indemnización por despido. Nuevo régimen transitorio. Aplicación a otros supuestos distintos del despido improcedente. V2339/2012, de 10 de diciembre de 2012 (NFC045956)

En esta consulta se plantea la aplicación de lo dispuesto en la nueva disposición transitoria vigésima segunda a la LIRPF a supuestos distintos de un despido improcedente derivado de una relación laboral común.

Al respecto, la DGT aclara que la nueva disposición transitoria no establece ninguna modificación respecto del ámbito de aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido contemplada en el artículo 7 e) de la LIRPF, y su fin es mantener de forma transitoria la anterior regulación del despido improcedente [aplicable a los supuestos de despido cuando exista una relación laboral común y no en casos como el planteado en esta consulta (relación laboral especial de alta dirección)].

3.1.4. Exención indemnización por despido. Despido improcedente. Situación tras la reforma laboral. V2143/2012, de 8 de noviembre de 2012 (NFC045760)

En esta consulta se pregunta sobre los efectos fiscales de la reforma laboral, en particular la supresión del denominado despido «exprés».

Al respecto, la DGT ha aclarado el tratamiento fiscal de los despidos improcedentes de manera que a partir de 8 de julio de 2012 para acceder a la citada exención se exigirá que el despido improcedente sea así declarado en el correspondiente acto de conciliación ante el SMAC o mediante una resolución judicial.

No obstante, hasta el 7 de julio de 2012 se seguirá admitiendo que el contribuyente ha accedido a la exención cuando el despido fuera reconocido como improcedente por el empresario en el momento del despido, poniendo a disposición del trabajador la correspondiente indemnización.

3.2. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

3.2.1. Rendimientos del trabajo. Contrato de alta dirección siendo al mismo tiempo administrador de la entidad. Calificación de la renta obtenida. V1375/2012, de 26 de junio de 2012 (NFC044868)

En esta consulta se plantea la calificación y tipo de retención aplicable a una persona que además de consejero delegado de una entidad realiza labores gerenciales y de dirección técnica de los servicios que presta la sociedad a sus clientes.

Al respecto, la DGT, partiendo de la hipótesis de que tales funciones directivas derivan de una relación laboral de carácter especial de alta dirección, se fundamenta en una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo para considerar en el caso de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección que supone el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad), que debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al entenderse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador, «porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes».

Por tanto, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, con independencia de que se hubiera formalizado un contrato laboral de alta dirección, deben entenderse comprendidas en el artículo 17.2 d) de la LIRPF.

Como consecuencia de lo anterior, concluye señalando que el tipo de retención aplicable a dichos rendimientos será el 35 % (42 % para los periodos impositivos 2012 y 2013).

3.2.2. Rendimientos del trabajo en especie. Entrega de vales transporte. Compatibilidad con la entrega adicional de un plus de transporte dinerario. V1064/2012, de 17 de mayo de 2012 (NFC044437)

En esta consulta se analiza la compatibilidad entre la exención prevista para el supuesto de entrega a los empleados de tarjetas-transporte para adquirir los títulos de transporte público colectivo de viajeros para desplazarse entre su casa y el centro de trabajo, con el pago adicional de una cantidad mensual prevista en el convenio colectivo (plus por transporte).

En este caso, la DGT aclara que el hecho de percibir el plus de transporte no implica perder la exención prevista para la entrega a los trabajadores de tarjetas-transporte.

3.2.3. Rendimientos del trabajo en especie. Aclaración de determinados requisitos exigidos a las tarjetas-transporte para poder acceder a la exención. V1507/2012, de 12 de julio de 2012 (NFC045002)

En esta consulta se plantean diversas cuestiones sobre los requisitos que han de cumplir las «tarjetas-transporte» para que tengan la consideración de fórmulas indirectas de pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros.

Al respecto, la DGT aclara, en primer lugar, el concepto «servicio público de transporte colectivo de viajeros», entendiendo por tal, en ausencia de un concepto legal, el servicio de transporte, cualquiera que sea el medio utilizado, en el que concurren los siguientes caracteres:

- Público. Se lleva a cabo por cuenta ajena mediante retribución económica.
- Destinado a realizar los desplazamientos de las personas y sus equipajes en vehículos contruidos y acondicionados para tal fin.
- Regular. Se presta dentro de itinerarios preestablecidos, y con sujeción a calendarios y horarios prefijados.
- Permanente. Se realiza de forma continuada, para atender necesidades de carácter estable.
- De uso general. Dirigido a satisfacer una demanda general, siendo utilizables por cualquier interesado.

En todo caso tendrán la consideración de «títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de viajeros», los abonos de transporte implantados o expedidos por los consorcios de transportes públicos u otras entidades públicas análogas que tengan atribuida la gestión del servicio de transporte público regular de viajeros en un determinado ámbito territorial.

En segundo lugar, aclara que la normativa del IRPF no establece ningún lugar o punto de venta concreto en el que deba utilizarse la tarjeta-transporte para que su entrega al empleado pueda tener la consideración de fórmula indirecta de pago de cantidades a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros.

Eso sí, las tarjetas-transporte solo pueden utilizarse exclusivamente como contraprestación por la adquisición de títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de viajeros, lo que significa que las mismas, únicamente sean aptas para su utilización como medio de pago de los citados títulos de transporte.

Por último, la DGT aclara que no existe impedimento alguno para incluir las tarjetas-transporte como retribución en especie en el marco de un plan de retribución flexible.

3.2.4. Rendimientos del trabajo. Suspensión de la relación laboral en el marco de un ERE. Tratamiento fiscal de las cantidades percibidas. V0738/2012, de 10 de abril de 2012 (NFC044232)

En este caso, se consulta el tratamiento fiscal del complemento vinculado a la suspensión de la relación laboral percibido en el ámbito de un ERE.

Al respecto, la DGT aclara, en primer lugar, que la suspensión del contrato de trabajo no resuelve la relación laboral existente, y su efecto se remite a la exoneración de las obligaciones recíprocas de trabajar y remunerar el trabajo, tal y como dispone el apartado 2 del artículo 45 del Estatuto de los Trabajadores, por ello no resulta de aplicación la exención contenida en el artículo 7 e) de la LIRPF, a pesar de que la citada suspensión se produce en el marco de un ERE.

Las cantidades percibidas tienen la consideración de rendimientos del trabajo, sin periodo de generación superior a dos años (nacen *ex novo*) ni obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo [no es un supuesto contemplado en el art. 11.1 f) del RIRPF, el cual incluye las cantidades satisfechas por la empresa por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, no por suspensión de la relación laboral], por lo que no procede la aplicación de la reducción del 40 %.

3.2.5. Reducción por rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Compensaciones por traslado a un nuevo centro de trabajo. V0063/2012, de 17 de enero de 2012

La cuestión que se plantea es la aplicación de la reducción por rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a las compensaciones a tanto alzado por traslado a un nuevo centro de trabajo, cuyo importe depende de la distancia que separe el nuevo centro de trabajo del actual.

La contestación señala que aun cuando el traslado no implique necesariamente cambio de residencia del trabajador, sí resultará de aplicación la reducción del 40 % prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

3.3. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

3.3.1. Dividendo en especie. Calificación de la renta. V1207/2012, de 1 de junio de 2012 (NFC044728)

En esta consulta se aborda el tratamiento tributario correspondiente a un dividendo percibido por un socio, parte en efectivo y parte en especie, mediante entrega de acciones de una segunda sociedad.

La DGT señala que tanto la parte en especie como la dineraria constituyen rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención e ingreso a cuenta, respectivamente.

En ambos casos resultará de aplicación la exención de 1.500 euros prevista en el artículo 7 y) de la LIRPF (si bien la misma no se tendrá en cuenta a la hora de practicar la retención correspondiente).

En relación con el dividendo en especie, este deberá valorarse por su valor de mercado estando constituido el valor de adquisición de las acciones a efectos de futuras transmisiones por el valor de mercado de las acciones en el momento de su entrega al socio. A dicho valor deberá añadirse el correspondiente ingreso a cuenta.

Por último, y aunque la consulta no hace mención expresa, este supuesto debe distinguirse de otros casos como el contenido en la V1777/2009 (NFC034739) en la que en realidad la operación llevada a cabo no es un reparto de dividendos en especie sino una ampliación de capital social con entrega de acciones liberadas (entrega de acciones propia de la entidad).

3.3.2. Participaciones preferentes. Cálculo del rendimiento. V2534/2012, de 26 de diciembre de 2012 (NFC045800)

La consulta se refiere a unas participaciones preferentes adquiridas en 2008 respecto de las cuales el suscriptor entendió que podía recuperar el 100 % de su inversión en cualquier momento. Al no ser así, se presentó en 2009 una reclamación alegando haber recibido una información incorrecta. En 2010 se llegó a un acuerdo con el banco consistente en que el banco vendía los valores del consultante y le abonaba en cuenta la cantidad total invertida.

En la contestación se distinguen dos posibles situaciones:

- Si el importe total satisfecho por la entidad de crédito se realizase en un único momento, la cantidad total abonada por la entidad de crédito, y hasta la cantidad invertida, se considerará valor de transmisión, a efectos del cálculo del rendimiento del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro.
- Si por el contrario, primero se efectuase la venta abonándose el importe de dicha venta y, posteriormente, a consecuencia de no haberse recuperado el importe total de la inversión, el cliente reclamase la diferencia no obtenida y el banco le abonara una cantidad adicional a la que deriva de la operación de venta, dicha cantidad no formaría parte del valor de transmisión, considerándose rendimiento del capital mobiliario sometido a retención a cuenta.

3.4. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

3.4.1. Rendimientos íntegros en estimación directa. Entrega de bienes de forma gratuita. V0633/2012, de 27 de marzo de 2012 (NFC044092)

En esta consulta se plantea si tiene efectos fiscales o no el hecho de que un médico sustituya de forma gratuita, sin cobrar sus honorarios médicos, una prótesis inicialmente implantada como consecuencia de las deficiencias detectadas posteriormente en la fabricación de las mismas.

Al respecto, la DGT recuerda, en primer lugar, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.4 de la LIRPF deberá computarse un ingreso cuando el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio bienes o servicios, así como en los casos en que la contraprestación acordada sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios.

No obstante lo anterior, la DGT matiza que dicha regla no resultará aplicable en aquellos casos como el presente en que las obligaciones extracontractuales derivadas de las obligaciones deontológicas del profesional determinan la prestación de servicios adicionales a la intervención inicial, que deben entenderse incluidos en la contraprestación inicial acordada. De

esta forma, se puede diferenciar entre una prestación de servicios gratuita y una actuación adicional derivada del servicio inicial contratado por el paciente, que incluirá tanto la intervención inicial por la que se implantó la prótesis defectuosa, como todas las actuaciones médicas posteriores de seguimiento, tales como las derivadas de problemas posoperatorios, entre las que puede entenderse incluida, de una forma amplia, una posterior intervención para sustituir una prótesis defectuosa.

Por tanto, en este caso, no resultará de aplicación a las intervenciones consultadas la regla antes referida del artículo 28.4 de la LIRPF.

3.4.2. Gastos deducibles en estimación directa. Repercusión de sanciones por parte de los clientes. Deducibilidad. V0199/2012, de 31 de enero de 2012 (NFC043602)

El consultante, en el ejercicio de su actividad profesional de asesoramiento fiscal y laboral, asume el pago de las sanciones y recargos que, como consecuencia de errores atribuibles a su despacho, le imponen a las empresas clientes, planteándose la deducibilidad de tales sanciones finalmente soportadas por el consultante.

Al respecto, la DGT indica que en la medida en que las sanciones y recargos no se han impuesto al consultante [lo que los excluye del art. 14.1 c) del TRLIS] y que no se trata tampoco de donativos o liberalidades, el gasto que se produce al consultante por el pago de las sanciones y recargos impuestos a sus clientes y asumido por él en función de la responsabilidad contractual establecida con estos tendrá la consideración de deducible en la determinación del rendimiento neto de su actividad profesional de asesor fiscal y laboral, pues debe entenderse producido tal gasto en el ejercicio de la actividad.

3.4.3. Gastos deducibles en estimación directa. Supresión de la libertad de amortización. Inversiones previas. V1934/2012, de 8 de octubre de 2012 (NFC045526)

En este caso, el consultante plantea si resulta aplicable o no la libertad de amortización a un inmueble en construcción adquirido en enero de 2012, efectuando un pago a cuenta, cuya entrega se producirá una vez finalizada la construcción (posterior a la supresión de la libertad de amortización).

Al respecto la DGT contesta en sentido negativo. Al tratarse de una inversión en curso cuyo plazo de entrega es inferior a dos años, la única posibilidad para poder acceder a la libertad de amortización es que la inversión se produzca antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, entendiéndose por tal la fecha en la que se produzca la puesta a disposición del inmueble, circunstancia que no se produce en el presente caso.

3.4.4. Estimación objetiva. Posibilidad de aplicar la estimación objetiva sin mediar revocación de la renuncia inicialmente presentada. V1441/2012, de 2 de julio de 2012 (NFC044936)

En esta consulta se plantea si el contribuyente puede determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva de una nueva actividad que inicia, cuando previamente renunció a la aplicación de dicho método para una actividad que ya no realiza.

La DGT aclara al respecto que la presentación de la renuncia al método de estimación objetiva conlleva que el mismo no se podrá aplicar mientras que no se revoque la renuncia al mismo. Esta revocación no podrá presentarse hasta que, como mínimo, transcurran tres años desde la presentación de la misma.

En el caso planteado, al haber transcurrido tres años desde la presentación de la renuncia, el consultante podrá revocar la misma, pero en tanto tal revocación no se produzca el rendimiento de su actividad económica no podrá determinarse con arreglo al método de estimación objetiva (aunque se trate de una nueva actividad económica).

3.4.5. Estimación objetiva. Nuevo límite aplicable por nivel de ingresos. Efectos en el ejercicio 2013. V2358/2012, de 10 de diciembre de 2012 (NFC045984)

Se pregunta sobre la aplicación, en 2013, del límite excluyente del método de estimación objetiva por rendimientos íntegros.

Al respecto, la DGT confirma que el nuevo límite excluyente de la aplicación del método de estimación objetiva introducido por la Ley 7/2012 resulta aplicable en el ejercicio 2013, debiendo tomarse en cuenta, a tal efecto, los ingresos obtenidos en el ejercicio 2012.

3.5. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

3.5.1. Reducción de capital social con devolución de aportaciones en la que se amortizan todas las participaciones. V0225/2012, de 2 de febrero de 2012 (NFC043629)

En esta consulta se plantea cuál debe ser la tributación en caso de una reducción de capital mediante la amortización de participaciones en la que resultan amortizadas la totalidad de las participaciones del contribuyente.

El valor de adquisición de las participaciones fue 214.464,70 euros. La sociedad valoró dicha participación en 750.000 euros, procediendo a reducir capital por el valor nominal correspondiente a la participación (106.679,65 euros) y efectuando por el importe restante (643.320,35 euros) un cargo a reservas voluntarias.

En este caso, la DGT consideró que se debe tributar en concepto de rendimientos del capital mobiliario, de los previstos en el artículo 25.1 a) de la Ley del Impuesto, por el importe recibido procedente de reservas voluntarias (643.320,35 euros). Dicho importe está sometido a retención y, a falta de otros datos, le resultará de aplicación la exención de 1.500 euros anuales establecida en el artículo 7 y) de la Ley del Impuesto.

Las restantes cantidades percibidas (106.679,65 euros) minoran el valor de adquisición de las participaciones. En cuanto al valor de adquisición no anulado, aunque el artículo 33.3 a) de la Ley del Impuesto no contemple expresamente el supuesto del valor de adquisición no anulado que no pueda distribuirse proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente, al no existir estos, debe calificarse como pérdida patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro, a imputar en el ejercicio en que se produce la reducción de capital.

3.5.2. Inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial por la transmisión lucrativa de empresa familiar o participaciones independientemente de la aplicación de la reducción en ISD. V1468/2012, de 9 de julio de 2012 (NFC044962)

En esta consulta se plantea si para aplicar lo previsto en el artículo 33.3 c) de la LIRPF (inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial por la transmisión lucrativa de empresa familiar o participaciones) basta con cumplir los requisitos previstos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 (reducción del 95% de la base liquidable de ISD) o si por el contrario es necesario que el donatario aplique la referida reducción. La DGT se decanta por la primera de las alternativas, considerando irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica para la aplicación de la reducción.

3.5.3. Permuta con condición resolutoria. Efectos de la resolución. V0597/2012, de 20 de marzo de 2012 (NFC044014)

En esta consulta se analizan los efectos en el impuesto de la resolución de una permuta como consecuencia de una condición resolutoria, en la que se estableció que el incumplimiento daría lugar de pleno derecho a la resolución de la operación, recuperando la parte cedente la propiedad de la finca con la obra que se hubiera efectuado hasta ese momento, como indemnización por daños y perjuicios y por incumplimiento de contrato, sin tener que abonar nada a la adquirente.

En la contestación, partiendo del planteamiento del efecto retroactivo de la resolución del contrato a que da lugar el pacto comisorio (se declara resuelto el contrato de compraventa), se concluye que los efectos en el impuesto conllevan a retrotraer el estado de las cosas a su situación inicial, por lo que desaparece la alteración patrimonial inicial, produciéndose otra nueva por la incorporación al patrimonio del contribuyente del importe correspondiente a la indemnización (importe de la obra realizada hasta ese momento: demolición de la edificación y su transformación en solar), dando lugar a una ganancia patrimonial por la incorporación al patrimonio del contribuyente de ese importe.

Por su parte, una vez resuelto el contrato, la regularización de la situación tributaria para excluir la ganancia patrimonial declarada en su momento por la venta ahora resuelta podrá efectuarse instando la rectificación de las autoliquidaciones.

3.5.4. Expropiación forzosa. Aumento del justiprecio por sentencia. V1905/2012, de 1 de octubre de 2012 (NFC045548)

Los hechos objeto de consulta se refieren a una expropiación urgente realizada en 2005 en la que se recurre la valoración acordada por el Jurado de Expropiación. El recurso se resuelve en 2011 fijándose un justiprecio superior al señalado inicialmente.

Según se indica en la contestación, en el año 2005, en que se produjo la ocupación de las fincas, se debió declarar la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la expropiación y optar, en su caso, por la regla de imputación de las operaciones a plazos o con precio aplazado.

En cuanto a la imputación temporal de la ganancia patrimonial resultante de un aumento del justiprecio declarado judicialmente, calculada por diferencia entre el importe percibido y los gastos de defensa jurídica en que haya incurrido la consultante para la defensa de sus intereses en el procedimiento expropiatorio, se imputará en el periodo impositivo en que la resolución judicial haya adquirido firmeza.

Si las fincas expropiadas no hubieran estado afectas a actividades económicas o, de haberlo estado, hubieran sido desafectadas con más de tres años de antelación a la fecha de su transmisión, al haber sido adquiridas del 30 de diciembre de 1994, será de aplicación el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria novena de la LIRPF.

3.5.5. Entrega de acciones liberadas. Valor de adquisición de las acciones originales. V0130/2012, de 24 de enero de 2012 (NFC043554)

En el marco de una ampliación de capital totalmente liberada con cargo a reservas en la que se requieren 32 derechos de asignación para recibir una acción, se plantea cuál es la antigüedad de las acciones recibidas cuando se disponen de 2.270 derechos a los que corresponden 70 nuevas acciones, sobran 30 derechos y se adquieren dos derechos adicionales para obtener otra acción.

En la constelación la DGT entiende que la distribución de las acciones totalmente liberadas deberá realizarse en función de la antigüedad de las acciones preexistentes teniendo en cuenta la proporcionalidad con la que aquellas se hubieran entregado, de forma que, si, por ejemplo, el consultante hubiera adquirido sus acciones preexistentes de la siguiente forma: 302 en 2002 y 1.968 en 2010, las nuevas acciones se distribuirían de la siguiente forma: 9 a 2002 y las 61 restantes a 2010.

El valor de adquisición de cada acción liberada vendrá determinada por el resultado de distribuir el coste total de las acciones de las que procede entre todas las acciones: las de procedencia más la liberada.

Respecto a la antigüedad de las acciones que se obtengan en la ampliación por la compra de derechos, será la fecha de suscripción de estas nuevas acciones la que determine su antigüedad a efectos de una futura transmisión.

3.5.6. Concepto de valores homogéneos a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión. V0381/2012, de 21 de febrero de 2012 (NFC043860)

Se plantea si dos tipos de participaciones, unas con un valor nominal de 6,01 euros que conceden a su titular el derecho a emitir dos votos, y otras con un valor nominal de 3,01 euros que conceden a su titular el derecho a emitir un voto, pueden considerarse valores homogéneos.

La contestación concluye que no puedan considerarse desiguales participaciones en el capital de la sociedad de distinto importe nominal cuando los derechos que confieran sean también proporcionales a sus correspondientes importes nominales, lo cual sucede en el caso planteado.

Por tanto, a efectos de una futura transmisión de las participaciones sociales y dada su consideración de valores homogéneos, se deberá considerar que se transmiten las participaciones sociales que adquirieron en primer lugar y que representen el importe equivalente al valor nominal transmitido.

3.5.7. Exención por reinversión: inversión temporal en acciones: no válido. V0593/2012, de 20 de marzo de 2012 (NFC044009)

La cuestión que se plantea es la posibilidad de aplicar la exención por reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual cuando el importe obtenido en la transmisión se destina temporalmente a adquirir acciones, y posteriormente, dentro del plazo de dos años, se destina el importe de las acciones a la adquisición de la nueva vivienda.

En la contestación se indica que si el consultante depositase el importe obtenido en la transmisión en una entidad de crédito en una imposición a plazo fijo y posteriormente antes de exceder el plazo de dos años desde que se efectuó la referida transmisión utilizase el importe de dicho depósito a cancelar el préstamo hipotecario de su nueva vivienda habitual, adquirida dentro del plazo reglamentario, cabe considerar que no habría destinado dicho importe a adquirir bienes o derechos de otra naturaleza, entendiéndose que cumple con el requisito de reinversión requerido. Circunstancia que, por el contrario, no concurriría si dicho importe lo destinase a la adquisición de valores o a la suscripción de un depósito estructurado (valores depósito), dado que se habría destinado a adquirir bienes o derechos de distinta naturaleza.

3.6. DEDUCCIONES

3.6.1. Deducción por doble imposición internacional. Impuesto satisfecho en el extranjero por importe superior al derivado del convenio. V0220/2012, de 2 de febrero de 2012 (NFC043624)

Con motivo de la percepción de un dividendo de fuente extranjera se han practicado unas retenciones en origen superiores a las derivadas del convenio para evitar la doble imposición

aplicable, planteándose cuál es la cuantía del impuesto satisfecho en el extranjero que debe considerarse a efectos de la deducción por doble imposición internacional.

En la contestación se indica que la cuantía que debe ser tenida en cuenta es la procedente según el convenio, pudiendo solicitarse en el país de origen la devolución del exceso de impuesto.

3.7. GESTIÓN DEL IMPUESTO

3.7.1. Retenciones. Nueva regulación de los empleados del hogar. No incidencia en materia de retenciones. V0248/2012, de 6 de febrero de 2012 (NFC043702)

Se plantea si la nueva regulación de la relación laboral de los empleados del hogar conlleva la obligación de practicar retenciones sobre los rendimientos que se satisfacen al empleado del hogar.

La respuesta es negativa, dado que al ser satisfechos los rendimientos del trabajo por una persona física en un ámbito particular (es decir, no empresarial ni profesional) y residente en territorio español, no procederá la práctica de retenciones sobre los rendimientos del trabajo por no ser el pagador un obligado a retener, por lo que queda al margen de las obligaciones formales y materiales que la normativa establece para los obligados a retener o ingresar a cuenta.

3.7.2. Retenciones. Regularización del tipo de retención por la degradación de un trabajador perdiendo la retribución variable prevista. V0514/2012, de 7 de marzo de 2012 (NFC043959)

En esta consulta se indica que el cambio de funciones de un trabajador y la pérdida del complemento variable asociado al puesto anterior permiten acreditar de manera objetiva una reducción (desaparición en este caso) de las retribuciones variables, por lo que el pagador no debería tener en cuenta, a efectos de determinar la base para calcular el tipo de retención, las retribuciones variables del año anterior.

3.7.3. Retenciones. Regularización del tipo de retención por supresión de la paga extra a los funcionarios. V1774/2012, de 13 de septiembre de 2012 (NFC045306)

Se plantea si, con motivo de la supresión de la paga extraordinaria del mes de diciembre de 2012 al personal del sector público, existe obligación de regularizar los tipos de retención y desde cuándo.

La DGT señala que la citada supresión constituye un supuesto de regularización del tipo de retención. Por lo que se refiere al momento en el que se deberán aplicar los nuevos tipos de retención (ya regularizados), la entidad pagadora podrá optar por aplicarlos a partir de la fecha en

que se ha producido la variación, o bien realizar la regularización y aplicar el nuevo tipo de retención a partir del día 1 de octubre (nómina de octubre).

3.7.4. Obligaciones del retenedor. No declaración de cantidades adeudadas. V1445/2012, de 2 de julio de 2012 (NFC044940)

Se pregunta si se deben incluir en los modelos 111 y 190 las cantidades adeudadas y no pagadas a trabajadores y profesionales.

En la contestación se indica que no se deberán incluir en las declaraciones (modelos 111 y 190) de cantidades retenidas o de ingresos a cuenta de un periodo impositivo, rendimientos que no haya abonado o satisfecho a los destinatarios anteriormente indicados durante dicho periodo, rendimientos respecto a los cuales no se han practicado retenciones.

3.8. OTROS

3.8.1. Ayudas públicas. Prestación ortoprotésica para la obtención de una silla de ruedas eléctrica. V0002/2012, de 10 de enero de 2012 (NFC043419)

Se plantea el tratamiento de una ayuda pública en concepto de prestación ortoprotésica para la obtención de una silla de ruedas eléctrica.

Al respecto, la contestación indica, con carácter general, que no se puede entender que el contribuyente obtiene una renta cuando los servicios recibidos por el mismo van destinados al restablecimiento de su salud, pues no son demostrativos de una capacidad económica susceptible de imposición en el IRPF.

En el caso de una ayuda pública para adquirir una silla de ruedas, siempre que la silla sea de las incluidas en la cartera de servicios comunes de la prestación ortoprotésica del catálogo de prestaciones del Sistema Nacional de Salud, la obtención de esas cantidades no constituye renta para sus destinatarios.

Conforme al Real Decreto 1030/2006 las sillas de ruedas con motor están excluidas de estas prestaciones, salvo que se destinen a pacientes con limitaciones funcionales graves del aparato locomotor por enfermedad, malformación o accidente que cumplan todos y cada uno de los requisitos siguientes:

- a) Incapacidad permanente para la marcha independiente.
- b) Incapacidad funcional permanente para la propulsión de sillas de ruedas manuales con las extremidades superiores.
- c) Suficiente capacidad visual, mental y de control que les permita el manejo de sillas de ruedas eléctricas y ello no suponga un riesgo añadido para su integridad y la de otras personas.

3.8.2. Imputación temporal. Regla de operaciones a plazos. Aplazamiento pago pendiente. V1484/2012, de 10 de julio de 2012 (NFC044974)

La cuestión planteada se refiere a la imputación temporal de una ganancia o pérdida patrimonial derivada de una transmisión cuyo precio quedó aplazado, la mitad a los tres meses del otorgamiento de la escritura y el resto una vez transcurridos trece meses desde el citado otorgamiento. Transcurridos los tres meses sin haber procedido la parte compradora al pago del primer plazo, y antes de transcurrir los trece meses fijados para el pago total de la deuda, ambas partes suscribieron un nuevo acuerdo en el que se amplió el plazo para el pago de la totalidad del precio pactado.

Según se indica en la contestación, el ejercicio de la opción por la regla de las operaciones a plazos o con precio aplazado comporta que la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por la transmisión se imputará a medida que sean exigibles los cobros en que se ha estructurado el aplazamiento. En el caso consultado, la exigibilidad de cada uno de los cobros se produjo en 2010, tres y trece meses después del otorgamiento de la escritura pública de compraventa, según lo estipulado por las partes, por lo que es a este periodo impositivo al que ha de imputarse la ganancia o pérdida patrimonial generada, aunque se haya pactado un nuevo aplazamiento por la imposibilidad de pago por parte del comprador.

3.8.3. Régimen de trabajadores desplazados a territorio español. Percepción de dividendos de una ETVE. V1199/2012, de 31 de mayo de 2012 (NFC044601)

Se plantea cuál es la tributación de unos dividendos procedentes de una Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE) percibidos por un contribuyente acogido al régimen de trabajadores desplazados a territorio español.

La DGT señala que dado que el contribuyente no tiene la condición de no residente en territorio español, a los dividendos percibidos de la ETVE no les resultaría de aplicación lo previsto en el artículo 118.1 c) del TRLIS (que establece que el beneficio distribuido no se entiende obtenido en territorio español). Tales dividendos se considerarán obtenidos en territorio español, debiendo tributar por ellos en su condición de contribuyente del IRPF.

LA NECESIDAD DE CONCRECIÓN DE LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

Carlos María López Espadafor

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Jaén*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Beatriz VIANA MIGUEL, doña María José AGUILÓ GARCÍA, don Luis BRAVO CASADO, don Antonio CAYÓN GALLARDO y doña Violeta RUIZ ALMENDRAL.

EXTRACTO

A pesar de que en la inmensa mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea los principios materiales de justicia tributaria coinciden en un contenido esencial, no existe en el Derecho originario de aquella una concreción expresa de tales principios. Las instituciones de la Unión Europea son titulares de una serie de competencias tributarias atribuidas por sus Estados miembros, destacando especialmente la armonización fiscal de determinados impuestos de titularidad estatal. Las directivas de armonización fiscal, a pesar de tal falta de concreción expresa, no pueden ser ajenas a los citados principios materiales de justicia tributaria.

Palabras claves: Unión Europea, armonización fiscal y principios materiales de justicia tributaria.

Fecha de entrada: 03-05-2012 / Fecha de aceptación: 10-07-2012 / Fecha de revisión: 12-12-2012

THE NEED TO SPECIFY THE PRINCIPLES OF TAX JUSTICE WITHIN THE TREATY ON THE FUNCTIONING OF THE EUROPEAN UNION

Carlos María López Espadafor

ABSTRACT

In spite of the fact that almost all the European Union member States have similar principles of tax justice, there is not an express specification about them in the Primary Law of the European Union. The institutions of the European Union have some tax competences given by their member States, specially highlighting fiscal harmonization of certain state taxes. The tax harmonization directives, despite this lack of express specification, cannot forget these principles of tax justice.

Keywords: European Union, tax harmonization and principles of tax justice.

Sumario

- I. El necesario replanteamiento de los principios materiales de justicia tributaria en el contexto de la Unión Europea
- II. El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria en el contexto de la Unión Europea
- III. La concreción de la presión fiscal máxima
- IV. La racionalidad impositiva
- V. La imposición sobre el consumo como responsabilidad de la Unión Europea
- VI. Consideraciones finales

I. EL NECESARIO REPLANTEAMIENTO DE LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA

La crisis atravesada por la economía europea y por la economía mundial ha puesto de manifiesto la necesidad de una mayor integración económica entre los Estados miembros de la Unión Europea. Dos elementos son esenciales en tal sentido: la política monetaria y la política fiscal, no pudiendo conseguirse una integración económica real si no concurren ambas. En materia de política monetaria se ha avanzado hacia una mayor integración en la zona euro y hacia una mayor limitación del déficit público. Pero en materia de política fiscal, sigue rigiendo la regla de la unanimidad en materia de armonización fiscal. Es la regla de unanimidad de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros la que sigue rigiendo en materia de adopción de directivas de armonización fiscal. Este déficit de legitimación democrática en materia de armonización fiscal, al no depender esencialmente de la decisión del Parlamento elegido por los ciudadanos europeos, sustrayéndose así a las históricas y tradicionales reglas de la legalidad tributaria, hace más necesaria aún la concreción de tales principios materiales de justicia tributaria como límite y garantía en sede de armonización fiscal para los contribuyentes de los Estados miembros de la Unión Europea, ante la supremacía del Derecho de esta sobre el Derecho de aquellos. Avanzar en relación con la concreción de los principios materiales de justicia tributaria en sede de armonización fiscal se presenta como un paso necesariamente previo a la ampliación de las competencias de la Unión Europea en relación con la mencionada armonización fiscal.

Ahora bien, aunque no exista una concreción expresa de tales principios materiales de justicia tributaria en el Derecho originario de la Unión Europea, algunos de dichos principios podrían deducirse de la consagración del derecho de propiedad como derecho fundamental dentro de dicho Derecho originario. Sería un proceso en cierto modo paralelo al realizado en algunos Estados miembros, que han deducido algunos de tales principios de la consagración del derecho de propiedad en sus Constituciones nacionales. Esto puede permitir un desarrollo de los principios de capacidad económica y, sobre todo, del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. En los Estados miembros, el desarrollo de los principios materiales de justicia tributaria se ha dado especialmente en materia de impuestos directos. Frente a ello, las competencias de las instituciones de la Unión Europea en materia de armonización fiscal se centran esencialmente en sede de impuestos indirectos. De esta forma, la concreción de principios materiales de justicia tributaria con respecto a la armonización fiscal, permitirá también avanzar con relación al desarrollo de tales principios en sede de impuestos indirectos.

Así pues, en el Derecho originario de la Unión Europea no encontramos una consagración de principios materiales de justicia tributaria, tal y como sí se hace en Constituciones nacionales como

la nuestra. De este modo, las directivas de armonización fiscal de la Unión Europea, que forman parte del Derecho derivado de esta, no encuentran una determinación expresa de tales principios que les sirvan de límite. La construcción de tales límites o principios en el ámbito de aquella necesariamente debe partir de la contemplación expresa del derecho de propiedad como derecho fundamental en el citado Derecho originario. Esto nos lleva de forma inmediata a entrar en comparación con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria recogido en nuestra Constitución.

Como hemos apuntado, la armonización fiscal en la Unión Europea se desarrolla esencialmente en materia de imposición indirecta. La constante tensión entre la imposición directa y la indirecta no es algo que deba moverse solo en sede de las distintas opciones de política socio-económica, sino que es necesario buscar los límites jurídico-constitucionales que puedan frenar a la segunda frente a la primera.

La atención hacia el Derecho Financiero y Tributario cada vez se ha centrado más, como debe ser, en la preeminencia de su análisis desde los principios contenidos en el apartado 1 del artículo 31 de nuestra Constitución, normalmente denominados «principios materiales de justicia tributaria». Ahora bien, no debe ser esa la perspectiva exclusiva en su análisis, ni la que agote las posibilidades de contemplación constitucional del tributo.

Frente a lo que sucedía en la década de los ochenta y principios de los noventa del siglo pasado, cada vez se pronuncia menos aquello de «la redistribución de la riqueza». Recordemos que el artículo 131 de nuestra Constitución en su apartado 1 *in fine*, en relación con la renta y la riqueza, proclama «su más justa distribución». Esta importantísima declaración final de ese precepto debemos unirla a la consagración de España como un «Estado social y democrático de Derecho» en el apartado 1 del artículo 1 de nuestra Constitución. De esta forma, la a veces olvidada dimensión social de nuestro Estado se dejaba sentir ya en el primer precepto de nuestra Constitución.

En función de todo lo anterior, si ponemos en relación los artículos 1.1, 31.1 y 131.1 de nuestra Constitución, nos encontramos con que en un Estado social y democrático de Derecho no cabe sino articular la redistribución de la riqueza a través del ingreso y del gasto público en función de la capacidad económica del sujeto. De este modo, en un Estado social y democrático de Derecho el Derecho Financiero y Tributario debe presentarse como la articulación jurídica de la redistribución de la riqueza.

Cuando nos encontramos con situaciones de imposición desorbitada en las que la carga fiscal sobre un bien o producto supera el precio de este antes de impuestos, nos vemos en la necesidad de encontrar el anclaje constitucional de la norma que pueda impedir dicho exceso. Esto nos lleva a fijarnos en que con relación al respeto en materia tributaria del derecho a la propiedad privada, en ocasiones se cuestiona la carga fiscal máxima sobre la titularidad de esta, descuidando el análisis de los límites de la carga fiscal sobre los actos de acceso a la misma, es decir, de la carga fiscal que se soporta al adquirir un bien o producto.

En la determinación de cuándo se puede producir una violación en el plano fiscal del derecho de acceso a la propiedad, debemos partir de la concreción del límite o límites cuantitativos o

porcentuales que se deben aplicar a la imposición sobre el consumo, ante los principios materiales de justicia tributaria. Para consumir un bien hay que adquirirlo; el problema se presenta cuando la carga fiscal sobre un bien o producto dificulta ilegítimamente y de manera desproporcionada la posibilidad de su adquisición. Además, debemos fijarnos no solo en los tradicionales esquemas de la propiedad privada, forjados esencialmente pensando en la propiedad inmobiliaria, sino que debemos pensar en la propiedad de cualquier tipo de producto, porque, en principio, para consumir, primero hay que adquirirlo y, así, adquirir su propiedad. A tales efectos, no podemos partir solo de la disciplina estatal, sino que también se debe tomar en consideración la incidencia en este tema del Derecho de la Unión Europea, en cuanto que la mayoría de los impuestos indirectos han sido y son objeto de armonización fiscal comunitaria. Podríamos haber comenzado hablando de no confiscatoriedad, lo que sucede es que en la disciplina comunitaria europea no se habla expresamente de esta, pero sí del derecho de propiedad. Recordemos que la disciplina fiscal comunitaria se centra esencialmente en la imposición indirecta, de ahí que hablemos del acceso a la propiedad y no de la tenencia de esta, pues esto último quedaría en el ámbito de la imposición directa, de competencia esencialmente estatal.

Así, en nuestro análisis deberemos centrarnos en la interpretación de la idea de no confiscatoriedad a la luz del derecho fundamental a la propiedad privada, como derecho fundamental consagrado no solo en nuestra Constitución, sino también en la disciplina comunitaria europea de los derechos fundamentales. De este modo, dentro de la consagración de los derechos fundamentales, en su proyección tributaria, un punto de partida esencial debe ser la contemplación del derecho a la propiedad privada, consagrado expresamente tanto en las Constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea, como dentro del Derecho originario de esta. Las medidas de armonización fiscal aprobadas por las instituciones de la Unión Europea no podrán violar tal derecho, que a su vez debe ser contemplado no solo desde los tradicionales esquemas forjados en el ámbito nacional, principalmente desde la perspectiva de la propiedad inmobiliaria, sino, como decimos, desde una visión más amplia en cuanto que casi todo para poder ser consumido debe ser primero objeto de propiedad por el consumidor y la imposición sobre el consumo constituye el núcleo esencial dentro de la armonización fiscal de la Unión Europea.

La contemplación del derecho a la propiedad privada desde la perspectiva de la imposición indirecta nos debe hacer plantearnos, como hemos apuntado, no solo la incidencia de la imposición sobre la titularidad o propiedad de los bienes, sino esencialmente la incidencia de la imposición sobre el acceso a la propiedad de los mismos, hasta el punto de poder llegar a ser considerada como confiscatoria. La contemplación, desde la perspectiva fiscal, del derecho de propiedad, no solo en materia de imposición directa, sino también en materia de imposición indirecta, se presentaría como lo más acorde con los postulados de un Estado social y democrático de Derecho. La contemplación de la incidencia de la imposición solo sobre la titularidad de la propiedad y no sobre el acceso a la misma sería algo contrario a tales postulados. De esta forma, revitalizar la idea de no confiscatoriedad también en relación con la imposición sobre el consumo, se presenta como una ayuda a la tarea de redistribución de la riqueza, debiendo representar el Derecho Financiero y Tributario la articulación jurídica de dicha tarea en un Estado como el nuestro.

La evolución de la integración europea y, con ello, de la armonización fiscal comunitaria en ocasiones parece dejar en el olvido los mencionados postulados. Inmersos en el contexto comunitario europeo, cada vez parece más incómodo o trasnochado para algunos hablar en relación con la riqueza de «su más justa distribución»¹. Pero el hecho de que el derecho a la propiedad privada forme parte tanto de la disciplina constitucional nacional como de la disciplina comunitaria europea nos permite poder utilizar la interpretación de este derecho a la luz de la imposición indirecta para poder revitalizar los postulados del Estado social y democrático de Derecho, intentando limitar este tipo de imposición en aquello en que pueda llegar a considerarse como confiscatoria.

La consagración en la disciplina de la Unión Europea del derecho a la propiedad privada supone un límite esencial a un crecimiento cuantitativo desmedido de la armonización fiscal comunitaria en materia de tipos de gravamen sobre el consumo. El protagonismo de la armonización fiscal comunitaria en la imposición sobre el consumo, hace que el análisis de la prohibición de confiscatoriedad en relación con tal tipo de imposición deba partir de su aplicabilidad en el ámbito de aquella para, a partir de la misma, fijarnos en lo que añade la imposición de responsabilidad exclusivamente nacional a los mínimos comunitarios armonizados. En función de ello, en los posibles supuestos en principio criticables o discutibles, habrá que analizar hasta dónde llegaría la responsabilidad de la Unión Europea y hasta dónde la responsabilidad exclusivamente nacional, ante la prohibición de impuestos sobre el consumo confiscatorios, que chocarían con el derecho fundamental a la propiedad privada, en su contemplación nacional y comunitaria.

Todo ello sin perjuicio, obviamente, de que la prohibición constitucional de confiscatoriedad, con relación a la imposición sobre el consumo, pudiese, en su caso, ser también susceptible de consideración en campos impositivos de competencia esencialmente estatal.

Dejando a un lado lo anterior, desde ARISTÓTELES² podemos encontrar justificaciones racionales de que debe observarse el dicho, ya popular, de que en el término medio está la virtud. De alguna manera, a este dicho tan aparentemente evidente se le pueden encontrar aplicaciones lógicas y racionales, con amparo jurídico, en la materia que estamos analizando. La solución a

¹ Final del apartado 1 del artículo 131 de nuestra Constitución.

² «Veamos un ejemplo: suponiendo que el número diez represente una cantidad grande, y el número dos una muy pequeña, el seis será el término medio con relación a la cosa que se mide; porque seis excede al dos en una suma igual a la que le excede a él el número diez. Este es el verdadero medio según la proporción que demuestra la aritmética, es decir, el número. Pero no es este ciertamente el camino que debe tomarse para buscar el medio tratándose de nosotros. En efecto, porque para tal hombre diez libras de alimento sean demasiado y dos libras muy poco, no es razón para que un médico prescriba a todo el mundo seis libras de alimento, porque seis libras para el que haya de tomarlas, pueden ser una alimentación enorme o una alimentación insuficiente. Para Milon es demasiado poco; por el contrario, es mucho para el que empieza a trabajar en la gimnástica. Lo que aquí se dice de alimentos, puede decirse igualmente de las fatigas de la carrera y de la lucha. Y así, todo hombre instruido y racional se esforzará en evitar los excesos de todo género, sean en más, sean en menos; solo debe buscar el justo medio y preferirle a los extremos. Pero aquel no es simplemente el medio de la cosa misma, es el medio con relación a nosotros» (ARISTÓTELES: «De la naturaleza de la virtud», *Moral a Nicómaco*, Libro segundo, Capítulo VI, en www.filosofia.org/cla/ari).

primera vista se puede así incluso buscar en la razón popular. Lo más complejo es buscarle su justificación jurídica, tanto desde la perspectiva de las constituciones nacionales, como desde la perspectiva del Derecho originario de la Unión Europea. Pues bien, como punto de inicio, intentaremos acercarnos a algo así como que la carga impositiva pueda llegar como máximo³ al término medio del total, debiendo concretar esto en función de qué sea ese total, es decir, en función de la magnitud que se mida.

II. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA

En una primera aproximación, podríamos definir el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto⁴, al provocar una tributación irracional. A nuestro entender, en función de lo anterior, la no confiscatoriedad en materia tributaria se presentaría como una especificación del derecho a la propiedad privada en el ámbito tributario⁵.

El artículo 31 de la Constitución, en su apartado 1, establece que el sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio. Presenta este precepto el deber de contribuir a partir de la capacidad económica del contribuyente, debiéndose configurar el sistema tributario dentro de los parámetros de la igualdad y la progresividad, presentándose estos dos principios como «inspiradores» del mismo. De otro lado, su artículo 33 consagra el derecho a la propiedad privada, si bien pone de manifiesto al mismo tiempo la función social de la misma. Esta función social se

³ La preocupación por el máximo de la imposición es que algo que podemos encontrar desde muy lejanos tiempos y así hace más de dos mil años ya podíamos leer que «cuando se agotan los recursos, los impuestos se recaudan bajo presión. Cuando el poder y los recursos se han agotado, se arruina el propio país. Se priva al pueblo llano del 70 % de su presupuesto, mientras que los gastos del gobierno para equipamiento se elevan al 60 % del suyo» (SUN TZU: *El arte de la guerra*, versión de Thomas CLEARY, traducción de Alfonso COLODRÓN, 32.ª edición, EDAF, Madrid, 2007, pág. 30).

⁴ Pero cuando hablamos de que no se anulen las posibilidades de actuación económica del sujeto no queremos decir que a este se le pueda dejar lo mínimo, sino que tal situación económica debe estar más próxima al resultado de la iniciativa del sujeto y nunca por debajo de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Frente a esto, a veces la doctrina, a nuestro entender desafortunadamente, ha sido demasiado retraída al describir lo que legítimamente podría quedar en manos del sujeto después de la tributación. Así, dentro de esta línea se podría citar a BERLIRI –paradójicamente tan acertado en otras ocasiones–, quien señalaba que «la progresividad de la imposición no puede nunca ser tal que no deje al contribuyente al menos una suma suficiente para su mantenimiento» (*Corso istituzionale di Diritto Tributario*, volume primo, Giuffrè, Milano, 1985, pág. 128). El alcance de estas palabras nos parece muy corto o pobre. Además, esas palabras, en una autoridad doctrinal como BERLIRI, pueden representar un desacertado referente para los Tribunales Constitucionales europeos.

⁵ El Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico número 6 de su Sentencia 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), ha declarado lo siguiente: «Deber constitucional de contribuir cuyo cumplimiento no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado (art. 33 CE)».

puede contemplar desde muchas perspectivas y, entre ellas, el deber de tributación no se puede considerar ajeno a tal función social.

La doctrina, aunque en muy distinto grado, ha reconocido la vinculación de la prohibición de confiscatoriedad a través del sistema tributario con el respeto al derecho a la propiedad privada⁶.

Creo que se debe vincular la idea de no confiscatoriedad a la idea de propiedad privada. Ambas ideas, principios, límites, derechos, se contemplan en dos preceptos distintos de nuestra Constitución. Habría que plantearse si esto supone que a ambas ideas se les deba reconocer un sentido distinto o

⁶ Véanse, entre otros, PALAO TABOADA, C.: «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», en *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 319 y 320; NÚÑEZ PÉREZ, G.: «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos», en *Impuestos*, núm. 22, 1991, pág. 8; SÁNCHEZ SERANO, L.: «Principios de Justicia Tributaria», Capítulo IV del *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo Segundo, *Derecho Tributario. Parte General*, Comares, Granada, 1996, págs. 91 y 92; NAVEIRA DE CASANOVA, G.J.: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 448; CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 112; GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 90. Así pues, la inmensa mayoría de la doctrina reconoce la vinculación entre las ideas de no confiscatoriedad en materia tributaria y de respeto al derecho de propiedad privada. Pero frente a ello, existen autores que, en mayor o menor medida, le restan protagonismo a la idea de propiedad en la fundamentación de la exigencia de no confiscatoriedad en materia tributaria. De todos modos, el que reconozcamos la vinculación entre las ideas de propiedad y de no confiscatoriedad no quiere decir que no reconozcamos otras posibles dimensiones en la contemplación de esta prohibición constitucional. En tal sentido, AGULLÓ AGÜERO señala que «la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no únicamente en función de la defensa de la propiedad, es decir, no como una garantía directa de la propiedad, sino como una garantía del propio sistema tributario frente a posibles desviaciones». Señala esta autora que «la prohibición de confiscatoriedad no trata de proteger directamente la propiedad ni como Derecho subjetivo ni como institución», añadiendo que «la propiedad ya está suficientemente garantizada por el artículo 33». Indica que «la imposición incide sobre la propiedad y la garantía de esta no la afecta porque sus ámbitos de actuación son diferentes». Pero frente a ello, señala esta autora lo siguiente: «No obstante, puede darse una colisión entre ambas instituciones, y es por ello que entre los principios de la imposición se sitúa la prohibición de confiscatoriedad. Es posible que sin esta declaración el resultado fuera el mismo, pero con ella resulta evidente que el ataque a la propiedad mediante el sistema tributario tiene un límite, y que este límite es independiente, de un lado, de las razones fiscales o extrafiscales de los impuestos, y, de otro, de la concreta estructura que adopte el sistema tributario. A ese límite se le llama alcance confiscatorio. Dónde debe situarse es un problema que la conciencia histórico-social de lo justo se encargará de señalar en cada momento» («Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982, pág. 561). En el mismo sentido, véase MIRANDA PÉREZ, A.: «El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal», en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 20, 1998, pág. 24. Pero muy crítico con la vinculación de las ideas de no confiscatoriedad y de propiedad privada se muestra MARTÍNEZ LAGO, quien, ante la prohibición constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria, destaca que «normalmente, esta referencia se ha relacionado por los autores con la defensa del orden económico privado, con la propiedad privada que aparece constitucionalizada en el artículo 33 de la norma fundamental». Sobre «este punto de vista», este autor señala que «padece, sin embargo, los errores procedentes de un defectuoso enfoque del significado que constitucionalmente adquiere la propiedad privada como derecho de los ciudadanos, que no puede desligarse en su consideración actual, desde luego, de su caracterización como función social» («Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», en *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 156). Frente a la opinión de este autor, es necesario apuntar que la función social de la propiedad no impide la consideración de la conexión de esta con la no confiscatoriedad en materia tributaria, en cuanto que la confiscatoriedad implicaría una extralimitación en esa función social.

distante, cuando nos movemos en el ámbito tributario. A nuestro entender, la respuesta a tal interrogante debe ser negativa, debiendo reconocerse la vinculación de ambos conceptos o ideas.

Desde una perspectiva de pura técnica jurídica, en un plano más estricto y sistemático, se podría pensar que dos preceptos no pueden decir lo mismo, pues entonces uno de ellos sería inútil y, como principio dogmático, el legislador o, en este caso, el constituyente, no hacen nada inútil, de forma que, ante dos referencias en dos preceptos distintos, necesariamente hubiese que individualizar dos ideas distintas.

De todos modos, aquí lo que nos estamos planteando es si, siendo la idea de propiedad privada una idea general válida para las diferentes ramas del ordenamiento jurídico, también jugaría en materia tributaria. Si es así, se podría pensar que con la consagración general del derecho de propiedad privada bastaría para impedir que los tributos no tuviesen alcance confiscatorio. Entonces, ¿qué utilidad vendría a tener la consagración expresa del principio de no confiscatoriedad? ¿Vendría a tener una significación distinta?

Pues bien, si, de esa perspectiva de técnica rigurosa, pasamos a una perspectiva de técnica de creación normativa útil, la consagración general de una idea no tiene por qué impedir la utilidad de una especificación de esa idea en un ámbito más concreto, reforzando el valor sustantivo e interpretativo de la idea en ese ámbito más específico. Algo de esto podríamos encontrar en el dato de que un precepto de la Constitución hable del derecho a la propiedad privada y que, además de este, otro haga referencia a la no confiscatoriedad en materia tributaria.

La no confiscatoriedad puede ser entendida como una plasmación del límite que supone el respeto a la propiedad privada en materia tributaria. La Constitución consagra este derecho y quiere que su respeto tenga una especial atención en la articulación del sistema tributario, reforzando esta idea, al hablar expresamente de no confiscatoriedad y evitando el adelantar en el artículo 31 el concepto de propiedad privada, no dando lugar así a posibles interpretaciones fuera de lugar en relación con las distintas perspectivas desde las que se puede tomar en consideración la propiedad privada en materia tributaria.

La propiedad privada cumple una función social y el Derecho Financiero debe cumplir una función redistributiva de la riqueza en un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro. Ahora bien, esto no puede suponer que, aunque el sistema tributario pueda, como no puede ser de otra manera, afectar a la propiedad privada, sus figuras puedan incidir sobre esta en una medida que deje sin contenido a tal derecho. El tributo puede afectar a la propiedad privada, pero aquel no puede llegar a un nivel que deje vacío de contenido en ciertos supuestos el derecho a la propiedad privada. El tributo puede afectar a esta, pero solo hasta un cierto límite. ¿Qué límite? El determinado por un nivel de tributación más allá del cual la propiedad privada dejaría de ser esencialmente eso, es decir, esencialmente privada, pasando a ser más pública que privada.

El apartado 1 del artículo 31 habla de contribución al sostenimiento de los gastos públicos a través de un sistema tributario entre cuyos principios inspiradores está la progresividad. Junto

a ello, con la referencia expresa a la no confiscatoriedad en este precepto se quiere despejar cualquier duda en relación con que la consagración del deber de tributación en esos términos nunca puede justificar una tributación excesiva e irracional que haga que la propiedad privada pierda su contenido esencial, el de privada, pasándose, por el solo hecho del deber de tributación, a que fuese más pública que privada. Se resalta en el artículo 31.1 de la Constitución el deber de tributación, pero la importancia que se le da no puede interpretarse en el sentido de que ello permita desconocer la esencia del derecho a la propiedad privada y para ello se habla expresamente en este precepto de que la contribución a los gastos públicos a través del sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio.

Si a la propiedad se le pone en la Constitución el calificativo de privada, sin desconocer su función social, siempre deberá estar en mayor medida al servicio o utilidad del contribuyente, que al servicio o utilidad de la Hacienda Pública. De no ser así, no tendría sentido que en la Constitución se hubiese hablado de la propiedad como privada.

La propiedad del contribuyente no puede ser más pública que privada; por ello sus bienes y derechos no pueden estar nunca en mayor medida al servicio del Fisco que al servicio de aquel. Esta regla se rompería si el sistema tributario llegase a niveles confiscatorios.

Como se diría llanamente, si de lo que gano se lleva el Estado⁷ más de lo que me quedo o si cuando voy a gastar se lleva más el Estado que lo que vale aquello que yo me quedo para consumir, ahí la propiedad parecería más pública que privada.

Nuestra Constitución habla, como se ha visto, de no confiscatoriedad del sistema tributario y del respeto al derecho de propiedad privada⁸. Ahora bien, dado que en materia de imposición sobre el consumo juega un papel esencial la armonización fiscal comunitaria, debemos fijarnos en un contexto más amplio, como es el que abarca la Unión Europea. Sería lo más fácil encontrarnos Constituciones de Estados miembros de esta donde solo se habla del respeto al derecho de propiedad privada y no se habla expresamente de la no confiscatoriedad en materia tributaria. La consagración expresa de la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria no se prodiga en las Constituciones europeas, pero puede derivarse de la protección en las mismas del derecho a la propiedad privada, sin olvidar su conexión con la problemática del principio de capacidad económica. De otro

⁷ Y, obviamente, el resto de entes públicos.

⁸ Además de consagrar el derecho de propiedad, en el constitucionalismo sudamericano también podemos encontrar algún ejemplo de texto constitucional que hable expresamente de no confiscatoriedad en materia tributaria. Así, la Constitución Venezolana de 1999 establece expresamente en su artículo 317 que «ningún tributo puede tener efectos confiscatorios». Por otra parte, la jurisprudencia argentina se ha mostrado especialmente precisa a la hora de reconocer un límite cuantitativo a partir del cual un impuesto pasa a ser confiscatorio, concretando ese límite en el 33 %. Y ello aun sin existir una referencia expresa en su texto constitucional a la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria. Sobre la no confiscatoriedad en el ámbito fiscal a la luz del constitucionalismo sudamericano, puede verse NARANJO RENDÓN, W.: «La determinación o búsqueda de límites cuantitativos frente a los tributos confiscatorios», en www.monografias.com/trabajos27/sistemas-tributarios, 2005.

lado, dentro del Derecho de la Unión Europea podemos encontrar una consagración del derecho de propiedad privada, aunque tampoco encontremos expresamente contemplado el principio de no confiscatoriedad a través del sistema tributario. Esa consagración del derecho a la propiedad privada en el ámbito del Derecho de la Unión Europea la podemos individualizar partiendo de que, según el Tribunal de Justicia de esta, los principios generales o derechos fundamentales que derivan de las Constituciones de los Estados miembros forman parte también del Derecho de aquella. A ello se añade la consagración del derecho a la propiedad privada en la Carta europea de derechos fundamentales⁹. En este texto comunitario¹⁰ se habla a secas del derecho a la propiedad, sin ponerle expresamente el calificativo de privada. Pero, obviamente, el sentido de tal texto y el contexto en el que se ubica dejan ver claramente, como no podía ser de otra manera en la disciplina comunitaria, que está haciendo referencia a la propiedad privada, núcleo esencial del propio concepto de propiedad.

Junto a ello, más allá de la disciplina comunitaria, es necesario destacar que el Protocolo Adicional n.º 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales¹¹ establece en el primer párrafo de su artículo 1 que «toda persona física o moral

⁹ El Proyecto de Tratado por el que se quería establecer una denominada Constitución para Europa y que ha sido sustituido por el Tratado de Lisboa –que ha sacado de su texto el contenido de la citada Carta– señalaba en el apartado 1 de su artículo II-77 lo siguiente: «Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general». De todas formas, un texto similar lo podemos encontrar contenido en el apartado 1 del artículo 17 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea, tanto en su versión 2000/C 364/01, como en su versión 2007/C 303/01, proclamada solemnemente el 12 de diciembre de 2007, un día antes de la firma del Tratado de Lisboa. De este modo, el contenido de la Carta intentaba incorporarse al fallido texto de Constitución Europea. De todas maneras, aunque no lo recoja ya expresamente, el Tratado de Lisboa hace una remisión expresa a dicha Carta, como veremos a continuación. Por otra parte, en el quinto párrafo del Preámbulo de dicha Carta se señala lo siguiente: «La presente Carta reafirma, dentro del respeto de las competencias y misiones de la Unión, así como el principio de subsidiariedad, los derechos que emanan en particular, de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos».

¹⁰ A pesar del Tratado de Lisboa, podemos tener presente que la Declaración del Pleno del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de diciembre de 2004, pronunciada en base al Requerimiento 6603-2004, formulado por el Gobierno de la Nación, acerca de la constitucionalidad de los artículos I-6, II-111 y II-112 del Tratado por el que se intentaba establecer una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004 (Primacía del Derecho Comunitario y alcance de la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea), en su fundamento jurídico 2 señaló que «la cesión constitucional que el artículo 93 CE posibilita tiene a su vez límites materiales que se imponen a la propia cesión», añadiéndose a continuación que «esos límites materiales, no recogidos expresamente en el precepto constitucional, pero que implícitamente se derivan de la Constitución y del sentido esencial del propio precepto, se traducen en el respeto de la soberanía del Estado, de nuestras estructuras constitucionales básicas y del sistema de valores y principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución, en el que los derechos fundamentales adquieren sustantividad propia (art. 10.1 CE), límites que, como veremos después, se respetan escrupulosamente en el Tratado objeto de nuestro análisis».

¹¹ Convenio también contemplado en el Tratado de Lisboa, como tendremos ocasión de comprobar.

tiene derecho al respeto de sus bienes», disponiéndose a continuación de lo anterior que «nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional». En el segundo párrafo de este mismo artículo se establece que «las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas». Este artículo 1 lleva por rúbrica «Protección de la propiedad»¹². El hecho de que se hable en este precepto al mismo tiempo de propiedad y de impuestos en modo alguno podría interpretarse en el sentido de que estos últimos pudiesen anular a aquella, pues ello iría en contra del propio reconocimiento de la protección de la propiedad privada¹³.

Al mismo tiempo, es necesario destacar que el Tratado de la Unión Europea ya estableció en el apartado 1 de su artículo 6 que «la Unión se basa en los principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho, principios que son comunes a los Estados miembros», disponiéndose en el apartado 2 de este mismo artículo 6 que «la Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario». El apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007, modificó el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea. Tras dicha modificación, en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se pasó a establecer que «La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados». En el apartado 2 de esta nueva versión del artículo 6 se establece que «La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados». Por último, en el apartado 3 de esta nueva versión del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se establece que «Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales».

Pues bien, en concreto, dentro de la problemática de los derechos fundamentales, con relación al derecho de propiedad, se puede partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión

¹² Sobre el derecho de propiedad a la luz de este Convenio desde la perspectiva tributaria, véase PÉREZ ROYO, F.: «El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, págs. 23 y ss.

¹³ Dentro de las Explicaciones sobre la Carta de los derechos fundamentales (2007/C 303/02), en el penúltimo párrafo de la explicación relativa al «derecho a la propiedad», se señala que «este derecho tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último».

Europea de 13 de diciembre de 1979 (Asunto C-44/79) y más recientemente se puede destacar la Sentencia del mismo Tribunal de 10 de julio de 2003 (Asuntos acumulados C-20/00 y C-64/00). En esta sentencia se señala que «los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia y que, para ello, este último se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido», añadiendo que «dentro de este contexto, el CEDH reviste un significado particular». Se destaca en esta sentencia entre los derechos fundamentales así protegidos el derecho de propiedad, señalándose en la misma que cabrían restricciones al ejercicio de los derechos fundamentales siempre y cuando «no constituyan, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia de esos derechos».

Así pues, en el Derecho de la Unión Europea, aunque no encontremos contemplado expresamente el principio de no confiscatoriedad a través del sistema tributario, sí encontramos consagrado el derecho a la propiedad privada. Pero el impedir normas de la Unión Europea confiscatorias en materia tributaria se consigue al hacer valer el respeto al derecho de propiedad privada, consagrado también, como exponemos, dentro de la disciplina jurídica de aquella. Además, la contemplación de un derecho fundamental como este se debe considerar parte del Derecho originario de la Unión Europea, al que debe someterse el Derecho derivado de esta.

De esta forma, pues, las normas tributarias que emanan de las instituciones de la Unión Europea, ya sea para regular los recursos propios de esta, ya vayan dirigidas a la armonización fiscal, no pueden tener un contenido que provoque efectos confiscatorios en materia tributaria¹⁴, pues con ello estarían violando un derecho fundamental integrante de la disciplina europea.

Por otra parte, en ocasiones los impuestos no persiguen como finalidad más directa el recaudar ingresos para hacer frente a los gastos públicos, sino el incidir sobre ciertos comportamientos del ciudadano, de forma que la carga económica del impuesto frene tales comportamientos, consiguiendo que el ciudadano limite o reduzca estos para evitar en la medida de lo posible la citada carga económica que suponen. Se trata de comportamientos cuya limitación debe encontrar amparo en algún precepto de la Constitución. El artículo 31.1 de esta establece, como hemos visto, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del sistema tributario dentro del respeto de unos principios, que se recogen en el mismo precepto constitucional. Pero, por

¹⁴ Según FALCÓN Y TELLA «principios como la interdicción de la confiscatoriedad, el respeto a la propiedad privada y la libertad de empresa, que figuran en las Constituciones de todos los Estados miembros, constituyen también principios básicos del ordenamiento comunitario, que ha de respetar los derechos de los particulares derivados de dichos principios». Añade este autor que «dicho en otros términos, las instituciones comunitarias no pueden adoptar medidas que no habrían podido adoptar los parlamentos nacionales de ninguno de los quince Estados miembros, los cuales no podrían evidentemente establecer un impuesto confiscatorio» («La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1997, pág. 6).

ejemplo, dado que en otro precepto de la Constitución¹⁵ se protege el derecho a un medio ambiente adecuado, se estaría legitimando un impuesto que en vez de tener como finalidad directa el recaudar ingresos públicos, tuviese como objetivo frenar ciertas actuaciones o comportamientos que puedan afectar al medio ambiente, de forma que los ciudadanos, para no cargar con el peso económico de ese impuesto, decidan o prefieran dejar de realizar el correspondiente comportamiento o actuación. En el fondo, para tratarse de un impuesto extrafiscal puro, el legislador tributario al establecerlo debería tener como deseo principal el no recaudar nada, en vez de recaudar mucho. Ello supondría que no habría habido ningún comportamiento que hubiese afectado al medio ambiente, de los que podrían haber generado el devengo del impuesto. Así se habría cumplido la finalidad de proteger el medio ambiente y no se habría producido ninguna recaudación, no siendo esta la finalidad del impuesto. Entre recaudar mucho y no recaudar nada, puede recaudarse poco y cuanto menos se recaude en mayor medida se habrá conseguido la finalidad perseguida por el legislador.

Con ello nos habríamos alejado de la finalidad propia o tradicional de los tributos¹⁶, pero eso no quiere decir que se puedan desconocer en tales casos los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31 de la Constitución y el resto de derechos y garantías constitucionales que deriven de otros preceptos de aquella.

Lo que hemos descrito sería el caso de un impuesto extrafiscal puro como se ha apuntado, es decir, de un impuesto con el que no se busca directamente recaudar, sino que el mayor deseo sería que no se recaudase nada.

Pero en ocasiones se presentan por el legislador como extrafiscales impuestos que no lo son totalmente, dado que con ellos, en función de la carga tributaria que representan y las actuaciones o situaciones sobre las que inciden, no solo se busca incidir en el comportamiento de los ciudadanos, sino también obtener una importante recaudación. Mezclándose ambas perspectivas, el legislador tributario no suele mantener un rigor coherente en tales casos, no sabiendo conjugar acertadamente los criterios en juego y amparándose en una mayor o menor extrafiscalidad se intenta justificar una carga fiscal desmedida, que puede ser difícil reconocer como legítima.

En materia de imposición indirecta, los impuestos sobre consumos específicos tradicionalmente se han intentado presentar por el legislador, en mayor o menor medida, como extrafiscales, en el sentido de que vienen a provocar una mayor carga fiscal sobre ciertos productos porque el consumo de estos puede resultar nocivo para la sociedad y cuanto mayor sea el peso económico de la carga fiscal sobre tales productos, mayor será el celo del contribuyente por limitar o reducir el consumo de los mismos. A veces el legislador, amparándose en esa pretendida extrafiscalidad,

¹⁵ Artículo 45 de nuestra Constitución.

¹⁶ Sobre el término «extrafiscalidad», CASADO OLLERO señala que se trata de «una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que —por contraposición— pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición» («Los fines no fiscales de los tributos», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 213, 1991, pág. 455).

carga en demasía la fiscalidad de ciertos productos, aun siendo consciente de que por mucho que los cargue fiscalmente –dadas las condiciones de la sociedad actual, construida y dirigida por el Estado, como principal responsable– el ciudadano no puede prescindir de ellos.

Si nos fijamos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dentro de su Exposición de Motivos encontramos la referencia a ese corte extrafiscal de estos impuestos. En concreto, en esa Exposición de Motivos se puede leer lo siguiente: «... los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁷, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón de que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.»¹⁸.

Esa finalidad extrafiscal resulta más creíble en relación con los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas y al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, pues a nadie se le escapa lo nocivo que puede resultar el consumo de tabaco y de ciertas bebidas alcohólicas, a un determinado nivel, con el coste social que puede conllevar y que de algún modo se puede intentar compensar con actuaciones públicas que encuentren su referente, contrapartida o base económica al menos en parte en lo recaudado por tales impuestos. Sea como fuere, a cualquiera nos resultaría difícil defender lo no nocivo o beneficioso del tabaco o de un excesivo consumo de ciertas bebidas alcohólicas, con lo cual no es difícil verse legitimado para hablar de extrafiscalidad con relación a la fiscalidad del tabaco y de las bebidas alcohólicas, por muy conscientes que seamos de que ciertas personas, con adicción al tabaco, por mucho que se aumente la presión fiscal sobre este producto, no van a encontrar fuerzas para dejar de consumirlo o consumirlo en menor medida y conscientes también de que el consumo de ciertas bebidas alcohólicas, aunque con moderación, incluso puede tener determinados efectos beneficiosos. Piénsese en todo lo bueno que se ha descubierto en relación con un consumo moderado de una bebida como la cerveza en ciertas situa-

¹⁷ En adelante IVA.

¹⁸ En la práctica, la mayoría de los Impuestos Especiales llegan al consumidor final a través de una traslación económica y no de una pura traslación jurídica, dado que se aplican en fase única. Eso no quiere decir que no se deban tomar en consideración jurídicamente a la hora de determinar la carga que soporta el consumidor, pues, como, por ejemplo, se reconoce expresamente en el artículo 1 de la Ley de Impuestos Especiales, se trata de impuestos que recaen sobre el consumo. Esto no quita que existan casos de traslación jurídica directa al consumidor; piénsese, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Electricidad, que se repercute, junto con el IVA, al consumidor final, dado que la electricidad, mientras se mantiene dentro de las redes de transporte de energía, se encuentra en régimen suspensivo. De otro lado, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte el sujeto pasivo es esencialmente aquel sujeto a cuyo nombre se matricula el vehículo y para consumir el vehículo hay que matricularlo y para matricularlo hay que acreditar el pago del impuesto o su exención o no sujeción.

ciones. Y, de otras bebidas, con moderación, difícil es escapar hoy en determinadas situaciones de tradición social. Ahora bien, no está mal que quien abuse del consumo de estas tema a su alto coste económico, acrecentado por la carga fiscal que soportan, pero que, al final, no hace mella en el bolsillo del rico, sino, como siempre, en el bolsillo del pobre; pero no es este el momento de detenernos en las bondades de que la imposición directa siempre debería tener un peso mucho más evidente que la indirecta, a la luz de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Volvamos aquí sobre lo más o menos extrafiscales que nos pueden parecer otros Impuestos Especiales, dejando ahora a un lado el Impuesto sobre la Electricidad, por su tipo de gravamen más bajo en proporción o en comparación con la carga fiscal de otros Impuestos Especiales y fijémonos en el Impuesto sobre Hidrocarburos y en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

Existen dos tipos de bienes sobre los que el legislador tributario suele «cebarse» injustificadamente, intentando alcanzar una recaudación desmedida, actuando de la forma en que, a primera vista, se resentirían menos ciertos sectores económicos o de la manera en que al ciudadano le quedarían menos alternativas para escapar de tal tributación. Se trata de los inmuebles y de todo lo relativo a la circulación rodada, centrada en los vehículos y los carburantes esencialmente. En el caso de los inmuebles, por mucho que se cargue fiscalmente a estos el suelo físico no puede, en principio, crecer ni decrecer, es decir, hay el que hay. Por mucho que se cargue fiscalmente el suelo este no desaparece.

Y algo similar sucede con el ámbito de los vehículos. Fijándonos en los impuestos indirectos, normalmente para conducir se hace necesario soportar el IVA, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre Hidrocarburos¹⁹, sin perjuicio de otros tributos, pudiendo citar, por ejemplo, el Impuesto sobre las Primas de Seguros que necesariamente se soporta por el seguro del vehículo. Todo lo que incide fiscalmente sobre el transporte, incide al final sobre el coste de cualquier producto, porque al final prácticamente todos los productos se transportan y todos viajamos aunque sea en transporte público y en poco salva la alta presión fiscal en función de lo anterior el dato de que los vehículos de transporte no particulares estén no sujetos o exentos en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte²⁰.

Pues bien, tratándose de bienes y elementos necesarios para la vida diaria de ciudadanos de cualquier nivel económico, habría que plantearse hasta qué punto es legítimo hablar de extrafiscal en relación con la imposición sobre los carburantes, cuando es algo de lo que es muy difícil prescindir, cuando la técnica aun no ofrece alternativas viables y asequibles para los ciudadanos de cualquier capacidad económica. Por mucho que se cargue fiscalmente no se puede prescindir de

¹⁹ Además del, discutido por la Comisión de la Unión Europea, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que se estableció en España para mejorar la financiación de las políticas sanitarias y, en su caso, de las políticas medioambientales, como políticas de competencia de las comunidades autónomas, impuesto que conllevó la apertura por aquella del correspondiente procedimiento de infracción contra España. La solución en relación con este impuesto se está articulando reconduciéndolo hacia su integración dentro de la estructura del Impuesto sobre Hidrocarburos.

²⁰ Podemos tener en cuenta, por ejemplo, los autobuses como supuesto de no sujeción [art. 65.1 a) 2.º de la Ley de Impuestos Especiales] o los taxis como supuesto de exención [art. 66.1 a) de la Ley de Impuestos Especiales].

ello. Bajo ese parcialmente falso expediente de la extrafiscalidad se abusa fiscalmente del consumidor, cuando el legislador tributario es consciente de que el ciudadano en los elementos necesarios de su vida cotidiana no puede prescindir de ciertos consumos y de eso se aprovecha el Estado.

Y en los ámbitos en los que tradicionalmente en conjunto la capacidad económica global de los contribuyentes suele ser más baja es donde precisamente se hacen más necesarios esos consumos. Piénsese en las zonas rurales y sobre todo en las zonas rurales de menor volumen de población, donde el transporte privado se hace más necesario que en las grandes ciudades y por lo tanto no se puede dejar de soportar en mayor medida, en principio, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre Hidrocarburos. Al final estos impuestos terminan incidiendo en mayor medida en las zonas de menor nivel económico, zonas más necesitadas de ayuda y promoción.

Así pues, por una amplia serie de razones, creemos que no es conveniente que la Hacienda Pública se siga «cebando» en los carburantes para obtener una fortísima recaudación, amparándose en ideas, trasnochadas o que nunca han sido totalmente verdaderas, basadas en una extrafiscalidad más que limitada y parcialmente errónea.

Las cuestiones apuntadas nos hacen ver que en ocasiones no son lo suficientemente rigurosos los esquemas extrafiscales utilizados por el legislador tributario, pues se quieren cargar fiscalmente con bastante fuerza bajo esa apariencia ciertos productos, bajo el argumento de que esa mayor carga fiscal reduciría su consumo, pensando que el contribuyente desistiría de este o lo limitaría. El problema es que se trata de productos de cuyo consumo el contribuyente no puede prescindir por mucho que se carguen fiscalmente, con lo cual el sistema tributario se convierte en menos progresivo y menos justo, pues se trata de impuestos indirectos que sitúan en una posición cada vez más delicada a los sujetos de una menor capacidad económica global.

Pero dejando a un lado lo anterior, lo que nunca puede suceder es que el expediente de la extrafiscalidad se utilice por el legislador tributario para desconocer los principios de justicia tributaria consagrados en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución. Y así, dado que la extrafiscalidad puede llevar a situaciones de tributación desproporcionada, especialmente hay que vigilar que esta no se utilice para intentar justificar el llegar a impuestos confiscatorios. El hecho de que un impuesto sea extrafiscal no le permite ser confiscatorio. Los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución no deben desconocerse por el hecho de que se utilice el expediente de la extrafiscalidad.

El Tribunal Constitucional ha declarado que el establecimiento de «impuestos de carácter primordialmente extrafiscal» debe realizarse «respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31)»²¹. Entre estas exigencias y principios también estaría la limitación de no poder crear situaciones confiscatorias.

²¹ Fundamento jurídico 13 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269). En el mismo sentido, puede verse el fundamento jurídico 4 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio

Pues bien, en función de todo lo anterior, los impuestos extrafiscales deben respetar los principios constitucionales de justicia tributaria, por lo que, junto a los demás, el principio de no confiscatoriedad a través del sistema tributario también juega en relación con la disciplina tributaria extrafiscal, disciplina que, como hemos apuntado, no siempre se aplica con el rigor debido, pues en ocasiones el expediente de la extrafiscalidad se predica de situaciones que no se prestan realmente a la misma.

Entre los ejemplos que podríamos poner de productos con una presión fiscal excesiva, se encontraría sin duda alguna el de los carburantes. Esto podría dar a primera vista una cierta idea de desprecio por ciertas dimensiones medioambientales. Nada más lejos de la realidad. Hacemos ciertas consideraciones en el sentido de poner en evidencia un mal entendido o incorrecto planteamiento extrafiscal o desproporcionado en nuestra trayectoria impositiva²².

La protección del medio ambiente no puede justificarlo todo y máxime contra aquello que es muy difícil o casi imposible evitar por ciertos sujetos. La protección del medio ambiente no se debe hacer extralimitándose en la imposición sobre ciertos productos de los que una gran cantidad de sujetos, en unas condiciones que no son las más cómodas o favorables, no pueden prescindir.

No lo analicemos todo desde los esquemas de una gran ciudad bien comunicada con el resto del país y con el extranjero y donde el metro y los trenes de cercanías dan unas grandes posibilidades de transporte, que convierten casi en ilógico el uso del propio vehículo. Pensemos en ciudades a las que se tarda más en llegar en tren que en autobús. Pensemos en las zonas rurales. Pensemos en todo lo que no es el centro de una gran ciudad.

Habrán carburantes altamente contaminantes y fácilmente sustituibles. En relación con estos sí cabría una mayor carga fiscal. Pero con relación a los no sustituibles la presión fiscal no puede

(NFJ002924). Además es necesario destacar en relación con estas sentencias que en los citados fundamentos jurídicos de las mismas se menciona la confiscatoriedad en materia tributaria, rechazando que se dé en los supuestos que analizan, pero sin que el Tribunal Constitucional se haya preocupado en estas sentencias de aclarar cuándo los impuestos pueden resultar confiscatorios, perdiendo, como en otras sentencias [fundamento jurídico 11 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1998, de 22 de enero, fundamento jurídico 23 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394), y fundamento jurídico 11 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087)], la oportunidad de contribuir a una mayor certeza para los operadores jurídico-tributarios en relación con los principios constitucionales de justicia tributaria y, en concreto, con respecto a la no confiscatoriedad en materia tributaria.

²² Tanto desde la disciplina nacional, como desde la armonización fiscal de la Unión Europea, se intenta justificar una elevada presión fiscal en materia de carburantes bajo la perspectiva de la protección medioambiental, pero descuidándose paradójicamente en ambos ámbitos la estructuración de dicha imposición en función de la real potencialidad de emisiones de CO₂; por ejemplo, se quiere tender hacia una equiparación de la carga fiscal del gasóleo con la de la gasolina, sin tomar en consideración las menores emisiones de CO₂ de los vehículos diésel frente a los de gasolina, si partimos de vehículos de similar potencia, sin perjuicio de otras partículas contaminantes del gasóleo, pero siendo las emisiones de CO₂ el parámetro esencial del que se suele partir. Todo ello presidido por una tradición de carga fiscal superior al precio del producto antes de impuestos, impulsada desde la Unión Europea y agravada por nuestro Estado que, aunque pueda estar por debajo de otros Estados europeos en la presión fiscal sobre los carburantes, también lo está en nivel de renta y de transportes públicos, sin perjuicio igualmente de encontrarnos en la periferia geográfica europea y de tener una población rural con gran dispersión geográfica en zonas montañosas que dificultan el transporte público y fuerzan al transporte privado.

suponer aprovecharse de algo de lo que no puede escapar el sujeto, para que la Hacienda Pública obtenga una fácil recaudación alejada de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Fomentese el desarrollo del ferrocarril y del transporte marítimo todo lo posible y no dejando zonas privadas de un desarrollo efectivo de aquel. Prohíbese la circulación rodada particular en las zonas o núcleos más frágiles o de mayor contaminación. Prohíbanse ciertas actuaciones contaminantes. Establézcanse limitaciones. Auméntense considerablemente las ayudas a la investigación y producción de vehículos y carburantes menos contaminantes, hasta que se llegue a hacer a los mismos asequibles y viables para todos. A lo que no se puede llegar es a aberraciones ilógicas cargando fiscalmente de una forma irracional productos de los que no se puede prescindir en formas de vida que, paradójicamente, se quieren promocionar o defender su mantenimiento. Pensemos, así, en la defensa de las zonas agrícolas o rurales dentro de la Unión Europea y del paradójico peso fiscal desproporcionado que deben soportar en un elemento allí más que esencial como son los carburantes.

La forma en que se ha llevado hasta la fecha la vinculación de las ideas de fiscalidad y medio ambiente no ha sido la más correcta, justificando en el fondo en su contrapartida económica actuaciones lesivas del mismo. Es más, la trayectoria pública medioambiental no ha sido nada correcta, intentando con un rápido lavado de imagen corregir grandes errores silenciados del pasado. Hablamos de una política en materia de medio ambiente errónea no solo en sede de fiscalidad.

Por todo ello, los ejemplos que se exponen en este trabajo no deben ser tomados como un desprecio por la perspectiva de la protección del medio ambiente, pues no habría nada más lejos de la realidad en mi intención. Entiendo, no solo en el plano fiscal, que se puede mejorar y mucho la política medioambiental y su gestión económica. Es más, defendiendo un fortalecimiento de la misma que, por otra parte, nunca deberá servir para justificar situaciones irracionales en materia tributaria, ni desde una perspectiva nacional, ni desde una perspectiva comunitaria.

III. LA CONCRECIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL MÁXIMA

Para determinar la cuantía de un límite en relación con la imposición sobre el consumo, es necesario partir de que este debe ser, en principio, un límite general, es decir, en relación o válido para la generalidad de los productos y servicios, sin perjuicio de otros posibles límites especiales, en función de la toma en consideración de ciertas circunstancias particulares o excepcionales. Así, tratándose de bienes y servicios de primera necesidad, o sea, bienes y servicios sin los cuales no se puede sobrevivir, es lógico que el límite se encuentre por debajo de un límite general. Piénsese, por ejemplo, en alimentos y sustancias sin las cuales no es posible la vida humana. Es decir, tratándose de bienes y servicios de primera necesidad, el respeto a los principios constitucionales de justicia tributaria nos obligaría a respetar un límite inferior al posible límite general que en relación con la imposición sobre el consumo se debería fijar atendiendo al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

Pues bien, en atención a este principio, la imposición sobre el consumo se debería mover por debajo de un determinado límite general, porque, de no ser así, podría estarse restringiendo indebidamente las posibilidades reales de acceso a la adquisición de los bienes y, de esta forma, las posibilidades de acceso a la propiedad de los mismos. Sin poder acceder a la propiedad o adquisición de los bienes, en principio, no se pueden consumir estos. Volvemos a ver la conexión de este problema con el respeto del derecho a la propiedad privada. Sin el respeto de ese límite general se violarían tanto el mantenimiento de la propiedad privada, como las posibilidades de acceso a la misma, desde una perspectiva de rigor conceptual.

Si para consumir –lo que normalmente implica adquirir la propiedad de lo que se consume– uno debiese destinar al consumo una cantidad de unidades monetarias de su patrimonio en medida tal que la carga impositiva con la que se queda el Estado es superior al valor económico de los bienes que se integran en su patrimonio, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, pues se estaría lesionando el derecho de propiedad privada tanto en relación con su mantenimiento, como en relación con su adquisición. Consumiendo, el Estado se llevaría más de lo que nos quedaría, o, dicho de otro modo, adquiriendo, el Estado se llevaría más de lo que recibimos. Pensemos aquí en una adquisición de la propiedad sobre productos en un sentido amplio, pues casi todos los productos son en rigor y realmente objeto de propiedad. Es decir, no nos movamos aquí con un esquema tradicional limitado en materia de propiedad, pensando, como se hace normalmente al oír ese concepto, en la propiedad sobre inmuebles, que no es el mejor ejemplo para ilustrar la problemática que se quiere poner aquí de manifiesto.

En función de lo expuesto, el límite entendemos que debería fijarse en la no superación de un porcentaje del 100 % del valor del bien²³. Y, de cara a una viabilidad práctica en su aplicación, por elevado que sea y dada la tradición impositiva que ha venido rigiendo en nuestro ámbito, sería útil aplicarlo tomando en consideración solo la imposición sobre el consumo. Mezclarlo, en una primera aproximación, con los porcentajes de imposición sobre la renta y el patrimonio, donde juegan tipos de gravamen progresivos, haría inviable su aplicación, dado que en estos otros impuestos sus tipos de gravamen determinan un porcentaje de tributación en función de la capacidad económica de cada sujeto individualmente considerado. Todo ello sin perjuicio de alguna consideración adicional que debamos hacer en relación con esos otros índices de capacidad económica posteriormente, especialmente con respecto a la renta.

Así pues, centrándonos en la imposición sobre el consumo, planteándonos la carga fiscal que puede soportar un determinado producto, debemos entender que esta no podrá ser su-

²³ Aunque en relación con un tributo con una naturaleza muy particular y bien distinto de los impuestos que aquí nos vienen sirviendo de ejemplo, SOTRES MENÉNDEZ destacó que un «tipo del 115 % del precio indicativo de la leche, reviste un claro carácter confiscatorio» («Nuevo régimen de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos (sistema de cuotas lecheras)», en *Gaceta Fiscal*, núm. 125, 1994, pág. 186). En similar sentido se pronunció FALCÓN Y TELLA con relación al mismo tributo, señalando que «es evidente que un impuesto del 115 % es contrario a la capacidad contributiva, ya que resulta confiscatorio» («La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», cit., pág. 5).

perior al 100%²⁴, de forma que la carga fiscal que soporte el consumidor final de un producto no pueda ser superior a las cantidades que, por otros conceptos, esencialmente el precio, pague por el mismo. Así, en esencia, el impuesto que pesa sobre un producto no puede ser superior al precio del mismo.

Si un producto tiene un precio de 50, los impuestos indirectos que se acumulen sobre el mismo no deberían ser superiores a 50. De no ser así, se estaría destinando, ante el consumo, más unidades monetarias al Estado que a nuestra economía particular, violándose el derecho a la propiedad privada. De este modo, si no se respetase ese límite del 100 % se limitaría el acceso a esta, pues deberíamos destinar más unidades monetarias a la imposición que las correspondientes al valor que entra en nuestro patrimonio y saldría de este más del doble del valor de lo que vuelve al mismo.

Si, por ejemplo, para adquirir un determinado producto necesitásemos 100 unidades monetarias y 51 correspondiesen a la carga fiscal que soporta el producto y 49 al precio real del mismo sin impuestos, para adquirir tal producto saldría de nuestro patrimonio más del doble de lo que vuelve al mismo, aunque sea para su posterior consumo. Y ello por motivos fiscales. Esto es lo

²⁴ En un alarde de inspiración, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 9 de su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014), señala que sería «evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100% de la renta». Lo que sucede es que esa «perogrullada» la manifestó el Tribunal Constitucional en materia de imposición sobre la renta, mientras que el límite del 100% del que hablamos aquí sería un límite en materia de imposición sobre el consumo. El límite del 100% no podría jugar de la misma manera en materia de imposición sobre la renta y en materia de imposición sobre el consumo. Una tributación del 100% en la imposición sobre la renta, obviamente en hipótesis de laboratorio, privaría al sujeto de cualquier renta que después hubiese podido destinar al consumo, con lo cual se cerraría, en función de ello, la posibilidad de una posterior imposición sobre el consumo. De todos modos, en la práctica, aunque no se haya concretado en un determinado porcentaje, lo que está claro es que para no considerar la imposición sobre la renta como confiscatoria el tipo de gravamen debería estar bastante por debajo de ese límite del 100%, mientras que la imposición sobre el consumo, aun sin llegar a este límite, podría moverse, para ciertos productos, por encima del límite que se pudiese establecer para la imposición sobre la renta. Por otra parte, en materia de imposición sobre la renta, la existencia de un mínimo exento (plasmado de una u otra manera, según el sistema fiscal de que se trate), ante un hipotético tipo de gravamen del 100%, haría que la tributación efectiva siempre estuviese por debajo de ese porcentaje, por muy alta que fuese, a lo que habría que añadir el juego, en el mismo sentido, de los otros tipos más bajos, dentro de la hipotética escala de tipos de gravamen. Pero, al margen de todo ello, tipos de gravamen muy altos en la imposición sobre la renta desincentivarían la producción y tendrían unos efectos económicos difícilmente pensables. De todos modos, parece excesivamente simplista el hecho de que el Tribunal Constitucional se permita decir que una tributación del 100% en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sería confiscatoria. Ante tal pronunciamiento del Tribunal Constitucional, YEBRA MARTUL-ORTEGA señala lo siguiente: «Lo que argumenta resulta obvio. Solo en un Estado dictatorial cabe pensar que a uno se le despoje de sus rentas y propiedades o se ponga una tarifa del 100% y eso cabe pensarlo respecto a unos pocos, pero no a todos. Un impuesto de ese tipo se cobraría una vez nada más, puesto que al año siguiente no habría rentas ni propiedades para pagar, suponiendo que sobreviviera el sujeto pasivo» (*Constitución Financiera Española. Veinticinco años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 191). Y es que parece sorprendente que un órgano como el Tribunal Constitucional realice unas consideraciones como las vertidas en la citada Sentencia 150/1990, consideraciones que SÁNCHEZ SERRANO califica de «peregrinas y pintorescas» (*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, I, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 566, nota 97). En todo este tema debemos pensar siempre no solo en la carga fiscal provocada por un impuesto, sino también y esencialmente en las situaciones de plurimposición, en cuanto acumulaciones de impuestos sobre un mismo objeto de gravamen.

que se debería considerar confiscatorio por atentar contra el principio constitucional de no confiscatoriedad del sistema tributario, no respetándose el derecho a la propiedad privada.

Obviamente, estamos hablando de un límite extremo dentro de una dimensión constitucional. Estamos hablando de un límite de justicia dentro de la lógica constitucional. Pero desde una perspectiva de política económica y de lógica económica qué duda cabe de que la economía de cualquier país y la economía de la propia Unión Europea se vendrían abajo si la fiscalidad de todos los consumos o de la mayoría de los consumos se ajustase o acercase a ese límite general del 100%. Lo lógico, habitual y necesario económicamente es que la mayoría de los consumos soporten una carga fiscal que se mueva muy por debajo del 100%, como realmente sucede.

Ahora bien, esto no quita la necesidad de ese límite para que la Hacienda Pública no se cebase indebidamente en la presión fiscal sobre determinados consumos de los que hoy día realmente no se puede prescindir. Los legisladores tributarios nacionales y las instituciones comunitarias deben respetar ese límite, para no caer en la injusticia de una presión fiscal irracional sobre determinados consumos de los que, en nuestro actual nivel de desarrollo, no se puede prescindir, afectando tanto a sujetos de elevada capacidad económica global, como a sujetos para los que esta es baja, en el sin sentido de una tradición en la imposición indirecta. Y todo ello prescindiendo de abusivas utilidades del expediente de una extrafiscalidad en determinadas ocasiones solo parcialmente real.

En otros supuestos la posibilidad de utilización del expediente de la extrafiscalidad es real, lógica y viable. Ello unido a la dimensión de que se trate en ocasiones de consumos en cierta medida superfluos o innecesarios podría legitimar, ante ciertas contadas situaciones, que se pudiese superar el referido límite del 100% fijado en relación con consumos necesarios. Una cosa es el consumo por placer, por decirlo de alguna manera, por muy «enganchado» que se esté al mismo, y otra muy distinta el consumo en el que juega mayormente un elemento de necesidad.

Por ejemplo, no se puede poner a un mismo nivel el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas de alta graduación y el consumo de los carburantes necesarios para la circulación rodada habitual. Quizás en relación con los primeros la mayoría de la sociedad o, por lo menos, «un buen padre o una buena madre de familia» no tendría tanto inconveniente en aceptar como legítima, en un plano de lógica constitucional de justicia, una tributación por encima del 100%, como con respecto al consumo de carburantes, donde ya el límite del 100% le parecerá alto, aunque un respiro en comparación con las situaciones que se han venido dando²⁵, sobre todo si para su vida normal y cotidiana no puede prescindir del vehículo propio al no disponer en su ámbito de unas redes de transporte público que cubran sus necesidades.

²⁵ En relación con la carga fiscal que soportan los carburantes, sería necesario partir de los niveles mínimos de imposición establecidos en las Directivas de la Unión Europea y sumar la elevación de la tributación añadida por los Estados con relación a la imposición sobre los hidrocarburos. También habría que añadir la carga fiscal que representa el IVA, aplicándose este sobre el precio del producto y sobre las cuotas de la imposición sobre hidrocarburos (a tal efecto, en nuestro ordenamiento tributario, cfr. el art. 78.dos 4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA).

Piénsese en quien vive en zonas rurales, que suelen ser las más necesitadas, donde no se dispone de transporte público a cualquier hora o con destino a cualquier sitio, frente a quien viva, por ejemplo, en una gran ciudad. O piénsese también en quien no tiene la suerte de trabajar en el centro de la ciudad y la única forma de llegar a su trabajo es con su propio vehículo. A quienes tienen estos problemas, que no son pocos si pensamos en las zonas rurales, no les exijamos el mismo esquema mental enquistado en quien tiene una boca de metro a pocos minutos de su casa y el transporte público puede cubrir todas sus necesidades. El gasóleo y las gasolinas son «necesarios» o «muy necesarios» para gran parte de la población en el actual nivel de desarrollo de nuestra sociedad. Cosa distinta pueden ser ciertos hidrocarburos menos esenciales, altamente contaminantes y más sustituibles, donde la extrafiscalidad pueda jugar abiertamente determinando una mayor presión fiscal.

La lucha contra la contaminación ocasionada por el consumo de hidrocarburos «normales» no se debe hacer, ni desde los Estados, ni desde las instituciones comunitarias, ahogando fiscalmente a los mismos. Eso no lo puede aceptar, ni moralmente, quien tiene una buena posición económica en función de su cargo, ni mucho menos quien viaja en vehículo oficial, por muy al uso que esté el recurso a la frase de que alguien tiene que asumir la responsabilidad de las decisiones poco agradables.

Frente a esa falsa extrafiscalidad, pues en poco ayuda a la solución de los problemas que pretende combatir, la lucha contra la contaminación por carburantes se debería hacer de otra forma. Se debería incentivar en mayor medida con subvenciones directas, por altas que estas tengan que ser, la investigación y producción de biocarburantes y carburantes menos contaminantes y de vehículos aptos para su uso, a precios accesibles incluso a sujetos de baja capacidad económica. Cuando cualquier sujeto pueda acceder a precios asequibles a vehículos no contaminantes y tales vehículos den unas prestaciones en cierta medida similares a las de los actuales, entonces estará legitimada una presión fiscal elevada sobre el gasóleo y las gasolinas; mientras no.

Mientras ese nivel de desarrollo tecnológico y de producción industrial no llegue, la solución no es ahogar fiscalmente el gasóleo y las gasolinas. Y no sirve siempre el argumento de la posibilidad o necesidad de la utilización del transporte público frente al privado, pues eso no es real en muchos casos y en la mayoría de las zonas de nuestro territorio; sobre todo es falso en las zonas menos desarrolladas y más necesitadas. Solúciónese, pues, el problema con mayores ayudas y subvenciones directas a la investigación y producción de biocarburantes o carburantes menos contaminantes y de vehículos aptos para los mismos, con unas prestaciones similares a las de los vehículos actuales –por lo menos similares a las de los de gama baja– y a precios accesibles incluso a los sujetos de baja capacidad económica. Subvenciones que deben venir tanto de la Unión Europea como de los Estados miembros.

Baste todo esto como ejemplos para distinguir unos productos a los que, de una u otra forma, no se les puede quitar el calificativo de necesarios, de otros en relación con los cuales se puede prescindir de tal calificativo. Con relación a los primeros se legitimaría totalmente la garantía de un límite máximo del 100% en relación con su imposición, desde una perspectiva de justicia y lógica constitucional, mientras que el expediente de la extrafiscalidad puede justificar en algunos casos con relación a los segundos situaciones extremas en que ese límite se amplíe o crezca a un

porcentaje superior. Pero aun en estos otros casos en que el límite se pudiese entender que podría sobrepasar el 100 %, tampoco podría ir mucho más allá. Es decir, aunque existiesen circunstancias lógicas amparables constitucionalmente que permitiesen ante ciertos productos excepcionalmente una tributación por encima del 100 %, tal tributación tampoco podría ir mucho más allá. Ello en función de que aquí se estarían destinando al consumo medios monetarios procedentes de unas ganancias que ya han tributado en la imposición sobre la renta.

Con similares esquemas lógicos, si en relación con un determinado sistema fiscal²⁶, entiésemos que en la imposición sobre la renta, sumados todos los impuestos que incidan sobre esta, no pueda existir una tributación superior al 50 % para no ser confiscatoria, a ella se debería sumar la imposición sobre el consumo. En materia de imposición sobre la renta, para que no exista confiscatoriedad y se respete el derecho a la propiedad privada, el límite impositivo no sería del 100 %, sino que debería ser del 50 %. Si de la renta que recibiese un sujeto los poderes públicos se quedasen con más del 50 % de la misma, prevalecería lo público sobre lo privado, dejando vacíos de contenido los referidos mandatos constitucionales. Con la reforma de la imposición sobre la renta que entró en vigor en España el 1 de enero de 2012, existen contribuyentes cuya tributación supera este límite del 50 %. Ahora bien, en materia de imposición sobre el consumo el límite debería ser del 100 % del precio del producto antes de impuestos, para que no prevalezca lo público sobre lo privado en el acceso a los bienes.

De todos modos, en ese sistema fiscal imaginario el 50 % sería un límite a la progresividad y la mayoría de los sujetos se moverían por debajo del mismo. Pero en situaciones extremas, combinando el límite del 50 % en relación con la imposición sobre la renta con el límite del 100 % con relación a la imposición sobre el consumo, nos podríamos encontrar con situaciones de laboratorio como la siguiente.

Un sujeto de elevada renta, que tributase a un tipo medio próximo al 50 % en la imposición sobre la misma y que desee realizar un consumo de los que soportasen la presión fiscal más elevada, próxima al 100 %, podría encontrarse con una situación irracional. De 100 unidades monetarias que hubiese ganado, aproximadamente 50 habrían tributado por la imposición sobre la renta y 50 las podría destinar al consumo apuntado. De estas 50 destinadas al consumo 25 podrían corresponder al valor de lo que va a adquirir para poder consumirlo y 25 podrían corresponder a los impuestos que soportaría ese consumo. De manera que de 100 que ganaba como renta, solo disfrutaba realmente lo equivalente a un valor de 25, con lo cual en ese caso extremo de laboratorio la tributación global por el sistema fiscal podría llegar a un 75 % por esas 100 unidades monetarias.

Es una hipótesis extrema, que simplemente queremos utilizar para hacer ver que aun en aquellos supuestos en los que consideramos que la extrafiscalidad y, si se quiere, cierta toma en consideración del elemento lujo, pudiese justificar para el consumo de determinados productos excepcionales una presión fiscal superior al referido límite del 100 %, tal presión fiscal superior

²⁶ Podríamos tomar en consideración al respecto el pronunciamiento del Tribunal Constitucional alemán en relación con el límite de la imposición en su país.

no podrá ir mucho más allá de tal límite o ser muy superior al mismo, porque conjugada con una elevada presión fiscal sobre la renta en casos particulares de sujetos de elevada capacidad económica se podría llegar a una presión fiscal global del sistema tributario que llegase a unos niveles desorbitados, aunque en supuestos excepcionales.

De otro lado, en aquellos supuestos en los que la base imponible se determina en términos monetarios, partiendo esta esencialmente del precio del producto, de forma que el tipo de gravamen consista en un tanto por ciento de la misma, resultaría más fácil la aplicación del límite descrito en el apartado anterior. Ahora bien, en aquellos supuestos en los que la base imponible no se determina en función del precio, sino en términos no monetarios, resultaría algo más difícil la aplicación del límite anterior. Se trataría de impuestos en los que la base imponible consistiese en el número de unidades, en el volumen de producto, en el peso de este, en su poder energético, o en cualquier parámetro similar no monetario. En estos impuestos el tipo de gravamen viene a consistir en una cantidad de dinero por un determinado número de unidades de producto, de volumen de este, de peso del mismo, etc.

Tratándose de bases imponibles fijadas en términos monetarios, la cuota resulta fácilmente comparable con la base imponible, de manera que se pueda comprobar si aquella supera el 100 % de esta. En realidad si se tratase de un único impuesto bastaría con fijarnos en el porcentaje del tipo de gravamen, viendo si es o no superior al 100 %. De esta manera, consistiendo en tales supuestos la base imponible principal o esencialmente en el precio, se puede ver si la carga fiscal que pesa sobre el consumo del producto es o no superior a ese límite. Si son varios los impuestos que inciden sobre el consumo del producto y todos ellos parten de bases imponibles monetarias, fijadas esencialmente a partir del precio de aquel, habría que sumar las cuotas de todos ellos para determinar la carga fiscal que pesa sobre el producto²⁷. La suma de las cuotas de todos los impuestos que incidiesen no debería superar el 100 % del precio del producto.

Tratándose de una carga fiscal que va a ser soportada por el consumidor final debemos partir del precio del producto en la última fase del proceso de producción o distribución de este, fase en la que el producto llega a aquel.

Cuando se trata de impuestos en los que la base imponible no se determina en términos monetarios, habrá que fijarse también, obviamente, en el precio del producto en la última fase del proceso de producción o distribución del mismo, es decir, en el precio que paga el consumidor final. Se trataría de un precio general para el producto, es decir, el precio medio de mercado, no pudiendo atenderse al precio cobrado a cada contribuyente en particular por circunstancias particulares, pues eso haría prácticamente inviable la puesta en marcha de la aplicación del referido límite.

Habría que comparar la cuota con el precio del producto y comprobar que aquella no represente más del 100 % de este. Ahora bien, los tipos de gravamen suelen permanecer más cons-

²⁷ No bastaría con sumar los porcentajes de los tipos de gravamen de todos los impuestos si estos se aplican en distintas fases del proceso de producción o distribución del bien o servicio, pues en cada fase cambiaría el precio de referencia.

tantes que los precios. Los tipos de gravamen, en la práctica, no suelen variar más de una vez al año, normalmente a través de las modificaciones introducidas por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, en virtud de la habilitación de la Ley tributaria a la Ley presupuestaria²⁸.

Así, puede cambiar, con relativa facilidad para el legislador, el tipo de gravamen anualmente, pero, frente a ello, los precios pueden variar caprichosamente con más facilidad, en función de las situaciones de mercado, siempre que no se trate de precios fijados administrativamente por los poderes públicos, en cuyo caso el precio lo determinarían estos. Pero, como decimos, tratándose de precios libres, solo sometidos a los vaivenes del mercado, pueden cambiar en cualquier momento.

Puede suceder que el legislador tributario haya establecido unos tipos de gravamen en función de los cuales la carga fiscal no sea superior al precio del producto en ese momento de su establecimiento, pero que la bajada del precio haya hecho que la carga fiscal se haya quedado por encima de aquel. Si el precio baja, el tipo de gravamen y, así, la cuota podrían quedar descompensados frente a aquel. Por ello, deben existir mecanismos de ajuste más o menos rápido de los tipos de gravamen a las bajadas del precio. Ello se podría hacer a través del decreto-ley. Pero, para prevenir esos cambios, el legislador debería no fijar una carga fiscal demasiado próxima al precio, sino bastante más baja, de forma que cuando baje el precio la carga tributaria no quede demasiado alta con respecto al nuevo precio. Así, la carga fiscal siempre deberá ir más baja con respecto al límite, para que se pueda jugar con un cierto margen, de manera que no haya que proceder por vía de urgencia a las reformas legislativas necesarias para la reducción de los tipos de gravamen.

Y lo mismo se podría decir con respecto a las instituciones comunitarias en relación con las directivas de armonización fiscal, que también deberán jugar con cierto margen, siempre bastante por debajo del límite —si es que quieren aproximarse a este—, para prevenir cualquier bajada de precios que descompense la relación entre la carga fiscal y el precio, que es la que hace que se respete el límite. Ello sin perjuicio de que las instituciones comunitarias también deban proceder con la correspondiente celeridad a las reformas normativas que sean necesarias para el respeto a ese límite.

Pero siempre, como decimos, tanto el legislador estatal como las instituciones comunitarias deberían no aproximarse demasiado al límite, jugando bastante por debajo para que un cambio brusco de los precios a la baja no provoque repentinamente una situación que suponga el no respeto del citado límite. Es decir, que se juegue con un margen que, como diría un castizo, no determine que el legislador se pille los dedos, ante una bajada de precios. Ello sobre todo cuando se trata de precios muy cambiantes, en función de circunstancias más o menos imprevisibles. Aunque el simple dato de saber que se trata de productos con precios muy cambiantes ya reclama cierta previsión, consistente en jugar siempre con un amplio margen por debajo del límite. No actuar así supondría una labor de creación normativa irresponsable y temeraria.

Retomando la idea de la complejidad en la aplicación del estudiado límite, sobre todo cuando se trata de impuestos con bases imponibles no monetarias, debemos destacar que pueden incidir

²⁸ Cfr. el artículo 134.7 de la Constitución.

sobre un determinado producto varios impuestos con bases imponibles no monetarias o al mismo tiempo impuestos con bases imponibles no monetarias e impuestos con bases imponibles monetarias. Las distintas posibilidades de acumulación de impuestos, con las citadas formas de cuantificación de sus bases imponibles, aportan un elemento adicional de complejidad a la problemática descrita.

Dejando a un lado lo anterior, debemos volver sobre dos ideas expuestas, para aclarar hasta dónde confluyen y hasta dónde no, eliminando posibles erróneas apariencias. De un lado, hemos hablado de un 100% del precio del producto, antes de impuestos, como límite a la imposición sobre el consumo. De otro, hemos puesto de manifiesto el alto coste económico que soportan los consumidores en relación con los carburantes, en función de la carga fiscal que existe sobre estos. También hemos apuntado que, frente al IVA, cuyos tipos de gravamen se fijan en un tanto por ciento de la contraprestación satisfecha, en los impuestos específicos sobre los carburantes los tipos de gravamen se fijan, esencialmente, en una cantidad por volumen de producto.

Con todo ello se quiere dar la impresión de que lo que se propone es que en los impuestos específicos sobre los carburantes se pasase a establecer tipos de gravamen consistentes en un tanto por ciento del precio. Esta no sería una medida acertada, pues cuando se disparasen los precios del petróleo eso multiplicaría también la presión fiscal sobre los carburantes habituales. Cuando hablamos del referido límite del 100% lo hacemos en el sentido de que tal porcentaje debe servir para poner en evidencia que la carga fiscal sobre los carburantes, aunque fijada en una cantidad por unidad de volumen, debe establecerse con suficiente margen por debajo de ese límite. Y ello buscando una prudencia económica, dado que cuanto más alta sea la carga fiscal sobre los carburantes, peor es el mensaje o imagen que se transmite a los países productores de petróleo, pues si a estos se les hace ver que los consumidores pueden asumir una alta presión fiscal sobre los mencionados productos, tales países pueden entender que también podrán asumir la elevación del precio del petróleo fruto de sus recortes de la producción. Así, los productos de precios muy altos e inestables no son los más adecuados para soportar una elevadísima fiscalidad, como sucede con los combustibles habituales.

IV. LA RACIONALIDAD IMPOSITIVA

El principio de no confiscatoriedad aparece en el artículo 31.1 de nuestra Constitución predicado del sistema tributario, por lo que el mismo jugaría en relación con tal sistema en su conjunto. Pero, al mismo tiempo, hemos visto la vinculación existente entre las ideas de no confiscatoriedad en materia tributaria y de propiedad privada. La interpretación de las mismas siempre deberá realizarse desde la perspectiva de la justicia, pues esta, a partir del calificativo de «justo» que aparece expresamente en el citado precepto de la Constitución, se convierte en un valor invocable en sí mismo en materia tributaria, resolviendo posibles dudas en la articulación de los demás principios en juego. Pero, por muy indeterminada que pueda ser en sí la idea de justicia, hay ciertos elementos de los que es obvio que no se puede prescindir en su concreción, como puedan ser las ideas de lógica y racionalidad. Lo justo será siempre más difícil que aparezca como ilógico o irracional.

Como decimos, con relación al ordenamiento tributario se habla en nuestra Constitución de «sistema» y de «justo». Tales exigencias contenidas en el apartado 1 del artículo 31 del citado texto constitucional no podrán hacerse efectivas si no es desde la racionalidad en la estructuración de las distintas figuras tributarias.

En el análisis de la idea de racionalidad con respecto al sistema tributario es necesario partir de las consideraciones que realizó SAINZ DE BUJANDA, que no podemos sino recoger aquí, incluso en su literalidad²⁹. Distinguía este profesor entre una «racionalidad interna» y una «racionalidad externa». Señalaba que «un sistema tributario solo es racional si, acreditada la racionalidad interna de cada figura tributaria, acierta a asociarla a su racionalidad externa, es decir, a su capacidad para combinarse armónicamente con las restantes modalidades de imposición que integran el conjunto». Destacaba este autor que «la racionalidad externa de un tributo consiste en su idoneidad para integrarse dentro del sistema, sin romper la racionalidad de este último, lo que acontece si cualquiera de las figuras impositivas que lo componen, al asociarse con las restantes, destruye los objetivos básicos del sistema, conculca los principios generales de justicia tributaria». Añadía que «la técnica para lograr esa racionalidad externa consiste en que el legislador, al establecer cada tributo, o al modificar sustancialmente uno preexistente, compruebe con rigor si puede ensamblarse sin violencia en el conjunto».

Todo esto llevaba a SAINZ DE BUJANDA a sentenciar que «la racionalidad no puede en modo alguno separarse del valor "justicia", ni de otras exigencias –seguridad, certeza– asociadas a ella». Así, señalaba este autor que «un sistema tributario, en efecto, solo es racional si es justo, y solo puede ser justo si se adecua a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho, de raigambre iusnaturalista». Las palabras que hemos recogido de este profesor expresaban consideraciones que, como diría un castizo, no tienen desperdicio.

Ante las dos perspectivas de la racionalidad mencionadas, interna y externa, es esta última la que más directamente se conecta a la idea de sistema, aunque ninguna de las dos puede desconocerse, obviamente, en la construcción del sistema tributario.

Si verdaderamente queremos que el sistema tributario sea precisamente eso, sistema, no puede consistir solo en una acumulación de figuras, sino en un entrelazado armónico de las mismas. En la medida en que no sea una mera suma de tributos, sino un conjunto armónico de estos, será mayor la racionalidad y, en función de ello, como hemos visto, también será mayor la justicia, que debe presidir el ordenamiento tributario.

El análisis de si un sistema tributario en su conjunto es confiscatorio o si atenta contra la capacidad contributiva global del sujeto puede resultar difícil. El análisis de estos problemas debe

²⁹ *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, págs. 5 a 15.

partir de la conformidad con los principios constitucionales de justicia tributaria de cada figura impositiva en particular. De ahí se debe pasar al análisis de la conformidad con la Constitución de las confluencias de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica y, así, de los casos de plurimposición sobre un mismo objeto de gravamen.

Del análisis de un impuesto pasaríamos al de varios confluentes entre sí. Esto nos irá permitiendo un examen y una contemplación más estricta y rigurosa de la justicia del sistema tributario en su conjunto. Como resultado de ello se podrían poner de manifiesto casos concretos de inconstitucionalidad o entender que no se dan. Pero lo que sí se revelaría serían contables supuestos que, aun manteniéndose en los límites estrictos de una literalidad constitucional, rozarían el límite de la racionalidad, sistematicidad, buena técnica y orden del sistema tributario en su conjunto.

Así pues, entendemos que una técnica útil para el análisis de la racionalidad y constitucionalidad del sistema tributario es comenzar por el análisis de la racionalidad y constitucionalidad de cada figura impositiva y de ahí pasar al análisis de las implicaciones de oportunidad técnica y constitucionalidad de los casos de plurimposición, en cuanto confluencias concretas de impuestos, contribuyendo así a la comprensión y consideración más racional del sistema tributario en su conjunto.

Puede suceder que cada figura del sistema tributario, aisladamente considerada, responda aparentemente al principio de capacidad económica. Pero el sistema tributario en su conjunto, ante irracionales acumulaciones de impuestos, podría llegar a suponerle al sujeto una contribución a los gastos públicos superior a la que se debería corresponder con su capacidad económica global, llegando a límites confiscatorios. De ahí la forma de actuar que se propone.

De otro lado, señala MOSCHETTI que «elementos de la racionalidad son la coherencia entre los fines que el legislador se ha prefijado y los medios utilizados para alcanzar tales fines, la coherencia entre las singulares disposiciones y el sistema en el que las disposiciones están situadas, la proporcionalidad entre medios y fines, la proporcionalidad entre el sacrificio de un valor jurídico y la satisfacción de otros valores jurídicos»³⁰. Pues bien, cuando el legislador persigue una aparente finalidad extrafiscal muchas veces desemboca en una situación irracional, cuando los medios utilizados no sirven para alcanzar dicho objetivo, tal y como hemos tenido ocasión de apuntar.

Así pues, las ideas de racionalidad y justicia deberán presidir la interpretación de las ideas de no confiscatoriedad y de propiedad privada en materia tributaria. De esta forma, la aplicación de estas ideas que no resulte racional difícilmente se podrá considerar justa.

Resulta muy difícil determinar si el sistema tributario en su conjunto es o no confiscatorio. En función de todo lo expuesto, una tributación por todos los impuestos (no solo los directos) superior al 50 % de la renta total del sujeto empezaría, en principio, a romper con los esquemas de lo que hoy la conciencia social reconocería como racional.

³⁰ «La razionalità del prelievo ed il concorso alle spese pubbliche», en *Le ragioni del Diritto Tributario in Europa* (Giornate di Studi per Furio Bosello), Università di Bologna, 2003, pág. 4, en www.berliri.giuri.unibo.it.

Pero, como decimos, aplicar ese límite del 50 % al sistema tributario en su globalidad puede resultar muy difícil, ante la gran variedad de situaciones que se pueden dar en la práctica y sobre todo al combinar la imposición directa con la indirecta. Puede que un sujeto tenga una tributación global superior al 50 % de sus rentas y que en su vida no efectúe actos de consumo que le supongan soportar por estos una carga tributaria superior al valor de lo que adquiere para consumir. También podemos encontrar otros sujetos en relación con los cuales su tributación global por todos los impuestos directos e indirectos no supere el 50 % de sus rentas y que para los mismos sí sea habitual la realización de actos de consumo en los que la carga tributaria soportada por estos es superior al valor de lo que adquieren para consumir, de un modo u otro.

Por todo ello, en la búsqueda de la delimitación del principio de no confiscatoriedad, buscando esa racionalidad de la que hemos hablado, construyendo el esquema de un sistema tributario justo, debemos comenzar por el análisis de cada figura tributaria y de las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de riqueza. Y, en atención a esa racionalidad, ni el sistema tributario en su conjunto, ni cada impuesto aisladamente considerado, ni las situaciones de acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica podrán resultar confiscatorios o atentatorios contra el derecho a la propiedad privada en su respeto en materia tributaria.

Por ello, la lucha contra las situaciones de no confiscatoriedad en materia tributaria, entendiendo el respeto a la idea de propiedad privada de la forma más racional posible, debe comenzar por un análisis de cada figura impositiva, determinando su confiscatoriedad o no y, de ahí, si es que aisladamente no resultasen confiscatorias, pasar a las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de riqueza, determinando igualmente si resultan o no confiscatorias. Y una vez determinada su confiscatoriedad estaría clara su inconstitucionalidad, aunque el sistema tributario en su conjunto no llegase al límite descrito *supra*. Y, frente a ello, si el sistema tributario en su conjunto, en una amplia generalidad de contribuyentes, superase el citado límite, el mismo adolecería en gran medida de ser confiscatorio y, así, inconstitucional, aunque sus impuestos o acumulaciones parciales de estos no diesen esa imagen por separado.

Concretando todas las ideas expuestas y al margen de lo que pueda suponer el sistema tributario en su conjunto, la imposición sobre ciertos consumos por sí misma ya podría resultar confiscatoria. Así pues, ante el consumo de cada tipo de bienes en particular, debemos proceder determinando si cada impuesto aisladamente considerado puede resultar confiscatorio y si las acumulaciones de impuestos, es decir, si las situaciones de doble imposición o plurimposición, sobre cada consumo en particular pueden resultar confiscatorias. Para ello, ni cada impuesto aisladamente considerado, ni las acumulaciones de impuestos sobre el consumo de un determinado tipo de bienes pueden representar una carga tributaria superior al valor de lo que entra en el patrimonio del sujeto, que es lo que puede ser consumido. Una violación de este límite supone romper con el respeto racional a la idea de propiedad privada. Para consumir saldría del patrimonio del sujeto más del doble de lo que vuelve al mismo. Para adquirir algún tipo de bien para consumirlo, la Hacienda Pública se llevaría más de lo que vale lo que adquirimos, con lo cual la propiedad sería más pública que privada. Se trataría de algo irracional y, como tal, claramente injusto. Ahí es donde entendemos, en función de todo lo expuesto, que se debe concretar el límite de la no confiscatoriedad en materia

de imposición sobre el consumo y, así, del respeto al derecho de propiedad privada en este sector de la imposición, analizándose, no solo con relación al consumo en general en su globalidad, sino también con relación al consumo de cada tipo de bienes, cuya imposición, por sí misma, podría llegar a ser calificable de confiscatoria y, en función de ello, de inconstitucional.

V. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO COMO RESPONSABILIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA

Las instituciones de la Unión Europea se presentan como responsables en gran medida de la intensidad alcanzada por la imposición sobre el consumo. Esta representa el ámbito esencial, más importante o más desarrollado, dentro de su armonización fiscal. Dentro de los impuestos que inciden sobre el consumo destacan el IVA, como Impuesto general sobre el consumo³¹, y los Impuestos Especiales, sobre consumos específicos. Tanto el IVA como la casi totalidad de los Impuestos Especiales se encuentran armonizados conforme a directivas de la Unión Europea³².

En todos los Estados miembros de esta debe aplicarse el IVA. Este no es totalmente idéntico en todos ellos, sino que de las instituciones de la Unión Europea han emanado una serie de directivas, que contienen unas directrices a las cuales cada Estado debe ajustar su IVA nacional. Cada Estado tiene su propia ley reguladora del IVA y el IVA de cada Estado es similar a los del resto de Estados miembros, pero no idéntico. El IVA no está totalmente armonizado y, entre las cuestiones en las que el IVA puede variar, dentro de ciertos límites, de un Estado a otro se encuentra la cuantía de sus tipos de gravamen.

Así pues, en las directivas de armonización fiscal se establecen unos objetivos o directrices a cumplir o seguir, que son plasmados, con cierto margen de libertad, por los Estados miembros en sus leyes nacionales, dentro de los límites y disposiciones marcadas por las instituciones de la Unión Europea.

La existencia del IVA en todos los Estados miembros se debe a un doble orden de motivos: de un lado, el IVA sirve de base a la articulación de un recurso propio³³ de la Unión Europea;

³¹ Aunque debemos recordar, por lo que concierne a nuestro Estado, que en las Islas Canarias y en Ceuta y Melilla no se aplica el IVA, siendo otros impuestos distintos los que inciden sobre el consumo en dichos territorios.

³² No es objeto de dicha armonización el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

³³ El IVA para los contribuyentes de los Estados miembros de la Unión Europea se presenta como un impuesto indirecto, del que es acreedor el correspondiente Estado. Bien es cierto que, como hemos apuntado, las legislaciones nacionales sobre el IVA son el resultado de una armonización fiscal realizada a través de directivas comunitarias y que este impuesto sirve de base, como decimos, a la estructuración de un recurso propio comunitario. Pero este recurso de la Unión Europea, en sí mismo, no tiene naturaleza tributaria, aunque parta en su articulación de la existencia y aplicación por los Estados miembros de un tributo, como es el IVA. Así pues, el IVA, que se presenta como un impuesto indirecto para el contribuyente comunitario, sirve de base para la articulación de un recurso propio de la Unión Europea, que de cara a esta consiste en una prestación que debe serle satisfecha por los Estados miembros, sin que pueda

de otro, y primordial, si se quiere conseguir un mercado único comunitario, es decir, si se quiere que el mercado comunitario funcione como un solo mercado y, así, como un verdadero mercado interior, es necesario que las normas fiscales esenciales que rijan en el mismo sean similares en todos los Estados miembros. Siendo el factor fiscal uno de los elementos esenciales que inciden sobre un mercado, si las normas fiscales que afectan al tráfico mercantil fuesen, a tal efecto, muy distintas en todos los Estados miembros de la Unión Europea, en la práctica nos podríamos encontrar con tantos mercados como leyes fiscales diferentes y, así, podríamos encontrarnos con tantos mercados como Estados miembros, con lo cual nos alejaríamos del objetivo de un solo mercado, un mercado único, un mercado interior. A ello debemos unir que con el IVA se consiguen objetivos de neutralidad fiscal y que con la armonización fiscal del lugar de realización del hecho imponible se evitan situaciones de doble imposición internacional, es decir, se evita que un mismo acto sea gravado a la vez por distintos Estados miembros.

Pues bien, la Unión Europea es actualmente responsable de la existencia del IVA y de los Impuestos Especiales de Fabricación³⁴. Estos impuestos no se encuentran totalmente armonizados. Ahora bien, las instituciones comunitarias suelen establecer unos tipos mínimos de gravamen armonizados, de forma que en ciertos impuestos los Estados miembros deban aplicar como mínimo tales tipos de gravamen, de manera que se consigan determinados objetivos de competencia entre Estados, es decir, evitando que una diferencia muy acusada de tipos impositivos entre Estados miembros desplace ciertas actividades hacia unos, en perjuicio de otros.

Por encima de los tipos mínimos de gravamen fijados en las directivas de armonización fiscal, al tratarse precisamente de eso, de mínimos, obviamente, salvo que la Unión Europea establezca unos máximos, los Estados miembros podrán incrementar tales tipos de gravamen en sus leyes nacionales. Al mismo tiempo, en principio, siempre que no se trate de impuestos sobre el volumen de negocios similares al IVA, los Estados miembros podrán crear impuestos nacionales sobre consumos específicos³⁵, además de las accisas o Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto Especial sobre el Carbón, armonizados estos conforme a directivas de la Unión Europea.

afirmarse la naturaleza tributaria de tal prestación. Sobre este tema, destaca FALCÓN Y TELLA que «el IVA comunitario no es un tributo ni un recargo que venga a superponerse sobre el IVA nacional», señalando que «en el recurso IVA, lo mismo que en las contribuciones financieras, la Comunidad ostenta únicamente un derecho de crédito frente a los Estados miembros, a percibir determinadas cantidades» (*Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 308). De otro lado, MAMBERTO señala que «el IVA no es un tributo comunitario, en el sentido en que lo son los derechos aduaneros y los gravámenes sobre el azúcar, sino solo un impuesto nacional armonizado» («L'IVA come risorsa propria delle Comunità Europee», en *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 6, Parte I, 1981, págs. 1.519 y 1.520). En el mismo sentido, véanse WALLACE, H.: *Las finanzas de las Comunidades Europeas* (traducción de F. LOBO ALEU y A. MOLTÓ), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, págs. 110 y 111; y RUFÍAN LIZANA, D. M.: «Los ingresos de la CEE. Los recursos propios», en *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, 2.^a edición, Ediciones TAT, Granada, 1987, págs. 548 y 549.

³⁴ Además del Impuesto Especial sobre el Carbón.

³⁵ Cfr. el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO L 347, de 11 de diciembre de 2006), relativa al sistema común del IVA, que se corresponde con el antiguo artículo 33 de la Directiva

Cuando se trata de impuestos armonizados conforme a directivas de esta, los Estados miembros tienen el deber, en principio, de establecerlos en su territorio y de regularlos y aplicarlos conforme a las directrices recogidas en tales directivas. Junto a ellos, siempre que no se atente contra el Derecho de la Unión Europea, los Estados miembros podrán crear otros impuestos sobre consumos específicos.

Pues bien, es necesario plantearse, cuando la carga fiscal sobre el consumo de un producto pueda resultar confiscatoria, de quién es la responsabilidad de ello y, así, a quién le corresponde reducir los tipos de gravamen, a las instituciones de la Unión Europea o a los Estados miembros. Téngase en cuenta que estos están obligados a respetar lo dispuesto en las normas comunitarias, no pudiendo contravenirlas.

Antes de resolver el citado interrogante, debemos plantearnos también, ante una carga fiscal sobre un determinado producto que pueda resultar confiscatoria, si lo que se debe reducir es el IVA o el impuesto que grava ese producto específico. Entendemos que el impuesto específico debe ceder frente al impuesto general, como es el IVA, pues si se actuase sobre este se estarían, por decirlo de alguna manera, discriminando o diferenciando en su tratamiento ciertos consumos frente a otros, en la disciplina de ese Impuesto general, por motivos ajenos a este Impuesto en sí. Así, creemos que sobre lo que se debe actuar, reduciéndola, es sobre la carga fiscal que representa el impuesto específico que grava el consumo de un producto en particular. De esta manera, lo primero que habría que hacer es reducir el tipo de gravamen de dicho impuesto específico.

A su vez, es necesario determinar si ese impuesto específico se encuentra o no armonizado conforme a directivas comunitarias. Si ese impuesto específico, que entendiésemos como causante de una situación fiscal confiscatoria, no estuviese armonizado conforme a directivas comunitarias, la responsabilidad sería estatal y sería el correspondiente Estado miembro quien tendría que reducirlo, es decir, reducir su tipo o tipos de gravamen y, en su caso, suprimirlo, si por mucho que se redujesen sus tipos de gravamen no desapareciese esa situación confiscatoria.

Si ese impuesto específico se encuentra armonizado conforme a directivas comunitarias, habrá que ver si el correspondiente Estado miembro lo ha regulado en su ley nacional con un tipo de gravamen superior al tipo mínimo fijado por las directivas comunitarias; en tal caso, el Estado

77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones nacionales relativas al IVA, habiendo sido sustituida esta última directiva por aquella. Sobre ese artículo 33 pueden verse, entre otros, FALCÓN Y TELLA, R.: «La compatibilidad del IVA con otros impuestos indirectos. STJCEE de 19 de marzo de 1991», en *Impuestos*, núm. 8, 1992, págs. 83 y ss.; MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: «El concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en el artículo 33 de la Sexta Directiva: Consolidación de una interpretación jurisprudencial. Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de marzo de 1991 (Asunto C-109/90, N. V. Giant vs. Commune d'Overijse)», en *Noticias/CEE*, núm. 83, 1991, págs. 115 y ss.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del Impuesto*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 220 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Notas sobre el concepto de impuestos sobre el volumen de ventas en la Sexta Directiva», en *Noticias/CEE*, núm. 19, 1986, págs. 31 y ss.

deberá reducir tal tipo de gravamen hasta que desaparezca la situación confiscatoria, pudiendo ser necesario llegar hasta el mínimo fijado por las directivas comunitarias. Si el tipo de gravamen se ha fijado en el mínimo establecido en las directivas comunitarias o se ha reducido, en función de lo apuntado, hasta tal mínimo y aun así la situación fiscal sigue resultando confiscatoria, correspondería a las instituciones comunitarias la responsabilidad de reducir los tipos mínimos de gravamen previstos en las directivas de armonización fiscal.

Aquí estamos hablando de un deber o responsabilidad de reducir, cuando nos encontremos con la necesidad de actuar contra una situación derivada de normas ya existentes. Pero lo ideal sería que las autoridades nacionales y comunitarias no provoquen esas situaciones, es decir, que el legislador estatal y las instituciones comunitarias antes de crear una norma analicen si sus efectos van a resultar confiscatorios y, por tanto, no la creen o la creen con unos tipos de gravamen más reducidos. Lo que sucede es que el mal actuar en materia de creación normativa al que nos tienen acostumbrados tanto los legisladores estatales como las instituciones comunitarias nos hacen pensar en mayor medida que lo más probable, usual o habitual es que sea necesario actuar contra una situación normativa ilegítima ya existente.

La situación a resolver en función de los parámetros apuntados puede complicarse en la práctica en mayor medida. Así, podrían incidir al mismo tiempo tanto el IVA, impuesto general sobre el consumo, como un impuesto específico armonizado conforme a directivas comunitarias y, al mismo tiempo, otro impuesto específico de autoría puramente nacional. La solución habría que darla con los criterios de preferencia ya apuntados.

Pero no pensemos que tipos de gravamen aberrantes en cuanto excesivos solo los podemos encontrar en relación con bienes o productos objeto específico de impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias, que determinen una situación fiscal después incrementada en mayor o menor medida por los legisladores tributarios nacionales.

También podemos encontrar ejemplos de impuestos exclusivamente nacionales, que no hayan sido objeto de armonización fiscal, que por sí mismos pueden crear una situación confiscatoria en algún Estado miembro. Se trata de situaciones donde la responsabilidad es puramente estatal y no compartida entre el correspondiente Estado y la Unión Europea, aunque, en relación con esta, siempre esté presente, en principio, el IVA, como impuesto general sobre el consumo, armonizado conforme a directivas comunitarias. Pero, como decimos, a la hora de resolver tales conflictos, tal y como hemos apuntado *supra*, siempre se debe actuar primero sobre el impuesto que grave el correspondiente consumo específicamente y no sobre el impuesto general sobre el consumo.

Pues bien, fijándonos en la disciplina fiscal puramente nacional sobre el consumo específico de algún tipo de bienes, podríamos detenernos en un supuesto que, desde otra perspectiva, distinta de la que ahora analizamos, ha llegado, de todas formas, a la jurisdicción de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de esta, en su Sentencia de 17 de junio de 2003 [Asunto C-383/01 (NFJ014783)], se ha pronunciado sobre una cuestión prejudicial planteada en relación con la *lov om*

registreringsafgift af motorkøretøjer (Ley danesa del impuesto de matriculación de los vehículos automóviles) en su versión codificada de 14 de abril de 1999. En concreto, se planteó tal cuestión prejudicial con respecto al gravamen devengado al matricular por primera vez el vehículo en territorio danés, con un tipo del 105 % sobre un primer tramo y del 180 % sobre el resto del precio³⁶.

El Tribunal de Justicia resolvió esta cuestión prejudicial sobre la base de la disciplina de la libre circulación de mercancías, a la luz del artículo 90 del Tratado CE, donde se prohibía que un Estado miembro grave directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros de la Unión Europea con tributos internos superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Se parte en ese asunto de la carencia de producción nacional de automóviles en Dinamarca. No obstante, el Tribunal de Justicia declaró en esta sentencia que el citado artículo 90 del Tratado CE debía interpretarse en el sentido de que no se oponía al referido impuesto.

En el asunto que sirve de base a esta sentencia nos encontramos con unos tipos de gravamen desmedidos, del 105 % en un primer tramo y de un 180 % en el segundo, sobre bienes también sometidos al IVA. En función de todo lo expuesto se trataría de un tributo que podríamos considerar confiscatorio, en los términos utilizados por nuestra Constitución y, así, atentatorio contra el derecho a la propiedad privada, en los términos comunes a la generalidad de las Constituciones europeas y a la dimensión comunitaria de los derechos fundamentales.

Pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no entra en este problema en la referida sentencia, entre otras cosas porque no se le plantea y, seguramente, porque se trata de un tributo nacional no armonizado conforme a directivas de aquella. No obstante, sorprende el paso de este asunto por el Tribunal sin que este ni siquiera haya realizado alguna alusión a lo irracional que resulta la situación fiscal contemplada, máxime cuando el derecho a la propiedad privada forma también parte de la disciplina de la Unión Europea.

Todo ello es fruto de una tendencia que ha crecido en el ámbito europeo de permitir, de una u otra forma, desde una instancia u otra, el desarrollo de una imposición indirecta desmesurada e ilógica, de la que es en gran medida responsable la propia Unión Europea, aunque en el ejemplo expuesto ese impuesto no sea de su competencia directa, es decir, aunque estemos aquí hablando ahora de un impuesto no armonizado conforme a directivas de aquella.

Pero las instituciones de la Unión Europea, en relación con otros impuestos indirectos sí armonizados por las mismas, han ido desarrollando una irracional fortísima imposición indirecta, que crea una tendencia en la creación legislativa, de la que se contagian los legisladores nacionales, creando aberraciones como el impuesto danés referido.

³⁶ Tipos de gravamen como estos ponen de manifiesto cómo para individualizar una situación de confiscatoriedad no es necesario partir de una situación de plurimposición o acumulación de impuestos, pudiendo encontrar casos aislados de impuestos que por sí solos podrían recibir tal crítica. De todos modos, en ese ejemplo del consumo de automóviles habría que añadir, como en relación con casi todo, la carga fiscal del IVA.

Ese excesivo fortalecimiento de la imposición indirecta impulsado por las instituciones de la Unión Europea, le da apariencia de legítimo a cualquier exceso recaudatorio en este ámbito, lo que ayuda a que poco a poco los Estados miembros se escuden en tal tendencia, restando paulatinamente protagonismo a la imposición directa, imposición esta última de corte y competencia esencialmente nacional. Y se amparan en esa tendencia, tanto por lo que ya les viene hecho o dado por vía de armonización fiscal, como por aquello en lo que los Estados impulsan por sí mismos este tipo de imposición dentro de sus competencias.

De todos modos, incluso gobiernos conservadores y así con un perfil inicialmente económico liberal, como el que entró en España a finales de 2011, se vieron obligados a primar la subida de un impuesto directo como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para reducir el déficit público, posponiendo las posibles subidas de los impuestos indirectos, pero terminando finalmente también por impulsar una subida del IVA.

Recapitulando, las páginas anteriores nos han dejado ver como la problemática en estudio se mueve entre el ámbito puramente interno, presidido por los principios y derechos constitucionales, y el ámbito de incidencia de la Unión Europea, en el que, como hemos apuntado, también tienen entrada los derechos fundamentales y, en concreto, dentro de los mismos, el derecho a la propiedad privada.

No es necesario insistir demasiado en cuestiones bien sabidas, como los principios que rigen la relación entre el Derecho de origen interno o Derecho nacional y el Derecho de la Unión Europea, concretados en la supremacía de este sobre aquel y en el efecto directo del mismo en los ordenamientos estatales. Incluso en relación con las directivas, abiertas a la actuación normativa posterior de los Estados miembros plasmando o desarrollando las directrices recogidas en aquellas, se ha reconocido, no obstante, la posibilidad de eficacia directa de aquellas³⁷.

La supremacía del Derecho de la Unión Europea sobre el Derecho nacional ha resultado, obviamente, más pacífica en materia de normas de rango infraconstitucional. Mayor problema ha

³⁷ El instrumento fundamental para armonizar las legislaciones nacionales y, así, los ordenamientos tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, lo constituyen las directivas. Aunque estas normalmente necesitan de una norma de adaptación del Derecho nacional para desplegar su plena eficacia en el mismo, no siempre tiene por qué ser así. Puede suceder que ante una directiva de armonización fiscal un Estado miembro no haya creado una norma de adaptación de su ordenamiento tributario a la directiva y que sin embargo esta vea aplicado su contenido en el mismo, porque contenga una norma paralela a otra contenida en un Tratado de Derecho Comunitario originario, consiguiéndose el objetivo perseguido por la directiva aplicando el contenido que se corresponde con el Tratado. Puede suceder también, ante la falta de tal norma interna y sin que se dé esa circunstancia anterior, que la directiva pueda tener eficacia directa porque exista una disposición nacional que se oponga a la misma, debiendo dejar sin efecto esa norma nacional al ser contraria a una norma comunitaria y en la medida en que la directiva resulte idónea para definir derechos que los contribuyentes puedan alegar frente al Estado. De esta forma lo ha reconocido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, debiendo destacar como punto de partida en tal sentido su Sentencia de 19 de enero de 1982 [Asunto C-8/81 (NFJ000004)], sentencia que ha tenido una gran relevancia en Derecho Tributario. Sobre la eficacia directa de las directivas de armonización fiscal, véase CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN Y TELLA, R. y HUCHA CELADOR, F. DE LA: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema tributario español: Incidencia y convergencia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 668 a 672.

planteado la colisión de las normas constitucionales con las normas comunitarias, esencialmente en lo relativo a los derechos fundamentales³⁸.

En nuestra Constitución su artículo 93 permite la atribución a las instituciones comunitarias del ejercicio de competencias derivadas de aquella. Siendo así, atribuido a tales instituciones el ejercicio de un determinado ámbito competencial, la regulación de este quedaría en principio sometida a la disciplina jurídica comunitaria y no a las normas constitucionales a las que quedan sometidas las competencias de titularidad puramente interna. Esto podía suponer un grave problema hasta el reconocimiento de los derechos fundamentales en la disciplina jurídica comunitaria, pues estos constituyen un núcleo esencial en las Constituciones nacionales a los que resultaría ilógico que los Estados renunciasen, a pesar de su atribución de competencias a la Unión Europea.

Pero, como decimos, el problema se va superando conforme en la disciplina jurídica de la Unión Europea se va reconociendo y ampliando el elenco de derechos fundamentales, ya sea por vía de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de aquella, ya sea por vía de textos de Derecho Originario de la misma, tal y como hemos visto *supra*.

Todo ello puede no acabar totalmente con los problemas de colisión entre el ordenamiento de la Unión Europea y las Constituciones nacionales y, en función de ello, entre las pretensiones de jurisdicción de los Tribunales Constitucionales de los Estados miembros y las del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Pensemos en que si un derecho fundamental se encontrase reconocido en una Constitución nacional y no en el Derecho de la Unión Europea o bien si en aquella se muestra con un contenido más amplio que en este último, la defensa de tal derecho en su contenido más completo, como se haría normalmente, en una perspectiva puramente interna, ante el correspondiente Tribunal Constitucional nacional, en la medida en que no pudiese tener la misma protección ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, podría ocasionar situaciones ilógicas, con las consecuentes fricciones entre jurisdicciones que ello pudiese provocar.

VI. CONSIDERACIONES FINALES

Soy de la opinión de que, partiendo de una defensa de la evolución de la integración europea, la adhesión de un Estado a la Unión Europea no puede provocar nunca una merma en los derechos fundamentales de sus ciudadanos, pues ello supondría una involución en el Derecho, contraria a la evolución constitucional de los Estados desarrollados y, así, de los Estados europeos. El ejercicio de competencias comunitarias al margen de las Constituciones nacionales o, si

³⁸ Sobre la evolución de la discusión sobre la problemática de la supremacía o no del Derecho de la Unión Europea sobre las Constituciones nacionales, tanto desde la perspectiva del Tribunal de Justicia de aquella, como desde la perspectiva de los Tribunales Constitucionales de los distintos Estados miembros, a la luz esencialmente de los derechos fundamentales y con respecto al Derecho Financiero, véase MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, págs. 111 y ss.

se quiere, la supremacía del Derecho de la Unión Europea sobre estas, nunca debería menoscabar los derechos fundamentales, incluso en su contemplación más amplia. El mismo proceso de evolución normativa dentro de la Unión Europea, sea por vía de reconocimiento jurisprudencial, sea por vía de sus textos de Derecho Originario, deja ver una tendencia en tal sentido, que debe ser el criterio interpretativo inspirador de la resolución de cualquier problema puntual al respecto.

Junto a ello, los derechos fundamentales alcanzan una dimensión europea y mundial, más allá de la Unión Europea y de las Constituciones nacionales, que nos sitúa en un terreno en el que solo se puede ir hacia delante y nunca hacia atrás. Además, no hacerlo así, situaría a las Constituciones nacionales en una posición no muy acorde con el alcance con que la cesión de competencias a las instituciones de la Unión Europea se hace en el sentir o intención de los «pueblos» de Europa. La, aunque debilitada³⁹, existencia todavía del elemento soberanía lo impediría. El propio elemento soberanía podría ser todavía utilizado como criterio interpretativo al respecto, en atención al estado de evolución de la Comunidad Internacional y, más en concreto, del alcance de la integración europea.

Pero, no obstante, como decimos, la evolución en el reconocimiento de los derechos fundamentales en la disciplina jurídica de la Unión Europea debería ir haciendo que vayan desapareciendo o siendo cada vez menos tales problemas de colisión. Todo ello sin perjuicio de que la evolución en materia de derechos fundamentales es algo que nunca debe cesar, como nunca debe cesar la evolución del Derecho, abierta a las nuevas realidades.

Esta problemática se presentaría, pues, como un punto de partida esencial en la concreción de principios materiales de justicia tributaria a partir del Derecho originario de la Unión Europea, que puedan servir de límite a la actuación normativa de las instituciones de esta en materia de armonización fiscal.

Bien es cierto que en los tiempos que corren en la Unión Europea, con una importante crisis en la zona euro, con una delicada situación de la deuda soberana de un gran número de Estados y con un horizonte de necesaria consolidación fiscal, buscando un déficit cero, no sería entendida como especialmente oportuna por los gobiernos de los Estados miembros cualquier medida que implicase un límite a la cuantía de los impuestos, armonizados o no, como garantía o respeto a los derechos de los contribuyentes europeos. El principio de reducción del déficit público parece haber hecho olvidar los demás principios en materia financiera y tributaria, especialmente aquellos que actúen como garantía para el contribuyente. Pero se trata de principios de base constitucional⁴⁰ y a los que, como hemos visto, se les puede encontrar incluso amparo en el Derecho

³⁹ SAINZ DE BUJANDA señalaba –en el Prólogo a la obra de D. MARTÍNEZ MARTÍNEZ *El sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. XII– que un Estado en Europa no puede jugar un papel de protagonista en la Historia porque le falta el poder para hacerlo y le falta poder político, poder económico y poder militar; así, destacaba este autor que «ni sus fines ni sus propios medios le permiten vivir con mínima autonomía».

⁴⁰ Como ya ponía de manifiesto BOSELLO, los principios constitucionales que inspiran la legislación tributaria de cada Estado miembro son sustancialmente los mismos («Costituzioni e tributi negli Stati della Comunità economica europea», en la *Rivista trimestrale di Diritto e procedura civile*, núm. 2, 1959, pág. 1.513).

originario de la Unión Europea, con lo que necesariamente deben ser atendidos y respetados por los legisladores nacionales y por las instituciones de la Unión. Solo partiendo de la concreción de estas bases de respeto jurídico se podrá pensar en avanzar con seguridad y fundamento en un mayor desarrollo de la armonización fiscal.

Así pues, mientras que no existan unos límites claros dentro del Derecho originario de la Unión Europea que puedan proteger a los contribuyentes, no se podrá construir sólidamente el desarrollo de la armonización fiscal. Esto solo se podrá conseguir con una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria en los Tratados de la Unión Europea, en una revisión de estos, tan pretendida en materia financiera y tributaria a otros efectos. Entre el Tratado de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, dadas las funciones de cada uno de estos Tratados, habría que plantearse cuál de ellos representaría la ubicación más adecuada para una deseable futura consagración de los principios materiales de justicia tributaria, con proyección en materia de armonización fiscal y, como no podría ser de otro modo, también en sede de recursos propios de la Unión Europea. Teniendo en cuenta su contenido, bastaría con que tal consagración expresa de tales principios se realizase en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Lo que no puede resultar nunca aceptable es que en materia financiera y tributaria el único principio al que se le dé virtualidad práctica desde las instituciones de la Unión Europea sea el principio de limitación del déficit, cuando esto se haga en detrimento de los principios materiales de justicia tributaria.

PRINCIPALES NORMAS AUTONÓMICAS PARA 2013 EN LOS IMPUESTOS CEDIDOS

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

*Inspector de Hacienda del Estado
Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Aragón*

EXTRACTO

Uno año más, se analizan en el artículo las principales novedades autonómicas sobre impuestos cedidos con especial incidencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Palabras claves: impuestos cedidos, novedades para 2013, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

MAIN 2013 REGIONAL REGULATIONS ON THE CENTRAL GOVERNMENT CEDED TAXES

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

ABSTRACT

One year more this paper analyses the main novelties that have been made in the regional Governments about Central Taxes (specially the inheritance and gift Tax and the transfer and stamp Tax) with the changes introduced by different regional acts.

Keywords: Central Government ceded Taxes, new developments for 2013, Transfer and Stamp Tax and Inheritance and Gift Tax.

Sumario

1. Andalucía. Ley 3/2012, de 21 de septiembre, de medidas fiscales, administrativas, laborales y en materia de Hacienda Pública para el reequilibrio económico-financiero de la junta de Andalucía
2. Aragón. Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón
3. Asturias. Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013 y Ley del Principado de Asturias 4/2012, de 28 de diciembre, de medidas urgentes en materia de personal, tributaria y presupuestaria
4. Baleares. Ley 12/2012, de 26 de septiembre, de medidas tributarias para la reducción del déficit de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2013
5. Canarias. Ley 8/2012, de 27 de diciembre, de medidas administrativas y fiscales complementarias a las de la Ley 4/2012, de 25 de junio. Ley 10/2012, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2013
6. Cantabria. Ley 10/2012, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas
7. Castilla-La Mancha. Ley 2/2012, de 19 de abril, por la que se modifica la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos y se establecen otras medidas fiscales. Ley 9/2012, de 29 de noviembre, de tasas y precios públicos de Castilla-La Mancha y otras medidas tributarias. Ley 10/2012, de 20 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2013
8. Castilla y León. Ley 9/2012, de 21 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas
9. Cataluña. Decreto-Ley 7/2012, de 27 de diciembre, de medidas urgentes en materia fiscal que afectan al Impuesto sobre el Patrimonio
10. Extremadura. Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Ley 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2013. Ley 4/2012, de 28 de diciembre, de medidas financieras y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura
11. Galicia. Ley 2/2013, de 27 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2013
12. La Rioja. Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2013
13. Madrid. Ley 8/2012, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas
14. Murcia. Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional
15. Valencia. Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat

Aunque escapa al ámbito objetivo propio de este trabajo, que es el de los impuestos «cedidos», empezamos nuestro comentario con unas referencias legislativas y jurisprudenciales sobre la tributación «propia» de las comunidades autónomas (CC. AA.) porque evidencian en qué extraños parámetros se ha movido el reparto de la capacidad normativa tributaria entre aquellas y el Estado en los últimos días de 2012.

En primer lugar, debe destacarse la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 122/2012, de 5 de junio (NCJ057077), que desestimó el recurso de inconstitucionalidad presentado contra la Ley catalana 16/2000 creadora del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Una de las razones de la importancia de la sentencia es la confirmación que hace el TC sobre el efecto de la nueva redacción dada al artículo 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) por la Ley Orgánica 3/2009. Con esa modificación se pretendió en su momento ampliar el ámbito de la imposición propia de las CC. AA., pero, sobre todo, dar mayor certidumbre al criterio de enjuiciamiento de esa capacidad normativa. Para ello, se prescindió de la resbaladiza óptica que exigía comparar la materia imponible de los impuestos propios autonómicos con la de los tributos locales. Ahora ese enfrentamiento hay que referirlo a sus respectivos hechos imponibles. Aplicada la nueva versión de la LOFCA al juicio constitucional del referido impuesto catalán, el fallo ha sido el de su constitucionalidad.

A caballo entre lo legislativo y lo jurisprudencial hay que referirse también, muy brevemente, a la insólita sucesión de acontecimientos respecto del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito. La STC 210/2012, de 14 de noviembre (NFJ049262), desestimó el recurso de inconstitucionalidad interpuesto frente al impuesto que sobre ese hecho imponible estableció Extremadura en 2001. Conocida la sentencia, y suponiendo latente en el legislador estatal el temor a que se generalizara tal tributo en todas las CC. AA., se estableció a los pocos días (la norma está fechada el 27 de diciembre) el mencionado impuesto en la Ley 16/2012 como propio del Estado. Con el relevante detalle de que la cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 0%. La Exposición de Motivos explica, sencillamente, que se crea el impuesto con la pretensión de asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero. Ocupando el Estado tal hecho imponible, bloquea, aunque no exista efectiva tributación, la posibilidad de que las CC. AA. exijan un impuesto de similares características (art. 6 LOFCA).

La singularidad de este uso de la capacidad normativa (un poco al modo en que en algunos años se maneja el Impuesto sobre el Patrimonio, diseñando impuestos-tapón, que ni recaudan para las arcas estatales, ni dejan que las autonómicas lo hagan) fue «respondida» por el Decreto-Ley 5/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, regulado por la Comunidad Autónoma de Cataluña. La creación de tal impuesto evidenció desde luego rapidez de reflejos, porque se adelantó a la entrada en vigor de la ley estatal que aprobaba el referido tributo, con el posible efecto de que, de apreciarse que el posterior impuesto estatal gravaba

un hecho imponible ya gravado por esa comunidad autónoma, y siempre que tal circunstancia supusiera una pérdida de ingresos, el Estado debería compensarla (art. 6.2 LOFCA). Sin embargo, el previsor apartado 13 del artículo 9 de la Ley 16/2012 dice que, «en la medida en que el impuesto que establece esta ley recaiga sobre hechos imponibles gravados por las comunidades autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las comunidades autónomas establecidos en una ley aprobada con anterioridad a 1 de diciembre de 2012». Por tanto, una eventual compensación estatal por la creación de este nuevo tributo, no alcanzaría a la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Las medidas normativas y los pronunciamientos del TC en el ámbito de los impuestos cedidos han sido, sin embargo, y como ahora se comentará, menos aparatosas y espectaculares. Sobre estas figuras tributarias, y más en concreto sobre la capacidad normativa autonómica en aspectos procedimentales, el hito jurisprudencial más relevante fue el año pasado la STC 161/2012, de 20 de septiembre (NCJ057400). La STC analiza, además de otra referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), una norma andaluza que especificaba que uno de los criterios que podían utilizar los peritos de la Administración en el procedimiento de comprobación de valores era la valoración del bien realizada por una sociedad de tasación a efectos del préstamo hipotecario.

Al respecto se cuestionaba por la Abogada del Estado la capacidad autonómica para regular el dictamen de peritos de la Administración por considerarlo regulación de los regímenes de determinación de la base imponible, y no de la gestión y liquidación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), y sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Entendía, en consecuencia, que la regulación andaluza suponía una extralimitación.

Por su parte, las representaciones del Parlamento de Andalucía y de la Junta sostenían que el artículo no incorporaba un nuevo medio de comprobación de valores y que era coherente con los medios del Estado, regulados en el artículo 52.1 d) de la Ley General Tributaria (LGT) (art. 57 en la vigente LGT), no siendo un mecanismo que en sí mismo determinara la base imponible.

Sobre esas visiones contrapuestas el Tribunal considera, de entrada, que lo que hace la norma autonómica no es estrictamente establecer un medio nuevo de comprobación, sino alterar el contenido y sentido de un medio ya existente y regulado por el Estado, como es el dictamen de peritos. Esta regulación autonómica, a juicio del Tribunal, «desnaturaliza la finalidad de este medio, que está contemplado en la Ley general tributaria (art. 57 en relación con el art. 135) como un mecanismo objetivo, basado en la autonomía e independencia del perito, al que por tanto no cabe imponer un medio o varios medios para llevar a cabo su valoración.

En consecuencia, la norma autonómica impugnada introduce de facto un medio de valoración distinto a los del Estado, al modificar sustancialmente un medio existente».

Concretado el objeto, sobre la capacidad autonómica para hacer tal modificación ofrece el Tribunal un argumento que puede resultar trascendental para medir otro tipo de medidas autonó-

micas en esta materia. En concreto, cabe deducir de la sentencia que no cualquier regulación de la comprobación de valores constituye un procedimiento de delimitación de la base imponible, aunque su resultado pueda incidir en esta. Y que, «en consecuencia, en abstracto, una norma autonómica podría regular la comprobación de valores, sin exceder por ello el ámbito de la delegación de competencias normativas, que expresamente incluye la gestión y liquidación de los tributos».

Además de esta precisión, relevante porque en muchas CC. AA. existe normativa al respecto, también es importante el que la medición de la constitucionalidad de la norma no la fía a un análisis de si la comprobación de valores y, más en concreto, si el contenido del dictamen de peritos es un aspecto de gestión y liquidación o no. Por el contrario, la vía que ofrece es buscar la compatibilidad o incompatibilidad del resultado de la norma autonómica con la norma estatal a tenor de la cual los órganos de gestión tributaria de la comunidad autónoma tan solo podrán incoar expedientes de comprobación de valores utilizando los mismos criterios que el Estado, esto es, los contenidos en el artículo 57 de la LGT.

La conclusión final a la que llega es que la norma autonómica impugnada incurre en una extralimitación competencial, pues aunque respeta el tenor formal de la delegación de potestades normativas, sin embargo conduce a un resultado expresamente prohibido por el artículo 55.1 a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. En consecuencia declara inconstitucional el inciso final «o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente» del artículo 23.4 de la Ley andaluza impugnada, por ser contrario al artículo 149.1.14 de la Constitución Española.

Pero más allá de este concreto resultado final, nos parece relevante que se afirme por el TC que la regulación de la comprobación de valores no supone regular la base imponible y que la constitucionalidad de este tipo de medidas no haya que referirla necesariamente a un concepto tan esquivo como el de «gestión y liquidación».

Por último, aunque las modificaciones normativas se analizan ahora por separado, hay que destacar, por ser común denominador en prácticamente todas las CC. AA., la adaptación que ha tenido que hacer cada ordenamiento autonómico por la integración (a través de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril) del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

1. ANDALUCÍA. LEY 3/2012, DE 21 DE SEPTIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, ADMINISTRATIVAS, LABORALES Y EN MATERIA DE HACIENDA PÚBLICA PARA EL REEQUILIBRIO ECONÓMICO-FINANCIERO DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA

La Ley 3/2012 es el instrumento jurídico mediante el que la Comunidad Autónoma de Andalucía intenta asegurar, incorporando determinadas medidas tributarias, el cumplimiento del

objetivo de estabilidad presupuestaria. Coherentemente con esa idea de reforzar sus ingresos, se incrementa la tributación en el IRPF sustituyendo los tres últimos tramos que tenía la escala autonómica por dos nuevos tramos, aplicables a los contribuyentes con bases liquidables superiores a 60.000 euros. Y en la misma línea va la reforma del Impuesto sobre el Patrimonio, con efectos de 1 de enero de 2012, que incrementa el tipo de gravamen multiplicando por el coeficiente 1,1 cada tramo de la escala o las de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar (con nuevas cuotas fijas para el caso de máquinas recreativas tipo «B» o recreativas con premio y tipo «C» o de azar) o el ya inexistente (por su inclusión en el Impuesto especial sobre Hidrocarburos) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

La regulación de corte tributario está en el capítulo II y se presenta formalmente como modificaciones del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

Además de la Ley 3/2012, la Ley 5/2012, de 26 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2013, modifica alguna de sus deducciones en el IRPF.

1.1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Modificando el artículo 16 bis de su texto refundido, y dándole efectos desde el día 1 de enero de 2012, la cuota íntegra del impuesto se calculará aplicando la siguiente escala:

Base liquidable — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	En adelante	3,03

1.2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Se fija en el artículo 26 como tipo de gravamen general para los documentos notariales el del 1,5 %.

2. ARAGÓN. LEY 10/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

La ley que contiene las medidas tributarias modifica o incorpora normas al Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón. Son las que se exponen a continuación.

2.1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Las modificaciones en este impuesto pueden agruparse en tres apartados:

- En 2012 se inició y anunció normativamente un proceso de supresión del impuesto estableciendo una bonificación del 20 % a favor de los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II. Abarca tanto las adquisiciones mortis causa y cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario como las adquisiciones ínter vivos. Se anunció también –y se mantiene para 2013– que el anterior porcentaje de bonificación se irá incrementando en los próximos años hasta alcanzar el 100 % en 2015.

Para 2013 el porcentaje de bonificación se eleva al 33 % pero exclusivamente para las adquisiciones mortis causa y no para las ínter vivos, que siguen con la bonificación del 20 % recogida el año anterior.

- Se modifica el beneficio que se estableció el año anterior tanto por las adquisiciones mortis causa como las ínter vivos de dinero que se destine a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria. El beneficio sigue siendo una reducción del 30 % pero se amplía el ámbito mediante las siguientes precisiones:
 - Lo que hay que invertir no se limita al dinero heredado o donado, sino que abarca cualquier tipo de bien.
 - En lugar de referir la finalidad de la inversión a la constitución de una empresa, se exige destinarlo a la adquisición de activos afectos a su actividad económica. A estos efectos, se considerarán activos afectos los gastos de constitución y establecimiento de la empresa.
 - Desaparece la mención, posiblemente equívoca, de mantener el «nivel de inversión». Lo que se exige es que, durante cinco años desde su creación, se mantenga la actividad económica y los puestos de trabajo.
- Se ha modificado también la regulación tributaria de la fiducia. La fiducia sucesoria es una institución del Derecho civil aragonés que presenta unas características que la

convierten en una figura absolutamente singular. Lo es por permitir que un tercero decida el destino de los bienes del fallecido, por posibilitar que durante un periodo de tiempo existan bienes y derechos sin titular, por poder ser transmitidos estos bienes por quien no es su propietario o por demorar la adjudicación final del caudal relicto.

Todas estas peculiaridades, de gran trascendencia patrimonial y económica, han generado desde hace años dudas sobre cuál debía ser la tributación en distintos impuestos. Esas dudas se han dado, además, tanto en los impuestos en los que existía una normativa específica (ISD) como en los que nada regulaban (IRPF o Impuesto sobre el Patrimonio).

El grado de incertidumbre sobre la fiscalidad de esta institución se incrementó con la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 (NFJ045922) que, rectificando su criterio de siete años antes, anuló el artículo 54.8 del Reglamento del ISD que recogía el sistema liquidatorio de la fiducia. Sin embargo, aunque ese apartado 8 del artículo 54 haya sido anulado, la normativa aragonesa recoge desde 2004, con rango de ley, un sistema liquidatorio análogo al del reglamento estatal. Pues bien, para despejar cualquier posible duda sobre la pervivencia de esa norma aragonesa, se le ha introducido algún «retoque» para dejar todavía más claro de lo que ya estaba que en el momento del fallecimiento del causante procede efectuar una liquidación a cuenta de la que definitivamente proceda cuando se produzca la delación hereditaria.

2.2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

2.2.1. Concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas

- Se precisa el beneficio introducido el año anterior que permite tributar al 4 % en lugar de al 7 % general cuando se adquiere un negocio individual y la operación queda no sujeta al IVA (por considerarse transmisión de una unidad económica autónoma), tributando en Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) por el valor del inmueble que pudiera incluir ese negocio. La precisión consiste, sencillamente, en señalar que tanto en el supuesto de incumplimiento del requisito de mantenimiento del empleo como el de actividad económica, deberá pagarse la parte de la cuota del impuesto que se haya dejado de ingresar como consecuencia de haber aplicado el tipo reducido en lugar del tipo general del 7 %.
- Se suprime el artículo 121-10 del texto refundido que recogía una bonificación del 100 % en la constitución de determinadas fianzas. En la base de tal supresión está, a la vista del actual reparto de capacidad normativa entre Estado y CC. AA., el eventual exceso competencial por parte de la ley aragonesa al regular un derecho personal como la fianza.
- Con duración exclusiva en 2013 se incorpora un tipo de gravamen reducido del 1 % para las TPO de bienes inmuebles que radiquen en las localidades afectadas

por las inundaciones acaecidas durante el periodo del 19 al 21 de octubre de 2012 en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, siempre que, como consecuencia de las citadas inundaciones, se hubiera producido la destrucción total o parcial de la vivienda habitual del obligado tributario, fuera declarada en ruinas o bien, debido a su mal estado residual, sea precisa su demolición.

Entre las condiciones que deben cumplirse está la consideración del inmueble a adquirir como vivienda habitual del contribuyente en alguna de las localidades afectadas, un límite de renta de 50.000 euros y que el valor real de la vivienda no supere los 200.000 euros.

- Se establecen sendas bonificaciones del 100 % de la cuota tributaria en la constitución y ejecución de opción de compra en contratos de arrendamiento vinculados a determinadas operaciones de dación en pago. El negocio jurídico que permite el beneficio es la adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la deuda pendiente del préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca de la citada vivienda siempre que, además, se formalice entre las partes un contrato de arrendamiento con opción de compra de la misma vivienda.

Debe destacarse que los beneficios fiscales no se extienden a la entrega al acreedor de la vivienda y que, en el IRPF, el arrendatario en este tipo de operaciones tiene una deducción en cuota.

Hay que advertir, finalmente, que los supuestos de tributación por TPO de la constitución de la opción de compra documentada en los contratos de arrendamiento serán más bien residuales, siendo lo habitual la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Por lo que respecta a la ejecución de la opción de compra, la operación estará sujeta a uno u otro impuesto indirecto en función de la concurrencia o no de la excepción a la exención en el IVA prevista para este tipo de entregas (art. 20.Uno.22 LIVA).

2.2.2. Concepto Actos Jurídicos Documentados

De parecido modo a lo expuesto para el otro concepto impositivo, se recogen determinados beneficios para la tributación por documentos notariales en operaciones relativas a las localidades afectadas por las inundaciones ya citadas.

En concreto, tributarán al tipo de gravamen del 0,1 % las primeras copias de escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas, siempre que, como consecuencia de las citadas inundaciones, se hubiera producido la destrucción total de la vivienda habitual del obligado tributario, fuera declarada en ruinas o bien, debido a su mal estado residual, sea precisa su demolición y se cumplan los requisitos ya dichos respecto de TPO.

Adicionalmente, y solo durante 2013, tributarán al tipo del 0,1 %:

- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten préstamos o créditos hipotecarios, tanto de nueva constitución como subrogación con ampliación, destinados a la financiación de la adquisición o construcción de vivienda habitual en las condiciones que se exige a la operación de adquisición y siempre que el capital o importe del préstamo o crédito hipotecario no supere los 100.000 euros.
- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten préstamos o créditos hipotecarios, tanto de nueva constitución como subrogación con ampliación, destinados a la financiación de la rehabilitación o reparación de inmuebles en alguna de las localidades afectadas que tengan por destino el uso como vivienda habitual y/o local de negocio, siempre que el capital o importe del préstamo o crédito hipotecario no supere los 100.000 euros.

3. ASTURIAS. LEY DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS 3/2012, DE 28 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES PARA 2013 Y LEY DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS 4/2012, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA DE PERSONAL, TRIBUTARIA Y PRESUPUESTARIA

3.1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (LEY 4/2012)

Estrena el Principado su capacidad normativa sobre este impuesto incrementando la tarifa un 10 % en el primer tramo y un 20 % en el más alto. Adicionalmente, se crea una bonificación del 99 % que afecta a los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad. Ambas normas tienen efectos desde 1 de enero de 2012.

La bonificación se aplica en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes o derechos de contenido económico que, computados para la determinación de la base imponible, formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente constituido al amparo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria.

3.2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (LEY 3/2012)

La ley de presupuestos abarca un amplio elenco de cuestiones tributarias que van desde aspectos organizativos (relativos al Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias) a la creación del impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, pasando por la regulación de la escala autonómica aplicable a la base liquidable general del IRPF, en la que se crean tres tramos adicionales para las rentas más altas, la devolución del impuesto a los transportistas pro-

fesionales en el impuesto sobre hidrocarburos, una tarifa reducida para los casinos o la tributación del bingo electrónico.

En el ITP y AJD se define lo que ha de entenderse por vivienda habitual a efectos de la aplicación del tipo impositivo reducido vigente para la adquisición de viviendas calificadas de protección pública por el Principado de Asturias, así como para la constitución y cesión de derechos reales sobre las mismas.

El tipo de gravamen aplicable a segundas o ulteriores transmisiones de viviendas calificadas de protección es del 3 % siempre que las mismas constituyan o vayan a constituir la vivienda habitual del adquirente.

Procederá el beneficio si la vivienda se habita de manera efectiva y con carácter permanente por el adquirente, en un plazo de seis meses, contados a partir de la fecha de adquisición salvo que medie justa causa y si constituye su residencia permanente durante un plazo continuado de al menos tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

- Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda.
- Cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.
- Cuando se justifique la realización de obras previas a ser habitada por el adquirente. En este caso el plazo para su ocupación será de 3 meses desde la finalización de las obras.

4. BALEARES. LEY 12/2012, DE 26 DE SEPTIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS Y LEY 15/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS PARA EL AÑO 2013

La Ley 15/2012 contiene, en sus disposiciones finales, normas tributarias que modifican lo establecido unos meses antes en la Ley 12/2012 (adaptando la normativa a la inclusión en el Impuesto sobre Hidrocarburos de lo que antes gravaba el de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) y en la Ley 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes (Impuesto sobre el Patrimonio y tributos sobre el juego). También se modifica por la disposición final tercera la Ley 6/2007, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y económico-administrativas. Por último, la dis-

posición final sexta modifica la Ley 8/2004, de 23 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de función pública.

4.1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Mediante la Ley 3/2012 se estableció una bonificación autonómica del 100% a favor de los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que residieran habitualmente en las Illes Balears. La Ley 15/2012 elimina tal bonificación para los hechos imponible devengados a partir de 31 de diciembre de 2012 (disp. final 1.^a 13). El artículo 5 de la Ley 3/2012, que es el que regulaba la bonificación, sirve ahora para adecuar el mínimo exento del impuesto a lo previsto en la legislación estatal, fijándolo, en consecuencia, en 700.000 euros.

4.2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

En la Ley 12/2012 se incorporan las siguientes novedades:

- El tipo de gravamen aplicable a las transmisiones de vehículos de turismo y de vehículos todoterreno que, según la clasificación de precios medios de venta establecida anualmente por el ministerio competente en materia de hacienda mediante orden, superen los 15 caballos de potencia fiscal, será del 8%.
- En los artículos 5 a 7 se regulan normas de gestión. En particular se establecen determinadas especialidades del procedimiento de tasación pericial contradictoria y la exoneración de la obligación de presentar las escrituras de cancelación hipotecaria cuando dicha cancelación obedezca al pago de la obligación garantizada y estén exentas del ITP y AJD.

Añade la norma que la obligación establecida en el artículo 51.1 del Texto Refundido del ITP y AJD (que dispone que los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar los documentos comprensivos de los hechos imponible y, caso de no existir aquellos, una declaración en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen) se entenderá cumplida mediante la presentación de la escritura ante el registro de la propiedad.

En la disposición final tercera de la Ley 15/2012, modificando la Ley 6/2007, se establece lo siguiente:

- El tipo general de TPO que fijó la Ley 6/2007 fue el del 7%. Con esta última modificación queda fijada una tarifa de tributación en función del valor real del inmueble transmitido de la que deriva un tipo medio dependiente de la cuantificación de la base imponible. Los tramos de la tarifa son acumulativos, es decir, a la parte del valor del bien que esté comprendido en el primer tramo (que llega hasta los 400.000

euros) se le aplica el 8%, y la que pueda corresponder a uno o a los dos siguientes, se le aplica el 9% por la parte que esté entre 400.000 y 600.000 y el 10% por la parte de valor que supere esa última cifra.

Los garajes tributan al 8% por los primeros 30.000 euros y al 9% el resto.

- El tipo de TPO, cuando pudiendo renunciar a la exención del IVA en una operación inmobiliaria, no se renuncia, se eleva del 3 al 4%.
- Se fija el tipo general de AJD en el 1,2%.

Por último, la modificación ya citada de la Ley 8/2004 fija el plazo de presentación de la declaración del impuesto en un mes, que es forma de cómputo más fácilmente realizable que cuando se cuenta por días hábiles.

5. CANARIAS. LEY 8/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS ADMINISTRATIVAS Y FISCALES COMPLEMENTARIAS A LAS DE LA LEY 4/2012, DE 25 DE JUNIO. LEY 10/2012, DE 29 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS PARA 2013

La Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, supuso una completa revisión de la normativa tributaria aplicable en Canarias. La posterior Ley 8/2012 simplemente contiene una modificación relativa a la consideración de comerciante minorista en el Impuesto General Indirecto Canario.

Por su parte, la Ley 10/2012 modifica la estructura de tipos impositivos recogida en el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos:

- Las concesiones administrativas que recaigan sobre bienes muebles tributarán al tipo del 5,5%.
- El tipo general del 4% aplicable a la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos se sustituye por el 5,5%.
- Se identifica un tipo particular del 7% para los expedientes de dominio, actas de notoriedad o actas complementarias de documentos públicos y certificaciones sujetas al concepto TPO.
- La transmisión de inmuebles por subasta tributa al 7%.
- En el concepto AJD el tipo general del 0,75% se eleva al 1% para todas aquellas operaciones sujetas al subconcepto documentos notariales y al Impuesto General Indirecto Canario.

6. CANTABRIA. LEY 10/2012, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

En el artículo 9 de la Ley 10/2012 se modifica el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cantabria, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, incorporando distintas modificaciones.

6.1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Se establece en el artículo 8, dedicado a las bonificaciones del impuesto, que «el sujeto pasivo gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tendrá derecho a deducirse la tasa por valoración previa de inmuebles». Es esta una medida que se recoge también, como luego se verá, en el ITP y AJD, en idénticos términos aunque no detalla la ley qué concreto elemento de la liquidación soporta esa «deducción».

Conforme al artículo 90 de la LGT, cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. La norma estatal no establece nada al respecto, pero es habitual en la normativa autonómica la exigencia de una tasa por la elaboración de ese tipo de informe. Lo que hace esta comunidad autónoma es permitir deducir lo pagado por tal tasa cuando el contribuyente haga uso de esa valoración en la declaración o autoliquidación presentada como consecuencia de una adquisición sujeta a este impuesto. Entre otras, es condición para deducir el importe de la tasa que el valor declarado por el sujeto pasivo (que debe ser el mismo en la tasa y en el impuesto) sea igual o superior al comunicado por la Administración.

Se exige también que se presente la correspondiente declaración dentro del periodo de vigencia de la valoración que, conforme a la LGT, tiene efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado.

6.2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

6.2.1. Concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas

El esquema que inicialmente recogió el texto refundido de distinguir dos tipos impositivos en función del valor del inmueble se mantiene aunque los tipos iniciales del 7 y 8 % (según superara o no el valor del inmueble la cifra de 300.000 euros con carácter general o 30.000 si era garaje) se sustituyen por los del 8 y 10 %. Así, el tipo general en la transmisión de inmuebles y en la constitución y en la cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto en los derechos reales de garantía, es del 8 %.

No obstante, se aplicará un tipo del 10% para el tramo del valor real del bien inmueble o derechos reales que supere la cuantía de 300.000 euros o 30.000 en el caso de transmisión de bienes inmuebles cuya calificación urbanística sea la de plaza de garaje, salvo en el caso de los garajes anejos a la vivienda con un máximo de dos.

Por otro lado, se suprimen distintos supuestos que tributaban al tipo especial del 5% (familia numerosa, personas con minusvalía, jóvenes menores de 30 años o viviendas de protección pública no exentas) y se establece que los tipos reducidos se aplican solo para viviendas y sobre el tramo de valor que no supere los 300.000 euros, quedando gravado el exceso al tipo que corresponda (normalmente el 10%).

Se establece también en ITP y AJD la posibilidad de deducción de la tasa por valoración previa en idénticas condiciones a las del ISD.

6.2.2. CONCEPTO ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

En este concepto del impuesto se establecen las siguientes medidas:

- El tipo general del subconcepto documentos notariales queda fijado en el 1,5%.
- Las escrituras donde se recoja la renuncia a la exención del IVA tributarán al 2%.
- Los tipos reducidos solo se aplicarán en viviendas y para el tramo de valor que no supere los 300.000 euros. El resto tributará al 1,5% general.
- La tasa por valoración previa es deducible.

7. CASTILLA-LA MANCHA. LEY 2/2012, DE 19 DE ABRIL, POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 9/2008, DE 4 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS Y SE ESTABLECEN OTRAS MEDIDAS FISCALES. LEY 9/2012, DE 29 DE NOVIEMBRE, DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS DE CASTILLA-LA MANCHA Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS. LEY 10/2012, DE 20 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA PARA 2013

La Ley 10/2012 se limita, en el ámbito fiscal, a adaptar la normativa autonómica al cambio habido en la imposición sobre los hidrocarburos. La Ley 9/2012 contiene alguna precisión procedimental pero la Ley 2/2012 sí que modificó, en los términos que ahora pasan a exponerse, la normativa sustantiva de los impuestos cedidos tradicionales.

7.1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Tomando como referencia los requisitos recogidos en las reducciones estatales análogas, se crean sendas reducciones propias de la comunidad autónoma del 4% cuando se herede o done una empresa individual o societaria con domicilio fiscal y ubicación en Castilla-La Mancha. Ese 4% es adicional al 95% de la normativa estatal por cuanto expresamente se declaran compatibles ambas reducciones.

La única diferencia es el plazo de mantenimiento, que en la reducción autonómica es de cinco años frente a los 10 de la normativa general.

Las preexistentes bonificaciones de la cuota se siguen manteniendo. Y entre ellas la que determina que los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD podrán aplicarse una bonificación del 95% de la cuota tributaria.

7.2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

A la variedad ya existente de tipos aplicables en la modalidad de TPO, se añade el del 4% para aquellas transmisiones en las que, pudiendo, no se haya producido la renuncia a la exención prevista en el artículo 20.2 de la Ley del IVA.

En paralelo, cuando en esas transmisiones sí se haya renunciado a la citada exención, y por tanto los impuestos aplicables sean el IVA y la cuota por documentos notariales, esta será del 1,5%.

7.3. NORMAS PROCEDIMENTALES

La Ley 9/2012 fija como plazo de presentación de las declaraciones y autoliquidaciones del concepto «donaciones» del ISD y de las del ITP y AJD el de un mes.

Se establece también una declaración mensual de todas las operaciones sujetas al concepto TPO por las adquisiciones de objetos fabricados con metales preciosos. Al presentar sustancial identidad con una medida riojana, remitimos al correspondiente apartado su comentario.

8. CASTILLA Y LEÓN. LEY 9/2012, DE 21 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS

Las modificaciones que incorpora la Ley 9/2012 respecto de lo dispuesto en el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, son las siguientes:

8.1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Se califican expresamente como mejoras de las reducciones estatales las de 60.000 euros a favor de descendientes, cónyuges, ascendientes, adoptantes y adoptados (ampliable en 6.000 por cada año menos de 21 que tenga el contribuyente).
- Aunque se suprime la bonificación del 99 %, que prácticamente liberaba de tributación a los parientes incluidos en los grupos I y II, se crea una reducción variable calculada como la diferencia entre 175.000 euros y la suma de las reducciones que le pudieran corresponder tanto por normativa estatal como autonómica.

El sentido de esta reducción parece estar en reconocer a los parientes de grupo I o II un beneficio de hasta 175.000 euros sobre la base imponible. Si ese importe de minoración ya lo consiguen con los beneficios específicos reconocidos por otros preceptos estatales o autonómicos, la reducción no jugará. Es por eso que la norma precisa que, en el caso en que aquella diferencia sea de signo negativo, el importe de la reducción regulada en esta letra será de cero.

- Se sustituye también la bonificación del 99 % en el concepto «donaciones» por el siguiente grupo de nuevos beneficios:
 - Se crea una reducción del 99 % por donaciones de dinero destinadas íntegramente para la adquisición de vivienda habitual en esta comunidad efectuada por ascendientes, adoptantes o por aquellas personas que hubieran realizado un acogimiento familiar permanente o preadoptivo.

El importe máximo de la donación con derecho a reducción, a computar conjuntamente sean una o varias las donaciones, será de 120.000 euros, y 180.000 euros en el caso de donatarios que tengan la consideración legal de personas con minusvalía en grado igual o superior al 65 %.

El donatario debe tener menos de 36 años o la consideración legal de persona con minusvalía en grado igual o superior al 65 % en la fecha de la formalización de la donación.

Como requisitos temporal y formal se exige que la adquisición de la vivienda se efectúe dentro del periodo de autoliquidación del impuesto correspondiente a la donación, debiendo aportar el documento en el que se formalice la compraventa. En este documento deberá hacerse constar la donación recibida y su aplicación al pago del precio de la vivienda habitual.

- Se crea una reducción del 99 % para las donaciones de empresas individuales o de negocios profesionales y de dinero destinado a su constitución o ampliación, efectuadas por ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad.

Los requisitos son:

- a) Que la empresa individual o el negocio profesional tengan su domicilio fiscal y social en Castilla y León.
- b) Que la empresa individual o negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en el sentido en que se define por el Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Que la empresa individual o negocio profesional se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que el donatario falleciera dentro de ese plazo.
- d) Que la donación se formalice en escritura pública. En el caso de donación de dinero, constará expresamente que el destino de la donación es, exclusivamente, la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional que cumpla los requisitos que se señalan en el presente artículo.
- e) Que, en el caso de donación de dinero, la constitución o ampliación de la empresa individual o del negocio profesional se produzca en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la donación.

8.2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

8.2.1. Concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas

- Los tipos generales son del 8 % en caso de inmuebles y del 5 % para muebles. Aunque, de modo análogo a lo hecho en otras CC. AA., sobre una concreta operación puede jugar un tipo sobre un tramo del valor del bien y otro distinto sobre el resto.
- En las concesiones administrativas y demás actos y negocios administrativos equiparados a ellas, así como en la constitución o cesión de derechos reales que recaigan sobre las mismas, excepto de los derechos reales de garantía, se aplicará un tipo del 7 %.
- Los tipos incrementados respecto de los anteriores son los siguientes:
 - Sobre inmuebles, si la base imponible supera los 250.000 euros, se aplicará el 8 % a la parte de la base que no exceda esta cantidad y el 10 % a la parte de la base que exceda esta cantidad.
 - En las transmisiones de vehículos de turismo y vehículos todoterreno que superen los 15 caballos de potencia fiscal y de aquellos otros bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte y antigüedades según la definición que de los mismos se realiza en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará el tipo del 8 %.

- Los supuestos de tipo reducido, que mantienen sus condiciones de nivel de renta, son los ya existentes (transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual cuando el adquirente sea titular de una familia numerosa, cuando el adquirente o cualquiera de los miembros de su unidad familiar tengan la consideración legal de persona con minusvalía en grado igual o superior al 65 %, cuando todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto y en las transmisiones de viviendas protegidas según la normativa de la comunidad o calificadas por cualquier otra normativa como vivienda de protección pública) pero el tipo queda fijado en el 5 %. En las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual se aplicará un tipo reducido del 0,01 %, cuando todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto.

8.2.2. Concepto Actos Jurídicos Documentados

El tipo general en las primeras copias de escrituras y actas notariales sujetas como documentos notariales es del 1,5 %.

- En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de bienes inmuebles, respecto de las cuales se haya renunciado a la exención del IVA, se aplicará un tipo del 2 %.
- Tipos reducidos. Manteniendo la estructura de supuestos especiales, se pasa del 0,3 % al 0,5 % actual. En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la adquisición de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual y todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto, el tipo será del 0,01 %.

En los documentos notariales que formalicen la constitución de derechos reales de garantía cuyo sujeto pasivo sea una Sociedad de Garantía Recíproca que tenga su domicilio social en el ámbito de la Comunidad de Castilla y León se aplicará un tipo reducido del 0,5 % frente al 0,3 % anterior.

9. CATALUÑA. DECRETO-LEY 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA FISCAL QUE AFECTAN AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El decreto ley es monográfico y afecta exclusivamente al Impuesto sobre el Patrimonio:

- Se fija un importe mínimo exento de 500.000 euros en lugar de los 700.000 que recoge la normativa estatal.
- Se mantienen los ocho tramos de la escala incrementando los tipos de gravamen un 5 %, excepto el último tramo que se incrementa en un 10 %.

10. EXTREMADURA. LEY 2/2012, DE 28 DE JUNIO, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA TRIBUTARIA, FINANCIERA Y DE JUEGO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA. LEY 3/2012, DE 28 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA PARA 2013. LEY 4/2012, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA

Salvo el establecimiento en la Ley 3/2012 de un tipo del 0,1 % en documentos notariales para la adquisición de viviendas con protección pública y calificadas como viviendas medias, así como para la constitución de préstamos hipotecarios que las financien, las medidas tributarias se contienen en la Ley 2/2012 y Ley 4/2012 que agrupamos de la siguiente manera:

10.1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

La cuota íntegra del impuesto regulada en el artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,30
167.129,45	501,39	167.123,43	0,45
334.252,88	1.253,44	334.246,87	0,75
668.499,75	3.760,30	668.499,76	1,35
1.336.999,01	12.785,04	1.336.999,50	1,95
2.673.999,01	38.856,53	2.673.999,02	2,55
5.347.998,03	107.043,51	5.347.998,03	3,15
10.695.996,06	275.505,45	En adelante	3,75

10.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

10.2.1. Concepto mortis causa

Modificando la versión anterior del artículo 14 de la Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura, se crea una

reducción de importe variable en la base imponible a favor del cónyuge, los descendientes y los ascendientes por herencias en las que el caudal hereditario no sea superior a 600.000 euros y siempre que el patrimonio preexistente del heredero no supere los 300.000 euros.

De manera parecida a lo establecido en otras CC. AA., la filosofía latente en el importe variable de la reducción es garantizar a los parientes de grupos I y II del impuesto el que, al menos, su base imponible se va a ver reducida en 175.000 euros. Si ese importe, excluido el que corresponde a quienes padezcan una minusvalía igual o superior al 33 % o una incapacidad permanente equiparable, se alcanza o supera con otras reducciones, esta, la variable, no se aplica. Pero si suman una cantidad inferior, la reducción variable eleva el importe total de reducciones a 175.000 euros.

Se contempla expresamente que en los casos en los que a la base imponible haya que aplicarle el tipo medio efectivo de gravamen resultante de una magnitud distinta (así ocurre cuando hay desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión), el límite de 175.000 euros estará referido al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición.

Se establece también el carácter rogado de la aplicación del beneficio fiscal porque deberá solicitarse expresamente por los obligados tributarios durante el plazo de presentación de la declaración o autoliquidación del impuesto.

10.2.2. CONCEPTO «DONACIONES»

Modificando esta vez el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, se incorporan las siguientes novedades:

- En las donaciones a los hijos y descendientes, mayores de edad o menores emancipados, de cantidades de dinero destinadas a la adquisición de su primera vivienda habitual, se aplicará una reducción propia de la comunidad del 99 % del importe de las donaciones, en los primeros 122.000 euros.
- El mismo beneficio se da cuando la donación sea, directamente, de la vivienda que vaya a constituir su residencia habitual.

10.3. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

10.3.1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas

La Ley 2/2012 procedió a una nueva regulación global de los tipos impositivos de este concepto:

- El tipo de gravamen general para operaciones inmobiliarias se estructura realmente en forma de tarifa por cuanto es del 8 % para la porción de base liquidable comprendida entre 0 y 360.000 euros, del 10 % para la que haya entre 360.000,01 y 600.000 euros, y del 11 % por encima de 600.000,01 euros.
- El tipo, tanto en el otorgamiento como en la ulterior transmisión onerosa de las concesiones administrativas y actos administrativos asimilados que «recaigan» sobre inmuebles, es el 8 %.
- El tipo de gravamen en la transmisión de bienes muebles y semovientes es el 6 %.
- Será del 4 % en las adquisiciones de viviendas de protección oficial con precio máximo legal y destinadas a vivienda habitual. La posterior Ley 4/2012 precisó que la condición de vivienda de protección oficial con precio máximo legal, a los efectos de la obtención de este beneficio fiscal, se acreditará mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de esta comunidad autónoma.
- Se aplicará el tipo reducido del 7 % a las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir vivienda habitual del sujeto pasivo, si el valor real de la vivienda no supera los 122.000 euros y no se exceden los límites de renta que fija la norma.

En estos supuestos se establece, adicionalmente, una bonificación del 20 % si:

- El contribuyente tiene en la fecha del devengo menos de 35 años cumplidos.
- Va a constituir vivienda habitual de una familia que tenga la consideración legal de numerosa en la fecha de adquisición.
- El contribuyente padece una discapacidad física, psíquica o sensorial y tiene la consideración legal de minusválido con un grado de minusvalía igual o superior al 65 %.
- Tras la versión dada finalmente por la Ley 4/2012, se crea también un tipo del 6 % en las adquisiciones de inmuebles destinados exclusivamente a constituir o continuar (y no a «desarrollar», como decía la Ley 2/2012) una actividad empresarial (distinta del arrendamiento) o un negocio profesional por parte de una persona física manteniendo el inmueble durante tres años salvo fallecimiento.

10.3.2. Actos Jurídicos Documentados

- El tipo general pasa a ser el 1,2 %.
- El 0,75 % se aplicará a las escrituras públicas que documenten la adquisición de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo, así como la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, siempre que el valor real de la vivienda no supere los 122.000 euros y se cumplan los requisitos de nivel de renta recogidos en la norma.

10.4. NORMAS DE GESTIÓN EN TRIBUTOS CEDIDOS

Incorpora la Ley 4/2012 una amplia batería de disposiciones de corte procedimental que se pasa a resumir:

- Es frecuente en los impuestos cedidos, especialmente en el ISD, que la definitiva efectividad de un beneficio fiscal dependa del cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito en un momento posterior al de devengo del impuesto. Por ejemplo cuando los beneficios por la vivienda o la empresa heredada se hacen depender de mantener esos bienes durante un periodo de tiempo.

Pues bien, para esos casos, la norma extremeña señala que la opción por la aplicación de tal beneficio deberá hacerse expresamente en el periodo reglamentario de presentación de la autoliquidación o declaración. La omisión de esa opción solo podrá subsanarse si el documento que la recoge se presenta antes de que finalice el citado periodo.

La falta de la opción se entenderá como una renuncia a la aplicación del beneficio por no cumplir el obligado tributario la totalidad de requisitos establecidos o no asumir los compromisos a su cargo. También se considerará renuncia la no aplicación del beneficio en la autoliquidación cuando se ha solicitado en el documento que la acompaña.

- Los plazos de presentación de declaraciones o autoliquidaciones en el ISD y en el ITP y AJD pasan a contarse por meses y no por días hábiles. Cuando el último día del plazo de presentación coincidiese con sábado, domingo o festivo, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.
- Se da nueva regulación a la tasación pericial contradictoria. De ella cabe destacar lo siguiente:
 - Queda abierto este procedimiento sin necesidad de que existe tasación pericial administrativa. Basta con que haya una comprobación de valor por el método que sea.
 - En el caso de que el órgano competente de la Administración observe que el informe adolece de algún defecto o vicio, deberá remitirlo de nuevo al perito tercero para que, en un plazo de quince días, lo subsane.
 - El perito tercero deberá abstenerse de intervenir en aquellos procedimientos donde se produzca alguno de los motivos regulados en el artículo 28 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, procediéndose a la designación de un nuevo perito tercero conforme al orden correlativo que proceda en la lista de profesionales. El incumplimiento de este precepto implicará la nulidad absoluta de la actuación y la exclusión como perito tercero en el ejercicio corriente y en los dos posteriores.
 - La falta de presentación de la tasación del perito designado por el obligado tributario en el plazo de un mes producirá la finalización por desistimiento

del procedimiento de tasación pericial contradictoria y se procederá a comunicar el cese de la suspensión de la ejecución de la liquidación, concediendo un nuevo plazo de ingreso y girando liquidación por los intereses de demora devengados por el tiempo transcurrido durante la suspensión.

- Se prevé la posibilidad de llegar a acuerdos de valoración previa vinculante de rentas, productos, bienes y gastos determinantes de la deuda tributaria, a efectos del ISD y del ITP y AJD. En el caso de bienes inmuebles la propuesta de valoración que haga el contribuyente deberá estar firmada por un técnico con la titulación adecuada para realizar dicha valoración. El acuerdo de valoración tiene un plazo máximo de vigencia de doce meses desde la fecha en que se dicta.
- Se recoge también la posibilidad de acuerdos con el obligado tributario en el seno de un procedimiento de comprobación limitada cuando la «discrepancia» con el contribuyente verse sobre la valoración de un bien.

Alcanzado un acuerdo mediante la suscripción de la propuesta de liquidación por el obligado tributario o su representante y el órgano competente para efectuar la valoración, la liquidación solo podrá ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de la LGT, sin perjuicio del recurso que pudiera proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

- Finalmente, se recoge la posibilidad de que la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Extremadura pueda asignar una dirección electrónica a los obligados tributarios que no sean personas físicas.

11. GALICIA. LEY 2/2013, DE 27 DE FEBRERO, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA PARA EL AÑO 2013

11.1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Se aprueba para este impuesto la escala siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
			.../...

Base liquidable – Hasta euros	Cuota – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
.../...			
334.252,88	1.002,76	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	En adelante	3,03

11.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Al margen de cambios de menor relevancia, puede destacarse lo siguiente en la Ley 2/2013:

- Se crea un beneficio en los dos conceptos del impuesto por la adquisición de dinero para crear o constituir una empresa. Si la adquisición es mortis causa habrá una reducción del 95 % con el límite de 118.750 euros, pero en caso de que el causahabiente acredite un grado de minusvalía igual o superior al 33 %, el límite será de 237.500 euros. El mismo beneficio se da para las donaciones a hijos y descendientes con los mismos parámetros que en las adquisiciones mortis causa.

Esos límites son únicos y se aplican en el caso de una o varias adquisiciones, siempre que sean a favor de la misma persona, provengan de uno o de distintos ascendientes.

La actividad económica puede realizarse bajo cualquier forma jurídica, incluyendo la de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT siempre que el número de socios o partícipes no sea superior a cinco.

Es necesario que sea la «primera actividad» que se ejerce porque se entiende por «constitución», en el caso de personas físicas, el causar alta por primera vez en el censo fiscal de empresarios y, para otros supuestos, los socios o partícipes deben ser personas físicas que no estén o estuviesen con anterioridad de alta en el citado censo.

El concepto de actividad económica y el de afectación se remiten a la legislación del IRPF, aunque se dice expresamente que la reducción no será de aplicación en ningún caso a la actividad de arrendamiento de inmuebles ni cuando la actividad principal sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos de la legislación del Impuesto sobre el Patrimonio.

Otros requisitos son:

- a) El causahabiente deberá ser menor de treinta y cinco años.
- b) Se fija un límite de renta de 30.000 euros y de patrimonio neto del causahabiente de 250.000 euros, excluida su vivienda habitual.
- c) Formalmente se exige que la aceptación de la transmisión hereditaria y la voluntad de que el dinero se destine a la constitución o adquisición de una empresa o negocio profesional deben constar en escritura.
- d) Desde esa formalización hay seis meses para la constitución o adquisición de la empresa o negocio profesional. En el caso de que hubiera varias, el plazo se computará desde la fecha de la primera.
- e) El centro principal de gestión de la empresa o negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, debe encontrarse ubicado en Galicia y mantenerse durante los cuatro años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.
- f) En tres años se deberán formalizar y mantener dos contratos laborales y a jornada completa, con una duración mínima de dos años y con alta en el régimen general de la Seguridad Social, con personas con residencia habitual en Galicia distintas del contribuyente que aplique la reducción y de los socios o partícipes de la empresa o negocio profesional.
- g) Durante el mismo plazo deberán mantenerse la actividad económica y el nivel de inversión que se tome como base de la reducción.

11.3. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Las modificaciones relativas al tipo de gravamen en el concepto TPO son las siguientes:

- Sube del 7 al 10% el tipo aplicable a la transmisión de bienes inmuebles, así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía.
- Se regula un tipo del 8% para la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía.
- Se establece una cuota tributaria fija correspondiente a la transmisión de automóviles turismo y todoterrenos, con un uso igual o superior a quince años de los siguientes importes:

Cilindrada del vehículo (centímetros cúbicos)	Cuota (euros)
Hasta 1.199	22
De 1.200 a 1.599	38

- Se regula un tipo de gravamen aplicable en la adquisición de vivienda habitual del 8 %, con unos límites de patrimonio (200.000 euros, más 30.000 euros adicionales por cada miembro de la unidad familiar que exceda al primero) y el requisito formal de que la adquisición de la vivienda deberá documentarse en escritura pública, en la cual se hará constar expresamente la finalidad de destinarla a constituir su vivienda habitual.

Dado que la normativa gallega contempla en el concepto «donaciones» un beneficio concordante con este, se establece la incompatibilidad entre ellos en el sentido de que, en el caso de haberse acogido a la reducción en «donaciones», el tipo reducido del 8 % se aplicará al importe resultante de minorar la base liquidable en la cuantía del importe de la donación.

- En el tipo del 4 % ya existente para la adquisición de vivienda habitual por familias numerosas se precisa que para la valoración del patrimonio (que no puede exceder de 400.000 euros), cuando el adquirente sea titular de otra vivienda, no se tendrá en cuenta el valor de la misma ni el de las deudas contraídas para su financiación, siempre que se proceda a su venta en el plazo máximo de dos años y se acredite que el importe obtenido se destina al abono del precio pendiente o a la cancelación total o parcial del crédito obtenido para la adquisición de cualquiera de las viviendas señaladas dentro del mismo plazo.
- El tipo de gravamen para la adquisición de vivienda habitual por menores de treinta y seis años sigue siendo del 4 %, se aproximan sus requisitos a los del beneficio anterior pero se fija el límite de patrimonio a 200.000 euros, más 30.000 euros adicionales por cada miembro de la unidad familiar que exceda al primero.

Por su parte, en la modalidad de AJD, los tipos quedan de la siguiente manera:

- El tipo de gravamen general en los documentos notariales es del 1,5 % frente al 1 % anterior.
- El relativo a la adquisición de la vivienda habitual del contribuyente o la constitución de préstamos o créditos hipotecarios destinados a su financiación pasa del 0,75 al 1 %, con requisitos de patrimonio (200.000 euros, más 30.000 euros adicionales por cada miembro de la unidad familiar que exceda al primero) y otros análogos a los del beneficio simétrico que hay en TPO.

- Se regula un tipo de gravamen del 0,5 % aplicable en la adquisición de vivienda habitual por discapacitados (con un grado de minusvalía igual o superior al 65 %) y en la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación.
- Hay un tipo del 0,5 % para la adquisición de vivienda habitual por familias numerosas y la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación con requisitos de patrimonio (400.000 euros, más 50.000 euros adicionales por cada miembro superior al mínimo para obtener la condición de familia numerosa).
- Para la adquisición de vivienda habitual por menores de treinta y seis años y la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, el tipo será del 0,5 %, siendo los requisitos similares a los de los anteriores beneficios.

En el capítulo de deducciones se aprueba en el concepto AJD una deducción, similar a la existente en TPO, en las adquisiciones de local de negocios para la constitución de una empresa o negocio profesional (y también en la constitución y modificación de préstamos y créditos hipotecarios concedidos para financiar tales adquisiciones) del 100 %, con un límite de 1.500 euros.

11.4. NORMAS PROCEDIMENTALES

Modificando normas ya existentes o estableciendo otras nuevas, cabe destacar en este apartado las siguientes:

- En materia de comprobación de valores, se especifica que el tipo de interés a aplicar en las capitalizaciones que sean necesarias en las comprobaciones de valor de empresas, negocios, participaciones en entidades y en general cualquier otra forma de actividad económica, será el interés de demora regulado en la LGT.
- Se establecen nuevos supuestos de suministro de información:
 - Una primera obligación es sobre el otorgamiento de concesiones y afecta a las Administraciones públicas que otorguen concesiones o actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o de aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares. Puede resultar llamativo que haya que establecer esta obligación dirigida a otras Administraciones públicas, pero ni siempre las relaciones interadministrativas son fluidas ni hay que esconder la conveniencia de tener la información con inmediatez y convenientemente estructurada.

- Se establece también un suministro de información, a través de una declaración sobre bienes muebles usados dirigido a los empresarios dedicados a la reventa, con o sin transformación, de bienes muebles usados, cuyas adquisiciones hayan de tributar por el ITP y AJD, en la modalidad de TPO.

12. LA RIOJA. LEY 7/2012, DE 21 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS PARA EL AÑO 2013

Mediante la Ley 7/2012, y fiel a su estilo legislativo, se ofrece una versión consolidada de las normas tributarias aplicables durante 2013.

Comparada con la que estuvo en vigor durante 2012, las diferencias más notables son:

- Desaparece el gravamen especial del 2 % que existía cuando en una operación inmobiliaria, en la que en principio era posible la renuncia a alguna de las exenciones de los apartados 20, 21 y 22 del artículo 20.Uno de la Ley del IVA, no se produjera tal renuncia y por tanto quedara la transmisión definitivamente sujeta al concepto TPO.
- Se regulan dos obligaciones formales en los siguientes términos:
 - La primera incumbe a los empresarios que adquieran objetos fabricados con metales preciosos y que estén obligados a la llevanza de los libros-registro a los que hace referencia el artículo 91 del Real Decreto 197/1988, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de objetos fabricados con metales preciosos. Deberán declarar conjuntamente todas las operaciones sujetas a TPO devengadas en el mes natural. Para ello, presentarán una única autoliquidación acompañando fotocopias de aquellas hojas del libro-registro selladas por la autoridad competente que comprendan las operaciones realizadas en el mes natural y un documento en el que se consignen las operaciones relevantes para la autoliquidación. El plazo de ingreso y presentación de la autoliquidación será el mes natural inmediato posterior al que se refieran las operaciones declaradas.

Conforme a esa normativa sectorial, la obligación incumbirá a las casas de compraventa, las casas de empeño o préstamo y, en general, quienes se dediquen al comercio de objetos usados de oro, plata o platino, con o sin piedras preciosas o perlas finas. Esta delimitación inicial se extiende objetivamente para incluir las actividades que constituyan transferencia de objetos usados en cuya composición entren metales preciosos. Subjetivamente se extiende a los titulares de los establecimientos con encargo de venta, sea en depósito o para exposiciones y subastas, establecimientos de joyería o platería.

En el libro-registro que cita la norma tributaria riojana deben constar, por orden correlativo y sin interrupción de continuidad, todas las operaciones que realicen, consignando, entre otros datos, los siguientes:

- Fecha de la operación.
 - Nombre, apellidos, domicilio, DNI del interesado o interesados.
 - Clase y peso de metal del objeto de que se trate, y si contiene piedras preciosas, el peso en quilates.
 - Reseña de los contrastes oficiales, si los hubiere.
 - Precio abonado.
 - Fecha de enajenación del objeto.
- Se establecen unos supuestos de presentación y pago obligatorios en la gestión tributaria del ITP y AJD para los colaboradores sociales y, por otro lado, para los sujetos pasivos de los documentos negociados por entidades colaboradoras, documentos de acción cambiaria o endosables a la orden y para exceso de letras de cambio.

13. MADRID. LEY 8/2012, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

El título I de esta ley contiene varias medidas fiscales que afectan a los Tributos sobre el Juego y al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como consecuencia de la supresión de dicho impuesto por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y de su inclusión dentro del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos desde el 1 de enero de 2013.

La única disposición relativa a los impuestos cedidos «clásicos» está en el artículo 30 y es una bonificación del 95 % sobre la cuota que resulte de aquellas operaciones sujetas a las modalidades de TPO y AJD del ITP y AJD y que estén directamente relacionadas con la puesta en funcionamiento de los Centros Integrados de Desarrollo e incluidas en el artículo 49.1 b) de 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.

Dado que el artículo 49.1 b) citado es el que regula el alcance de las competencias normativas autonómicas sobre el ITP y AJD, detallando las operaciones sobre las que se puede modificar el tipo impositivo o establecer deducciones o bonificaciones, resulta que todas ellas quedan bonificadas al 95 % siempre que se dé la directa relación que pide el artículo 30 de la Ley 8/2012 con la puesta en funcionamiento de los centros integrados de desarrollo. Esas operaciones son,

en el concepto TPO, concesiones administrativas, transmisiones de todo tipo, las relativas a derechos reales salvo los de garantía y arrendamientos. En el AJD cualquier operación gravada por el tipo de los documentos notariales.

Los Centros Integrados de Desarrollo nacen como una nueva categoría dentro de los Proyectos de Alcance Regional que trata de dar cobijo a posibles nuevos escenarios no contemplados en la actual normativa de juego. Se definen como aquellos complejos que tengan por objeto la prestación integrada de actividades industriales, turísticas, de convenciones y congresos, de ocio, espectáculos, juego, deportivas, sanitarias, culturales o comerciales, así como otras actividades o usos accesorios o complementarios a los anteriores, y presenten un impacto relevante, efectivo y duradero, en el desarrollo económico, social y cultural de la Comunidad de Madrid.

14. MURCIA. LEY 14/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, ADMINISTRATIVAS Y DE REORDENACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO REGIONAL

Esta ley ha actuado sobre varios impuestos modificando la regulación recogida en el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos, aprobado mediante Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre. Así, en el IRPF se deroga el tramo autonómico de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual, regulando en la disposición final primera las reglas de aplicación de esa deducción por inversión en vivienda habitual iniciada en ejercicios anteriores. Se regulan también los tributos sobre el juego y se adapta la Ley 8/2012, de 26 de octubre, de Regulación del Tramo Autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, a la integración de este impuesto en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

14.1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Se regula una tarifa distinta de la estatal aplicable a todas las modalidades del impuesto y vigente desde 1 de enero de 2013. Conviene recordar que la Ley 3/2012, de 24 de mayo, de medidas urgentes para el reequilibrio presupuestario, eliminó parcialmente, con efectos para los años 2012 y 2013, la deducción del 99 % de la cuota del ISD para los sujetos pasivos encuadrados en el grupo II, manteniéndola íntegramente para los sujetos pasivos encuadrados en el grupo I.

En el concepto «Donaciones» se modifica la redacción del requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección, por parte del donante, para poder aplicarse la reducción autonómica en la base imponible por la adquisición ínter vivos de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. En concreto, se elimina el requisito de que el donante tenga que estar

ejerciendo funciones efectivas de dirección para poder aplicar este beneficio fiscal. Eso sí, caso de ejercerlas, no puede mantener un porcentaje de participación igual o superior al 50 % del capital social de la empresa.

14.2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

En el ámbito de las obligaciones formales se traslada al texto refundido la regulación sobre las compraventas de objetos fabricados con metales preciosos que introdujo la Ley 3/2012. El único cambio es la sustitución de la rúbrica del ahora derogado artículo 4 de la Ley 3/2012 («Presentación de autoliquidaciones por actividades de compraventa de objetos fabricados con metales preciosos») por la de «Obligaciones formales de empresarios dedicados a la compraventa de objetos fabricados con metales preciosos».

15. VALENCIA. LEY 10/2012, DE 21 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA, Y DE ORGANIZACIÓN DE LA GENERALITAT

Junto a otras medidas, por ejemplo en el IRPF en el que se incrementan los importes de la deducción por familia numerosa (desde los 204 euros hasta los 300 euros, en el caso de familias numerosas de categoría general, y desde los 464 euros hasta los 600 euros, en el caso de familias numerosas de categoría especial), y se establece una nueva deducción por cantidades destinadas a la adquisición de material escolar, las modificaciones más relevantes de esta ley en los impuestos patrimoniales son:

15.1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Desaparece para el ejercicio 2012 la aplicación de la bonificación del 100 % sobre la cuota de dicho impuesto, establecida por la Ley de la Generalitat 9/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización, que sí tuvo efectos en 2011.

15.2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Con la novedosa fórmula en el ámbito autonómico de legislar a término, se eleva hasta el 31 de diciembre de 2014 el tipo general de la modalidad de TPO, que pasa del 7 al 8 %.

Los preexistentes tipos reducidos para las adquisiciones de la vivienda habitual de una familia numerosa o de un discapacitado, así como para la adquisición de viviendas de protección oficial de régimen especial y la constitución o cesión de derechos reales que recaigan sobre las referidas viviendas, se mantienen.

ASUNCIÓN FISCAL DE LA RETROACCIÓN CONTABLE PARA FUSIONES Y ESCISIONES: ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 91 DEL TRLIS

José Daniel Sánchez Manzano

Licenciado y doctor en Derecho por la Universidad de Granada.

Abogado. Asesor fiscal

EXTRACTO

El trabajo analiza la sustanciosa problemática interpretativa que ha provocado la circunstancia de que el artículo 91 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades asuma a efectos fiscales la fecha de retroacción contable para las fusiones o escisiones.

Palabras claves: retroacción contable, fusiones y escisiones.

Fecha de entrada: 26-11-2012 / Fecha de aceptación: 25-01-2013

**TAX EFFECT OF THE RETROACTIVE ACCOUNTING FOR
THE COMPANIES INVOLVED IN A MERGER OR DIVISION.
ANALYSIS OF THE ARTICLE 91 CONCERNING TO THE
CORPORATE TAX LAW**

José Daniel Sánchez Manzano

ABSTRACT

This article analyzes the consequences caused by the tax effect of the retroactive accounting provided for the article 91 of the Corporate Tax Law for the companies involved in a merger or division.

Keywords: retroactive accounting, mergers and divisions.

Sumario

1. Introducción
2. El artículo 91 del TRLIS. Descoordinación entre la fecha de efectividad jurídica y económica
3. Mención de problemas interpretativos que puede acarrear la solución tipificada
4. Relevancia tributaria de la fecha de retroacción contable. Planteamiento
5. Incidencia sobre el periodo impositivo
6. Reflexiones en torno a las rentas fiscales susceptibles de imputación
7. El artículo 91 del TRLIS como excepción cualificada
8. Posible incidencia sobre la determinación de los pagos fraccionados del IS
9. El artículo 91. Proyección sobre las distintas operaciones de reestructuración

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

Analizaremos la solución prevista por el artículo 91 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIS), precepto incrustado en el régimen fiscal especial de la reestructuración empresarial (pero cuya operatividad en nuestra opinión desborda tal ámbito), en torno a la imputación de las rentas manifestadas por la sociedad que va a extinguirse, en principio operativo para las fusiones y escisiones totales, desde que se inicia el dilatado proceso plurifásico de fusión o escisión, en concreto desde el proyecto, hasta que culmina el mismo con su extinción jurídica.

La práctica de datar los efectos contables de una fusión o escisión antes de la eficacia jurídica de la operación se ha denominado «retroacción contable». El artículo 5 de la III Directiva exige que el proyecto contenga una indicación acerca de la fecha a partir de la cual las operaciones de la sociedad absorbida se considerarán, desde el punto de vista contable, como realizadas por cuenta de la absorbente¹.

A nuestros efectos la rica problemática tributaria subyacente deriva, particularmente, de la divergencia entre la fecha de efectividad jurídica de la operación y la fecha de efectividad contable. Esta circunstancia compele a efectuar una verdadera reinterpretación del artículo 91, el cual, según matizaremos, otorga relevancia fiscal a la retroactividad contable, puesto que cristaliza una solución técnica que pugna un tanto con la filosofía de ciertas construcciones tributarias clásicas y que compele a articular un cuidadoso acoplamiento del precepto dentro del tejido que conforma nuestro Derecho Tributario.

El primer problema arranca ya a la hora de determinar el ámbito de proyección del artículo. Concebimos que la virtualidad del artículo 91 del TRLIS debe entenderse independiente de la aplicación del citado régimen especial. El precepto se enfoca a solventar un problema que está desconectado, en un plano lógico, de los problemas imbricados con la transmisión patrimonial, que es el eje implícito en torno al que gravita el artículo 83 del TRLIS. Pensemos además en la complejidad que provocaría la regularización en el supuesto de privación del régimen.

DÍEZ RODRÍGUEZ² niega relevancia al reconocimiento de la fecha de retroactividad contable, pues considera que en ausencia de un precepto que se pronunciara al respecto debería asimismo

¹ El origen histórico radicó en la necesidad práctica de resolver el problema de la posible alteración sobrevenida de los patrimonios de las sociedades partícipes, pues se necesitaba fijar estáticamente la ecuación de canje.

² DÍEZ RODRÍGUEZ, S.: «Efectos de la retroacción contable. Comentario a la consulta número 1 del BOICAC número 60/diciembre 2004» (*Boletín Tributario*, núm. 31, julio 2005). En similar sentido se pronunció SÁNCHEZ OLIVÁN en *La fusión y la escisión de sociedades. Aportación de activos y Canje de valores. Cesión global del activo y del pasivo. Estudio económico, jurídico, fiscal y contable*, editorial EDESA, 1998, pág. 238.

entenderse que las rentas obtenidas durante tal intervalo se deben imputar fiscalmente a la adquirente. No compartimos esta aseveración. Aparentemente, en ausencia de previsión, la inercia del artículo 10.3 del TRLIS podría conducir a entender que juega la solución que, para la determinación del resultado contable, acepta el pacto de retroactividad. No obstante el planteamiento de armonización con el resultado contable, arbitrada por el artículo 10.3, no podría arrastrar semejante efecto pues la norma fiscal se halla apegada al eje de la personalidad jurídica. La propia existencia del artículo 91 confirma tal conclusión³.

Ahora bien paradójicamente en principio debe aceptarse, a la luz del actual Derecho positivo, que el juego del precepto queda reservado para las fusiones y escisiones totales mercantiles que quepan en los contornos conceptuales del artículo 83 del TRLIS aunque tales operaciones no sean tuteladas por el citado régimen. La anterior no es una solución neutral sino que descansa en barreras absolutamente artificiales, ya que el sentido del artículo 91 no debiera depender de que se cumplimente el concepto fiscal respectivo (por ejemplo una escisión total subjetiva debe encauzar la transmisión de ramas en dicha sede, circunstancia que no guarda conexión lógica con la proyección de este precepto). Tampoco resultaría coherente concebir que la privación del régimen con apoyo en el artículo 96.2 del TRLIS (por ejemplo en virtud del controvertido presupuesto de los motivos económicos válidos) desarticularía la operatividad del artículo 91.

No obstante el criterio administrativo se ha decantado por vincular el juego del artículo 91 con la consiguiente opción por el régimen⁴. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) de 30 de mayo de 2012 (NFJ047599) en primer lugar invocó argumentos sistemáticos, aludiendo a la compresión del precepto en el tejido del régimen especial de la reestructuración empresarial (art. 83 a 96 TRLIS), si bien tal razón no puede ser autosuficiente, máxime si tenemos en cuenta que no se trata de un extremo contemplado por la Directiva 90/434/CEE, que es la fuente normativa de dicho régimen. En síntesis el TEAC consideró que la norma mercantil, en principio operativa en virtud del magnetismo inherente al artículo 10.3 del TRLIS, no puede prosperar directamente en esta sede, dado que «deja a la voluntad de las partes implicadas... la determinación de la fecha de retroacción. No es pues equiparable a efectos del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades el valor vinculante del artículo 235 d) del Texto Refundido de la Ley de sociedades anónimas con el de otras normas mercantiles contables...».

A su vez el TEAC adujo que «el hecho de que en el régimen especial de diferimiento... conceda trascendencia fiscal a la retroacción contable mercantil se explica por su evidente irrelevancia en cuanto que en este régimen especial no tributan las plusvalías de fusión o escisión». En nuestra opinión tales reflexiones se hallan impregnadas de confusiónismo técnico en torno al armonioso perímetro de proyección del precepto, puesto que el artículo 91 del TRLIS no se proyecta sobre las plusvalías afloradas en los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de la operación de reestructuración,

³ Si bien es cierto que el 12.3 de la antigua Ley 29/1991 denegaba expresamente la relevancia fiscal a la fecha de retroacción, a cuyo efecto el legislador juzgó necesario introducir tal puntualización.

⁴ Podemos citar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de abril de 2007.

las cuales tributarán o no en función de que resulte operativo el régimen de diferimiento, y en todo caso la renta latente tributaria en sede de la sociedad o sociedades transmitentes. Por el contrario la funcionalidad del artículo 91 es solventar el destino subjetivo de determinadas rentas «ordinarias» exteriorizadas por la sociedad que va a extinguirse durante un acotado intervalo temporal.

Paralelamente la jurisprudencia⁵, básicamente en relación con la subrogación en bases imponibles negativas prevista por el artículo 90.3 del TRLIS, ha puntualizado que no cabe confundir la retroacción contable con otro acaecimiento jurídico distinto, «que es el ejercicio de los derechos de crédito, entre otros los fiscales, anudados a ese fenómeno de sucesión universal», arguyendo que otra solución equivaldría a alterar la condición del sujeto pasivo, en virtud de pactos entre particulares. En síntesis estas soluciones han posicionado el evento de la retroacción contable (y sus efectos fiscales), concibiendo que no puede interferir sobre extremos que dependen de la efectividad jurídica de la operación.

2. EL ARTÍCULO 91 DEL TRLIS. DESCOORDINACIÓN ENTRE LA FECHA DE EFECTIVIDAD JURÍDICA Y ECONÓMICA

Podemos diferenciar, en los complejos procesos plurifásicos de fusión y escisión, por un lado, fechas de relevancia jurídico formal. De otro lado, la norma mercantil recoge otras fechas, revestidas de contenido eminentemente económico, como la de valoración para determinar el tipo de canje, o la fecha a partir de la cual se producen los efectos contables de la fusión. Nuestro ordenamiento, conforme al artículo 46.1 de la Ley 3/2009 sobre Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (en adelante LME), soluciona el problema de indeterminación, ante la secuencia de actos subordinados a otros y a un fin común, fijando como instante de plena eficacia jurídica, el de la fecha de inscripción de la escritura pública en el Registro Mercantil⁶.

Una cuestión ineludible a fijar es la fecha en que las rentas todavía manifestadas por el sujeto de derecho que va a extinguirse van a ser asumidas contablemente por la sociedad adquirente. Normalmente coincidirá la fecha de retroacción contable con la de formulación del balance de fusión, pues debiera producirse en la fecha que las entidades han tomado como referencia para valorar los patrimonios y computar la ecuación de canje⁷. El artículo 31.7 de la LME⁸ precisa

⁵ Así se pronunciaron las Sentencias de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2010, 25 de abril de 2011 o de 22 de junio de 2011 (NFJ043933).

⁶ En concreto, de acuerdo con el artículo 55 del Reglamento del Registro Mercantil se considera como fecha de inscripción la del asiento de presentación.

⁷ En las operaciones de fusión impropia, en que la absorbente es ya titular de la totalidad del capital de la absorbida, no existe obviamente ecuación de canje. No obstante la norma sustantiva acepta también en tal hipótesis la retroacción contable.

⁸ El artículo 235 d) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas reseñaba que el proyecto contendrá la mención concerniente a «La fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad a la que traspasan su patrimonio».

que el proyecto común de fusión contendrá la mención acerca de «la fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos contables de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad»⁹.

La solución arbitrada por el artículo 91 del TRLIS no puede ser, aparentemente, más sencilla, de acuerdo con este precepto: «las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 83 de esta ley se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles». El artículo conecta con el artículo 31.7 de la LME, consignando la aceptación del pacto de retroactividad contable, armonizando los linderos comprensivos del resultado contable y la base imponible.

Podríamos plantearnos el hipotético problema de que, como la imputación de rentas bascula sobre un dato que se ofrecerá con carácter previo a la inscripción registral, cuando aún no se ha perfeccionado el contrato, si después no se produce este presupuesto constitutivo, quedaría sin efecto la solución con la necesidad de regularización y la invalidez del criterio de imputación de rentas, las cuales se apegarían, sin especialidad, al sujeto que las manifestase. Sin embargo el problema de pendencia es teórico porque la producción de la fusión «económica» difícilmente permitirá una «vuelta atrás». Por lo demás el margen temporal será escaso dado que tras la aprobación del proyecto restará solo un plazo de seis meses hasta la aprobación definitiva (art. 30.3 LME). Además normalmente serán de escasa entidad las operaciones comerciales realizadas ya que la norma mercantil (art. 30.2 LME) vincula a los administradores a abstenerse de realizar actos que modifiquen sustancialmente el tipo de canje, una vez suscrito el proyecto.

Debe anticiparse que no resulta certero técnicamente el tenor literal del artículo 91 del TRLIS cuando alude a «las entidades **extinguidas**». El problema de imputación se plantea precisamente porque estas entidades no se hallan todavía extinguidas en el instante de generación de las rentas, en cuyo momento son sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades (en adelante IS).

Por lo demás debe apuntarse que a partir de la entrada en vigor de la normativa dimanante de la Ley 16/2007 (de reforma y adaptación de la legislación mercantil para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea), y en particular tras la promulgación del nuevo Plan General de Contabilidad (aprobado por el RD 1514/2007, en adelante PGC) las actividades de un negocio adquirido pasan a ser de la adquirente en la fecha en que se plasma el control efectivo del negocio o negocios adquiridos.

A su vez, en esta línea, el criterio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC) [Consulta publicada en el boletín del ICAC, septiembre de 2008, número 75 (NFC031154)] ha consistido en que, conforme a la metodología de registro contable de las fusiones y escisiones que queden ubicadas en el ámbito de aplicación de la norma relativa a combi-

⁹ A su vez un borrador de normas de contabilidad aplicable, para fusiones y escisiones, precisaba que la fusión y escisión tendrían efectos contables en la fecha que se indique en el proyecto, a partir de la cual los ingresos, gastos y demás operaciones de las sociedades que se extinguen se registrarán por cuenta de la absorbente o de nueva creación.

naciones de negocios¹⁰, no puede designarse de manera potestativa una fecha de fusión a efectos contables distinta de la fecha de adquisición del control.

Por tanto en principio, a la luz de las circunstancias subyacentes, según informe de la abogacía del estado del Ministerio de Hacienda (transcrito en la citada consulta), la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad a la que traspasan su patrimonio, será la de toma de control efectivo por la sociedad adquirente. Por tanto cabrá señalar tal fecha «solo a partir de la fecha en que se adopte el acuerdo de la junta de accionistas de la sociedad adquirida sobre el proyecto de fusión, siempre que contenga pronunciamiento sobre la asunción de control del negocio por la adquirente, aunque no podrá referirse a un momento anterior».

3. MENCIÓN DE PROBLEMAS INTERPRETATIVOS QUE PUEDE ACARRREAR LA SOLUCIÓN TIPIFICADA

Cabe remachar que, en nuestra opinión, el criterio arbitrado prevalece porque lo especifica expresamente el artículo 91. En ningún caso jugaría por aplicación supletoria de la norma mercantil, ante el silencio de la ley fiscal. Las coordenadas ordinarias, apegadas a la institución de la personalidad jurídica, vedarían la solución. Los problemas interpretativos se encadenan con motivo de la repetida discordancia entre la fecha de efectividad jurídica y contable que opera a modo de una cuña, si se permite la expresión.

A tal efecto en nuestro ordenamiento no se diferencia el instante de efectividad jurídica en función de que se trate de una fusión por absorción o constitución, como ocurre en el Derecho francés. A su vez la retroacción contable será previa a la inscripción registral de la escritura que otorgue personalidad jurídica a la nueva sociedad.

Así pues, en caso de fusión por constitución de nueva sociedad, las rentas, teóricamente, pueden ser imputadas a un ente que todavía no tiene la condición de sujeto pasivo del IS, al tratarse de una sociedad en formación. En su caso, durante tal intervalo, incluso podría ser considerada un ente sometido al régimen de atribución de rentas, si bien, respecto de los actos previos al nacimiento de la personalidad, es admitido que si la sociedad, una vez que obtenga personalidad jurídica, los asume, y son registrados contablemente, pasan a formar parte de su base imponible.

Podría ocurrir pues que la constitución de la nueva entidad tuviese lugar en el ejercicio económico siguiente a aquel en que las partes fijaron la fecha de retroacción. De esta manera si las rentas respectivas fuesen, en principio, imputables a la sociedad adquirente pero, a la finalización del periodo impositivo, esta aún no ha nacido jurídicamente, surge un problema manifiesto, en el

¹⁰ Distinta es la hipótesis de fusiones o escisiones intragrupo, en cuyo marco ya existe control previo. Debe tenerse en cuenta el Real Decreto 1159/2010.

sentido de que difícilmente cabría imputar rentas fiscales, en interrelación con el periodo impositivo en que se devengaron las mismas, a un *ente* que no ostenta todavía personalidad jurídica ni, por tanto, puede ser sujeto pasivo del IS.

Podríamos concebir dos soluciones, o bien que las rentas no se viesen afectadas por la regla del artículo 91 y fuesen imputables a la transmitente, omitiéndose las coordenadas del pacto de retroactividad (el cual provocaría una regularización una vez se hubiese constituido la adquirente), o que las asumiese la entidad de nueva constitución resultando imputadas al periodo impositivo en el cual la escritura esté inscrita o incluso al anterior en atención a que cabría entender que la sociedad, una vez constituida, asume los efectos inherentes a dichas rentas. En nuestra opinión la primera tesis no puede prevalecer. La remisión incardinada por la norma corrobora la intención de salvar escollos formalistas e induce a ejercitar una interpretación extensiva, dulcificándose el rigor del artículo 19 del TRLIS en torno a la imputación temporal.

En este contexto, como comenta FERNÁNDEZ DEL POZO¹¹, se ha detectado cierta repugnancia entre los prácticos a la hora de admitir la retroactividad contable en el marco de las fusiones por constitución de nueva entidad. Por ejemplo se ha objetado que en la fusión por constitución la retroactividad contable no puede ir más atrás que la fecha de la escritura, pues en otro caso podría violarse lo previsto por el artículo 119.2 del Reglamento del Registro Mercantil. El autor concluye que no existe divergencia al respecto en función de la modalidad de fusión.

GARCÍA ROZADO¹² interpreta que, en todo caso, si la inscripción de la escritura se lleva a cabo después de concluir el plazo para presentar la declaración correspondiente al periodo impositivo en el que las operaciones realizadas por la absorbida se consideraron efectuadas por cuenta de la absorbente, la retroacción no tendría efectos. Conciben que, una vez producida la inscripción, debería realizarse la regularización de las declaraciones presentadas por ambas sociedades para que la renta respectiva se impute a la absorbente.

En la práctica mercantil las empresas han fijado la fecha de efectos contables de manera potestativa, jugando, con carácter general, como límites, por una parte el de las últimas cuentas cerradas con anterioridad al proyecto y de otro lado la fecha en que ostente eficacia jurídica la fusión¹³. La doctrina mercantilista, aunque de manera no uniforme, ha establecido la posibilidad de retrotraer los efectos contables de la fusión, como máximo, hasta el día posterior al último balance anual cerrado ya que el cierre de ejercicio no puede alterarse una vez producido.

¹¹ *El Derecho contable de fusiones y escisiones* (2.ª edición ajustada al nuevo Plan General de Contabilidad), editorial Marcial Pons, 2008, pág. 98.

¹² «Régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores, y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea», Capítulo XLII de la obra colectiva: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, 2.ª edición, editorial CISS, Valencia, 2008, pág. 1.032.

¹³ El supuesto más habitual (denominado «modelo de frecuencia») ha consistido en los acuerdos en los cuales el proyecto de fusión hacía coincidir la fecha del balance de fusión, la de participación en beneficios de los nuevos accionistas y la de retroacción contable con el 31 de diciembre del año anterior a la fecha de aprobación de la inscripción.

Por su parte, la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2006 (NFJ022947) abordó una fusión por absorción en la que se consideró como fecha del balance de fusión y de finalización del ejercicio de la absorbida el 30 de noviembre de 1998, siendo la de efectos contables el 1 de enero de 1998, los acuerdos de la junta el 25 de febrero de 1999 y la inscripción registral el 7 de julio de 1999.

El Registrador Mercantil no había secundado las tesis doctrinales expresadas (respecto al límite hacia atrás para la retroacción) puesto que validó la fecha de retroacción. Sin embargo el TEAC razonó que si se ha producido el devengo del IS, con el cierre del ejercicio económico, entonces no se pueden retrotraer los efectos fiscales más allá de ese día, pues las operaciones efectuadas desde la fecha de retroacción hasta el 30 de noviembre de 1998 son «realizadas por una sociedad no fusionada ni en curso de fusión», teniendo en cuenta que el acuerdo recogido en el proyecto es de fecha posterior a la finalización del ejercicio social de la entidad absorbida. De este modo interpretó que el devengo del IS (con motivo de la finalización del periodo impositivo) arrastra las rentas apegadas sin especialidad a cada sujeto pasivo, obviándose el juego de la retroacción contable, dado que cuando se devenga el IS no se había iniciado el procedimiento de fusión.

Concretamente cuando se produjo el devengo la operación no se ha perfeccionado, en los términos destacados, y resulta costoso admitir que de la autoliquidación de la sociedad que será transmitente deban sustraerse rentas manifestadas. No obstante tal solución desconoce la literalidad del artículo 91 que se pliega, sin más, a lo previsto por la norma mercantil, compeliendo a limar los problemas suscitados. Tampoco podría objetarse el reparo de que se sobrepasa el resaltado límite pues el Registrador calificó de forma positiva la operación.

En cualquier caso hemos expuesto el criterio del ICAC, que gravita en torno a la noción de toma de control efectivo (criterio aplicable a las escisiones). Esta solución debiera prevalecer pacíficamente en la órbita fiscal, con apoyo en el artículo 91 del TRLIS.

4. RELEVANCIA TRIBUTARIA DE LA FECHA DE RETROACCIÓN CONTABLE. PLANTEAMIENTO

La previsión del artículo 91 debe conllevar la asunción de determinadas rentas, positivas o negativas, exteriorizadas por la entidad en proceso de extinción, a partir de la fecha de retroacción y hasta la consumación jurídica de la operación, por parte de la adquirente. No obstante la prevalencia de esta solución, ciertamente original en nuestro Derecho Tributario, ha sido discutida¹⁴. Los reparos derivan primordialmente del conservador apego a la personalidad jurídica

¹⁴ MALVÁREZ PASCUAL (*La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Régímenes especiales*, ediciones CEF, Tomo II, pág. 279) indica que «la entidad adquirente aplicará con todas sus consecuencias la retroactividad contable que, sin embargo, no afectará a su declaración en el IS». LARGO GIL (*La fusión de sociedades mercantiles. Fase preliminar. Proyecto de fusión e informes*, editorial Civitas, 2000, pág. 345) entiende que la cláusula de retroactividad contable «no es oponible a terceros ni, tampoco, a la Administración Tributaria».

como institución, el cual debiera ser sorteado en virtud de la versatilidad que demanda la ordenación jurídica de la materia, y, fundamentalmente, por la expresa licencia de la norma.

La Sentencia de la Audiencia Nacional (en adelante AN) de 28 de septiembre de 2000 (NFJ009857) interpretó que el artículo 91 se refiere a las sociedades extinguidas, «y estas solo pueden considerarse así, una vez que se ha inscrito la escritura... **la retroactividad que se pretende no puede tener eficacia a efectos fiscales**». La sentencia razonó que «el precepto resulta internamente coherente, pues se refiere de un lado a las sociedades extinguidas, y estas solo pueden considerarse así, una vez que se ha inscrito en el Registro Mercantil la escritura de disolución y fusión». En definitiva según la AN «la imputación se realizará de conformidad con lo previsto en las normas mercantiles, es decir los artículos 233 y siguientes del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante TRLSA), que regulan el proceso de fusión, que no culmina sino con la inscripción de la escritura en el Registro Mercantil». Y concluyó con un paradójico argumento, el cual entendemos viciado en su raíz por su carácter circular, apuntando «que la retroactividad que se pretende no puede tener efectos fiscales, lo demuestra el artículo 235 del TRLSA cuando precisa que el proyecto de fusión contendrá... la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas, a efectos contables, por cuenta de la sociedad a la que traspasa su patrimonio, es decir, es exclusivamente a esos efectos a los que puede alcanzar el acuerdo».

En nuestra opinión el artículo 91 se refiere a las entidades «extinguidas», porque subordina la validez de la asunción de rentas a la consumación de la secuencia futura de acontecimientos conforme a Derecho, que culminaría con tal extinción. Es admitido, mercantilmente, que el término «a efectos contables» debe interpretarse en una acepción amplia, al suponer el traspaso no solo de la contabilidad sino también de los efectos económicos que se reflejan. Evidentemente si queda extinguida la absorbida no podría exteriorizar rentas, con lo que no tendría razón de ser el criterio.

En realidad la inscripción será el eje que convalidará el esquema. Ahora bien ello no se deriva de la dicción del artículo 91, sino de la lógica inherente al proceso. Por consiguiente debiera acudirse (a la hora de determinar el enlace instaurado por el art. 91 cuando se remite al Derecho privado) a la norma más específica y entrelazada, es decir, al artículo 31.7 de la LME, que sustituyó al antiguo artículo 235 d) del TRLSA.

La Sentencia de la AN de 2 de julio de 2007 (NFJ026358) sostuvo que la fecha de inscripción es la determinante en las relaciones con terceros, incluyendo a la Hacienda Pública. Tal jurisprudencia interpreta que lo manifestado en el proyecto no puede infringir lo establecido en la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, en adelante LGT), a tenor del cual la posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por convenios de los particulares (actual art. 17.5 LGT). En similar sentido puede citarse la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante TS) de 20 de julio de 2009 (NFJ035912)¹⁵.

¹⁵ La Sentencia del TS de 20 de julio de 2009 (NFJ035912) insistió en que «desde luego, queda fuera de lugar que los pactos entre sociedades inherentes a la fusión puedan alterar la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria». Sin embargo tales reflexiones, en sí mismas, no desvirtúan la posibilidad de la eficacia de la retroacti-

El TEAC en principio admitía la eficacia fiscal de la fecha de retroacción¹⁶. Sin embargo la Resolución del TEAC de 5 de diciembre de 2007 se plegó a las tesis vertidas por la AN, solución confirmada por las Resoluciones de 14 de mayo de 2008 (NFJ029559) o de 17 de abril de 2008 (NFJ029313) que concluyeron que las operaciones realizadas por la sociedad fusionada o escindida se imputan a ella mientras mantenga su personalidad jurídica, con lo que la retroactividad «no puede tener eficacia a efectos fiscales». La Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2012 (NFJ046313) sintetizó que «se ha pronunciado este Tribunal (Resolución de 16 de febrero de 2006), señalando que no debe darse eficacia fiscal a la retroacción contable.

La Sentencia de la AN de 13 de marzo de 2003 destacó que la fijación de una fecha de retroacción contable no puede alterar el régimen por el que se rige el periodo impositivo, teniendo en cuenta que no se admite la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito del hecho imponible o el de bonificaciones, concluyendo que la mención de la fecha se refiere al momento en que se produzca eficazmente la fusión.

Concebimos que los referidos escollos son franqueables, y a menudo son simplemente colaterales al verdadero nudo central de la problemática. En este sentido no debe recurrirse a la analogía puesto que la redacción de la norma es clara. Por añadidura no nos hallamos ante un beneficio fiscal ni estrictamente ante un supuesto de extensión del ámbito del hecho imponible, aunque se incida sobre rentas. Además interesa poner de relieve que no se quebranta el principio de indisponibilidad de los elementos de la obligación tributaria. Los elementos afectados por el principio de reserva de ley no resultan trastocados, en un plano de inmediatez. El sujeto pasivo lo será pacíficamente cada sociedad entretanto no se extinga su personalidad jurídica. El periodo impositivo no resulta afectado. Tampoco se transfieren conceptos impositivos, ni obviamente créditos tributarios, sino que solo se imputan rentas fiscales que, en otro plano, contribuirán a cuajar una u otra base imponible.

Concluimos que no se advierte una barrera que frene la eficacia fiscal de la retroacción contable ni en el Derecho sustantivo, como corrobora la práctica del tráfico mercantil, ni en el Derecho tributario, con apoyo en la licencia expresa del artículo 91 del TRLIS, sin perjuicio de que la solución adoptada haga tambalearse relativamente determinadas construcciones clásicas, aferradas al eje de la personalidad jurídica. En cualquier caso la opción del artículo 91 violenta, hasta cierto punto, principios formalistas. Los índices de capacidad económica manifestados serán aglutinados en torno a un ente distinto del que exteriorizó la renta y el sujeto pasivo será diferente del que materializó el presupuesto determinante del hecho imponible.

vidad contable a los efectos que debe regir. El TS concluyó, de forma un tanto contradictoria, que «no puede admitirse como alegación jurídica, que, durante el periodo comprendido entre la fecha de retroacción "a los efectos contables" y la fecha de la fusión, la base imponible por el IS de la sociedad absorbida fuera nulo y que los resultados obtenidos eran por cuenta de la sociedad absorbente, pues, en cualquier caso, ambas sociedades realizaron operaciones mercantiles, cuyos resultados, a efectos de la fusión, debían figurar atribuidos a la sociedad absorbente desde una fecha determinada».

¹⁶ La Resolución del TEAC de 27 de octubre de 2006 (NFJ024850) sintetizó que «en virtud de la remisión realizada por la norma fiscal a la norma mercantil, se admite la eficacia fiscal de la llamada retroacción contable... quiere decir que los resultados, positivos o negativos, de la sociedad absorbida serán realmente de la absorbente y formarán parte de su base imponible».

5. INCIDENCIA SOBRE EL PERIODO IMPOSITIVO

El artículo 91 del TRLIS omite cualquier alusión al periodo impositivo de las partícipes, el cual concluirá de conformidad con las reglas generales del impuesto (art. 26 TRLIS).

En el caso de balance de fusión preparado ad hoc¹⁷, como el artículo 36.1 de la LME exige que «deberá seguir los mismos métodos y criterios de presentación del último balance anual», ello desemboca en la necesidad de liquidar la cuenta de resultados, para graduar el patrimonio neto. Debemos considerar las circunstancias que pueden desembocar en la conclusión de un periodo impositivo para la entidad, teniendo en cuenta que la liquidación de la cuenta de resultados no figura ya como motivo de finalización.

El artículo 26.1 del TRLIS destaca que «El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico». A su vez, de acuerdo con el artículo 26.2 a), concluirá el periodo impositivo cuando la entidad se extinga. A tal efecto, con apoyo en el artículo 11 de la tercera Directiva y su laxa alusión a un «estado contable» (y no a un balance), se ha argumentado que la confección del balance no precisa un cierre de ejercicio. No acarrea pues un cierre contable estricto, conforme a la contabilidad oficial, dado que no trata de determinarse un resultado contable apto para su distribución sino que el documento ostenta carácter extracontable. Por tanto no existe conclusión de ejercicio ni se materializa el devengo del IS. Sin embargo si a la hora de confección del balance de fusión se produjese un formal cierre del ejercicio ello provocaría la finalización del periodo impositivo de la «transmitedora» y, conforme al artículo 27 del TRLIS, el devengo del IS el último día de dicho periodo¹⁸.

6. REFLEXIONES EN TORNO A LAS RENTAS FISCALES SUSCEPTIBLES DE IMPUTACIÓN

La proyección del artículo 91, en atención a su excepcionalidad intrínseca, debe circunscribirse a los estrictos términos que prevé el precepto, exclusivamente a efectos de la determinación de la base imponible del IS.

Los gastos contables «generados» por la sociedad que va a extinguirse, en el conocido paréntesis temporal, serán deducibles, en sede de la adquirente, de conformidad con el artículo 19.3 del TRLIS.

¹⁷ El artículo 36.1 de la LME destaca que el último balance de ejercicio aprobado podrá considerarse balance de fusión, siempre que hubiere sido cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha del proyecto. Si no cumpliera con tal requisito, será preciso elaborar un balance específico cerrado con posterioridad al primer día del tercer mes precedente a la fecha del proyecto, siguiendo los mismos métodos y criterios de presentación del último balance anual. El artículo 36.2 matiza que «En ambos casos podrán modificarse las valoraciones contenidas en el último balance en atención a las modificaciones importantes del valor razonable que no aparezcan en los asientos contables».

¹⁸ En la anterior línea la Consulta número 1 del Boletín del ICAC núm. 60 [de diciembre de 2004 (NFC020261)] resaltó que las sociedades que se extinguirán como consecuencia de la operación no cierran su contabilidad en la fecha de retroactividad contable.

MALVÁREZ PASCUAL aparentemente¹⁹ ha interpretado que el artículo va encaminado a abarcar aquellas rentas manifestadas con motivo de los ajustes contables con vistas a depurar los patrimonios en el marco de la determinación de la ecuación de canje. Concebimos que el nexo, que erige la expresión «a causa» va encaminado a especificar que la extinción de la entidad debe ser consecuencia inmediata de la perfección de la operación y en ningún caso pretende circunscribir las rentas afectadas a aquellas que se generarían en el proceso de depuración patrimonial enfocado, desde un punto de vista material, a facilitar la futura operación. Precisamente las rentas que provocarían semejantes ajustes efectuados por la entidad que se va a posicionar como transmitente (por ejemplo aplicación a resultados de provisiones) serán realizados antes de la confección del balance de fusión, en el cual se contemplan estáticamente los patrimonios ya «depurados», y por tanto no se verían afectadas por la fecha de retroacción.

Según la Resolución del TEAC de 28 de febrero de 2008 (NFJ028886) [o las Sentencias de la AN de 24 de enero (NFJ042078) y 6 de octubre de 2011 (NFJ044966)] la aceptación del pacto de retroactividad contable se circunscribe a las rentas derivadas de operaciones propias del negocio de la absorbida (compras, ventas, etc.), que esta realiza en el conocido ínterin. No obstante entendemos que, como regla general, se vierte también sobre rentas que no se corresponden con las derivadas del objeto social, sino que, por ejemplo, puede abarcar ingresos y gastos financieros, así como ingresos (indemnizaciones, etc.) y gastos extraordinarios, teniendo en cuenta que la base imponible del IS es de carácter sintético, con lo que solo cabría sustraer aquellas cuya subsunción tropezase con un escollo, pues no debe distinguirse donde el artículo no distingue.

Ahora bien el artículo 91 no se proyecta sobre las plusvalías susceptibles de exteriorización, precisamente mediante la transmisión que instrumenta la operación de reestructuración. Por tanto si opera la renuncia, total o parcial, se integrarán ordinariamente en base imponible de la sociedad transmitente.

El artículo 91 alude a «rentas de las actividades realizadas», si bien las amortizaciones podrían entenderse imbricadas con dichas actividades. El criterio contable²⁰ radica en que hasta la inscripción los activos y pasivos no han de traspasarse a la contabilidad de la beneficiaria²¹. Por una parte, tras la aprobación del nuevo PGC, es reconocido que la adquisición de una empresa se

¹⁹ El autor (*La nueva regulación...*, op. cit., pág. 279) señala que «... el artículo 105 LIS determina el criterio de imputación de las rentas que se generan en la misma operación de reestructuración empresarial, como consecuencia de eliminaciones de ciertos activos o pasivos teniendo como contrapartida Pérdidas y Ganancias... (v. gr., gastos de constitución y de primer establecimiento)».

²⁰ Así lo puso de manifiesto la Consulta número 1 del Boletín del ICAC número 60/diciembre 2004 (NFC020261). Esta consulta destacó que para una fusión por absorción, cuya fecha de inscripción es posterior al cierre del ejercicio, las sociedades participantes deberán formular sus cuentas anuales individuales a dicha fecha de cierre, sin que las cuentas anuales de la sociedad absorbente incluyan los activos y pasivos de la absorbida, que aún no forman parte de su patrimonio.

²¹ En ocasiones se ha propugnado que la solución contable (para no separar por ejemplo el inmovilizado y la amortización que le corresponde en el periodo) debiera estribar en que no se asignen a la absorbente los ingresos y los gastos de la absorbida sino tan solo su efecto neto (el resultado) mediante un apunte especial al final del periodo.

considera producida cuando se obtiene su control. Sin embargo ello no puede conllevar que, desde el prisma fiscal, quepa amortizar tales activos, los cuales jurídicamente no han sido transferidos.

Debemos hacer hincapié en la imbricación de estas rentas con la plusvalía susceptible de diferimiento. Las dotaciones a amortización incidirían potencialmente sobre el cómputo del valor neto contable de los elementos y por tanto sobre la medición de la renta que podría manifestar su transmisión. No parece coherente que el criterio seleccionado pudiese teóricamente influir sobre el cómputo de tales plusvalías.

El artículo 15.3 del TRLIS resulta ilustrativo en cuanto informa sobre el cómputo de la renta a integrar en base imponible si no prevalece el diferimiento. Dicho precepto prevé que se computará por diferencia entre el valor normal de mercado (en adelante VNM) de los elementos y su valor contable. De esta manera si las amortizaciones fueran, a partir de la fecha de retroacción, imputadas a la adquirente, no influirían sobre la graduación del valor contable, con lo que el sustraendo que fija el artículo 15.3 teóricamente podría ser medido en la fecha de efectividad económica, mientras que el minuendo de la diferencia (el VNM) sería computado en la posterior fecha de efectividad jurídica, lo que no puede considerarse factible. Entendemos pues que la atribución de rentas correspondientes a amortizaciones se encuentra con el escollo²² que supone la no consumación de la transmisión de la propiedad en el momento contemplado, como es el criterio del TEAC²³.

En el mismo sentido el artículo 91 no se proyecta sobre la amortización del fondo de comercio, pues se trata no de rentas de la absorbida sino resultantes del propio proceso de fusión, como enunció la Sentencia de la AN de 24 de enero de 2011 (NFJ042078), pues precisamente el fondo de comercio, como activo, aflora a partir del momento de perfección jurídica de la operación. La doctrina administrativa²⁴ y jurisprudencial²⁵ ha insistido en que cabe la amortización del fondo de comercio solo a partir de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura.

Los ingresos o gastos contables carentes de eficacia fiscal (como gastos no deducibles) serían, en su caso, imputados contablemente a la adquirente, a la cual se asociarían las consecuencias tributarias futuras entrelazadas, de acuerdo con la subrogación operada conforme al artículo 90 del TRLIS y 40.3 de la LGT.

²² VICENT CHULIÁ («Introducción», en la obra colectiva *Las operaciones societarias de modificación estructural*, editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, págs. 17 a 67, pág. 42) estima que la retrodatación solo puede referirse a «operaciones» (ingresos y gastos de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias), sin que pueda incluir la facultad de amortización.

²³ Cabe citar las Resoluciones del TEAC de 14 de junio de 2007, 21 de diciembre de 2006 (NFJ025257) o de 2 de febrero de 2012.

²⁴ La Resolución del TEAC de 27 de octubre de 2006 (NFJ024850) puso de relieve que no obsta en absoluto a tal solución el hecho de que el criterio opuesto hubiese sido confirmado por los auditores de cuentas, pues «en nada limita la facultad atribuida a la Administración Tributaria por el artículo 148 de la Ley 43/1995 de aplicar las normas contables a los efectos de determinar la base imponible».

²⁵ Pueden citarse las Sentencias de la AN de 24 de enero de 2011 (NFJ042078), 6 de marzo de 2011 o 6 de octubre de 2011 (NFJ044966).

7. EL ARTÍCULO 91 DEL TRLIS COMO EXCEPCIÓN CUALIFICADA

El artículo 91 reconoce eficacia fiscal a la fecha de retroacción contable pero únicamente en la estricta órbita de este impuesto. De este modo, fuera de la esfera del IS la retroacción contable no apareja ningún efecto. A su vez el punto de conexión instaurado, en la esfera del IS, se limita a la imputación de rentas, sin extenderse obviamente a parámetros diferentes como las deducciones en cuota²⁶.

Las sociedades que se vayan a extinguir estarán obligadas a cumplir sus obligaciones tributarias materiales y formales, entretanto no se consume su extinción, sin que incida la solución prevista en el artículo 91²⁷. Las respectivas operaciones (afectadas por la retroacción) pueden representar, sin particularidad, entregas de bienes o prestaciones de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA)²⁸.

El gasto respectivo se derramaría en base imponible del IS del sujeto que correspondiese. Sin embargo las retenciones practicadas por la sociedad que va a ser absorbida deberán ser ingresadas por el sujeto de derecho retenedor.

Podemos preguntarnos si es la absorbente la que puede aplicar las retenciones soportadas (asociadas a los ingresos imputados a ella en virtud del art. 91, por ejemplo ingresos financieros) en su declaración de IS, entretanto ultima su extinción la absorbida. De un lado tales retenciones soportadas se imbrican con las rentas, en cuanto estas generarán la cristalización de la cuota tributaria, de la que la retención soportada representa anticipo, con lo que parece aconsejable que sigan el destino de las rentas, resultando aplicadas por la absorbente. Ahora bien el carácter excepcional del artículo 91 nos conduce a pensar que debe ser quien efectivamente soporte la retención quien pueda aplicarla. Evidentemente, tras la consumación de la operación, la absorbente podría pedir en su caso devolución de tales retenciones soportadas, en virtud de la subrogación operada de acuerdo con el artículo 90 del TRLIS.

Los actos de disposición que efectúe la entidad aún no extinguida surtirán los efectos fiscales ordinarios, pues obviamente mantiene la titularidad de su patrimonio. Por ejemplo si, en tal intervalo, transmite acciones, esta circunstancia podría desplegar consecuencias en orden a la aplicación de la sujeción por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados conforme al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, sin que tal traslación diluya su sustan-

²⁶ Puede mencionarse en tal línea la contestación de la DGT de 22 de julio de 1999 [V0058/1999 (NFC009788)].

²⁷ La Sentencia del TS de 21 de marzo de 2012 (NFJ046684) sintetizó que «La retroacción contable acordada no puede implicar la modificación de ejercicios cerrados y de impuestos ya devengados, y, lo único que comporta es que tales operaciones contables (las del ejercicio devengado y cerrado) las realice la entidad absorbente por cuenta de la absorbida».

²⁸ Por ejemplo a efectos de la fijación del volumen de operaciones a tener en cuenta para determinar el periodo de liquidación, durante el ejercicio siguiente, de conformidad con el artículo 71.3 del Reglamento del IVA, la absorbente computaría las operaciones por ella efectuadas antes y después de la fusión, sin englobar las realizadas por la absorbida.

tividad²⁹. El presupuesto de la retroacción no afecta a la validez jurídica de las operaciones que, entretanto conserven su personalidad jurídica, efectúe la sociedad tanto con terceros como con la absorbente (sin que estas últimas se extingan por confusión de derechos dado que no se reúnen en la misma persona la condición de deudor y acreedor hasta que se extingan las absorbidas).

8. POSIBLE INCIDENCIA SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS DEL IS

La transmitente, en el marco del IS, entretanto la operación no obtenga eficacia jurídica, deberá cumplir sus obligaciones tributarias, incluida la de efectuar los pagos fraccionados que correspondan. La exigencia de realizar pagos fraccionados es una obligación autónoma al disponer el artículo 45.5 del TRLIS que «el pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria», con independencia del resultado de la liquidación.

Debemos determinar, asentada la anterior premisa, la repercusión de la regla arbitrada por el artículo 91, diferenciando en función de cuál sea la metodología de determinación del pago, conforme: a) la modalidad de la cuota del último periodo impositivo, cuyo plazo de declaración se hallase vencido (art. 45.2 TRLIS); o bien b) Determinación de la base imponible de los 3, 9 y 11 primeros meses del año (art. 45.3 TRLIS). En principio debemos partir de que la regla del artículo 91 no interfiere con la obligación de realizar pagos fraccionados, si bien debemos analizar si puede filtrar matices interpretativos.

Concluimos, si nos enmarcamos en la primera modalidad, que la absorbida deberá presentar la declaración del pago fraccionado y efectuar el ingreso entretanto no se ultime su extinción. Lo anterior a pesar de que como las rentas, a partir de la remachada fecha, se imputan a la absorbente ello puede redundar en la ulterior devolución del pago a cuenta. De este modo se quebrantaría un principio consistente en que los pagos a cuenta deben responder de la manera más fiel posible a lo que se prevé como resultado final de la obligación de acuerdo con la capacidad contributiva manifestada. Aparentemente la conclusión no puede ser otra si atendemos a la mecánica de génesis del pago fraccionado, que se desentiende de las rentas exteriorizadas.

Sin embargo podría abrirse paso otra interpretación más flexible. La jurisprudencia³⁰ ha matizado que el pago fraccionado posee carácter instrumental lo que conlleva que no pueda exigirse si la deuda principal se encuentra satisfecha por extinguirse la obligación que les brinda esencia. Esta tesis es básicamente trasladable a esta órbita pues la deuda no nacería, en principio, en relación con las rentas analizadas.

²⁹ Así lo subrayó la Resolución del TEAC de 1 de marzo de 2006 (NFJ023508). La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 17 de junio de 2011 (NFJ043840) resaltó que la retroacción solo opera a efectos de imputación de rentas, «pero no desde luego para afirmar que quien era dueño de unos bienes dejó de serlo, por una ficción legal».

³⁰ Pueden citarse las Sentencias del TS de 27 de febrero de 2007 (NFJ025573) y de 5 de marzo de 2008.

En caso de que la absorbida determinase sus pagos fraccionados, de conformidad con la segunda metodología, puede sostenerse que la transmitente deberá presentar pagos fraccionados, computando las bases imponibles «obtenidas» a pesar del pacto de retroactividad. Implícitamente este parece ser el criterio de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) (Consulta 1361/1998, de 21 de julio de 1998 (NFC008351). Existen argumentos que refuerzan tal solución, en particular la autonomía de la obligación de efectuar pagos fraccionados así como el carácter restrictivo de la interpretación que debe imperar respecto al artículo 91, fuera de su terreno natural. Sin embargo la interpretación más armoniosa radica en admitir el plegamiento a la fecha de retroacción. Fundamentalmente porque la regla alude a la base imponible de un intervalo, y esta es imputada a la adquirente. No es que el artículo 91 invada una esfera diferente a la que le corresponde sino que la regla de cómputo remite a la base imponible.

Ahora bien si la adquirente es de nueva constitución surge el inconveniente de que aún no se ha engendrado jurídicamente ni puede ser sujeto pasivo del IS, entretanto no se perfeccione la operación. Por tanto no efectuará pagos fraccionados lo que conllevaría un perjuicio financiero a la Hacienda Pública (si ni una ni otra sociedad ingresa pagos fraccionados), circunstancias que impiden aceptar la solución antedicha.

9. EL ARTÍCULO 91. PROYECCIÓN SOBRE LAS DISTINTAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

El artículo 85.1 de la LME especifica que el proyecto de cesión global del activo y pasivo deberá contener mención de la fecha a partir de la cual la cesión tendrá efectos contables, de acuerdo con lo dispuesto en el PGC. En cualquier caso los formatos jurídicos que caben en el régimen fiscal deberán estructurarse conforme a la estructura de las fusiones mercantiles.

La Resolución de la Dirección General de los Registros y el Notariado de 4 de octubre de 1994 admitió la licitud de la retrodatación en relación con una aportación de rama de actividad³¹, precisando que solo ostentaba efectos internos. En todo caso debemos excluir de los contornos del artículo 91 a los negocios que no provocan extinción de la transmitente³².

Por el contrario MENÉNDEZ GARCÍA³³ ha interpretado que la referencia a las «sociedades que se extingan» no impide la aplicación del precepto a la escisión parcial, pues ello podría implicar una vulneración de la sexta directiva, la cual exige que el proyecto mencione la fecha de retroactividad contable y es aplicable a «operaciones asimiladas a la escisión».

³¹ La Resolución del TEAC de 4 de abril de 2003 (NFJ014982) admitió puntualmente la eficacia fiscal de la fecha de retroacción contable para una cesión de cartera de seguros, apoyándose en la norma sustantiva especial.

³² Cabe aludir a la contestación de la DGT de 10 de junio de 2004 [V0050/2004 (NFC019594)] o la de 18 de enero de 2010 [V0017/2010 (NFC037131)] o la de 9 de junio de 2009 [V1352/2009 (NFC033704)].

³³ *Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas*, editorial Aranzadi, 2006, Navarra, págs. 134 y 135.

La práctica mercantil ha admitido la retroacción para escisiones parciales. Sin embargo el término «extinción» tiene una cristalina significación jurídica que no cabe advertir en la escisión parcial, y el artículo 91 se refiere a entidades extinguidas con motivo del desarrollo de la operación, sin que la mención pueda ostentar otro sentido que acotar los negocios afectados por el precepto. Aparentemente la extinción debe ser «a causa» del desarrollo de la operación, ya que si concibiésemos que alude a rentas derivadas de su realización, estas permanecen sustraídas de la esfera del artículo 91.

El antiguo artículo 235 del TRLSA expresaba que el proyecto de fusión debía mencionar la fecha «a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan». Sin embargo el actual artículo 31.7 de la LME destaca sucintamente que el proyecto contendrá mención acerca de «la fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos contables». De este modo no hace mención a las sociedades extinguidas, lo que podría repercutir en la conclusión de su proyección sobre la escisión parcial. Paralelamente es defendible que el tenor literal del artículo 91 se halle influenciado por la previa redacción que incorporaba el artículo 235 d) del TRLSA. En esta línea una interpretación correctiva podría llevar a concluir que la modificación sustantiva debe encontrar correlativo reflejo en el entendimiento del artículo 91. En cualquier caso la mención del precepto es nítida por lo que tal solución chocaría con el mandato normativo.

Ahora bien estimamos que, de *lege ferenda*, sería oportuno desconectar el eje del precepto del presupuesto de la extinción de la transmitente. Por ejemplo, aunque esta constatación se inscriba en otro plano, la LME ha aclarado que la sucesión universal no depende de dicho factor. Además la regulación demanda flexibilidad, teniendo en cuenta que la construcción del artículo 91 introduce una solución cualificada, con independencia de que prospere el régimen, que se erige en pieza del «Derecho fiscal de fusiones».

Bibliografía

DÍEZ RODRÍGUEZ, S. [2005]: «Efectos de la retroacción contable. Comentario a la consulta número 1 del BOICAC número 60/diciembre 2004», *Boletín Tributario*, núm. 31, julio.

FERNÁNDEZ DEL POZO, L. [2008]: *El Derecho Contable de fusiones y escisiones* (2.ª edición ajustada al nuevo Plan General de Contabilidad), editorial Marcial Pons.

GARCÍA ROZADO GONZÁLEZ, B. [2008]: «Régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores, y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea», Capítulo XLII de la obra colectiva: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, 2.ª edición, editorial CISS, Valencia, págs. 965 a 1.064.

LARGO GIL, R. [2000]: *La fusión de sociedades mercantiles. Fase preliminar. Proyecto de fusión e informes*, editorial Civitas.

MALVÁREZ PASCUAL, L. A. [1996]: *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales*, ediciones CEF, Tomo II.

MENÉNDEZ GARCÍA, G. [2006]: *Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas*, editorial Aranzadi, Navarra.

VICENT CHULIÀ, F. [2001]: «Introducción» en la obra colectiva: *Las operaciones societarias de modificación estructural*, editorial Tirant lo Blanch, Valencia, págs. 17 a 67.

NECESIDAD DE MEJORAR LA REGULACIÓN DEL DELITO DE FALSEDADE EN DOCUMENTOS CONTABLES

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Profesor de la Universidad Complutense de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Vicente CONDOR LÓPEZ, doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Carlos PUIG DE TRAVY y don Rafael CÁMARA RODRÍGUEZ-VALENZUELA.

EXTRACTO

El artículo 290 del Código Penal regula un delito muy relacionado con la contabilidad: el delito de falsedad en documentos contables. La normalización penal de este delito está realizada por penalistas y hombres de derecho, sin tener en cuenta a los profesionales contables que se enfrentan cada día a esta disciplina. La regulación penal del delito de falsedad en documentos contables mejoraría si tuviera en cuenta los objetivos, características, sujetos pasivos y naturaleza de la contabilidad y su consideración como bien público. Desatender estas propuestas de mejora, manteniendo una redacción penal ineficaz, supondría perpetuar dificultades para alcanzar sus fines.

Palabras claves: contabilidad, delito de falsedad en documentos contables y Código Penal.

Fecha de entrada: 03-05-2012 / Fecha de aceptación: 12-07-2012

NEED TO IMPROVE CRIME FALSE ACCOUNTING CONTROL

Miguel Ángel Villacorta Hernández

ABSTRACT

Article 290 of the Penal Code defines a crime closely related to accounting: the false accounting crime. The normalization of this offense is written by lawyer, regardless of the accounting profession faced every day by this discipline. The regulation of the false accounting crime would improve if taken into account the objectives, features, taxable nature of accounting and as a public good. Neglecting these proposed improvements, maintaining inefficient criminal redaction, would perpetuate difficulties to achieve their objectives.

Keywords: accounting, false accounting crime and Penal Code.

Sumario

1. Aportación de los contables a la regulación del delito
 2. Conducta punible
 3. Requisitos para que exista delito
 - 3.1. Se cometa delito de falsedad
 - 3.2. Se evite conocer la verdadera situación económica
 - 3.3. Cometido por determinados particulares: los administradores de hecho o de derecho
 - 3.4. Producido en elementos esenciales de determinados documentos
 - 3.5. Realizado de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad mercantil, a alguno de sus socios o a un tercero
 - 3.6. Exista dolo
 - 3.7. Exista denuncia
 4. Bien jurídico protegido
 5. Sujetos activos
 - 5.1. Administradores de derecho
 - 5.2. Administradores de hecho
 - 5.3. Administración por persona jurídica
 - 5.4. Administración colegial
 - 5.5. Autoría mediata
 - 5.6. Auditor
 - 5.7. Liquidador
 6. Sujetos pasivos
 7. Objeto material
 - 7.1. Cuentas anuales individuales
 - 7.2. Cuentas anuales de un grupo consolidado
 - 7.3. Otros documentos
 8. Penalidad
 9. Concursos
 - 9.1. Concurso con el delito de falsedad en documento mercantil
 - 9.2. Concurso con la estafa
 - 9.3. Concurso con delito de defraudación a la Hacienda Pública
 10. Conclusiones
- Bibliografía

1. APORTACIÓN DE LOS CONTABLES A LA REGULACIÓN DEL DELITO

El artículo 290 del Código Penal (CP) regula un delito muy relacionado con la contabilidad: el delito de falsedad en documentos contables.

Este artículo contempla, dentro de los delitos societarios, un tipo que, además de ser especial desde la perspectiva del sujeto activo, es una modalidad especial de falsedad en documento mercantil, al castigar a los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad que falsearen las cuentas anuales y otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, distinguiendo a efectos de penalidad si el perjuicio se hubiese llegado o no a hacer efectivo.

La normalización penal del delito de falsedad en documentos contables está realizada por penalistas y hombres de derecho, sin tener en cuenta a los profesionales contables que se enfrentan cada día a esta disciplina.

La regulación penal del delito de falsedad en documentos contables mejoraría si tuviera en cuenta los objetivos, características, sujetos pasivos y naturaleza de la contabilidad y su consideración como bien público.

Desatender estas propuestas de mejora, manteniendo una redacción penal ineficaz, supondría perpetuar dificultades para alcanzar sus fines.

2. CONDUCTA PUNIBLE

El delito societario de falsedad en documentos contables, regulado en el artículo 290 del CP, es «una especie de falsificación» (Consulta de la Fiscalía General del Estado 15/1997, de 16 de diciembre).

La aparición de esta modalidad especial obedece a que «en el nuevo CP desaparece con carácter general la falsedad meramente ideológica cometida por particulares, ya que el artículo 392, dentro de las falsedades documentales, solo castiga al particular que cometiere en documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas dentro de los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390, excluyendo el supuesto contemplado en el n.º 4: faltar a la verdad en la narración de los hechos. Así, el legislador opta por crear modalidades especiales de falsedad ideológica para aquellos supuestos en los que el particular se encuentre en una posición que

quede obligado a ser veraz, y a esta obligación de los administradores de la sociedad responde el artículo 290» (SAN 14-02-2003).

Los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearan las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses (si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior).

El tipo delictivo del falseamiento de las cuentas anuales se comete en el momento en que se consignan, o se omiten dolosamente, datos propios de las mismas. Es irrelevante que dichas cuentas así falseadas sean o no posteriormente aprobadas o rechazadas por la junta general, «pues en ambos supuestos el ilícito ya se habría consumado, de suerte que la decisión del órgano soberano de la sociedad, cualquiera que fuese, no privaría de antijuridicidad, tipicidad y responsabilidad al hecho previo del falseamiento» (STS 14-07-2006).

3. REQUISITOS PARA QUE EXISTA DELITO

Existen siete requisitos para que se dé el delito societario del artículo 290 del CP: se cometa delito de falsedad, se evite conocer la verdadera situación económica, sea cometido por determinados particulares, se produzca en elementos esenciales de determinados documentos, se realice para intentar causar perjuicio económico (a la entidad, a algún socio o a un tercero), exista dolo y medie denuncia.

3.1. SE COMETA DELITO DE FALSEDAD

La acción típica consiste en falsear determinados documentos sociales. Este es el punto fundamental porque «si no queda acreditado el falseamiento, no existe tipo delictivo» (SAP Vizcaya 19-02-2007) (STS 18-02-2011).

En el sentido del artículo 290 del CP, «falsear» consiste en la abstracta idea de faltar a la verdad, mentir, alterar, o no reflejar la auténtica o verdadera situación económica o jurídica de la entidad en los documentos que suscriba el administrador. La correcta aplicación de este requisito requeriría la concretización y objetivación de este concepto.

La falsedad supone la «inobservancia de los deberes mercantiles», ya sea por la «omisión de datos» o por «la consignación de otros ficticios» (SAP Baleares 13-12-2000). Por tanto, la falsedad podrá llevarse a cabo tanto de forma activa como omisiva. La activa acontece cuando el administrador incluye, en la documentación, datos distintos a los reales, de forma que se proporcione una imagen distorsionada del estado de la sociedad. La omisión se produce cuando el ad-

ministrador oculte u omita datos relevantes cuya presencia es imprescindible para reflejar, veraz e íntegramente, aquella situación.

El principal problema de la conducta activa se plantea en las valoraciones de los hechos contables, en concreto, cuando se valoran los activos y pasivos por debajo o por encima de su valor real. La dificultad se encuentra a la hora de demostrar que dichas valoraciones son objetivamente falsas. La falsedad objetiva existirá si puede apreciarse una notable ausencia de correspondencia entre los principios de valoración contable y la efectiva valoración realizada.

3.2. SE EVITE CONOCER LA VERDADERA SITUACIÓN ECONÓMICA

Para que se produzca delito es necesario que con la falsedad se transmita una imagen inveraz, desfigurada o incorrecta del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la sociedad y de los flujos de efectivo.

La conducta típica implica el falseamiento de las cuentas anuales, no bastando cualquier irregularidad contable, sino que «se precisa una acción falsaria que evite conocer la verdadera situación de la sociedad» (SAP Jaén 03-11-1999) (SAP Málaga 22-11-2002).

3.3. COMETIDO POR DETERMINADOS PARTICULARES: LOS ADMINISTRADORES DE HECHO O DE DERECHO

Para que exista delito, el hecho debe ser cometido exclusivamente por determinados particulares: los administradores de hecho o de derecho (STS 18-02-2011).

3.4. PRODUCIDO EN ELEMENTOS ESENCIALES DE DETERMINADOS DOCUMENTOS

Solamente se comete el delito cuando el hecho se produce en elementos esenciales de determinados documentos que forman el soporte material (STS 18-02-2011).

La capacidad lesiva de la acción falsaria vendrá determinada por dos factores: el soporte material sobre el que se ejecuta (las cuentas anuales u otros documentos que incorporen información societaria esencial para reflejar fielmente la situación jurídica y económica de la entidad) y la naturaleza esencial de la propia falsedad (falseamiento de partidas o aspectos nucleares de los documentos).

La falsedad debe recaer «sobre elementos esenciales de los documentos» (STS 21-01-1994) (STS 21-11-1995), porque la falsedad requiere «constatar una discrepancia entre la situación económica reflejada y la situación económica real» (SAP Zaragoza 29-07-2003).

3.5. REALIZADO DE FORMA IDÓNEA PARA CAUSAR UN PERJUICIO ECONÓMICO A LA ENTIDAD MERCANTIL, A ALGUNO DE SUS SOCIOS O A UN TERCERO

El Derecho penal español exige imperativamente que el acto falsario, y el documento alterado, refleje falsamente la situación económica o jurídica de la entidad, y que sea idóneo para causar un perjuicio económico a la empresa, a sus socios o a un tercero. Únicamente se produce el delito cuando el hecho esté realizado de forma idónea «para causar un perjuicio económico a la entidad mercantil, a alguno de sus socios, o a un tercero» (SAP Vizcaya 19-02-2007) (STS 18-02-2011).

Este requisito se compone de dos partes, el primero es un requisito de probabilidad «potencialmente puede», el segundo es el efecto «producir perjuicio económico».

El componente de probabilidad supone que la acción típica del artículo 290.1 del CP conlleva la exigencia de un peligro abstracto o hipotético para la sociedad, algún socio o un tercero. La exigencia de un potencial peligro excluye la criminalización de irregularidades documentales meramente formales y los simples errores materiales. La comisión del delito de falseamiento de la información contable exige que se falseen los documentos sociales y que se realice la actividad falsaria con la intención de causar un perjuicio económico a la propia sociedad, a los socios de la misma o a terceros. No es preciso que el daño llegue a causarse, basta la intencionalidad, aunque si el perjuicio económico se produce, la pena se agrava, imponiéndose en su mitad superior. «En el delito de falseamiento de cuentas anuales del artículo 290 párrafo 1.º del CP, no es necesario que cause perjuicio económico alguno, bastando la constatación en cada caso de la idoneidad del falseamiento para la causación del perjuicio económico a la sociedad, a sus socios o a un tercero, con independencia de que este finalmente se produzca o no» (SAN 07-05-2007). «Al tratarse de un delito de consumación anticipada o de peligro, el perjuicio pertenece a la fase de agotamiento del delito» (SAP Jaén 03-11-1999).

Respecto al componente de efecto existen dos alternativas posibles, según cuál sea la concepción del término «perjuicio económico». La primera alternativa (patrimonial) es considerar que se produce cuando acontezca un quebranto patrimonial, entendido como disminución del patrimonio social, de los socios o de un tercero. La segunda alternativa (financiera) consiste en considerar que acontece cuando la sociedad, aunque no minore su patrimonio, disminuyen sus expectativas económicas en el mercado (disminuye su capacidad para captar clientes y aspirar a nuevos negocios) y minoran la calidad de sus relaciones financieras (disminuye su capacidad para captar inversores y obtener créditos).

Parece más adecuada la segunda interpretación porque estos delitos poseen carácter financiero y no patrimonial, por lo que «no parece adecuado utilizar un criterio patrimonialista para interpretar sus elementos» (MORALES, 2011b: 969). La primera alternativa debe reservarse para el tipo agravado.

A pesar de ello, la jurisprudencia se ha centrado erróneamente en la concepción patrimonial. No toda irregularidad se encuentra recogida en el artículo 290 del CP, sino solo aquellas que sean idóneas para causar perjuicio económico, es decir, «que supongan una disminución efectiva del

patrimonio de la sociedad, de alguno de sus socios o de un tercero» (SAP Alicante 22-02-2000). No son punibles conforme al artículo 290 del CP las falsedades que no sean adecuadas para crear un «quebranto económico» (SAP Jaén 03-11-1999).

Basándose en la concepción patrimonial, una sentencia recoge un ejemplo de causación de perjuicio económico. «Se declara probado que el acusado confeccionó las cuentas anuales sin reflejar en ellas parte de los ingresos de la sociedad, lo que afectó al fiel reflejo de su situación patrimonial. Dicha conducta es apta para causar un perjuicio a los socios, en tanto que a los mismos se ocultaron parte de los ingresos de la entidad» (SAP Barcelona 22-03-2002).

La jurisprudencia ofrece ejemplos en los que no se acredita la condición de tener la finalidad de causar un perjuicio económico, también basada en la concepción patrimonial. El documento omisivamente falseado por el acusado de la STS 05-10-2006 es «el de otorgamiento notarial de poderes a letrados y procuradores en su condición de liquidador de la entidad a la que representaba en dicho menester». La sentencia establece que con el documento no se reflejaba una imagen ilusoria por falsa de su situación jurídica, teniendo en cuenta que «para nada se falsea la realidad de que aquella se encontraba en liquidación». La sentencia indica que «no ofrece duda que el documento no reúne la exigencia de ser idóneo para perjudicar a los terceros denunciados, por sí mismo y por su propio contenido. El riesgo de que estos fueran desposeídos de parte de su patrimonio no lo constituye el otorgamiento de poderes mencionado, sino la realidad de la existencia de unos derechos de créditos de la sociedad contra las personas frente a las que demandaron judicialmente, lo que habría de ser materia y objeto de los procedimientos a tal fin incoados en el orden jurisdiccional civil. De suerte que los poderes supuestamente otorgados ilegalmente por falta de legitimación en modo alguno pueden considerarse idóneos por sí mismos para lesionar el patrimonio de los terceros, por ser manifiestamente insuficientes para provocar ese perjuicio económico» (STS 05-10-2006).

3.6. EXISTA DOLO

El delito tipificado en el artículo 290 del CP excluye la modalidad imprudente; solo admite como forma comisiva el dolo. El dolo puede ser definido resumiendo sus elementos: «Es la producción de un resultado típico y antijurídico con **consciencia** de que se quebranta un deber, **conocimiento** de la relación de causalidad existente entre la conducta y el hecho dañoso y **voluntad** de realizar la acción» (JIMÉNEZ DE ASÚA, 1931: 37).

Este tipo penal exige «la idoneidad de la falsedad para causar un perjuicio económico, bien sea a la sociedad, a los socios o a un tercero; lo que, según la doctrina científica, exige un dolo de perjudicar (STS 14-07-2000) (SAP Barcelona 02-11-2000). «Esa conciencia y voluntad de realizar esa actuación ilegítimamente debe quedar absolutamente probada para considerar el hecho como culpable» (STS 05-10-2006). Además de su existencia, es necesario que el dolo tenga una serie de características: deberá ser «directo y estar probado» (STS 14-07-2000) (SAP Burgos 14-12-2001) (SAP Granada 02-02-2002), «excluyéndose cualquier forma de dolo eventual» (SAP Burgos 14-12-2001).

La jurisprudencia ha unido las características de dolo y de causar un perjuicio económico. «Junto al dolo se exige la presencia de un especial motivo de la acción, la finalidad de causar un perjuicio económico a la sociedad, socios o terceros, de modo que la tutela penal de la información social es instrumental respecto de la protección de intereses patrimoniales de la entidad, los socios o terceros» (SAP Barcelona 02-11-2000). «El dolo falsario vendrá constituido por la voluntad de alterar conscientemente la verdad pero, además, se precisa que tal mutación sea idónea para causar un perjuicio económico, aunque dicho perjuicio no llegue a causarse de modo efectivo, conducta esta última que integraría el subtipo agravado del artículo 290.2» (SAP Pontevedra 01-12-2001) (SAP Burgos 14-12-2001).

3.7. EXISTA DENUNCIA

El artículo 296 del CP establece como requisito para imputar un delito que medie denuncia, salvo cuando la comisión del delito afecte a los intereses generales o a una pluralidad de personas.

La Consulta de la Fiscalía General del Estado 15/1997, de 16 de diciembre, establece los requisitos necesarios para aplicar el artículo 290 del CP, que son de dos tipos (sustantivos y procesales): sustantivos, «que el sujeto activo sea administrador de una sociedad; que la conducta recaiga sobre las cuentas anuales u otros documentos que reflejen la situación económica o jurídica de la sociedad; y que la alteración de tales documentos sea idónea para causar un perjuicio a la sociedad, a un socio, o a un tercero (imponiendo pena mayor si efectivamente se produce el perjuicio)»; y procesales, «que medie la denuncia exigida en determinados casos por el artículo 296 del CP».

La STS 04-06-2004 evaluó el contenido del artículo 296.1 del CP, como la introducción de una condición objetiva de perseguibilidad para todos los delitos societarios. Tal condición objetiva de perseguibilidad es la exigencia de previa denuncia de la persona agraviada o de su representante, o del Ministerio Fiscal en caso de minoría de edad o incapacidad. «Tal requisito convierte en semipúblico la persecución de tales delitos, y viene a ser una consecuencia del principio de mínima intervención del derecho penal, que en los delitos societarios puede tener una especial incidencia en la medida que el ejercicio de acciones en vía civil, pudiera ser suficiente para conseguir la tutela de los derechos de los asociados, evitando criminalizaciones innecesarias».

Sin embargo, debido a la especial naturaleza del bien protegido, este requisito debería ser eliminado. Que no exista el requisito de perseguibilidad, y que no se requiera denuncia para que exista delito, está relacionado con la definición de los sujetos pasivos. No se requiere denuncia porque el bien a proteger es un bien público.

En la misma línea, la SAN 07-05-2007 argumenta que en este delito no opera el requisito de perseguibilidad del artículo 296.1 del CP, al darse el supuesto del número 2 del citado artículo (cuando la comisión del delito afecta a los intereses generales o a una pluralidad de personas), tratándose en concreto de un delito de falseamiento de cuentas anuales del artículo 290.1 del CP, que se consuma sin necesidad de causar perjuicio económico alguno, bastando la constatación en

cada caso de la idoneidad del falseamiento para la «causación» del perjuicio económico, con independencia de que este finalmente se produzca o no. Según esta sentencia la afectación al «interés general» o a una «pluralidad de personas» convierte el «delito societario en un delito público perseguible de oficio, y en este caso, refiriéndose únicamente a la segunda afectación (pluralidad de personas), accionistas del banco y otros terceros, padecieron el riesgo de sufrir perjuicio económico al estar fuera de su alcance determinados fondos del banco».

4. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

El Derecho de sociedades precisa la máxima transparencia en la información societaria, materializada en determinados documentos que la entidad mercantil debe emitir. Esta información ha de ser completa y veraz, reflejando así la imagen fiel de las actividades societarias, en tutela de la propia entidad, de los socios o de terceros. El artículo 290 del CP persigue garantizar el derecho de los socios, acreedores y terceros a una correcta información reflejada en documentos claros y exactos, derecho que se corresponde con el deber de los empresarios de llevar una contabilidad ordenada y fiel.

El principio de la imagen fiel se erige en el eje principal del artículo 290 del CP, como lo demuestra el hecho de que castigue la falsedad sobre las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad. El artículo 290 del CP pretende proteger «la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad» (SAP Jaén 03-01-1999) (SAP Málaga 22-11-2002), siendo el bien jurídico protegido el derecho de los socios y terceros a que la información suministrada por la sociedad sea completa y veraz.

Con la regulación del delito de falsedad en documentos contables se tutelan, tanto el derecho de los destinatarios de la información social a obtener una información completa y veraz sobre la situación jurídica y económica de la entidad, como los intereses patrimoniales de aquellos.

El interés de que la documentación contable refleje la realidad de la situación económica de las empresas es importante porque puede entenderse que las falsedades son infracciones que atentan contra el conjunto de la comunidad social. El bien jurídico protegido por la norma y vulnerado por el infractor «no es el privativo de persona alguna, ni tampoco, de modo inmediato, al menos, del Estado, sino de la sociedad o comunidad, cuya fe en el tráfico y en la actividad empresarial se ve dañada» (STS 29-07-2002) (SAP Almería 05-05-2003).

El legislador cree que protegiendo la veracidad de los datos que reflejen la situación jurídica o económica de la sociedad se protege el funcionamiento del mercado.

Esta valoración cobra una especial singularidad, cuando nos encontramos ante los balances de entidades financieras, «cuya repercusión en la economía nacional, es de tal intensidad que sus crisis pueden afectar seriamente a la estabilidad económica del sistema» (STS 29-07-2002).

5. SUJETOS ACTIVOS

El sujeto activo del delito únicamente puede ser el administrador de hecho o de derecho de la sociedad, por lo que nos encontramos ante un «delito especial propio» (SAP Burgos 14-12-2001) (STS 26-01-2007).

En este caso, la conducta típica «no solo se refiere al falseamiento de documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la empresa, sino que «es preciso que esa acción sea realizada por quienes tienen un especial deber de certificar esa situación, precisamente, por el estatus que mantienen en la sociedad y que son destinatarios de especiales prevenciones considerados como deberes de actuación en el ordenamiento jurídico. Esas personas son los administradores de derecho y de hecho» (STS 26-01-2007).

5.1. ADMINISTRADORES DE DERECHO

Son administradores de derecho las personas nombradas por el órgano social, a través del procedimiento formal correspondiente.

El concepto de administrador de derecho ha de interpretarse estrictamente. Únicamente debe incluirse en él a aquellos que tuvieran formalmente designado, aceptado, inscrito y publicado su nombramiento. La designación debe ser de la forma prevista estatutariamente por el órgano competente.

El concepto de administrador de derecho es «quien tiene efectuado el nombramiento de acuerdo a las normas legales que rigen la respectiva modalidad societaria» (STS 26-01-2007).

El nombramiento del administrador de una sociedad anónima despliega efectos desde el momento de su aceptación [art. 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC)], pero es necesario que sea inscrito en el Registro Mercantil y publicado en el Boletín Oficial del Registro Mercantil (BORME) «para que surta efectos frente a terceros» (DEL ROSAL, 1998: 1416) (MORENO, 2005: 23).

5.2. ADMINISTRADORES DE HECHO

Los administradores de hecho son aquellos que no son de derecho. Con la equiparación entre administrador de hecho y de derecho se evita favorecer a «quienes por desidia no se hubiesen preocupado de regularizar la designación de administradores y a quienes dolosamente hubiesen creado la situación irregular para sustraerse del ámbito de los delitos societarios» (TERRADILLOS, 1997: 273) (TERRADILLOS, 2001: 267).

Existen dos interpretaciones para identificar quién es administrador de hecho. Una interpretación restringida considera que existe administrador de hecho cuando existe un nombramiento

válido pero al cual le falta la inscripción o concurren vicios que pueden provocar la anulación. La otra interpretación más amplia sostiene que, en ausencia de nombramiento formal, debe ponerse el acento en el efectivo ejercicio de funciones de administración y el bien jurídico protegido por la norma penal.

La SAP Alicante 22-02-2000 se decanta por la interpretación restringida; los administradores de hecho son los que «de facto, ejerzan las funciones propias del cargo o realicen los actos materiales inherentes al desempeño del mismo, habiendo sido designados como tales por la sociedad pero sin tener debidamente perfeccionado o formalizado su nombramiento». Es decir, para la sentencia es imprescindible que presenten alguna irregularidad en su situación jurídica, por haber tenido un nombramiento defectuoso, no aceptado, no inscrito o caducado.

Dentro de la interpretación restringida, se identifican cuatro situaciones sobre los nombramientos de los administradores (FARALDO, 2003, 22):

- a) Aceptación tácita o implícita del nombramiento. No existe la figura del administrador de hecho. En el artículo 214 del TRLSC, se determina que el nombramiento de los administradores surte efecto desde la aceptación.
- b) Falta de publicidad del nombramiento. El cargo es definido exclusivamente por la aceptación del mismo. Los artículos 215 del TRLSC y 96 y 138 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM) establecen un plazo de diez días para la inscripción de la aceptación del cargo en el Registro Mercantil. Si se trata de actos internos no es necesaria la inscripción; cuando se trata de actos externos de la sociedad, los terceros no pueden verse perjudicados por la falta de inscripción pero pueden invocarla en lo favorable.
- c) Nulidad inicial de nombramientos por existir una causa originada o sobrevenida de inelegibilidad. El artículo 6.3 del Código Civil (CC) establece que los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para los casos de contravención. Ese efecto distinto se sitúa en el artículo 224.1 del TRLSC, en el que se señala la inmediata destitución, a petición de cualquier accionista, de los administradores que estuvieran incurso en cualquiera de las prohibiciones del artículo 213 del TRLSC. Ello viene a conformar la eficacia de los actos celebrados por el administrador incurso en esta prohibición y reafirma que, en el caso de que no se inste por parte de los accionistas esta destitución, es un administrador de derecho.
- d) Renuncia válida sobrevenida, revocación expresa o cese en el cargo por cumplimiento del término. Según se desprende del artículo 249 del TRLSC, puede ocurrir que la renuncia no sea aceptada, de tal forma que los administradores que han solicitado la dimisión continúen en su cargo hasta la sustitución; en estos casos sigue existiendo administrador de derecho hasta el momento de la aceptación de la renuncia válida sobrevenida por el órgano competente al efecto.

En la interpretación restringida es necesario que el administrador de hecho cuente con un nombramiento que dé cobertura formal a su actuación. Según esta interpretación, administrador fáctico no equivale a administrador oficioso, ni puede serlo cualquiera que se injiera o inmiscuya en la gestión social o de la empresa, realizando actos que no le conciernen.

Sin embargo, la alternativa adecuada es la interpretación amplia porque supone anteponer la legislación penal a la mercantil. «En la concepción de administrador de hecho no ha de estarse a la formalización del nombramiento, de acuerdo a la respectiva modalidad societaria, ni a la jerarquía en el entramado social, sino a la realización efectiva de funciones de administración, del poder de decisión de la sociedad, la realización material de funciones de dirección» (STS 26-01-2007). Según ella, son administradores de hecho los que, sin ocupar cargo alguno, controlan y gobiernan la sociedad sustituyendo a los administradores, y los que no reciben la calificación de administradores, pero desempeñan sus funciones típicas, tales como liquidadores, administradores concursales, comisarios, patrones de las fundaciones, altos directivos, consejeros delegados y administradores judiciales.

Con la interpretación amplia se consigue traspasar las apariencias o pantallas que se generan en algunas sociedades, a través de administraciones ficticias por medio de testaferros, tras los que se sitúan los administradores de hecho.

La mayoría de la Jurisprudencia es partidaria de una visión amplia (STS 02-06-2005) (STS 25-05-2009) (STS 13-10-2009). «El administrador de hecho debe participar activamente en la gestión y dirección, de forma permanente y no sujeta a esferas superiores de aprobación o decisión. Debe desempeñar una función de dirección real, con independencia de la formalidad de un nombramiento» (STS 26-01-2007). Del mismo modo, la Fiscalía General del Estado (2011: 42) establece que en buena parte del derecho comparado, también en España, «lo relevante es el poder de dirección de facto y no el concreto título o circunstancia de los cuales se deriva dicho poder».

La STS 26-01-2007 analiza las dos interpretaciones sobre el administrador de hecho, restringida y amplia, decantándose por una interpretación amplia para anteponer los criterios penales a los mercantiles. «Una concepción restringida incluiría en su entendimiento al concepto puramente mercantil del término, es decir, aquel que pudiendo ser administrador de derecho no pueda, todavía, serlo por no reunir las condiciones de nombramiento, por falta de aceptación o de inscripción registral o de mantenimiento y prórroga del mandato, o supuestos de formación social a los que se alude en preceptos del ordenamiento mercantil. Esta acepción supondría una subordinación del ordenamiento penal al mercantil sin base legal que lo permitiera y dejaría al margen del derecho penal situaciones fácticas del mundo negocial en el que intervienen personas con funciones reales de administración formalmente no señaladas en sus respectivas normas de funcionamiento. Es por ello que la doctrina ha optado por una interpretación que permita integrar en su comprensión a las situaciones de ejercicio real de las funciones de administración dando preferencia a la realidad económica y negocial frente a la realidad registral, de manera que puedan solventarse a través de esta concepción los supuestos de autoría mediata o de la inducción y cubrirse lagunas de punibilidad aprovechando las formalidades previstas en el ordenamiento para la administración de la sociedad». Así, desde esta perspectiva amplia será administrador de hecho quien, sin

ostentar formalmente la condición de administrador de la sociedad, ejerza poderes de decisión de la sociedad; es la persona que, en realidad, manda en la empresa, ejerciendo los actos de administración, aunque formalmente sean realizadas por otra persona que figura como su administrador.

La STS 26-01-2007 refiere en el hecho probado que el acusado era contable de la sociedad, que entró en el accionariado de la sociedad y que «asumió la función de realizar provisiones sobre pagos y cobros de la empresa y asesoramiento en los asientos contables que presentaba el administrador y depositaba las cuentas anuales en el Registro mercantil». En la fundamentación de la sentencia se explica que para ser considerado administrador de hecho debe participar activamente en la gestión y dirección, de forma permanente, y no sujeta a esferas superiores de aprobación. No pudo ser probado esta condición en el acusado de la sentencia porque, en el acta del juicio oral, distintos trabajadores de la empresa testificaron «que no refieren unas facultades de decisión y de gestión de la empresa ejercitadas por el recurrente. Se afirma que realizaba funciones de contabilidad en la empresa, que trabajaba por la tarde, de cuatro a siete, simultaneando su actividad laboral con el trabajo en otra empresa, y que no cerraba acuerdos». De esta forma si no puede probarse la necesaria función de dirección real, no hay prueba de que fuera el obligado al deber impuesto en la norma.

La legislación debería establecer expresamente que el administrador de hecho sea considerado, desde un punto de vista amplio, el que controla la sociedad, aunque no haya existido nombramiento o designación.

5.3. ADMINISTRACIÓN POR PERSONA JURÍDICA

En los casos en que la administración se hubiera encomendado a una persona jurídica (art. 215 TRLSC), la autoría vendría determinada por la actuación en nombre de otro, según lo dispuesto en el artículo 31 del CP: «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

5.4. ADMINISTRACIÓN COLEGIAL

En el ámbito mercantil se declara la responsabilidad solidaria de todos los miembros del órgano de administración que realizaron el acto o adoptaron el acuerdo lesivo, salvo que prueben la concurrencia de alguna causa de exoneración (arts. 236 y 237 TRLSC). Por el contrario, en la esfera penal no es admisible la responsabilidad colegial; la responsabilidad penal es personal y ceñida al hecho cometido.

Pueden ser coautores penalmente todos o algunos de los componentes de un consejo de administración, pero no han de serlo necesariamente. Cuando la decisión adoptada haya sido to-

mada en el seno de un órgano colegiado, el juez deberá discriminar en función de la aportación individual al hecho cometido, las imputaciones a título de autor, o a título de partícipe o negar la imputación de aquellos que no merezcan reproche penal.

5.5. AUTORÍA MEDIATA

La persona que no reúna los requisitos necesarios para ser sujeto activo del delito no podrá ser autor, si bien podrá ser partícipe.

El artículo 27 del CP establece que son responsables criminalmente de los delitos y faltas los autores y los cómplices. El artículo 28 del CP indica que son autores: (a) quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento, (b) los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo (inductor) y (c) los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado (cooperador necesario). El artículo 29 del CP establece que son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos.

El artículo 28 del CP distingue entre la autoría directa (o inmediata) y la mediata. La autoría mediata está realizada por los partícipes, quienes realizan el hecho por medio de otro «del que se sirven como instrumento». Aunque el artículo 28 del CP solo incluye dos figuras dentro del concepto partícipe (inductor o cooperador necesario), la jurisprudencia incluye también dentro del término a los cómplices (STS 28-03-2001) y a los encubridores (SAP Burgos 29-03-1999).

El partícipe es condenado con una pena atenuada respecto al autor, porque no infringe el deber específico del autor. El cooperador necesario realiza una cooperación de quien interviene en el proceso de ejecución del delito con una «aportación operativamente indispensable» (SAP Sevilla 22-03-2002). La inducción es una forma de participación en un delito ajeno, que consiste en suscitar en otro, dolosamente, la resolución de cometer el acto punible. El acto debe ser cometido libremente por el inducido, que actúa como autor directo. Incluso puede ocurrir que «el inductor no se limite a hacer que nazca la resolución criminal en el inducido sino que colabore activamente con actos propios a la realización del hecho, en cuyo caso tendría una participación dual al reunir elementos de inducción y de cooperación necesaria» (MORENO, 2005: 27).

En un delito especial propio (aquellos en que el tipo penal prevé exclusivamente la autoría de un sujeto activo con especial cualificación), los partícipes no tienen la misma condición que el autor (STS 21-12-1999) (STS 08-05-2000) (STS 28-03-2001).

Como el sujeto autor inmediato solo puede ser el administrador de la sociedad, los socios no administradores quedan fuera de este delito. De la misma forma, no pueden ser sujetos activos de este delito los auditores, contables, ni los asesores jurídicos, eso sí pueden encuadrarse dentro de la cooperación necesaria. Aunque parte de la doctrina y la jurisprudencia no lo compartan, los liquidadores sí pueden ser autores directos de este delito.

Este es el criterio para diferenciar entre los que pueden ser considerados autores directos y los que no. «Desde una perspectiva de la determinación de la autoría por el dominio funcional del hecho, no existe duda de que los acusados tuvieron una participación directa en la confección de las falsedades contables, sin perjuicio de que se materializasen por personas distintas. Un presidente y un consejero delegado de una entidad financiera asumen una responsabilidad directa y principal sobre la autenticidad de las cuentas sociales, lo que les convierte en autores de las alteraciones falsarias. No puede llegarse a la misma conclusión respecto de las demás personas a las que el Ministerio Fiscal imputaba los denominados artificios contables» (STS 29-07-2002).

5.6. AUDITOR

Aunque el legislador ha delimitado el ámbito de los autores o sujetos activos a los administradores de hecho o de derecho, «no se debe descartar la posibilidad de la participación, por cooperación necesaria, de las entidades auditoras que al realizar la fiscalización externa de la contabilidad, colaboran y se prestan a la formación de unas cuentas anuales o balances falseados» (STS 29-07-2002).

Los auditores de cuentas podrán incurrir en responsabilidad penal tan solo a título de inductores, cooperadores necesarios o cómplices, pero nunca como autores directos. Ello sin perjuicio de la depuración de su responsabilidad en el ámbito administrativo sancionador y del ejercicio de las acciones civiles procedentes.

5.7. LIQUIDADADOR

Parte de la doctrina niega la capacidad de los liquidadores para ser autores directos de los delitos societarios (MORENO y RUIZ, 1996: 246), mientras que otra parte sí lo considera posible (FARALDO, 2000: 132) (MAGRO, 2010: 61 y 62) (MORALES, 2011a: 967).

La STS 05-10-2006 establece que el liquidador no ostenta la capacidad necesaria para ser administrador. Pero la sentencia va más allá, pues considera que la alteración de los documentos en el periodo de liquidación «no falsea la situación económica porque la sociedad ya se encontraba en liquidación» (STS 05-10-2006). Este argumento no es enteramente cierto porque, incluso, en la situación de liquidación, la alteración de la situación económico-financiera puede tener influencia directa sobre las decisiones económicas de los terceros.

El legislador debería especificar que los liquidadores sí pueden ser sujetos activos de este delito. Tres son los argumentos para considerar a los liquidadores como administradores a efectos penales: la configuración penal del concepto de administrador no debe verse condicionada por la configuración establecida en el derecho mercantil, la sociedad conserva su personalidad jurídica como sociedad mercantil mientras la liquidación se realiza y, además, en fase de liquidación, el liquidador es el único sujeto que desarrolla funciones de administración (aun cuando sea «de hecho»).

Desde una perspectiva puramente mercantil, los liquidadores no son administradores pues este cargo desaparece cuando se declara la liquidación, asumiendo sus funciones los liquidadores (art. 374 TRLSC). Sin embargo, los liquidadores de la sociedad disuelta sí deberían tener la consideración de administradores a efectos penales. Desde el punto de vista exclusivamente penal, la sociedad disuelta conserva su personalidad jurídica como sociedad mercantil mientras la liquidación se realiza (art. 371.2 TRLSC), y entre las funciones de los liquidadores se encuentra la de elaborar documentos que afecten directamente a la situación jurídica de la entidad (suscriben, en unión de los administradores, el inventario y el balance en el momento de comenzar sus funciones y elaboran el balance final), es decir, realizan la conducta descrita en el artículo 290 del CP. La SAP Sevilla 27-06-2003 establece que «la sociedad en liquidación es una sociedad legítimamente constituida y por tanto incluida dentro de los calificativos del tipo que define el sujeto activo del delito del artículo 295 del CP» (conducta punible relacionada). La inclusión de los liquidadores en la esfera potencial de autores del delito está justificada por el poder que ostenta en la elaboración de los documentos que afectan a la situación jurídica y económica de la sociedad.

Por todo ello, proponemos que la legislación española establezca la posibilidad de que los liquidadores puedan ser autores del delito, al igual que ocurre en Alemania, donde los §§ 399 y ss. AktG y el §82 GmbH-G persiguen las conductas de los administradores, consejo de vigilancia, fundadores, presidentes y liquidadores.

6. SUJETOS PASIVOS

El artículo 290 del CP establece un criterio muy restringido de sujeto pasivo, limitándolo exclusivamente a «la sociedad, a alguno de sus socios o a un tercero».

La doctrina mantiene ese criterio limitado de sujeto pasivo (FARALDO, 2003: 124 y ss.) (SERRANO y SERRANO, 2005: 533) (MORALES, 2011a: 968), o incluso lo limita aún más: «la propia sociedad y a todos o parte de sus socios» (MORENO, 2005: 30).

La jurisprudencia mantiene el concepto de sujeto pasivo a «la sociedad, a alguno de sus socios o a un tercero» (SAP Alicante 22-02-2000) (SAP Burgos 14-12-2001), para posteriormente ir ampliándolo aún más, «los intereses económicos de las sociedades, de sus socios y de las personas que se relacionan con ellos» (SAP Madrid 06-06-2001) (SAP Asturias 29-05-2003). Este es el camino correcto.

Los sujetos pasivos del delito son los afectados por el falseamiento. Para que el delito esté definido correctamente, los sujetos pasivos del delito no deben ser únicamente los tres establecidos en la legislación penal, sino que deben ser la multitud de sujetos que forman los destinatarios de la información contable. Los destinatarios son: gerencia, consejo de administración, dirección, empresas, partidos políticos, académicos, consejo, dirección, empleados, sindicatos, acreedores, accionistas, clientes, proveedores, consumidores individuales, asociaciones de consumidores, la sociedad en general, instituciones, comunidad, organizaciones sociales, ONG, medios de comunicación, reguladores, analistas, competidores, terceros, agrupaciones empresariales, inversores,

Hacienda Pública, comunidad local, sociedad civil y comunidad global. Y todos estos elementos desde dos vertientes, tanto actuales como potenciales.

La importancia de los estados financieros para la toma de decisiones económicas eficientes de los destinatarios en general y para los potenciales destinatarios en particular puede observarse en la STS 05-10-2006: «El bien jurídico protegido por la norma está conectado con el principio rector del moderno Derecho mercantil de que el recto funcionamiento de una economía libre de mercado exige que los distintos agentes económicos y financieros se atengan al principio de la buena fe, dentro del que cabe incluir el de la veracidad de los datos que sobre su situación económica y jurídica vengán obligados a hacer públicos, ya que de nada serviría imponer obligaciones de publicidad, para general conocimiento de los agentes del mercado, si no fueran acompañados de paralelos deberes de transparencia y veracidad. El principio de la imagen fiel que rige los deberes contables y la publicidad de los balances y cuentas anuales viene a recoger la necesidad de que los datos económicos y jurídicos más relevantes que reflejan la situación de una empresa y que son de publicación obligatoria ofrezcan un reflejo de la misma que responda a su realidad, (...) para que los intereses de los que pretendan establecer relaciones con ella no se vean defraudados».

Por lo tanto, la legislación penal mejoraría si incluyéramos la pluralidad de personas en el artículo que regula el delito, de forma que se intente proteger a los *stakeholders* y no solo a la sociedad, socios o terceros. En el proceso de información contable (concepto fundamental porque este es un delito de falsedad de documentos contables) es posible diferenciar entre *steakholders*, interesados en la gestión de la sociedad, y *stakeholders*, «cualquier grupo o individuo que sea afectado por, o pueda afectar a, la consecución de los intereses de la empresa» (FREEMAN, 1984). El término que más se acerca a *stakeholders* en idioma castellano es «grupo de interés», definido como individuo o colectivo que se relaciona y que tiene expectativas sobre el comportamiento de una organización. Se trata de todas las partes interesadas en la empresa, que pueden afectar o ser afectadas por las actividades de la misma.

Esta argumentación está relacionada con la ausencia del requisito de perseguibilidad. El delito no requiere denuncia porque afecta al interés general.

7. OBJETO MATERIAL

El objeto material de este delito puede ser las cuentas anuales individuales, las cuentas anuales consolidadas y otros documentos.

7.1. CUENTAS ANUALES INDIVIDUALES

Las cuentas anuales constituyen una unidad que comprende el balance, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria [art. 34 del Código de Comercio (CCom.); arts. 254 y 256 TRLSC].

La STS 14-07-2000 resalta su carácter unitario, basándose en el argumento de que solo mediante todos los documentos contables de los estados financieros (tres únicamente en el momento de la sentencia) se satisface debidamente el derecho a la información de los accionistas y terceros. Ello no implica que la falsedad típica requiera que se afecte necesariamente al conjunto de los referidos documentos; con acierto la sentencia afirma que el falseamiento llevado a cabo en cualquiera de ellos implica la consumación del delito. Ahora bien, erróneamente la sentencia afirma que «Las cuentas anuales de las sociedades constituyen una unidad, de tal modo que las posibles irregularidades de alguno de los documentos contables de la sociedad pueden resultar subsanadas en otros (libros de contabilidad, cuentas anuales, cuenta de pérdidas y ganancias, memoria anual, etc.)».

7.2. CUENTAS ANUALES DE UN GRUPO CONSOLIDADO

En un grupo empresarial pueden existir tres tipos de falsedades: en las cuentas anuales consolidadas, en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante y en alguna (o algunas) de las cuentas anuales individuales de las sociedades dominadas.

En primer lugar, pueden existir falsedades en las cuentas anuales consolidadas. Los grupos de sociedades presentan sus cuentas anuales y el informe de gestión de forma consolidada (arts. 42-49 CCom.; arts. 253-260 TRLSC; arts. 372-374 RRM; RD 1159/2010, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas).

Los documentos contables referentes al grupo tienen por objeto presentar unitariamente la situación patrimonial, económica, financiera, de los resultados y de los flujos de efectivo del grupo de sociedades.

Las cuentas anuales consolidadas, elaboradas por el administrador de la sociedad dominante, no es un documento de la sociedad, sino que hace referencia a la totalidad del grupo, es decir, a las condiciones económicas de todas las sociedades que forman el grupo, consideradas conjuntamente. Es decir, el administrador de la sociedad dominante que falsea uno de los estados financieros consolidados no falsea un documento «de la sociedad», sino que falsea un documento «del grupo». Por ello, con la actual redacción, las falsedades de los estados financieros consolidados no serían objeto de este delito.

El problema podría encontrar solución si se pudiese entender que la referencia que hace el artículo 290 del CP a «la sociedad» incluyera a los grupos de sociedades. Sin embargo, esta posibilidad no es aplicable porque existe un precepto en el CP (art. 297), que describe de un modo taxativo lo que ha de entenderse por sociedad a efectos de los delitos societarios, y en el mismo no se hace referencia al grupo de empresas. La Consulta de la Fiscalía General del Estado 15/1997, de 16 de diciembre, avala el argumento de que «por sociedad debe entenderse las personas referidas en el artículo 297 del CP».

El artículo 297 del CP da un concepto de sociedad que no coincide con lo establecido en el ámbito civil (art. 35 CC) o mercantil (art. 116 CCom. y art. 20 TRLSC): «se entiende por sociedad

toda cooperativa, caja de ahorros, mutua, entidad financiera o de crédito, fundación, sociedad mercantil o cualquier otra entidad de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado». La redacción del artículo 297 del CP, con la inclusión de «cualquier otra entidad de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado», es muy abierta para intentar cubrir todos los supuestos. El requisito de una actividad permanente en el mercado supone que las únicas entidades que no deben encajar en el artículo son las sociedades aparecidas de forma ocasional, que desaparecen en breve, o las que participan en el mercado de forma esporádica o intermitente. Sin embargo, aun siendo tan abierto, no regula una realidad en la que debería existir delito de falsedad: las cuentas consolidadas.

Los artículos 290 y 297 del CP deberían ser modificados. Con la actual redacción no se puede imputar a los administradores, tanto de la sociedad dominante como de las sociedades dominadas, por el delito de falsedad en las cuentas anuales consolidadas. Solamente existirán delitos por falsedad en las cuentas anuales individuales de las sociedades dominantes y dominadas. Es imprescindible ampliar el concepto de sociedad del artículo 297 del CP para que se incluyan los grupos consolidados, y/o ampliar el concepto del artículo 290 del CP para que sean susceptibles de delito los administradores tanto de las empresas como de los grupos consolidados.

Si realizásemos la modificación legislativa, los administradores de la sociedad dominante responderán en concepto de autores respecto de las falsedades en las cuentas consolidadas. Al mismo tiempo, los administradores de la sociedad dominada responderán de las eventuales falsedades cometidas en las cuentas de la sociedad dominada a título de partícipes.

En segundo lugar, pueden existir falsedades en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante. En este caso, los administradores de la sociedad dominante serán autores del delito del artículo 290 del CP.

Por último, respecto a las falsedades sobre alguno de los estados financieros de las sociedades filiales que forman el grupo, existen dos posibilidades delictivas distintas.

La primera alternativa es que las falsedades sean llevadas a cabo de un modo doloso por los administradores de la sociedad dominada, sin intervención alguna de los administradores de la sociedad dominante. En tal caso, los administradores de la sociedad dominada responderán penalmente a tenor de lo dispuesto en el artículo 290 del CP.

La segunda alternativa es que la actividad falsaria se lleve a cabo por acuerdo entre los administradores de ambas sociedades (dominante y dominada), o cuando el administrador de la sociedad dominante dé instrucciones al de la dominada para que este incorpore (u omita) datos con la intención de producir falsedades en las cuentas. En tales casos el administrador de la sociedad dominante será considerado partícipe (inductor) en el delito de falsedades societarias cometido por el administrador de la sociedad dominada (autor directo). En la práctica es probable que, una vez descubierta la falsedad, los administradores de la sociedad dominante argumenten el principio de la autonomía de cada una de las sociedades que componen el grupo, para intentar eludir cual-

quier tipo de responsabilidad. Sin embargo, el Derecho penal debe estar al margen de posiciones formales, que a lo sumo deben desempeñar un papel de mero indicio en la investigación penal.

7.3. OTROS DOCUMENTOS

La redacción del artículo 290 del CP para designar el objeto material del delito no limita taxativamente la clase y el número de documentos sobre los que puede recaer la acción típica.

A esta amplitud del término se unen los despropósitos jurisprudenciales a la hora de estructurar y denominar los documentos contables, incluso considerando al estado de pérdidas y ganancias y a la memoria como componentes ajenos a los estados financieros. La SAP Barcelona 22-03-2002 y la STS 29-07-2002 establecen como objeto del delito «las cuentas anuales en sí mismas u otros documentos, por ejemplo Pérdidas y Ganancias y Memoria».

La definición legal con un *numerus apertus* requiere una interpretación correcta, que la jurisprudencia no ha sabido dar, al ejemplificar los documentos alternativos de forma equivocada. «Al referirse el tipo penal a otros documentos, se convierte en un concepto amplísimo (...), lo que nos conduce a dificultades de interpretación, ya que no se puede llegar a comprender si queda algún elemento documental excluido, en razón a la amplitud del término "situación jurídica". Por si fuera poco, el propio concepto de lo que entiende por documento en el artículo 26 del CP extiende aún más la interpretación» (STS 24-06-2005).

El artículo 26 del CP ha determinado el concepto de documento a efectos penales, es decir, a efectos de todos los delitos en general (no específicamente el delito de falsedad en documento contable): «se considera documento todo soporte material que exprese o incorpore datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica».

La interpretación adecuada sería englobar, además de los estados financieros, otros elementos del Informe Anual (Propuesta de aplicación de resultados e Informe de gestión, tanto individual como consolidado), de fuera del Informe Anual pero de necesario depósito en el Registro Mercantil (Instancia de presentación de las cuentas, Hoja de datos generales de identificación, Declaración medioambiental, Modelo de autocartera) e incluso de fuera de la información a depositar en el Registro Mercantil (Libro registro de socios).

La legislación mejoraría si se definieran de forma más precisa las características que deben tener los «otros documentos» para este delito, incluyendo en la redacción que deben ser todos los documentos legales, obligatorios, de carácter mercantil, destinados a hacer pública la situación jurídica o económica de una entidad que opera en el mercado, elaborados en cualquier soporte.

Por tanto, para que exista delito, la información societaria debe estar contenida en documentos con cinco características: legales, obligatorios, mercantiles, destinados a reflejar la situación jurídica o económica de la entidad y materializados en cualquier soporte. La SAP Alicante

22-02-2000 establece como condición que los documentos «sean legales». Deben ser de carácter obligatorio y, por tanto, exigibles, pues la ley se refiere a documentos que «deban» reflejar la situación jurídica o económica de la entidad. La Consulta de la Fiscalía General del Estado 15/1997, de 16 de diciembre, aclara que el objeto del delito societario «solo puede ser un documento mercantil». La jurisprudencia establece que los «otros documentos» del artículo 290 del CP deben reflejar la situación jurídica o económica de la entidad (SAP Jaén 03-01-1999) (SAP Málaga 22-11-2002) (SAP Zaragoza 29-07-2003) (STS 24-06-2005). Queda claro que pueden reflejar la situación económica o jurídica, no la económica y además la jurídica: «No se trata estrictamente de documentos económicos, sino también aquellos otros que puedan reflejar la situación jurídica» (STS 24-06-2005). Lo importante no es el soporte sino la trascendencia económica o jurídica que puede derivarse de la información proyectada en el soporte, por lo que debe existir un concepto amplio de documento, de forma que se incluya las cintas magnéticas o discos duros de los ordenadores (STS 19-04-1991) y cualquier documento informático contable (STS 10-07-1996) (STS 03-02-1996) (STS 28-10-1997 Caso FILESA) (STS 30-06-1998).

El establecimiento de estas características permite identificar un listado de los documentos que constituyen el objeto material idóneo del artículo 290 del CP:

- Balance.
- Estado de pérdidas y ganancias.
- Memoria.
- Estado de cambios en el patrimonio neto.
- Estado de flujos de efectivo.
- Propuesta de aplicación de resultados.
- Informe de gestión.
- Instancia de presentación de las cuentas.
- Hoja de datos generales de identificación.
- Declaración medioambiental.
- Modelo de autocartera.
- Libro diario, mayor y de inventario y cuentas anuales.
- Libro de actas (art. 26 CCom.).
- Libro de acciones nominativas (art. 116 TRLSC).
- Libro registro de socios (art. 104 TRLSC). Para la STS 24-06-2005 es objeto de delito el falseamiento del Libro de Socios, argumentando que no solo es objeto de delito los libros contables, «sino también los documentos que reflejan la situación jurídica de la sociedad».

- Programa de fundación en la fundación sucesiva.
- Informe técnico de viabilidad y folleto informativo que se aportan a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) con ocasión de la fundación sucesiva.
- Proyecto de fusión.
- Informes de expertos independientes y de los administradores sobre el proyecto de fusión.
- Proyecto de escisión.
- Informes de expertos independientes y de los administradores sobre el proyecto de escisión.
- Folleto informativo que acompaña cualquier emisión de valores.
- Folleto explicativo en el caso de una OPA.
- Folleto inicial, informes trimestrales y memoria anual que deben ofrecer las instituciones de inversión colectiva.
- Información contable a presentar en la CNMV por las sociedades cotizadas.
- Información contable a presentar en el Banco de España por las entidades financieras.
- Documentos formulados por el administrador para someterlo a aprobación de la junta. En la SAP Barcelona 22-03-2002 aparece que «la referencia a las cuentas anuales que se realiza en el tipo, debe extenderse al documento que formula el administrador para someterlo a aprobación de la junta. Esta interpretación parece además coherente con el sentido del precepto analizado, que se establece para proteger a la propia sociedad, a los socios o a terceros. Es en ese "proyecto" de cuentas donde más fácilmente el administrador, que por regla general controla y conoce los resortes de la información societaria, puede vulnerar los derechos de los socios. En todo caso, podría considerarse que lo elaborado por el administrador (...) constituye un documento contable que debe reflejar la situación económica de la empresa, por lo que igualmente nos encontraríamos ante un objeto típico».
- Comunicaciones que estatutariamente se hayan determinado como oficiales y obligatorias, aunque sean de carácter interno, dirigidas a los socios en el ámbito del desempeño de sus funciones por los administradores, de hecho o de derecho, siempre que sean relevantes para reflejar la situación jurídica o económica de la entidad y su falsificación sea idónea para causarles a ellos mismos, a la sociedad o a terceros un perjuicio económico. Esta idea es compartida por DEL ROSAL (1995: 96 y 97).
- Documentación contable que los administradores están obligados a presentar en los procedimientos de quiebra o concurso o en los expedientes de suspensión de pagos. Esta opinión no es compartida por MORENO (2005: 37).

Las falsedades en documentos mercantiles que no tienen la función de reflejar la situación jurídica o económica de la empresa serán sancionadas a través del delito común de falsedad en documento mercantil (art. 392 CP). Están excluidas del ámbito del artículo 290 del CP las siguientes falsedades:

- Los documentos meramente divulgativos.
- Informe de los administradores exigido en el supuesto de aumento de capital con aportaciones no dinerarias.
- Datos ofrecidos por los administradores en el supuesto de aumento de capital social por compensación de créditos.
- Comunicación escrita que los administradores dirigen a cada accionista cuando todas las acciones son nominativas, sustituyendo la publicidad informativa de las ofertas de suscripción preferente de acciones a través del BORME.
- Informe elaborado por los administradores en el que se ha de justificar detalladamente la propuesta de exclusión del derecho de suscripción preferente.
- Informe de los administradores que explique las bases y modalidades de la conversión a la hora de convocar la junta que vaya a tomar el acuerdo de emitir obligaciones convertibles.
- En la reducción de capital por compra y amortización de acciones propias, la propuesta de compra, que debe incluir todas las menciones necesarias para la información de los accionistas que deseen vender y que, en su caso, ha de expresar las consecuencias que se deriven de no alcanzar las acciones ofrecidas el número fijado en el acuerdo.

Estos siete supuestos ya fueron excluidos de aplicación por la doctrina (FARALDO, 2000: 150-151) (MORENO, 2005: 39) y la jurisprudencia (SAP Burgos 14-12-2001) (SAP Málaga 22-11-2002).

8. PENALIDAD

El tipo de peligro se castiga con las penas de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses. Cuando se llega a causar un perjuicio económico, se imponen las citadas penas en su mitad superior.

En el segundo inciso del artículo 290 del CP se contempla un subtipo agravado aplicable cuando efectivamente se llega a causar un perjuicio económico, pero este inciso debe ser mejorado por dos aspectos: no ha especificado correctamente el objeto del tipo agravado y no ha especificado cuándo se aplica el tipo agravado.

La primera deficiencia está relacionada con las dos interpretaciones del tipo básico. La opción adecuada es incorporar a la redacción legal, al igual que para el tipo básico, una visión amplia financiera para el tipo cualificado, admitiendo que sea aplicable el tipo agravado a supuestos en los que, con base en el documento societario falsario, se conceda un crédito en condiciones de riesgo o bien se verifique una inversión en términos de mayor riesgo o incertidumbre para el inversor. La doctrina que era partidaria de la visión estricta patrimonialista para el tipo básico lo entiende ahora para el tipo agravado (cfr. STS 09-12-2009). Frente a ellos se encuentran autores con una visión financiera para el tipo cualificado (MARTÍNEZ PÉREZ: 1994) (FARALDO: 1996: 2000: 2003). También encontramos partidarios de una opción mixta que propone aplicar una visión financiera para el tipo básico y una patrimonialista para el tipo agravado (GÓMEZ BENÍTEZ: 1996: 2001).

En segundo lugar, la legislación mejoraría si el artículo 290 del CP estableciera la cuantía a partir de la cual se considera que existe perjuicio económico, pues esa cuantía no es mencionada. El artículo 290 del CP no fija una cuantía mínima de perjuicio. Ni siquiera el límite de los cuatrocientos euros que separa, los delitos de las faltas, en once infracciones tipificadas en el CP: artículos 234, 236 y 244 del CP para los hurtos; artículo 246 para la usurpación; artículo 249 para la estafa; artículos 252-253 del CP para apropiación indebida; artículos 255-256 para defraudaciones de fluido eléctrico y similares; artículo 263 para los daños; artículos 270 y 274 para los delitos relativos a la propiedad intelectual; artículo 324 para los delitos sobre el patrimonio histórico; artículos 386 y 389 para la falsificación de moneda y efectos timbrados; artículos 623-628 para las faltas contra el patrimonio, y artículo 629 para las faltas contra los intereses generales. Por lo tanto, con la actual redacción no importa que el perjuicio económico sea de mayor o menor cuantía. Este hecho es muy negativo, sobre todo si se tiene en cuenta las elevadas penas fijadas, una prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses; las penas pueden ser excesivas para un perjuicio económico, que en algunas ocasiones puede ser mínimo. El artículo 290 debería ser modificado para incorporar un límite para la consecución del delito, que bien puede ser los cuatrocientos euros.

9. CONCURSOS

El concurso de delitos se produce cuando un hecho constituye dos o más delitos (concurso ideal art. 77.1 CP primer inciso) o cuando varios hechos de un mismo sujeto constituyen otros tantos delitos, siempre que no haya recaído sentencia condenatoria sobre ninguno de ellos (concurso real art. 76 CP). Este último aspecto permite distinguir el concurso de la reincidencia. Dentro del concurso real, el CP distingue el supuesto de que uno de los delitos sea necesario para cometer otro (concurso medial art. 77.1 inciso final).

Por su parte, el concurso de leyes (también llamado «concurso de normas») se produce cuando uno o varios hechos son interpretativamente incluíbles en varios preceptos penales de los que solo uno puede aplicarse, puesto que su estimación conjunta supondría *bis in idem*.

9.1. CONCURSO CON EL DELITO DE FALSEDAD EN DOCUMENTO MERCANTIL

El artículo 390 del CP establece que será castigada la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, cometa falsedad: 1.º alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial, 2.º simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad, 3.º suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho y 4.º faltando a la verdad en la narración de los hechos.

El delito de falsedad en documento mercantil, regulado en el artículo 392 del CP, establece que será castigado el particular (cualquier sujeto distinto a autoridad o funcionario público) que cometiere en «documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390».

El concurso con el delito de falsedad en documento mercantil está resuelto por la Consulta de la Fiscalía General del Estado 15/1997, de 16 de diciembre, estableciendo tres posibles escenarios.

En aquellos casos en que la falsedad documental se cometa faltando a la verdad en la narración de los hechos (art. 390.4 CP) no existirá concurso alguno de normas. El artículo 392 del CP no será de aplicación dada la modalidad de conducta falsaria desarrollada. Habrá de aplicarse el artículo 290 del CP siempre que se den los requisitos del mismo.

Cuando la conducta falsaria encaje en uno de los tres primeros apartados del artículo 390 del CP y se dieren los requisitos del artículo 290 del CP, estaremos ante un concurso aparente de normas entre el artículo 290 del CP y el artículo 392 del CP. En virtud del principio de especialidad (art. 8 CP regla 1.ª), se aplicará el artículo 290 del CP con preferencia sobre el artículo 392 del CP. La conducta falsaria es un elemento imprescindible del tipo del delito societario, por lo que habría que aplicar el principio de especialidad, de forma que «solamente habrá de castigarse el delito de carácter especial, en este caso el delito societario» (SAP Asturias 29-05-2003).

Dentro de las modalidades falsarias de los tres primeros apartados del artículo 390 del CP, si faltare alguno de los elementos del delito societario del artículo 290 del CP, pero se dieren todos los elementos típicos del delito de falsedad en documento mercantil del artículo 392 del CP, este último será el aplicable.

9.2. CONCURSO CON LA ESTAFA

Las falsedades documentales se asemejan al delito de estafa común del artículo 248.1 del CP: «cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno».

Entre ambos preceptos se produce un concurso de normas a resolver aplicando la regla de la especialidad, del artículo 8 del CP regla 1.^a, a favor del artículo 290 del CP (STS 03-07-2009). Cuando llega a materializarse el perjuicio, en el supuesto de falsedad con carácter instrumental para cometer una estafa, existe un concurso medial de delitos entre el tipo básico de peligro del artículo 290.1 del CP y la estafa correspondiente (STS 26-07-2000) (STS 09-12-2005).

El párrafo 2.º del artículo 290 del CP es ley subsidiaria respecto de la estafa común en aquellos casos en que, concurriendo el perjuicio, no se verifiquen todos los elementos típicos del artículo 248 del CP.

9.3. CONCURSO CON DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA HACIENDA PÚBLICA

El artículo 305.1.1 del CP establece que «El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado (...)».

Conforme al criterio de especialidad (regulado en el art. 8 CP regla 1.^a), la falsificación de documentos que incorporen información societaria esencial con ánimo de eludir el cumplimiento de obligaciones tributarias y defraudar al fisco es punible por vía de los delitos contra la Hacienda Pública (arts. 305 y ss. CP) y no a través del artículo 290 del CP.

10. CONCLUSIONES

Es necesario realizar una serie de modificaciones legislativas en la redacción del artículo 290 del CP para que el delito esté adaptado a los objetivos, características, sujetos pasivos y naturaleza de la contabilidad, y su consideración como bien público.

1. El artículo 290 del CP contempla un subtipo agravado aplicable cuando efectivamente se llega a causar un perjuicio económico. La legislación mejoraría si se estableciera la cuantía a partir de la cual se considera que existe perjuicio económico, pues esa cuantía no es mencionada. El artículo 290 del CP no fija una cuantía mínima de perjuicio, ni siquiera el límite de los cuatrocientos euros que separa, los delitos de las faltas, en once infracciones tipificadas en el Código Penal: artículos 234, 236 y 244 del CP para los hurtos; artículo 246 del CP para la usurpación; artículo 249 del CP para la estafa; artículos 252-253 del CP para apropiación indebida; artículos 255-

256 del CP para defraudaciones de fluido eléctrico y similares; artículo 263 del CP para los daños; artículos 270 y 274 del CP para los delitos relativos a la propiedad intelectual; artículo 324 del CP para los delitos sobre el patrimonio histórico; artículos 386 y 389 del CP para la falsificación de moneda y efectos timbrados; artículos 623-628 del CP para las faltas contra el patrimonio, y artículo 629 del CP para las faltas contra los intereses generales. Por lo tanto, con la actual redacción no importa que el perjuicio económico sea de mayor o menor cuantía. Teniendo en cuenta que se fija una prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses, las penas pueden ser excesivas para un perjuicio económico, que en algunas ocasiones puede ser mínimo. El artículo 290 del CP debería ser modificado para incorporar un límite para la consecución del delito, que bien podría ser los cuatrocientos euros.

2. El legislador debería establecer que el administrador de hecho sea considerado desde un punto de vista amplio, entendidos como los que controlan la sociedad, aunque no hayan sido designados por ella.
3. La redacción en el artículo 290 del CP mejoraría si incluyéramos en el concepto de sujetos pasivos a proteger, a la pluralidad de personas que están incluidas en los *stakeholders* y no solo a la sociedad, socios o terceros. En el proceso de información contable (recordemos que este es un delito de falsedad de documentos contables) es posible diferenciar entre *steakholders*, interesados en la gestión de la sociedad, y *stakeholders* (o «grupo de interés»), definido como todas las partes interesadas en la empresa, que pueden afectar o ser afectadas por las actividades de la misma.
4. Con la actual redacción del artículo 290 del CP no se puede imputar delitos por falsedad en las cuentas anuales consolidadas, ni a los administradores de la sociedad dominante ni a los administradores de las sociedades dominadas. Solamente existirán delitos por falsedad en las cuentas anuales de las sociedades dominantes y dominadas. Es necesario ampliar el concepto de sociedad del artículo 297 del CP para que se incluyan los grupos consolidados o, alternativamente, ampliar el concepto del artículo 290 del CP para que sean susceptibles de delito los administradores de las empresas y de los grupos consolidados. Si realizásemos la modificación legislativa, los administradores de la sociedad dominante responderán en concepto de autores respecto de las falsedades en las cuentas consolidadas. Al mismo tiempo, en algunas ocasiones los administradores de la sociedad dominada pueden responder a título de partícipes.
5. La Ley Orgánica 5/2010, de 23 de junio, que establece modificaciones en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, ha considerado que no tendría sentido extender la responsabilidad de los delitos a las personas jurídicas en los delitos regulados en el artículo 290 del CP porque es un delito que únicamente puede ser cometido por los administradores y, normalmente, son personas físicas. Sin embargo, como aparece en el apartado noveno del artículo 260 del TRLSC, los miembros del órgano de administración pueden ser personas jurídicas. El legislador debe incluir que el delito puede ser cometido por el representante de esa persona jurídica en la empresa.

6. En el sentido del artículo 290 del CP, «falsear» consiste en la abstracta idea de faltar a la verdad, mentir, alterar, o no reflejar la auténtica o verdadera situación económica o jurídica de la entidad en los documentos que suscriba el administrador. La correcta aplicación de este requisito requeriría la concretización y objetivación de este concepto.
7. La legislación debería establecer expresamente que el administrador de hecho sea considerado, desde un punto de vista amplio, el que controla la sociedad, aunque no haya existido nombramiento o designación. Esta alternativa permitiría anteponer la legislación penal a la mercantil y, sobre todo, traspasar las apariencias o pantallas que se generan en algunas sociedades, a través de administraciones ficticias por medio de testaferros, tras los que se sitúan los administradores de hecho.
8. El legislador debería especificar que los liquidadores sí pueden ser sujetos activos de este delito (al igual que ocurre en Alemania) basándose en tres argumentos: la configuración penal del concepto de administrador no debe verse condicionada por la configuración establecida en el derecho mercantil, la sociedad conserva su personalidad jurídica como sociedad mercantil mientras la liquidación se realiza, y además, en fase de liquidación, el liquidador es el único sujeto que desarrolla funciones de administración (aun cuando sea «de hecho»).
9. La legislación mejoraría si se definieran de forma más precisa las características que deben tener los «otros documentos» para este delito, incluyendo en la redacción que deben ser todos los documentos legales, obligatorios, de carácter mercantil, destinados a hacer pública la situación jurídica o económica de una entidad que opera en el mercado, elaborados en cualquier soporte. Esto supondría incluir como objeto del delito, además de los estados financieros, otros elementos del Informe Anual (Propuesta de aplicación de resultados e Informe de gestión, tanto individual como consolidado), de fuera del Informe Anual pero de necesario depósito en el Registro Mercantil (Instancia de presentación de las cuentas, Hoja de datos generales de identificación, Declaración medioambiental, Modelo de autocartera) e incluso de fuera de la información a depositar en el Registro Mercantil (Libro registro de socios).

Bibliografía

FARALDO CABANA, P. [2003]: *El delito societario de falsedad en documentos sociales*, Tirant lo Blanch, Valencia.

– [2000]: *Los delitos societarios*, Tirant lo Blanch, Valencia.

– [1996]: *Los delitos societarios, Conforme al C.P. de 1995*, Tirant lo Blanch, Valencia.

FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO [2011]: *Circular 1/2011: Relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica número 5/2010*, 1 de junio de 2011, Fiscalía General del Estado, Madrid.

FREEMAN, R. E. [1984]: *Strategic Management: A Stakeholder approach*, Pitman, Boston.

GÓMEZ BENÍTEZ, J. M. [2001]: «Delitos societarios», *Derecho Penal Económico*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid.

– [1996]: «Administradores de hecho y de derecho en el nuevo Código Penal», *El nuevo Código Penal. Delitos societarios e insolvencias punibles*, Banco Central Hispano, Madrid.

JIMÉNEZ DE ASÚA, L. [1931]: *La teoría jurídica del delito. Discurso leído en la solemne inauguración del curso académico de 1931 a 1932*, Imprenta Colonial, Estrada hermanos, Madrid.

MAGRO SERVET, V. [2011]: «Hacia la necesidad de implantación del plan de prevención jurídica en las empresas (Una exigencia legal tras la Ley Orgánica 5/2010, de reforma del Código Penal)», *Diario La Ley*, Año XXXII, n.º 7.633, 19 de mayo, págs. 1-7.

– [2010]: *Delitos socioeconómicos*, El Derecho Editores, SA, Madrid.

MARTÍNEZ PÉREZ, C. [1994]: «El delito societario de administración fraudulenta», *Estudios Penales y Criminológicos*, XIX, págs. 156-324.

MORALES PRATS, F. [2011a]: «Libro II, Título XIII: Cap. XIII», *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, AA. VV. QUINTERO OLIVARES, G. (dir.), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, págs. 954-993.

MORENO CÁNOVES, A. y RUIZ MARCO, F. [1996]: *Delitos socioeconómicos*, Edijus, Zaragoza.

MORENO CHAMORRO, I. [2005]: *Delitos societarios. Las diferentes figuras delictivas y su aplicación en los tribunales*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid.

QUINTERO OLIVARES, G. [2011]: «Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico», *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, AA. VV. QUINTERO OLIVARES, G. (dir.), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, págs. 613-763.

DEL ROSAL BLASCO, B. [1998]: *Los delitos societarios en el CP de 1995*, Tirant lo Blanch, Valencia.

SERRANO GÓMEZ, A. y SERRANO MAILLO, A. [2005]: *Derecho penal. Parte especial*, 10.ª ed., Dykinson, Madrid.

TERRADILLOS BASOCO, J. M. [2001]: *Empresa y Derecho penal*, Marcial Pons, Buenos Aires.

– [1997]: «Los delitos societarios», en DEL ROSAL BLASCO, B., *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Tirant lo Blanch, Valencia, págs. 259-287.

UNA NUEVA DEFINICIÓN DE CONTROL: NIIF 10

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

EXTRACTO

La NIIF 10, emitida en 2011, introduce una nueva definición de control, hasta entonces recogida en la NIC 27 y la SIC 12. La nueva norma se introduce en el derecho europeo mediante el Reglamento 1254/2012, siendo obligatoria para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2014, permitiéndose la aplicación anticipada.

Palabras claves: control, inversiones financieras y dependientes y NIIF 10.

Fecha de entrada: 05-02-2013 / Fecha de aceptación: 20-02-2013

A NEW DEFINITION OF CONTROL: IFRS 10

Juan del Busto Méndez

ABSTRACT

IFRS 10 provides a single consolidation model that applies to all entities. The standard has been EU endorsed with a mandatory effective date of 1 January 2014 with early adoption permitted.

Keywords: control, investments entities, affiliates and IFRS 10.

Sumario

1. Situación hasta 2013: definición dual de control
2. IFRS 10: definición única de control para todas las entidades
 - 2.1. Poder sobre la entidad
 - 2.2. Rendimientos variables
 - 2.3. Vinculación entre poder y rendimientos variables
3. Análisis del impacto de la norma
4. Conclusiones

1. SITUACIÓN HASTA 2013: DEFINICIÓN DUAL DE CONTROL

Hasta la reciente modificación de la norma internacional de contabilidad (NIC), se recogía en la norma una definición dual de control:

- a) La NIC 27 define el control como «el **poder de dirigir las políticas financieras y de operaciones** de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades». Establece la norma una serie de presunciones sobre cuándo se dará esa relación de control. En el caso de que la entidad posea, directa o indirectamente a través de entidades dependientes, más de la mitad del poder de voto, presume la norma que se da una relación de control. A pesar de ostentar menos de la mitad de los derechos de voto, se puede dar el control sobre una entidad. Recoge la norma una serie de presunciones de cuándo se puede entender que la entidad controla a una dependiente, a pesar de tener menos de la mitad de los derechos de voto.
- b) En algunos casos los criterios recogidos en la NIC 27 sobre cuándo entender que se da una relación de control pueden no ser concluyentes. Ese será el caso de las entidades de cometido específico. Para aclarar en qué casos se debe entender que se ostenta el control sobre una entidad de cometido específico, y se debe consolidar, se emitió la interpretación SIC 12. La idea que subyace en esos criterios adicionales es un enfoque de riesgos y beneficios, debiendo la entidad entender que controla a la entidad de cometido específico cuando esté expuesta a la mayoría de riesgos y beneficios.

2. IFRS 10: DEFINICIÓN ÚNICA DE CONTROL PARA TODAS LAS ENTIDADES

Con la nueva norma de consolidación, se recoge un modelo de control aplicable a cualquier entidad. La norma internacional de información financiera (NIIF) 10 considera que «un inversor controla a una participada cuando está **expuesto**, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada y tiene la **capacidad de influir** en esos rendimientos a **través de su poder** sobre esta».

Dentro de esa definición, podemos diferenciar tres condiciones que establece la norma para considerar que se da una situación de control:

- a) La sociedad debe tener **poder** sobre la participada.
- b) Debe darse una **exposición, o derecho a rendimientos variables**, procedentes de su implicación en la participada.
- c) Debe tener la **capacidad de utilizar su poder para influir en el importe de rendimientos** del inversor.

Poder + Rendimientos variables + Vinculación entre poder y rendimientos = Control

2.1. PODER SOBRE LA ENTIDAD

El primero de los requisitos que establece la nueva norma para entender que un inversor controla a una entidad es que se tenga poder sobre esta. Define la norma el poder como los «derechos que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada».

Si bien la NIC 27 ya admitía la posibilidad de que una entidad con menos de la mitad de los derechos de voto controlase a una participada, la norma no aclaraba situaciones en las que se pudiera dar esa relación de control. Recoge la nueva norma expresamente la dispersión en el voto, como uno de los factores que debe considerarse a la hora de analizar si una participación, que suponga menos de la mitad de los derechos de voto sobre la sociedad participada, puede suponer el control de la misma. Otro de los factores que deberá analizar la entidad, a la hora de evaluar la existencia de una relación de control, es la asistencia pasada de los accionistas a las juntas generales, y si esos patrones pueden ser indicativos del comportamiento esperado de las votaciones a realizar en la actualidad.

Control con menos de la mitad de los derechos de voto: accionariado disperso

Recoge la norma como uno de los ejemplos en los que se puede presumir un control del inversor sobre una entidad el ostentar el 48 % de los derechos de voto, encontrándose el resto de derechos de votos dispersos entre el resto de los accionistas, sin que ninguno de ellos llegue a mantener más del 1 % ni medie acuerdo entre ellos.

Reconoce la norma que en ocasiones analizar ese poder será sencillo, como en casos donde el poder se obtenga de los derechos de voto que otorguen los instrumentos de patrimonio. En otras ocasiones no será evidente que el control se produzca a través de derechos de voto, por lo que será necesario analizar qué parte tiene el control sobre las actividades relevantes. Aunque se

recogen en la guía de aplicación de la norma una serie de ejemplos de las actividades que pueden ser relevantes¹, la apreciación de las actividades que deben considerarse en cada caso debe ser analizada por la entidad, para lo que se debe atender al diseño y propósito de la participada.

2.2. RENDIMIENTOS VARIABLES

Exige la norma, para entender que se da una relación de control a efectos contables, que el inversor debe estar expuesto a los rendimientos variables.

En el caso de que se dé una participación accionarial, los rendimientos variables pueden venir determinados por la participación en dividendos y los cambios en el valor de la inversión. Sin embargo, esas no son las únicas exposiciones que puede tener la entidad a los rendimientos variables, recogiendo la norma otra serie de rendimientos variables a modo de ejemplo, entre ellas:

- Remuneración por administrar los activos o pasivos de una participada, comisiones y exposición a pérdidas por proporcionar apoyo de crédito o de liquidez.
- Obtención de economías de escala, ahorro de costes, fuentes de productos escasos.

2.3. VINCULACIÓN ENTRE PODER Y RENDIMIENTOS VARIABLES

Por último, es necesaria una interrelación entre las dos condiciones previas. Entiende la norma que un inversor ostenta el poder cuando «tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en el rendimiento del inversor como consecuencia de dicha implicación en la participada».

Debe analizarse por la entidad si está actuando como un principal o como un agente. En aquellas situaciones en las que la entidad ostente el poder de una forma delegada, en cuyo caso será un agente, la entidad no controla la participada cuando ejerce su autoridad para tomar decisiones.

Falta de vinculación entre poder y rendimientos variables

Recoge la norma como ejemplo el caso de un fondo de inversión, en el que el gerente del mismo ha realizado la comercialización y lleva su gestión. El gerente del fondo tiene una inversión en el mismo del 10 %, y cobra unas comisiones del 1 % del valor de los activos netos del fondo.

.../...

¹ Entre esas actividades relevantes que recoge la norma se encuentran la compra y venta de bienes o servicios, la gestión de activos financieros durante su vida, investigación y desarrollo de nuevos productos o procesos...

.../...

Considera el International Accounting Standards Board (IASB) que en este caso el gerente tiene el poder sobre las actividades relevantes del fondo, así como una exposición a rendimientos variables. Sin embargo, la exposición no es tan significativa que indique que el gerente del fondo es un principal. Al actuar el gerente como un agente, debe concluirse que no controla el fondo de inversión.

3. ANÁLISIS DEL IMPACTO DE LA NORMA

El propio IASB ha elaborado un análisis de impacto de la nueva norma de consolidación², en el que analiza los cambios potenciales que introducirá esta norma, así como los costes y beneficios esperados de la misma. Reconoce dicho documento que no es posible adelantar si el cambio de la definición de control dará lugar a una mayor o menor obligación de consolidación, si bien considera que dará lugar a una obligación de consolidar más adecuada. Reconoce en dicho documento el propio IASB que la norma anterior había sido objeto de crítica por basarse en puntos de corte³ (*bright lines*), mientras que la nueva norma introduce una definición única de control basada en un principio de control. En el propio análisis de impacto el IASB recuerda que la investigación académica ha demostrado que la regulación contable basada en normas de detalle (*rules-based*) permite en mayor medida estructurar las operaciones para obtener el tratamiento deseado (dando lugar a un arbitraje contable) que las normas basadas en principios (*principle-based*).

Considera el IASB que los beneficios del cambio de norma serán altos, ya que se mejorará la información financiera de las entidades. Los costes del cambio de norma serán diferentes dependiendo de la complejidad de las relaciones de control, resultando más elevados en aquellas entidades con situaciones de control más complejas, en las que será necesario un mayor análisis para considerar si se cumplen las condiciones que establece la norma para considerar que se da una situación de control. Sin embargo, esos costes se darán solo en la implantación inicial de la norma, reduciéndose en los ejercicios futuros en los que la norma ya se encuentre implantada.

4. CONCLUSIONES

El IASB ha unificado las definiciones de control, que se recogen actualmente en la NIC 27 y en la interpretación SIC 12, en una única definición que introduce la NIIF 10. Dicha norma fue aprobada en 2011, si bien entró en vigor el 1 de enero de 2013.

² IFRS 10 Consolidated Financial statements, Effect analysis.

³ La principal de las presunciones de control que recoge la NIC 27 es el ostentar más de la mitad de los derechos de voto, mientras que la SIC 12 considera que se controla una entidad de propósito especial cuando se tenga la mayoría de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad.

Mediante la nueva norma no se modifica la dinámica de consolidación, se sigue aplicando el método de integración global cuando se dé una relación de control. Únicamente se modifica la definición de control.

Reconoce el propio IASB que la nueva norma no supondrá una diferencia en el caso de las relaciones de control más sencillas y habituales (aquellas donde el control se obtenga mediante la participación mayoritaria en el accionariado de una entidad). Sin embargo en el caso de relaciones de control más complejas, como los casos en los que la participación en los derechos de voto no sea concluyente para determinar que se da una relación de control, el cambio de definición sí que puede dar lugar a unas obligaciones de consolidación diferentes a las resultantes de la normativa contable actual.

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 3. «Operaciones entre empresas del grupo», NRV 21.^a Aportación no dineraria de la inversión en una sociedad del grupo.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria a una sociedad del grupo, de la inversión en otra sociedad del grupo que constituye un negocio. Se formulan varias cuestiones relacionadas con la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a «Operaciones entre empresas del grupo» del Plan General de Contabilidad (PGC), en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

- *Pregunta 1. Qué criterio debe seguir la sociedad aportante para contabilizar la diferencia que se produce en sus cuentas individuales entre el valor en libros del negocio entregado y el valor de la inversión recibida (que debe valorarse por el valor consolidado de la inversión entregada).*
- *Pregunta 2. Adicionalmente se plantea si el valor de la inversión que se debe tomar como referencia en aquellos casos en los que la sociedad dominante última española no formula cuentas anuales consolidadas, se corresponde con el valor en las cuentas anuales individuales de la aportante, o se podría tomar como referencia dicho valor más el importe correspondiente a la participación en el incremento patrimonial generado por la sociedad aportada desde la fecha de adquisición de la inversión, que, en sustancia, se correspondería con aplicar un valor consolidado.*
- *Pregunta 3. En una aportación no dineraria que se produce en febrero de 2011, cuando las últimas cuentas anuales consolidadas formuladas son las correspondientes al ejercicio 2009, a qué cuentas consolidadas debe entenderse que se refiere la norma y a qué fecha deben referirse las mismas.*

Respuesta:

El apartado 2.1 de la NRV 21.^a del PGC, en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, al regular las aportaciones no dinerarias establece que: «En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), que desarrollan el Código de Comercio. La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe». La cuestión a dilucidar es si la diferencia de valor que pueda existir entre el valor contable de la inversión aportada y el valor por el que se contabiliza la participación recibida debe reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias, siguiendo la regla general aplicable a cualquier transacción, o por el contrario debe contabilizarse de forma consistente con el criterio seguido en las NFCAC para reconocer la variación en los activos netos del negocio adquirido en consolidaciones posteriores, circunstancia que implicaría el registro, con carácter general, con abono a reservas.

El apartado 2.3 de la citada NRV 21.^a dispone que las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades, cuando el negocio en que se materializa la reducción de capital, se acuerda el pago del dividendo o se cancela la cuota de liquidación del socio o propietario permanezca en el grupo, se contabilizarán como sigue: «(...)». Este criterio debe traerse a colación por analogía para resolver la cuestión planteada por el consultante, en la medida en que en el canje de valores se identifica la misma identidad de razón. La baja de un elemento patrimonial, una cartera de acciones que constituyen un negocio, y el reconocimiento de un activo por un valor superior originándose una variación en el patrimonio neto de la sociedad transmitente de similar naturaleza a la que se produce en la sociedad que reduce capital, reparte un dividendo o acuerda la devolución de la cuota de liquidación entregando un negocio. Por tanto, con carácter general, la variación de valor que se describe en la consulta se reconocerá en las reservas de la sociedad aportante.

En relación con la segunda pregunta, la NRV 21.^a 2.1 señala que las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española y que en aquellos casos en que no exista un valor consolidado, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante. De acuerdo con lo anterior, en los supuestos de dispensa, se podrá optar por aplicar los siguientes criterios:

- Considerar los valores incluidos en las cuentas consolidadas de la dominante última española. Para hacer uso de este criterio, dichas cuentas deberán formularse y someterse a auditoría.
- En caso contrario, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, salvo que el importe representativo de su porcentaje de participación en el patrimonio neto de la sociedad participada fuese superior al precio de adquisición, en cuyo caso, podrá emplearse el citado importe.

En relación con la tercera pregunta, cabe señalar que la referencia a los valores de los elementos patrimoniales en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación debe entenderse referida a los importes que reflejen la imagen fiel de los valores consolidados en dicha fecha. En particular, en el caso concreto planteado por el consultante serían los que deberían lucir en las cuentas anuales cerradas a 31 de diciembre de 2010, considerando, en su caso, la correspondiente amortización en base consolidada y las eliminaciones por operaciones internas hasta la fecha en que se efectúe la aportación. Es decir, cuando la dominante última española viene formulando cuentas anuales consolidadas, la norma no requiere que se formulen unas cuentas anuales consolidadas ad hoc en la fecha en que se produce la transacción, sino que los importes empleados se soporten en las valoraciones más recientes incluidas en la información financiera consolidada.

EJEMPLO 1

Aportación no dineraria de negocio

Las sociedades «A», «B» y «C» forman un grupo de sociedades, al ostentar la sociedad «A» una participación del 100 % sobre las sociedades «B» y «C». Dichas participaciones son debidas a la suscripción del 100 % del capital social en la constitución de las sociedades «B» y «C». La situación patrimonial de dichas sociedades en esta fecha es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	«A»	«B»	«C»
Construcciones	425.000	75.000	175.000
Maquinaria	275.000	50.000	95.000
Part. emp. grupo, «B»	50.000	—	—
Part. emp. grupo, «C»	100.000		
Existencias	85.000	15.000	35.000
Bancos	45.000	10.000	25.000
Total activo	980.000	150.000	330.000
Capital social	400.000	50.000	100.000
Reservas	380.000	75.000	85.000
Deudas	200.000	25.000	145.000
Total pasivo	980.000	150.000	330.000

.../...

.../...

Se acuerda en este momento la ampliación de capital social de la sociedad «C» por un valor de 50.000 u.m., con una prima de emisión del 200 %. La sociedad «A» suscribirá íntegramente esa ampliación de capital, entregando como aportación no dineraria la participación sobre la sociedad «B», representativa del 100 % del capital social, a la que se le asigna un valor a efectos de la aportación no dineraria de 100.000 u.m.

Se pide

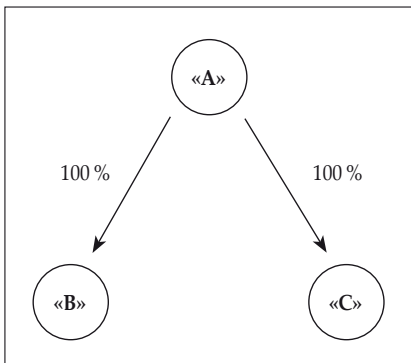
Tratamiento contable de la operación en las cuentas de ambas sociedades.

Solución

1. Situación previa

Comenzaremos el ejercicio elaborando las cuentas consolidadas del grupo formado por las sociedades «A», «B» y «C». Antes de realizarse la operación la sociedad «A» será la sociedad dominante del grupo de sociedades, con una participación directa en las sociedades dependientes «B» y «C» del 100 %. Dicha relación societaria puede representarse gráficamente de la siguiente forma:

Situación inicial



La participación sobre las sociedades proviene de la suscripción de las acciones con motivo de la constitución social, por lo que no se habrán identificado plusvalías tácitas ni diferencias de primera consolidación sobre dichas sociedades. El incremento de patrimonio neto reconocido en dichas sociedades como reservas desde la constitución en dichas sociedades se debe reconocer en las cuentas consolidadas del grupo como reservas en sociedades consolidadas.

.../...

.../...

Por el asiento de la eliminación inversión-patrimonio neto en la sociedad «B»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «B»	50.000	
11	Reservas «B»	75.000	
2403	Participación en empresas del grupo, «B»		50.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		75.000

El negocio que supone la sociedad «B» se reconoce en las cuentas consolidadas como unos activos de 150.000 u.m. y unos pasivos de 25.000 u.m., por lo que el valor de los activos netos que supone la sociedad «B» en las cuentas consolidadas es de 125.000 u.m. A la misma cifra podríamos haber llegado al considerar el valor de la participación (de 50.000 u.m.), más el incremento de patrimonio neto reconocido como reservas en sociedades consolidadas (de 75.000 u.m.), lo que de nuevo hace un valor de los activos netos del negocio que supone la sociedad «B» de 125.000 u.m.

De igual forma procederemos en la sociedad «C»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «C»	100.000	
11	Reservas «C»	85.000	
2403	Participación en empresas del grupo, «C»		100.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		85.000

La hoja de trabajo para obtener las cuentas consolidadas del grupo será la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de X13	«A»	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Construcciones	425.000	75.000	175.000	675.000		675.000
Maquinaria	275.000	50.000	95.000	420.000		420.000
Part. emp. grupo, «B»	50.000	–	–	50.000	–50.000	0
Part. emp. grupo, «C»	100.000			100.000	–100.000	0
Existencias	85.000	15.000	35.000	135.000		135.000
.../...						

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de X13	«A»	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
.../...						
Bancos	45.000	10.000	25.000	80.000		80.000
Total activo	980.000	150.000	330.000	1.460.000	-150.000	1.310.000
Capital social	400.000	50.000	100.000	550.000	-150.000	400.000
Reservas	380.000	75.000	85.000	540.000	-160.000	380.000
Reservas en sociedades consolidadas					160.000	160.000
Deudas	200.000	25.000	145.000	370.000		370.000
Total pasivo	980.000	150.000	330.000	1.460.000	-150.000	1.310.000

2. Reconocimiento de la operación en la sociedad «C»

Se acuerda la ampliación de capital social en un importe de 50.000 u.m., con una prima de emisión del 200 %. El asiento para el reconocimiento de las acciones será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	150.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		150.000

Según los datos del enunciado, la emisión de acciones será suscrita íntegramente por la sociedad «A», que entrega como aportación no dineraria las acciones que dan lugar al control del negocio que supone la sociedad «B». La norma contable asimila la aportación de las acciones que den lugar al control de un negocio a la aportación no dineraria de un negocio, por lo que nos encontramos en una de las operaciones particulares entre empresas del grupo contempladas en la NRV 21.^a del PGC. Establece el propio PGC que tanto la aportación como la inversión recibida debe reconocerse por el valor por el que figuran en cuentas consolidadas los elementos constitutivos del negocio. En la elaboración de las cuentas consolidadas vimos como el valor de los elementos patrimoniales del negocio en el caso de la participación sobre la sociedad «B» ascendía a 125.000 u.m., por lo que por ese importe debe reconocer la sociedad «C» la participación que recibe como aportación no dineraria.

Las diferencias que surjan deben reconocerse contra reservas. Al surgir la diferencia en una ampliación de capital vamos a reconocer la diferencia como menor prima de emisión, al considerarlo más representativo de la naturaleza de la operación, y tener un régimen de disponibilidad para la sociedad, a efectos de reparto del dividendo, idéntico al de las

.../...

.../...

reservas voluntarias. Por la recepción de la participación en la sociedad «B» y entrega de las acciones emitidas en la ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participación en empresas del grupo, «B»	125.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		150.000
110	Prima de emisión	25.000	

Una vez se inscriba la ampliación de capital social se debe dar de baja la cuenta transitoria de capital social pendiente de inscripción, reconociendo ya en este momento el capital social inscrito y la prima de emisión correspondiente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	150.000	
100	Capital social		50.000
110	Prima de emisión		100.000

Nótese que la prima de emisión se ha reconocido en la inscripción por un importe de 100.000 u.m., si bien previamente habíamos disminuido esa cuenta por la diferencia entre el valor por el que figuran en libros las acciones emitidas, y el valor por el que se reconoce la participación recibida en la sociedad «B». Por ello, la prima de emisión se reconocerá en la ampliación de capital por un importe de 75.000 u.m., que se corresponde con la diferencia entre el capital social que se amplía, por 50.000 u.m., y el valor contable por el que se ha reconocido la aportación no dineraria que supone la participación sobre la sociedad «B», por un importe de 125.000 u.m.

3. Reconocimiento de la operación en la sociedad «A»

Ya hemos visto que el PGC establece que la inversión recibida en dicha aportación debe reconocerse por el valor por el que figuren en cuentas consolidadas los elementos constitutivos del negocio. Aclara además la consulta que cualquier diferencia que pudiera surgir en dichas operaciones se debe reconocer en las reservas de la sociedad aportante. El asiento para reconocer la entrega de la participación en la sociedad «B» y la recepción de la participación en la sociedad «C» con motivo de la ampliación de capital será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participación en empresas del grupo, «B»	125.000	
190	Acciones emitidas		50.000
11	Reservas		75.000

.../...

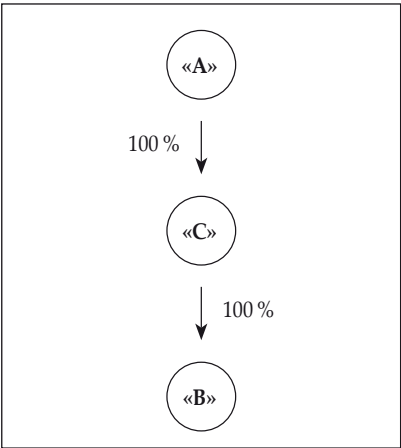
.../...

Esas reservas que hemos reconocido en la operación se corresponden con el incremento de patrimonio desde la adquisición de la participación en la sociedad «B», que se habían atribuido en cuentas consolidadas como reservas en sociedades consolidadas.

4. Cuentas consolidadas posteriores al reconocimiento de la operación

Una vez realizada la operación se ve alterada la relación societaria entre sociedades del grupo. La sociedad «A» seguirá constituyéndose como sociedad dominante del grupo, pero ya no ostenta el control directo sobre las dos sociedades dependientes, sino que ostentará el control, mediante una participación del 100 %, sobre la sociedad «C», y el control indirecto de la sociedad «B» a través de la participación que mantiene la sociedad «C» sobre esta última. Gráficamente podemos representar dicha relación del siguiente modo:

Situación final



La situación final de las sociedades, una vez realizada la operación, será la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	«A»	«B»	«C»
Construcciones	425.000	75.000	175.000
Maquinaria	275.000	50.000	95.000
Part. emp. grupo, «B»	–	–	125.000
Part. emp. grupo, «C»	225.000		
Existencias	85.000	15.000	35.000
			.../...

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de 20X13	«A»	«B»	«C»
.../...			
Bancos	45.000	10.000	25.000
Total activo	1.055.000	150.000	455.000
Capital social	400.000	50.000	150.000
Prima de emisión			75.000
Reservas	455.000	75.000	85.000
Deudas	200.000	25.000	145.000
Total pasivo	1.055.000	150.000	455.000

El primer paso para formular las cuentas consolidadas del grupo será integrar globalmente la sociedad «B» en la sociedad «C», obteniendo así las cuentas del subgrupo consolidable formado por las sociedades «C» y «B». El asiento de eliminación de inversión-patrimonio neto será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «B»	50.000	
11	Reservas «B»	75.000	
2403	Participación en empresas del grupo, «B»		125.000

La hoja de trabajo para elaborar las cuentas consolidadas del subgrupo «BC» será la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Construcciones	75.000	175.000	250.000		250.000
Maquinaria	50.000	95.000	145.000		145.000
Part. emp. grupo, «B»	–	125.000	125.000	–125.000	0
Existencias	15.000	35.000	50.000		50.000
Bancos	10.000	25.000	35.000		35.000
Total activo	150.000	455.000	605.000	–125.000	480.000

.../...

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de 20X13	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
.../...					
Capital social	50.000	150.000	200.000	-50.000	150.000
Prima de emisión		75.000	75.000		75.000
Reservas	75.000	85.000	160.000	-75.000	85.000
Deudas	25.000	145.000	170.000		170.000
Total pasivo	150.000	455.000	605.000	-125.000	480.000

Debemos en este momento integrar las cuentas del subgrupo «CB» en las cuentas de la sociedad «A». El asiento de eliminación inversión-patrimonio neto será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «C»	150.000	
110	Prima de emisión «C»	75.000	
11	Reservas «C»	85.000	
2403	Participación en empresas del grupo, «C»		225.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		85.000

La hoja de trabajo para elaborar las cuentas consolidadas del grupo de sociedades quedaría de la siguiente manera:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	«A»	«CB»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Construcciones	425.000	250.000	675.000		675.000
Maquinaria	275.000	145.000	420.000		420.000
Part. emp. grupo, «C»	225.000	0	225.000	-225.000	0
Existencias	85.000	50.000	135.000		135.000
Bancos	45.000	35.000	80.000		80.000
Total activo	1.055.000	480.000	1.535.000	-225.000	1.310.000

.../...

.../...

.../...

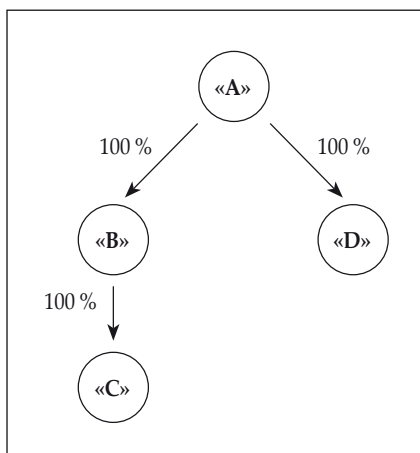
Cuentas a 1 de enero de 20X13	«A»	«CB»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
.../...					
Capital social	400.000	150.000	550.000	-150.000	400.000
Prima de emisión		75.000	75.000	-75.000	0
Reservas	455.000	85.000	540.000	-85.000	455.000
Reservas en soc. consol.	200.000	170.000	370.000	85.000	85.000
Deudas					370.000
Total pasivo	1.055.000	480.000	1.535.000	-225.000	1.310.000

EJEMPLO 2

Valores a utilizar cuando no se formulan cuentas consolidadas por el grupo

Las sociedades «A», «B», «C» y «D» forman un grupo de sociedades. La relación societaria entre las sociedades del grupo es la representada en el siguiente gráfico:

Situación inicial



.../...

.../...

Se acuerda en este momento la ampliación de capital de la sociedad «D», por un importe de 25.000 u.m. con una prima de emisión del mismo importe. Dicha ampliación de capital será suscrita por la sociedad «B», que entregará como aportación no dineraria la participación en la sociedad «C», representativa del 100 % del capital social. El grupo de sociedades no formula cuentas consolidadas, siendo la situación patrimonial de las sociedades implicadas la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	«B»	«C»	«D»
Construcciones	425.000	25.000	175.000
Maquinaria	275.000	20.000	95.000
Part. emp. grupo, «C»	25.000		
Existencias	85.000	15.000	35.000
Bancos	45.000	2.500	25.000
Total activo	855.000	62.500	330.000
Capital social	400.000	25.000	100.000
Reservas	380.000	15.000	85.000
Deudas	75.000	22.500	145.000
Total pasivo	855.000	62.500	330.000

Se pide

Reconocimiento contable de la operación en las sociedades implicadas en la operación.

Solución

La operación que se plantea en el ejercicio se trata de una aportación no dineraria entre empresas del grupo de las acciones que dan lugar al control de un negocio. Dicha operación queda comprendida dentro de las operaciones particulares entre empresas del grupo que contempla la NRV 21.^a del PGC. El tratamiento para dichas operaciones consiste en reconocer tanto el negocio aportado, o en nuestro caso las acciones que dan lugar al control sobre un negocio, y la inversión recibida por el aportante, por el valor por el que figuren en las cuentas consolidadas los elementos patrimoniales constitutivos del negocio. En el caso que nos ocupa, al no formularse cuentas consolidadas del grupo, no se podrá atender a esa referencia que establece el PGC al valor contable en cuentas consolidadas. Aclara la consulta que en caso de que no se formulen cuentas consolidadas se puede reconocer la operación:

.../...

.../...

- Por el valor en cuentas consolidadas de la dominante última española, si dichas cuentas se formulan y se someten a auditoría.
- Por el valor por el que figure en cuentas individuales, salvo que el porcentaje de su participación en el patrimonio neto fuese superior a ese precio de adquisición, en cuyo caso se podrá emplear ese importe.

En nuestro caso no podemos reconocer la operación por la primera de las referencias, ya que no se formulan cuentas consolidadas a ningún nivel.

Debemos atender al segundo de los criterios. El valor en cuentas individuales por el que figura la participación en la sociedad «C» en cuentas individuales de la sociedad «B» es de 25.000 u.m. Sin embargo el porcentaje de participación del 100 % sobre el patrimonio neto de la sociedad «C» representa un valor de 40.000 u.m., por lo que será por dicho importe por el que debe reconocerse la operación en ambas sociedades.

Se acordó una ampliación de capital de 25.000 u.m., con una prima de emisión del mismo importe, por lo que deben reconocerse las acciones emitidas, y el capital pendiente de inscripción, por un importe de 50.000 u.m.:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	50.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		50.000

En la recepción de la aportación no dineraria que supone la participación sobre la sociedad «C», debe reconocerse la misma por 40.000, al ser porcentaje de patrimonio neto que representa. Se deben dar de baja en ese momento las acciones emitidas. Las diferencias que surjan entre ambos importes deben reconocerse en reservas de la sociedad. Al surgir las diferencias en una ampliación de capital, reconoceremos las mismas contra la prima de emisión, al considerarlo más representativo y tener el mismo significado que las reservas disponibles:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones en empresas del grupo, «C»	40.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		50.000
110	Prima de emisión	10.000	

.../...

.../...

El asiento por la inscripción de la emisión de capital será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	50.000	
100	Capital social		25.000
110	Prima de emisión		25.000

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 5. «Operaciones entre empresas del grupo», NRV 21.^a Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas. Reorganización de un grupo de sociedades cuando se suceden operaciones de compraventa y aportación no dineraria, existiendo distintos niveles de consolidación.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la reorganización de un grupo de sociedades, cuando se suceden operaciones de compraventa y aportación no dineraria, existiendo distintos niveles de consolidación.

A continuación se reproducen los antecedentes incluidos en el escrito de consulta:

- a) «S1» es una sociedad dominante de un grupo en España y sus sociedades dependientes son «SX» y «S2». El valor de las acciones de «SX» en los libros individuales de «S1» asciende a 100 u.m. El valor de «SX» en el consolidado de «S1» es de 120 u.m, el valor razonable es 150 u.m. y su valor contable en libros de «SX» es 80 u.m. «S2» es, a su vez, una sociedad española dominante de un subgrupo.
- b) «S1» vende a «S2» la participación en «SX» a su valor razonable de 150 u.m. Posteriormente, «S2» hace una aportación no dineraria a una de sus dependientes «C», consistente en entregarle el 100 % de las acciones de «SX» a cambio de acciones nuevas de «C», la cual amplía su capital social en 150 u.m.

En relación con estas transacciones, se pregunta:

- 1. Si la sociedad «S2» formulase cuentas anuales consolidadas después de la aportación, por qué importe debería valorar la participación en «SX».
- 2. Cómo debe contabilizar la sociedad «C» su participación en «SX».
- 3. Si la sociedad «C» formulase cuentas anuales consolidadas, por qué importe debería valorar los activos netos de «SX». Esta misma pregunta surge en el caso en que «C» y «SX» se fusionaran.
- 4. Por último, se pregunta cuáles serían las respuestas si «S1» no fuera española.

Respuesta:

La consulta versa sobre la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a «Operaciones entre empresas del grupo» del Plan General de Contabilidad (PGC), en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

La sociedad «S2» deberá aplicar los criterios generales recogidos en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) aprobadas por el citado real decreto. En particular, el criterio recogido en el artículo 35.2 a) dispone:

«En las cuentas consolidadas del subgrupo se mantendrán las valoraciones resultantes de aplicar el método de adquisición, en la fecha en que la dependiente adquirió el control de las sociedades que integran el subgrupo.»

Por tanto, a los efectos de aplicar el método de adquisición regulado en los artículos 22 y siguientes de las citadas normas, de acuerdo con la información suministrada por el consultante, el coste de la «Combinación de negocios» en las cuentas anuales consolidadas de «S2» será de 150 u.m.

La sociedad «C» deberá contabilizar su participación en «SX» por el valor consolidado de los activos netos de «SX» en la sociedad «S1», es decir, 120 u.m, de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 21.^a 2.1.

Sin embargo, la sociedad «S2» no aplicará ese mismo criterio al haberse producido una transmisión interna en virtud de una operación excluida de las reglas particulares, como paso previo a la aportación no dineraria. En caso contrario se originaría una disminución en las reservas de la sociedad «S2» contraria a la *ratio legis* de la NRV 21.^a 2 que para un supuesto similar, operación de compraventa entre empresas del grupo y posterior fusión, dispone lo siguiente:

«(...) cuando la vinculación dominante-dependiente, previa a la fusión, trae causa de la transmisión entre empresas del grupo de las acciones o participaciones de la dependiente, sin que esta operación origine un nuevo subgrupo obligado a consolidar, el método de adquisición se aplicará tomando como fecha de referencia aquella en que se produce la citada vinculación, siempre que la contraprestación entregada sea distinta a los instrumentos de patrimonio de la adquirente.»

Al amparo de lo anterior, en este supuesto se deberá tomar el valor consolidado de la sociedad «SX» en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad «S2».

Si la sociedad «C» formulase cuentas anuales consolidadas o absorbiese a la sociedad «SX» sería de aplicación el artículo 40.2 de las NFCAC, en cuya virtud:

«2. En los supuestos de participación indirecta, si la sociedad dominante de un subgrupo formula cuentas anuales consolidadas, los activos identificables y pasivos asumidos que constituyan un negocio se valorarán por los valores que tuvieran en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los citados elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española, siempre y cuando la vinculación dominante-dependiente se haya producido en virtud de una aportación no dineraria o escisión de los instrumentos de patrimonio de la dependiente. En el supuesto de que la citada sociedad estuviera dispensada de la obligación de consolidar, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales.»

Es decir, en este caso, se tomarían los valores de las cuentas consolidadas de la sociedad «S1».

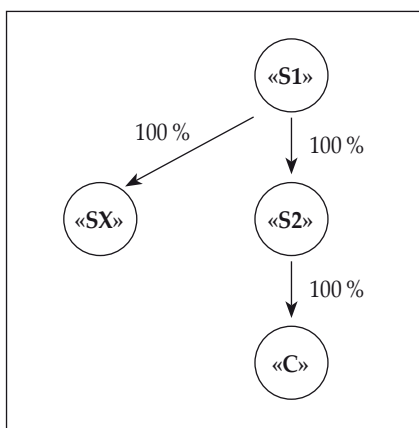
Por último, se pregunta cuáles serían las respuestas a estas preguntas si la sociedad «S1» no fuera española.

En este supuesto el coste de la combinación de negocios en las cuentas consolidadas de «S2» será de 150 u.m. y este mismo importe es el que debería emplearse para contabilizar la posterior aportación no dineraria en «C» o la fusión con la «SX» a los efectos de calcular los correspondientes valores.

EJEMPLO

La sociedad «S1» es la sociedad dominante de un grupo de sociedades constituido por las sociedades «S1», «SX», «S2» y «C». La estructura societaria es la siguiente, y los porcentajes de participación son los siguientes:

Situación inicial



.../...

.../...

La situación patrimonial de las sociedades que componen el grupo es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de X13	«S1»	«SX»	«S2»	«C»
Inmovilizado material	50.000	60.000	225.000	200.000
Terrenos		20.000		
Part. emp. grupo, «SX»	100.000			
Part. emp. grupo, «S2»	200.000			
Part. emp. grupo, «C»			100.000	
Activo corriente	225.000	25.000	175.000	75.000
Bancos	25.000	5.000	200.000	50.000
Total activo	600.000	110.000	700.000	325.000
Capital social	500.000	20.000	200.000	100.000
Reservas	50.000	60.000	450.000	150.000
Deudas	50.000	30.000	50.000	75.000
Total pasivo	600.000	110.000	700.000	325.000

Las participaciones en la sociedad «S2» y «C» se adquirieron en la constitución de las mismas, por lo que no surgieron diferencias de consolidación a esas fechas. La participación en la sociedad «SX» se adquirió en un ejercicio previo, siendo el patrimonio neto de la sociedad a la fecha de adquisición de 60.000. Se estimó que el valor razonable de los elementos patrimoniales coincidía con sus valores contables, salvo en el caso del terreno al que se le estimó un valor razonable de 50.000. El valor razonable del terreno en este momento es de 75.000, siendo el valor razonable del resto de elementos patrimoniales idéntico a su valor contable.

Se realizan en este momento las siguientes operaciones:

- La sociedad «S1» vende la participación en la sociedad «SX», por su valor razonable de 150.000, a la sociedad «S2».
- La sociedad «C» amplía capital social, 100.000, emitiéndose las acciones al 150 % del nominal. La ampliación es suscrita íntegramente por la sociedad «S2», que entrega como aportación no dineraria la participación en la sociedad «SX», que se valora en la operación por 150.000.

.../...

.../...

Con esos datos, se van a desarrollar las preguntas a las que da respuesta la consulta:

1. Si la sociedad «S2» formulase cuentas anuales consolidadas después de la aportación, por qué importe debería valorar la participación en «SX».
2. Cómo debe contabilizar la sociedad «C» su participación en «SX».
3. Si la sociedad «C» formulase cuentas anuales consolidadas, por qué importe debería valorar los activos netos de «SX». Esta misma pregunta surge en el caso en que «C» y «SX» se fusionaran.

Solución

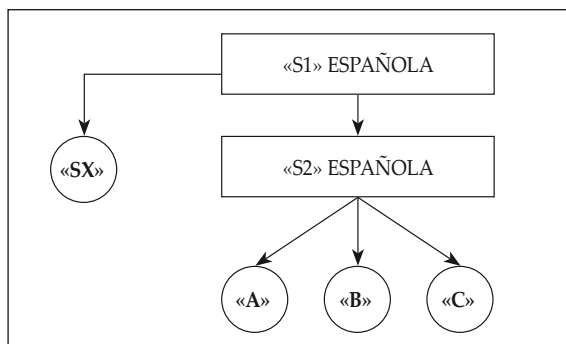
La presente consulta versa sobre el tratamiento contable dentro del grupo, en el que sobre la misma participación se suceden operaciones de compraventa y aportaciones no dinerarias, a diferentes entidades del mismo grupo de sociedades.

Los antecedentes que se recogen en la consulta son los siguientes:

- a) «S1» es una sociedad dominante de un grupo en España y sus sociedades dependientes son «SX» y «S2». El valor de las acciones de «SX» en los libros individuales de «S1» asciende a 100 u.m. El valor de «SX» en el consolidado de «S1» es de 120 u.m, el valor razonable es 150 u.m y su valor contable en libros de «SX» es 80 u.m. «S2» es, a su vez, una sociedad española dominante de un subgrupo.
- b) «S1» vende a «S2» la participación en «SX» a su valor razonable de 150 u.m. Posteriormente, «S2» hace una aportación no dineraria a una de sus dependientes «C», consistente en entregarle el 100 % de las acciones de «SX» a cambio de acciones nuevas de «C», la cual amplía su capital social en 150 u.m.

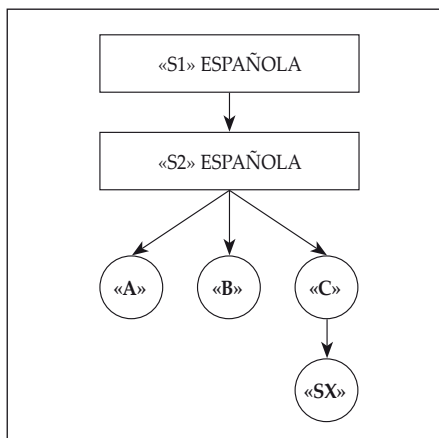
La propia consulta recoge un esquema para aclarar la estructura del grupo, antes y después de las operaciones objeto de consulta.

Situación inicial



.../...

.../...

Situación final

En concreto, se pregunta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC):

1. Si la sociedad «S2» formulase cuentas anuales consolidadas después de la aportación, por qué importe debería valorar la participación en «SX».
2. Cómo debe contabilizar la sociedad «C» su participación en «SX».
3. Si la sociedad «C» formulase cuentas anuales consolidadas, por qué importe debería valorar los activos netos de «SX». Esta misma pregunta surge en el caso en que «C» y «SX» se fusionaran.
4. Por último, se pregunta cuáles serían las respuestas si «S1» no fuera española.

1. Integración de la sociedad «SX» en las cuentas consolidadas de «S2»

Aclara la consulta que la adquisición de la participación sobre la sociedad «SX», en las cuentas consolidadas de «S2», a pesar de haberse adquirido a una empresa del grupo, debe reconocerse aplicando los criterios generales recogidos en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas. Aplicar las normas generales supone reconocer la participación conforme al método de adquisición, siendo el coste de la combinación de negocios el importe desembolsado en la operación (de 150 según los datos de la consulta). Se deben valorar, por tanto, los elementos patrimoniales constitutivos del negocio de la sociedad «SX» por el valor razonable de los mismos a la fecha de la adquisición de la participación, calculando una diferencia de primera adquisición en ese momento.

2. Reconocimiento de la participación en «SX» en las cuentas individuales de «C»

La sociedad «C» recibe la participación como una aportación no dineraria, por lo que debe aplicar las normas particulares. La inversión se debe reconocer por el valor en cuentas con-

.../...

.../...

solidadas de los elementos patrimoniales del negocio, por lo que se reconocerá la misma por 120.

La sociedad «S2» sin embargo no debe aplicar ese criterio, ya que la participación se recibió a través de una adquisición, siendo por tanto una operación excluida de las normas particulares. Considera la consulta que para valorar la participación en la sociedad «C» recibida en la ampliación de capital, a cambio de la participación sobre la sociedad «SX» que entrega a modo de aportación no dineraria, debe considerarse el valor de la participación sobre «SX» en cuentas consolidadas de «S2». De ese modo la participación recibida sobre la sociedad «C» se debe reconocer por el precio desembolsado en la adquisición de la participación sobre la sociedad «SX».

3. Integración de la sociedad «SX» en las cuentas consolidadas de «C». Fusión de ambas sociedades

Tanto para la formulación de cuentas anuales consolidadas, como para la fusión de las sociedades «SX» y «C» se deben reconocer los elementos patrimoniales de la sociedad «SX» por los valores por los que figuren en las cuentas consolidadas del grupo superior (en nuestro ejemplo, por el valor por el que figuren en las cuentas consolidadas de la sociedad «S1»).

4. Respuesta en el caso de que la sociedad «S1» no fuese española

De no ser la sociedad «S1» española, considera la consulta que el valor por el que debe figurar la sociedad «SX», tanto en las cuentas consolidadas de «S2», como en las cuentas consolidadas de la sociedad «C» o en la fusión con dicha sociedad, será por el importe desembolsado en la adquisición, de 150.

Solución

Las normas particulares sobre operaciones entre empresas del grupo, y la propia consulta, hacen referencia a los valores por los que figuran los elementos patrimoniales en las cuentas consolidadas, por lo que comenzaremos la solución elaborando las cuentas consolidadas del grupo.

La participación sobre la sociedad «C» se adquirió en la constitución de la sociedad, por lo que no se debe aplicar el método de adquisición. El incremento de reservas en la sociedad, de 150.000, debe atribuirse en la integración global como reservas en la sociedad «S2», al ser esta la sociedad del grupo que ostenta el 100 % de la participación.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «C»	100.000	
11	Reservas «C»	150.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «C»		100.000
11	Reservas «S2»		150.000

Una vez realizada la integración de la sociedad «C», procede integrar la participación en la sociedad «S2» en las cuentas consolidadas de la sociedad «S1». En la integración de la sociedad «C» se le atribuyeron reservas en sociedades consolidadas a la sociedad «S2» por importe de 150.000. Las mismas deben atribuirse en este momento al grupo, al tener la sociedad «S1» el 100 % de las acciones de la sociedad «S2».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «S2»	200.000	
11	Reservas «S2»	600.000	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «S2»		200.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		600.000

La adquisición de la participación sobre «SX» sí que supuso la toma de control de un negocio, por lo que debe aplicarse el método de adquisición en esa fecha. El fondo de comercio que surge en dicha adquisición es de 10.000.

(+) Contraprestación transferida	100.000
(-) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos	90.000
[100 % s/valor razonable ajustado de «B» en la fecha de adquisición: 100 % × (60.000 + 30.000)]	
(=) Fondo de comercio (diferencia de primera consolidación)	10.000

El asiento de eliminación de inversión-patrimonio neto sobre la sociedad «SX» será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «SX»	20.000	
11	Reservas «SX»	60.000	
210	Terrenos	30.000	
204	Fondo de comercio	10.000	
			.../...

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «SX»		100.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		20.000

La hoja de trabajo, para la elaboración de las cuentas consolidadas, quedará de la siguiente forma:

Cuentas a 1 de enero de X13	«S1»	«SX»	«S2»	«C»	Agregado	Elimina.	Consolidado
Inmovilizado material	50.000	60.000	225.000	200.000	535.000		535.000
Terrenos		20.000			20.000	30.000	50.000
Part. emp. grupo («SX») ..	100.000				100.000	-100.000	0
Part. emp. grupo («S2») ...	200.000				200.000	-200.000	0
Part. emp. grupo («C»)			100.000		100.000	-100.000	0
Activo corriente	225.000	25.000	175.000	75.000	500.000		500.000
Fondo de comercio					0	10.000	10.000
Bancos	25.000	5.000	200.000	50.000	280.000		280.000
Total activo	600.000	110.000	700.000	325.000	1.735.000	-360.000	1.375.000
Capital social	500.000	20.000	200.000	100.000	820.000	-320.000	500.000
Reservas	50.000	60.000	450.000	150.000	710.000	-660.000	50.000
Reservas en soc. consolid.						620.000	620.000
Deudas	50.000	30.000	50.000	75.000	205.000		205.000
Total pasivo	600.000	110.000	700.000	325.000	1.735.000	-360.000	1.375.000

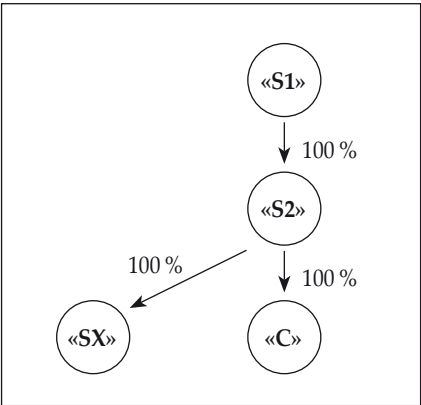
Según el enunciado del ejemplo, la sociedad «S1» vende la participación sobre la sociedad «SX», a la sociedad «S2», por un importe de 150.000. Dicha operación está fuera del alcance de las normas particulares sobre operaciones entre empresas del grupo, por lo que se debe reconocer la participación por el importe desembolsado, de 150.000.

La estructura societaria del grupo, después de la venta de la participación, será la siguiente:

.../...

.../...

Situación inicial



El asiento de la venta en la sociedad «S1» será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	150.000	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «SX»		100.000
7733	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo		50.000

Por la adquisición de la participación en la sociedad «S2»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo, «SX»	150.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		150.000

La situación patrimonial de las sociedades, después de la operación, será:

Cuentas a 1 de enero de X13	«S1»	«SX»	«S2»	«C»
Inmovilizado material	50.000	60.000	225.000	200.000
Terrenos		20.000		

.../...

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de X13	«S1»	«SX»	«S2»	«C»
.../...				
Part. emp. grupo («SX»)	–		150.000	
Part. emp. grupo («S2»)	200.000			
Part. emp. grupo («C»)			100.000	
Activo corriente	225.000	25.000	175.000	75.000
Bancos	175.000	5.000	50.000	50.000
Total activo	650.000	110.000	700.000	325.000
Capital social	500.000	20.000	200.000	100.000
Reservas	50.000	60.000	450.000	150.000
Resultado del ejercicio	50.000			
Deudas	50.000	30.000	50.000	75.000
Total pasivo	650.000	110.000	700.000	325.000

En la elaboración de las cuentas consolidadas, la sociedad «S2» debe reconocer la participación sobre la sociedad «SX» aplicando el método de adquisición a esa fecha, por lo que debemos calcular un nuevo fondo de comercio que surge en esa operación, considerando el patrimonio neto a esa fecha (80.000) y las plusvalías existentes en ese momento (55.000):

(+) Contraprestación transferida	150.000
(–) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos	135.000
[100 % s/valor razonable ajustado de «B» en la fecha de adquisición: 100 % × (80.000 + 55.000)]	
(=) Fondo de comercio (diferencia de primera consolidación)	15.000

El asiento de eliminación de inversión-patrimonio neto, para la integración global de la sociedad «SX» en las cuentas consolidadas del subgrupo formado por la sociedad «S2» y sus sociedades dependientes, será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «SX»	20.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
11	Reservas «SX»	60.000	
210	Terrenos	55.000	
204	Fondo de comercio	15.000	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «SX»		150.000

Las cuentas consolidadas del subgrupo «S2» serán las siguientes:

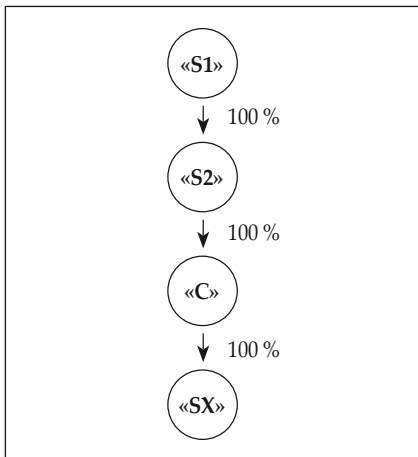
Cuentas a 1 de enero de X13	«SX»	«S2»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	60.000	225.000	200.000	485.000		485.000
Terrenos	20.000			20.000	55.000	75.000
Part emp grupo («SX»)		150.000		150.000	-150.000	0
Part emp grupo («C»)		100.000		100.000	-100.000	0
Activo corriente	25.000	175.000	75.000	275.000		275.000
Fondo de comercio					15.000	15.000
Bancos	5.000	50.000	50.000	105.000		105.000
Total activo	110.000	700.000	325.000	1.135.000	-180.000	955.000
Capital social	20.000	200.000	100.000	320.000	-120.000	200.000
Reservas	60.000	450.000	150.000	660.000	-210.000	450.000
Reservas en sociedades con- solidadas				0	150.000	150.000
Deudas	30.000	50.000	75.000	155.000		155.000
Total pasivo	110.000	700.000	325.000	1.135.000	-180.000	955.000

Esa participación sobre la sociedad «SX» es aportada en un momento posterior a la sociedad «C» como aportación no dineraria en una ampliación de capital. La estructura societaria en este momento será la siguiente:

.../...

.../...

Situación final



La sociedad «S2» debe reconocer las acciones emitidas en la ampliación de capital de la sociedad «C», por el valor contable por el que figuraba la participación sobre la sociedad «SX» (por un importe de 150.000):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «C»	150.000	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «SX»		150.000

La sociedad «C», en la ampliación de capital social, debe reconocer las acciones emitidas, al 150 %, por un importe de 150.000:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	150.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		150.000

La participación recibida sobre la sociedad «SX» debe reconocerse, tal y como establece la consulta, por el valor por el que figuran los elementos patrimoniales constitutivos del negocio en las cuentas consolidadas, por lo tanto por un importe de 120.000. La diferencia entre el valor de las acciones emitidas, y el valor por el que se reconoce la participación recibida, debe reconocerse contra reservas. Al surgir esa diferencia en una ampliación de capital social, entendemos que lo más adecuado es minorar la prima de emisión reconocida en la ampliación de capital:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	120.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		150.000
110	Prima de emisión o asunción	30.000	

Por la inscripción de la ampliación de capital social:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1940	Capital emitido pendiente de inscripción	150.000	
100	Capital social		100.000
110	Prima de emisión o asunción		50.000

La situación patrimonial de las sociedades, con posterioridad a la aportación no dineraria, será la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de X13	«S1»	«SX»	«S2»	C
Inmovilizado material	50.000	60.000	225.000	200.000
Terrenos		20.000		
Part. emp. grupo («SX»)	–			120.000
Part. emp. grupo («S2»)	200.000			
Part. emp. grupo («C»)			250.000	
Activo corriente	225.000	25.000	175.000	75.000
Bancos	175.000	5.000	50.000	50.000
Total activo	650.000	110.000	700.000	445.000
Capital social	500.000	20.000	200.000	200.000
Reservas	50.000	60.000	450.000	150.000
Prima de emisión				20.000
Resultado del ejercicio	50.000			
Deudas	50.000	30.000	50.000	75.000
Total pasivo	650.000	110.000	700.000	445.000

.../...

.../...

En la elaboración de cuentas consolidadas de la sociedad «C», los elementos patrimoniales de la sociedad «SX» deben reconocerse por el valor por el que figuren en cuentas consolidadas, al mayor nivel de agregación (es decir, en cuentas consolidadas de la sociedad «S1»). El asiento de eliminación de inversión-patrimonio neto sería el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «SX»	20.000	
11	Reservas «SX»	60.000	
210	Terrenos	30.000	
204	Fondo de comercio	10.000	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «SX»		120.000

La hoja de trabajo, para la obtención de las cuentas consolidadas de la sociedad «C», será la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de X13	«C»	«SX»	Agregado	Eliminaciones	Consolidación
Inmovilizado material	200.000	60.000	260.000		260.000
Terrenos		20.000	20.000	30.000	50.000
Part. emp. grupo («SX»)	120.000		120.000	-120.000	0
Activo corriente	75.000	25.000	100.000		100.000
Bancos	50.000	5.000	55.000		55.000
Fondo de comercio			0	10.000	10.000
Total activo	445.000	110.000	555.000	-80.000	475.000
Capital social	200.000	20.000	220.000	-20.000	200.000
Prima de emisión	20.000		20.000		20.000
Reservas	150.000	60.000	210.000	-60.000	150.000
Reservas en soc. consol.			0		0
Deudas	75.000	30.000	105.000		105.000
Total pasivo	445.000	110.000	555.000	-80.000	475.000

.../...

.../...

Establece la consulta que, en las cuentas consolidadas de la sociedad «S2», la participación sobre la sociedad «C» no debe reconocerse con el mismo criterio que el aplicado en las cuentas consolidadas de la sociedad «C». Al haberse adquirido por parte del grupo la participación a través de una adquisición, con independencia de que después esa participación haya sido objeto de una aportación no dineraria a la sociedad «C», la operación no se encuentra comprendida en el alcance de las normas particulares. Se debe reconocer la participación en la sociedad aplicando el método de adquisición, por lo que los elementos patrimoniales deben reconocerse por su valor razonable a la fecha de adquisición de la participación (de modo que los terrenos deben figurar por un valor de 75.000), calculando en esa fecha la diferencia de primera consolidación (reconociendo un fondo de comercio por un importe de 15.000 según se obtuvo previamente, y no por los 10.000 por los que figura en las cuentas consolidadas de la sociedad «C»). El asiento de eliminación de inversión-patrimonio neto sobre la sociedad «C», y la revalorización de los elementos patrimoniales, será:

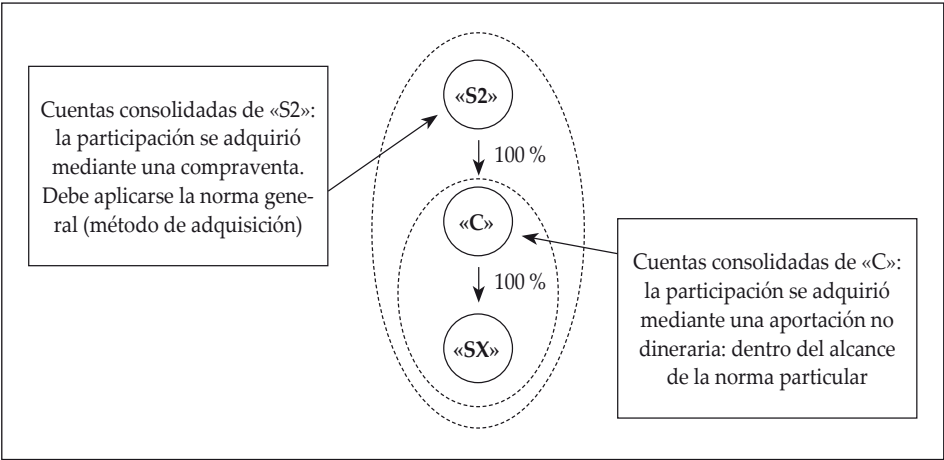
Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «C»	200.000	
11	Reservas «C»	150.000	
110	Prima de emisión o asunción «C»	20.000	
210	Terrenos	25.000	
204	Fondo de comercio	5.000	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «C»		250.000
11	Reservas «S2»		150.000

Por lo que los elementos patrimoniales de la sociedad «SX» se deben reconocer con criterios diferentes en las cuentas consolidadas del subgrupo de sociedades formados por la sociedad «C» y la sociedad «S2». En las cuentas consolidadas del subgrupo de sociedades formado por la sociedad «C» la participación se adquirió mediante una aportación no dineraria, operación que queda dentro del alcance de la norma de operaciones particulares entre empresas del grupo, por lo que los elementos patrimoniales de la sociedad «SX» se reconocen por el valor en que figuren en cuentas consolidadas en el grupo mayor en el que se integren los citados elementos patrimoniales. Sin embargo, en el caso de las cuentas consolidadas la participación sobre la sociedad «SX» se adquirió mediante una adquisición, operación fuera del alcance de las normas particulares sobre empresas del grupo, por lo que debe reconocerse la participación conforme a las normas generales. La referencia que hace la propia consulta a las normas generales supone que se debe aplicar, con referencia a la adquisición de la participación, el método de adquisición, debiendo reconocer los ele-

.../...

.../...

mentos patrimoniales por sus valores razonables a dicha fecha, y calculando a dicha fecha la diferencia de consolidación.



La hoja de trabajo, para la elaboración de las cuentas consolidadas del subgrupo «S2», sería la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de X13	S2	C consolidado	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	225.000	260.000	485.000		485.000
Terrenos		50.000	50.000	25.000	75.000
Part. emp. grupo («C»)	250.000		250.000	-250.000	0
Activo corriente	175.000	100.000	275.000		275.000
Bancos	50.000	55.000	105.000		105.000
Fondo de comercio		10.000	10.000	5.000	15.000
Total activo	700.000	475.000	1.175.000	-220.000	955.000
Capital social	200.000	200.000	400.000	-200.000	200.000
Prima de emisión		20.000	20.000	-20.000	0
Reservas	450.000	150.000	600.000	-150.000	450.000
.../...					

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de X13	S2	C consolidado	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
.../...					
Reservas en soc. consol.				150.000	150.000
Deudas	50.000	105.000	155.000		155.000
Total pasivo	700.000	475.000	1.175.000	-220.000	955.000

En la formulación de cuentas consolidadas de la sociedad «S1», deben reconocerse los elementos patrimoniales que componen el negocio de la sociedad «SX», aplicando el método de adquisición a la fecha en la que se tomó el control en el grupo. Lo que supone que los elementos patrimoniales deben reconocerse por los valores identificados en la adquisición de la participación por la sociedad «S1». En cuentas consolidadas no se ha aplicado ese criterio, sino que se han reconocido los mismos aplicando el método de adquisición a la fecha en la que la sociedad «S2» adquirió la participación.

Por lo que se debe eliminar el resultado reconocido en la venta de la participación por la sociedad «S1», así como ajustar los elementos patrimoniales a los valores por los que figuraban en las cuentas consolidadas del grupo antes de la operación (ajustar el terreno al valor razonable en la adquisición por la sociedad «S1», de 50.000, y el fondo de comercio al importe calculado a dicha fecha, de 10.000).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio «S1»	50.000	
210	Terrenos		25.000
204	Fondo de comercio		5.000
11	Reservas		20.000

Una vez eliminado el beneficio incorporado a dicha operación, se procede a la eliminación de inversión-patrimonio neto sobre las cuentas de «S2» consolidadas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «S2»	200.000	
11	Reservas «S2»	450.000	
.../...			

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
11	Reservas en sociedades consolidadas «S2»	150.000	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «C»		200.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		600.000

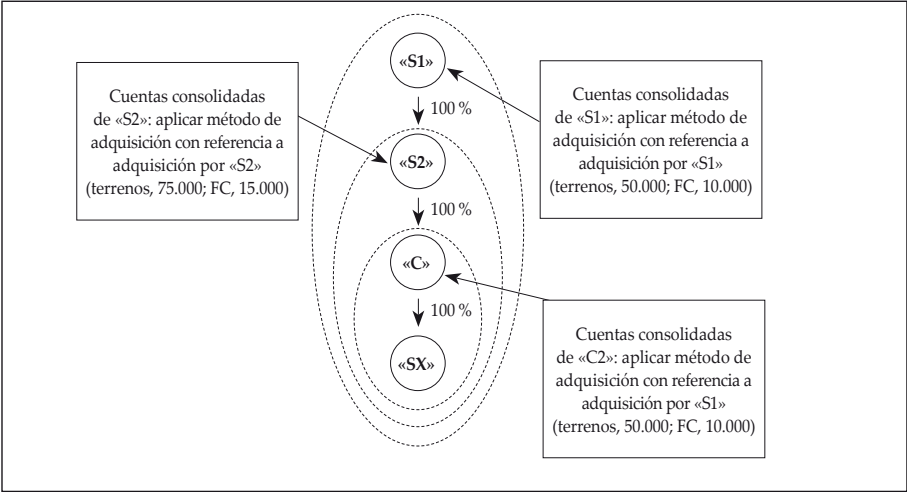
La hoja de trabajo, para elaborar las cuentas consolidadas del grupo, sería la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de X13	S1	«S2» consolidado	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	50.000	485.000	535.000		535.000
Terrenos		75.000	75.000	-25.000	50.000
Part. emp. grupo («S2»)	200.000	0	200.000	-200.000	0
Activo corriente	225.000	275.000	500.000		500.000
Bancos	175.000	105.000	280.000		280.000
Fondo de comercio		15.000	15.000	-5.000	10.000
Total activo	650.000	955.000	1.605.000	-230.000	1.375.000
Capital social	500.000	200.000	700.000	-200.000	500.000
Reservas	50.000	450.000	500.000	-430.000	70.000
Reservas en soc. consol.		150.000	150.000	450.000	600.000
Resultado del ejercicio	50.000		50.000	-50.000	
Deudas	50.000	155.000	205.000		205.000
Total pasivo	650.000	955.000	1.605.000	-230.000	1.375.000

Vemos como en las cuentas consolidadas del grupo los elementos patrimoniales del negocio «SX» se reconocen con un criterio diferente al recogido en las cuentas consolidadas del subgrupo «S2». Tanto los terrenos como el fondo de comercio deben reconocerse por los valores calculados al adquirir el grupo de sociedades la participación sobre el negocio «SX». De modo que los elementos patrimoniales se están reconociendo por valores diferentes en las distintas cuentas consolidadas de los subgrupos. A modo de esquema:

.../...

.../...



Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 23. NFCAC. «Instrumentos financieros», NRV 9.^a Ajustes por cambios de valor en la pérdida de influencia significativa y control conjunto.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de los ajustes por cambios de valor en la pérdida de influencia significativa y control conjunto.

Respuesta:

La consulta versa sobre el criterio que debe aplicarse a los ajustes por cambios de valor pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en los casos en que se pierde la influencia significativa o el control conjunto sobre una sociedad y se mantiene una inversión minoritaria que ya no forma parte del perímetro de la consolidación.

El artículo 58.3 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dispone:

«Si después de la pérdida de la condición de sociedad multigrupo o asociada se mantiene una participación en el patrimonio de la misma, sin que esta pertenezca al perímetro de la consolidación, se valorará conforme a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 9.^a del Plan General de Contabilidad, considerando que su coste es el valor contable consolidado en la fecha en que dejan de pertenecer al perímetro de la consolidación.»

La utilización del coste consolidado, frente al valor razonable o la parte proporcional del coste histórico de la inversión, tiene como objetivo aclarar que no procede reconocer la participación retenida a valor razonable sino darle un tratamiento similar al que venía aplicándose mientras la sociedad pertenecía al perímetro de la consolidación.

A tal efecto, a los exclusivos efectos de la consolidación, en principio, la sociedad dominante deberá revalorizar la inversión contabilizada en cuentas individuales empleando como contrapartida la parte proporcional de los ajustes por cambios de valor pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en la fecha en que se produce la salida del citado perímetro.

Dicha inversión, con carácter general, se clasificará en la cartera de activos financieros disponibles para la venta, por tanto, las posibles situaciones que podrían plantearse en la práctica después de la valoración inicial serían las siguientes:

- La inversión se valora a valor razonable: en este caso el ajuste reconocido en las cuentas individuales será equivalente, como mínimo, a los citados ajustes de consolidación por lo que no será necesario que la empresa proceda a su reconocimiento expreso a efectos consolidados, pudiendo reflejarse en su conjunto en la categoría de ajustes por activos financieros disponibles para la venta.
- La inversión se valora al coste: en este caso será preciso reconocer los citados ajustes, para cuyo tratamiento contable posterior debería traerse a colación el criterio incluido en el apartado 2.5.3 de la norma de registro y valoración 9.^a «Instrumentos financieros» del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, salvo que con base en el principio de importancia relativa dicho reconocimiento no resultase significativo desde la perspectiva de la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales consolidadas.

Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 66.3 de las NFCAC, a los exclusivos efectos de transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias la diferencia de conversión asociada a la inversión en una sociedad multigrupo, en cuya virtud, la pérdida de influencia significativa o del control conjunto sobre una sociedad multigrupo se contabilizará como una pérdida de control.

EJEMPLO

Nuestra sociedad constituyó en el ejercicio X5, junto con otro socio, la sociedad «INVERSIONES DEZA». El capital social de dicha sociedad era de 50.000 u.m., suscribiendo y desembolsando la mitad del mismo cada una de las partes. Al darse una relación de control conjunto, la sociedad «INVERSIONES DEZA» se encontraba dentro del perímetro de

.../...

.../...

consolidación, si bien se optó por reconocer la participación mediante el procedimiento de puesta en equivalencia.

A comienzos del ejercicio X13 se vende parte de la inversión que representa el 35 % del capital social de la sociedad «INVERSIONES DEZA» por un importe de 80.000 u.m. La situación patrimonial a dicha fecha era la siguiente:

«INVERSIONES DEZA»	1 de enero de X13
Inversiones financieras	200.000
Bancos	25.000
Total activo	225.000
Capital social	50.000
Reservas	15.000
Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	150.000
Deudas	10.000
Total pasivo	225.000

Al ostentar solo el 15 % del capital social, se considera que no mantiene una influencia significativa, por lo que se reconoce la inversión dentro de la cartera de activos financieros disponibles para la venta. Al no disponerse de una evidencia del valor razonable de la inversión, en las cuentas individuales se ha mantenido la participación al coste de la inversión.

Solución

1. Situación previa a la pérdida del control conjunto

Comenzaremos el ejercicio con la situación de la participación antes de la venta. La sociedad ha optado por aplicar el método de puesta en equivalencia para la valoración de la sociedad «INVERSIONES DEZA», por lo que debe incrementar el valor de la participación por la atribución de los incrementos de patrimonio neto desde la adquisición. En nuestro ejemplo los incrementos son debidos a reservas (por 15.000 u.m.) y ajustes de valoración en activos financieros disponibles para la venta por 150.000 u.m., debiendo atribuirse ambos en función del porcentaje de participación de la sociedad (del 50 %). El asiento de valoración de la participación, mediante la metodología de puesta en equivalencia, sería el siguiente:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Participaciones puestas en equivalencia	107.500	
540	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas		25.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		75.000
11	Reservas de participaciones puestas en equivalencia		7.500

Por lo que la participación en dicha sociedad tendrá un valor en las cuentas consolidadas del grupo de 107.500 u.m.

2. Enajenación y pérdida de control conjunto en cuentas individuales

En este momento se vende el 35 % del capital social de la sociedad «INVERSIONES DEZA». En las cuentas individuales se debe dar de baja la inversión objeto de venta, reconocida en libros por el coste de la misma (17.500 u.m.) y un resultado por la diferencia entre la contraprestación recibida (de 80.000 u.m.) y el coste de la inversión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	80.000	
240	Participaciones a largo en empresas vinculadas		17.500
773	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		62.500

La sociedad retiene un 15 % del capital social. Al considerar que el porcentaje de capital social no es suficiente para presumir una influencia significativa sobre la sociedad no procederá reconocer la inversión como participación en empresa asociada, sino que se debe calificar la misma dentro de la cartera de activos financieros disponibles para la venta. Al considerarse que no se dispone de una evidencia objetiva del valor razonable de la inversión, la misma se reconoce al coste, por lo que simplemente se debe recalificar la inversión, sin reconocer ningún ajuste de valoración en este momento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	7.500	
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas		7.500

.../...

.../...

3. Ajustes en las cuentas consolidadas

En las cuentas consolidadas, debe considerarse que el coste de la participación es el valor en cuentas consolidadas que tenía al momento de la pérdida del control conjunto. Hemos visto que antes de la pérdida de control conjunto la participación en la sociedad, representativa del 50 % del capital social, tenía un valor en cuentas consolidadas de 107.500 u.m., por lo que a la participación retenida, representativa del 15 %, debe reconocérsele un valor en cuentas consolidadas de 24.750 u.m. Ese ajuste de valor será debido a la parte proporcional que le corresponda del incremento de reservas reconocidas desde la adquisición del control conjunto ($2.250; 15\% \times 15.000$) y de ajustes de valoración en activos financieros disponibles para la venta ($22.500; 15\% \times 150.000$). El ajuste para reconocer la participación retenida, que figura en cuentas individuales por 7.500, en cuentas consolidadas será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	24.750	
11	Reservas		2.250
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		22.500

Debe ajustarse el beneficio reconocido en la enajenación del 35 %, ya que parte del resultado reconocido se había registrado previamente en las cuentas consolidadas, mediante la atribución de los resultados reconocidos por la sociedad «INVERSIONES DEZA» a través de la metodología de puesta en equivalencia. En concreto, los resultados atribuidos previamente se corresponden con las reservas generadas desde la adquisición del control conjunto (de 15.000 u.m.) aplicando el porcentaje de participación en la sociedad (del 35 %).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	5.250	
11	Reservas		5.250

En cuentas individuales de la sociedad se ha reconocido un beneficio en la enajenación de la sociedad de 62.500 u.m., por ser esta la diferencia entre el importe recibido en la venta, y el coste por el que figura la inversión en cuentas individuales. Sin embargo, dicho resultado debe corregirse en la formulación de cuentas consolidadas por los siguientes efectos:

- Parte del resultado es debido a las reservas reconocidas previamente, por un importe de 5.250 u.m. como hemos visto anteriormente.

.../...

.../...

- La parte de ajustes de valoración reconocida por la sociedad «INVERSIONES DEZA» debe reconocerse como un beneficio de activos financieros disponibles para la venta, y no como un beneficio en la pérdida del control conjunto.
- El importe restante, una vez realizados los dos ajustes anteriores, se corresponde con el resultado por la pérdida de control, por un importe de 4.750 u.m. Ese importe se corresponde con el beneficio para el grupo en la venta, ya que es la diferencia entre el importe recibido en la venta (de 80.000 u.m.) y el valor por el figuraba la inversión en cuentas consolidadas (75.250 u.m., al ser el valor en cuentas consolidadas del 50 % de 107.500 u.m.).

El ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias, por la pérdida del control conjunto, será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
773	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas	62.500	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		52.500
-	Resultado de pérdida de control conjunto		4.750
-	Saldo del resultado del ejercicio		5.250

Recensiones bibliográficas

The Making of Tax Law. The development of Swedish Taxation

Sven-Olof LODIN

IFBD/IustusFörlag, Ámsterdam, 2011, 124 págs.

El profesor LODIN es ya todo un clásico de la política fiscal. Y digo política, porque justamente su aproximación al fenómeno financiero no es estrictamente jurídica ni económica. No muestra un particular interés por el minimalismo normativo ni por los modelos econométricos. Todo su trabajo está animado por un creativo esfuerzo de articular soluciones lo más justas y eficientes posibles al problema de la cobertura financiera de las necesidades públicas. Y sus razonamientos descansan, en buena medida, más en premisas de sentido común fundadas en la observación del comportamiento de las personas y en las dinámicas propias de las instituciones que en depurados principios constitucionales o sofisticadas formulaciones matemáticas.

En este delicioso trabajo da cuenta detenida de toda una vida profesional dedicada a este anhelo, desde su laboratorio sueco, que se ha demostrado un referente internacional de primer orden. A lo que ha contribuido, de forma considerable, el quehacer y, por lo que de la lectura de su obra cabe deducir, la personalidad de este eminente académico, fructífero en sus ideas y hacedor de compromisos.

Con un estilo que a fuerza de ágil –y a veces incisivo– no desmerece en su rigor técnico, se pasea por la reciente historia del sistema tributario sueco –desde 1948 hasta la actualidad– dando cumplida cuenta de su evolución a través de los avatares de sus protagonistas, entre los que ha ocupado un lugar privilegiado como miembro imprescindible de las sucesivas comisiones que han jalado su devenir y representante habitual, para temas fiscales, de asociaciones patronales.

En este recorrido, más allá de una introducción al sistema político sueco (Sección I), marca tres etapas. El periodo de los fundamentos del sistema, de 1948 a 1990 (Sección II); lo que llama «la reforma del siglo», de 1991 (Sección III); y los epílogos de la reforma (Sección IV). El estudio se cierra con una última reflexión sobre su experiencia en el plano de la política fiscal de la Unión Europea (Sección V).

La crónica trasciende el nivel meramente técnico y está trufada de su particular percepción de todo lo que cuenta en primera persona, como testigo de excepción de lo que en cada momento acontecía. Como la historia está hecha de personas y personalidades, también la tributaria, ilustra su discurrir con incisivos perfiles de los ministros de Hacienda que la protagonizaron, Strång (pág. 45), Feldt (pág. 107), Persson (pág. 142) y Borg (pág. 181), y salpica su explicación con agudos comentarios sobre el carácter de un determinado –y decisivo– Director general de tributos, Åsbrink, o sobre el cambio que dio la política fiscal europea al abandonar su dirección Mario Monti, hacia quien demuestra un encomiable aprecio.

Su excepcional experiencia como miembro habitual de comités de estudio y representante de asociaciones empresariales en cuestiones fiscales le ha permitido entender la importancia que en la adopción de una concreta opción fiscal puede tener el espíritu temerario de un responsable político, los prejuicios ideológicos de otro o el ambiente electoral del momento.

En una de las numerosas anécdotas que al respecto relata da razón, sin salir de su asombro, de cómo desapareció del panorama fiscal sueco el impuesto sobre sucesiones (pág. 133). En medio de una batalla a cuenta de la supresión del impuesto sobre el patrimonio, el primer ministro, Persson, planteó al líder del partido de izquierda, Ohly, de quien dependía su Gobierno, un ultimátum: debía elegir entre uno u otro, sucesiones o patrimonio. Pues bien, llevado por el peso simbólico que para la izquierda tiene —de forma un tanto atávica— la existencia de un impuesto sobre el patrimonio... sacrificó el impuesto sobre sucesiones, cuya lógica estructural y realidad comparada es sustancialmente más sólida que la de aquel. El episodio es bien representativo de cómo una determinada conversación entre dos socios políticos en apuros puede tener una importancia decisiva en la evolución de todo un sistema tributario a lo largo de los años; en los efectos que esa decisión —en este caso claramente arbitraria— tiene, tanto en las economías domésticas de miles de contribuyentes, como en la Economía nacional.

No obstante, no se ha de elevar lo anecdótico al rango de categoría. El libro relata el pormenor de dilatados procesos de reforma presididos por concienzudos estudios técnicos que se discuten en comisiones de expertos o mixtas para llegar, con mejor o peor suerte, y a través de complejas negociaciones políticas a resultados unas veces positivos, otras negativos y, a veces, sorprendentes.

Si, ciertamente, a lo largo del trabajo se evidencia la idiosincrasia sueca —«*Tax Agency is Sweden's most popular national authority*» (pág. 185)— es más sintomático confirmar con su lectura que, como dicen los italianos «*tutto il mondo è paese*», que viene a significar lo que en castellano se quiere expresar al decir que «en todas partes cuecen habas» o, en latín, «*nihil novum sub sole*». Los problemas que aquejan a unos y otros sistemas tributarios no vienen a ser muy diferentes —por cuanto se tienda a pensar lo contrario— en función de la latitud y el paralelo en el que se planteen. Sin duda ninguna, la mentalidad con la que se afronten, los recursos de los que se disponga o la tradición sobre la que se asienten permitirán que varíen las soluciones y los resultados, en mayor o menor grado. Pero, una vez más como expresión de la globalización económica y social que nos preside, es bien fácil identificar en los problemas y dinámicas fiscales que en este libro se describen puntos en común con los que la realidad presenta en cualquier sociedad desarrollada: la imposición de las rentas del capital, la tributación del patrimonio o el gravamen de los beneficios de las empresas de dimensión multinacional.

En la primera sección, dedicada a la construcción del característico sistema fiscal sueco, dotado de unas considerables dosis de progresividad, dedica una particular atención a la demostración empírica de las carencias que lo aquejaban, en términos de eficiencia y equidad. A través de un preciso —aunque transparente— análisis económico, demuestra cómo la conjunción de una excesiva progresividad en los impuestos sobre la renta y una inflación nada despreciable conducía sistemáticamente a las economías domésticas a niveles elevados de endeudamiento y a una pérdida irreparable de capacidad adquisitiva. En sus explicaciones, al alcance de cualquier persona medianamente cultivada, se adivina la fina capacidad argumentativa de un académico de una formación formidable, acostumbrado a presentar sus razonamientos a políticos y periodistas, con ánimo de convencer, en un formato digerible. Es la etapa en la que elabora su famosa propuesta de imposición sobre el gasto, seguida o acompañada por los estudios de BRADFORD y MEADE, que en España alcanzaría notable difusión gracias a la traducción de PAREJO que publicó el IEF y de la que LODIN recuerda que, a la vista de que se agotó la edición de 8.000 ejemplares, se equivocó al aceptar el pago de una cantidad a tanto alzado.

Pese a lo clarividente de sus razonamientos, la reforma no llegaría hasta el año 1991 (Sección III). Es entonces cuando, a partir de una propuesta auspiciada por él –*quota method* (99)– se suaviza la progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta, al mismo tiempo que se dilata la base imponible del mismo, y se sujetan las rentas sobre el capital a un tipo impositivo proporcional. También en este periodo se hace algo parecido en la imposición de los beneficios societarios, reduciendo el tipo de gravamen, en la actualidad del 26,3 %, y ampliando su base imponible. La traducción sueca de lo que en 1986 había hecho Reagan en el sistema tributario norteamericano.

El desarrollo posterior del sistema (Sección IV) está presidido por varias reformas sectoriales que, si no desarbolan la reforma del 91, en cierto modo son pasos atrás en el camino emprendido. La crisis financiera, por una parte, condujo –de nuevo– a un incremento de los tipos impositivos mediante la aprobación de un, supuestamente temporal, *austeritytax*, que rompía la lógica de la reforma. Más desconcertante resulta la espasmódica evolución de la imposición patrimonial. Suecia era uno de los poquísimos países –España entre ellos– que conservaba en su sistema tributario un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas. El profesor LODIN batalló durante años contra este impuesto que califica como *the single most harmful fiscal measure we have* (pág. 138). Tras una episódica derogación en el marco de la reforma de 1991, el impuesto fue derogado en 2007. Entre tanto, sin ninguna lógica y de forma inusitada –como se ha hecho notar– se había llevado por delante el impuesto sobre sucesiones, en 2005, y había propiciado la aparición de un impuesto nacional sobre la propiedad inmobiliaria (1987) que, finalmente, resultaría sustituido por otro local en 2008. No siendo su especialidad, también dedica algunas líneas a la imposición sobre el consumo, mostrándose crítico con la reforma que introdujo un tipo reducido en el IVA –siendo el normal del 25%– y con el peso, a su parecer, excesivo de la carga impositiva que soporta la energía.

La última parte del libro, tras un capítulo, el 15.º, dedicado a señalar prospectivas de futuro, hace un análisis de la dimensión europea del sistema impositivo con una más que interesante aproximación al problema de la tributación global de los beneficios societarios de las empresas con dimensión internacional, incluyendo una propuesta extraordinariamente original –como otras tantas de las que ha concebido a lo largo de su vida profesional– de sustituir la deducción de los intereses financieros en la base imponible por un crédito fiscal en cuota con el límite de lo que por tales rendimientos se habría de pagar en Suecia (pág. 191).

El profesor LODIN no deja, con legítimo orgullo, de lucir su más que relevante contribución a las tendencias que los sistemas de imposición sobre la renta, de personas físicas y jurídicas, han experimentado en las últimas décadas. Aunque su iniciativa de sustituir el modelo de imposición sintética y progresiva sobre la renta –indiscutiblemente agotado– cuyo paradigma representa el informe Carter, por un impuesto sobre el gasto no triunfó, lo cierto y verdad es que propició las reformas que en todo el mundo se han encaminado hacia una ampliación de las bases imponibles, una reducción de las tarifas progresivas y una imposición separada de los rendimientos del capital, el llamado *dual tax*: otro «producto fiscal» de su factoría, hoy en boga, también en España. Otra propuesta suya, el sistema de imposición de los beneficios societarios multinacionales denominado *Home State Taxation*, ha sido, igualmente, el germen del modelo de base imponible común, CCCTB, propiciado en la actualidad por la Unión Europea.

A lo largo de toda la monografía LODIN va desgranando evidencias universales que, no por incontestables y contrastadas, resultan llamativamente difíciles de hacer entender a los responsables

de diseñar los sistemas fiscales. La complejidad siempre favorece al poderoso y la justicia se mueve entre lo sencillo (pág. 107); las empresas han de estar más pendientes de maximizar sus beneficios que de reducir su carga fiscal (pág. 90); la legitimidad y la credibilidad de un sistema impositivo son valores esenciales en términos de eficacia y justicia del mismo (pág. 93); las víctimas de la imposición sobre el patrimonio son los pequeños ahorradores (pág. 145); cualquier medida desorbitada sobre los más que reducidos contribuyentes en los tramos más altos de renta –la reciente experiencia francesa es más que significativa al respecto– apenas tiene efectos recaudatorios –cuando no de pérdida de ingresos– y lo único que consigue es lo que en castellano se calificaría como «matar la gallina de los huevos de oro» (pág. 186).

Otro conjunto de perlas, no menos valiosas, y enseñanzas giran en torno a los procesos políticos de toma de decisiones: una cesión a grupos de interés necesariamente abre la puerta a otras cesiones a grupos sucesivos (pág. 118); en cualquier proceso de negociación política el interés prioritario siempre resulta ser el de los partidos políticos (pág. 131); si se pretende convencer, es preciso evaluar detenidamente la reacción previsible de cada parte de un proceso de toma de decisiones para diseñar la estrategia más adecuada al respecto (pág. 76).

En definitiva, como señala el prologuista de esta su edición en inglés –el profesor Hugh AULT, otro referente en política fiscal internacional– una monografía que *«should be of great interest not only for researchers in the tax field or in political science, but for governments and all involved in tax policy matters or who are interested in how political processes function»* (pág. 8).

José A. Rozas Valdés

Introduction to European Tax Law on Direct Taxation

Michael LANG, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH y Claus STARINGER

Linde Verlag, Viena, 2012, 269 págs.

La obra de Michael LANG, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH y Claus STARINGER, editada por primera vez en junio de 2008, cumplió su tercera edición en noviembre de 2012. Los editores, avalados por su merecida proyección internacional, tanto académica y profesional, como por sus publicaciones, estudian, al igual que en las ediciones anteriores, los principales pilares del Derecho Tributario Europeo en materia de Impuestos Directos.

Desde una perspectiva totalmente actualizada, la obra analiza e interpreta la correcta aplicación del Derecho de la Unión Europea en dicha materia en relación con los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y de los «terceros Estados». La obra, tal y como ellos la definen, «es una herramienta útil para navegar a través de los laberintos del Derecho Financiero y Tributario Europeo».

Formalmente, el libro de los catedráticos del *Institute for Austrian and International Tax Law* de Viena está dividido en nueve capítulos, precedidos de una especializada literatura, una extensa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TJCE) y un índice a modo de orientación. Completando el libro con un conjunto de tablas que clasifican los principales artículos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE), de su predecesor Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante Tratado EC), y de las sentencias del TJCE más relevantes.

Los tres primeros capítulos de la obra exponen conceptos de una relevancia de primer grado en el Derecho Tributario Europeo. El primero versa sobre las fuentes del Derecho de la Unión Europea; el segundo se centra en el muy estudiado asunto de las libertades fundamentales en el territorio de la Unión Europea; y el tercero hace referencia a las ayudas de Estado y su regulación en el TFUE.

En sus posteriores capítulos, el libro se centra de lleno en un estudio sobre las principales directivas europeas en esta materia. Siendo un punto destacable en este trabajo denotando a su vez la calidad del mismo, resaltamos la laboriosa actualización de cada una de las referencias a las directivas, al igual que hicieron en sus anteriores ediciones. Por un lado, hace referencia a directivas que tienen como principal objetivo la armonización de los impuestos directos, suprimiendo los obstáculos fiscales. La Directiva 2011/96/UE, cuya predecesora fue la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros (en adelante Directiva matriz-filial), la Directiva 90/434/CEE, modificada por la Directiva 2009/133/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (en adelante Directiva de fusiones) y la Directiva 2003/49/CE que dio lugar a una propuesta de Directiva del Consejo el 11 de noviembre de 2011, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (en adelante Directiva intereses-cánones).

A continuación, como si de un segundo bloque se tratara, ofrece un análisis de dos directivas para mejorar la cooperación entre Administraciones tributarias. En su capítulo séptimo analiza la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (en

adelante Directiva del ahorro), y en el siguiente, la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa, en el ámbito de la fiscalidad (en adelante Directiva de cooperación administrativa), por la que se deroga la anterior Directiva 77/799/CEE.

Por último, finalizan la obra con una especial referencia al Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (en adelante convenio de arbitraje).

La pretensión del trabajo, como ellos manifiestan, «es proporcionar un análisis conciso de tales desarrollos en la medida en que han alcanzado un razonable nivel de estabilidad a principios de octubre de 2012». Es un claro reflejo del funcionamiento de varios de los más representativos organismos e instituciones de la Unión Europea, tales como: el Consejo Europeo, el Parlamento Europeo o la Comisión Europea, y otros, como el TJCE, en los que su papel es decisivo. A su vez, desde una perspectiva comparativa, completan constantemente sus explicaciones de conceptos y procedimientos relacionándolos con un cúmulo de sentencias del TJCE.

El principio de la obra, formado por sus tres primeros capítulos, comienza con un estudio de las fuentes relevantes del Derecho Comunitario, desarrollando un organigrama jerárquico desde la supremacía del Derecho Primario, destacando la labor del TFUE, bajo el cual, alcanzan un gran protagonismo las libertades fundamentales comunitarias y las ayudas de Estado, seguido del Derecho Derivado, donde el papel de las directivas es fundamental, con el propósito de «armonizar un conjunto común de normas para un mercado interno de los Estados miembros de la Unión Europea». Además, se centra en la coordinación fiscal, entendiendo el *Hard Law* como vinculante para los Estados miembros, abarcando entre otras la normativa del convenio de arbitraje, la cual define como «un medio cuando las Autoridades Fiscales de países de la Unión Europea no encuentran una solución en lo que a precios de operaciones dentro de un mismo grupo multinacional respecta». Y el *Soft Law*, en relación con recomendaciones y comunicaciones de la Comisión Europea que tienen como objetivo «servir de guía para la correcta aplicación del Derecho Comunitario por parte de los Estados miembros». Concluye enunciando alguno de los acuerdos internacionales de la Unión Europea y los esfuerzos de la Comisión para la integración positiva, entre los que destacamos: el Informe Ruding (1992), el Código de Conducta (1997), el Informe Primarolo (1999) o la creación del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia (2002).

En el ámbito del Derecho Derivado, la obra lidia en primer lugar con las libertades fundamentales y su interacción con los ordenamientos domésticos. La libertad de establecimiento y la libre circulación de mercancías, servicios, personas y capitales, amparadas por el TFUE y la existencia de un mercado interno. El capítulo estudia la interacción de estas libertades en situaciones Intra-Comunitarias, con un especial matiz en relación con la libertad de movimiento capital entre Estados miembros y terceros Estados. Además, a modo de comparación, argumenta con jurisprudencia del TJCE, teniendo como base el principio de no discriminación en situaciones de controversia entre las legislaciones internas y las libertades del TFUE en el *Host State* y en el *Home State*. No obstante, por último, bajo el principio de proporcionalidad, expone situaciones de índole política, sanitaria o de seguridad pública que, en ocasiones, justifican cierto grado de discriminación.

Es especialmente interesante la parte del libro que trata de las ayudas de Estado y su regulación en el TFUE. Hay un punto especialmente destacable de acuerdo con el artículo 107(1) del TFUE, y

como expresa el libro, «en la medida en que las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, afecten al comercio entre Estados miembros son incompatibles con el mercado interno». En esta línea, basándose en el «Test de Selectividad», expone la tendente postura negativa de la Comisión Europea y del TJCE a aprobar el otorgamiento tanto de ayudas positivas como negativas. Sin embargo, desde el otro punto de vista, el trabajo analiza situaciones donde las ayudas son compatibles y aceptadas de manera automática en base al artículo 107(2) del TFUE y destaca situaciones que dependiendo de las circunstancias podrán ser aprobadas según el artículo 107(3) del TFUE. Por último, pone interés en la explicación del procedimiento, bajo el artículo 108 del TFUE, enfatizando «la gran diferenciación y relevancia entre una ayuda existente y una nueva ayuda».

En un bloque importante de la obra, analiza las directivas europeas dirigidas a suprimir los asuntos fiscales, buscando la armonización fiscal en materia de impuestos directos. Ofreciendo este trabajo un punto de vista más profundo para entender dicha normativa comunitaria.

La primera directiva regula el supuesto en que la matriz y la filial de Estados miembros traten con la eliminación de la doble imposición fiscal derivada de operaciones transnacionales en la distribución de beneficios en empresas de un mismo grupo. El capítulo, además de hacer referencia al ámbito subjetivo definiendo las principales figuras jurídicas, elabora un análisis matizando el procedimiento de aplicación de la directiva, tanto en el Estado de la filial donde los beneficios distribuidos por la misma deben quedar exentos de retención como en el Estado de la matriz. Al hilo, el editor resalta «la obligación de los Estados miembros de aplicar el método de exención o el método de crédito cumpliendo con el Derecho Primario».

Definiendo la Directiva de fusiones, expresa que «el objetivo del sistema fiscal común para la reorganización transfronteriza es evitar la imposición de un incremento de los ingresos o ganancias de capital en relación con la fusión, escisión, aportación de activos y canje de acciones relativas a sociedades de dos o más Estados miembros». Este trabajo profundiza analizando y diferenciando las operaciones más relevantes y sus consecuencias fiscales, entendiendo que «la esencia de la Directiva sobre fusiones es el diferimiento del impuesto de las ganancias de capital de una reorganización», denominado «*roll-over the basis*». Centrándose, en última instancia, en un estudio detallada sobre el modo de tributación de las diferentes compañías y los accionistas involucrados en dichas operaciones.

La última de este bloque, la Directiva intereses-cánones regula, bajo unos matices, la exención en el Estado de la fuente de los pagos de intereses y cánones hechos por una empresa de un Estado miembro o por un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro. El capítulo manifiesta un especial interés en la definición de ciertos términos como: compañía de un Estado miembro, establecimiento permanente y empresa asociada. A su vez, indaga minuciosamente, diferenciando por separado las operaciones transnacionales en relación con los intereses y con los cánones, poniendo especial énfasis a la problemática figura del «beneficiario efectivo» con relación a estas transacciones. Por último, enfatiza la relación de esta directiva con numerosas cláusulas anti-abuso con la finalidad de evitar el fraude y las prácticas abusivas.

El trabajo ofrece un punto de vista distinto y más profundo estudiando dos directivas que las podríamos considerar Directivas para mejorar la cooperación entre Administraciones tributarias de Estados miembros. En primera instancia, se alude a la Directiva del ahorro manifestando el autor que

su objetivo es «gravar de manera efectiva en el Estado de residencia del beneficiario efectivo los intereses pagados por una compañía de otro Estado Miembro», obligando a los Estados a intercambiar información. A pesar de ello, destaca como problemático que en la Unión Europea, Austria y Luxemburgo siguen aplicando un régimen de retención fiscal. Describe el método para intercambiar información, poniendo como manifiesto «el deber del agente pagador de reportar información a la autoridad competente tan pronto como el pago del interés sea realizado». También, afronta la problemática derivada del tratamiento de ciertos conceptos como: beneficiario efectivo, agente pagador, interés pagado y enuncia los principales mecanismos de retención del impuesto previstos en esta normativa. Los cuales pretenden, tal y como define, que «cada vez sea menos atractivo para dicho beneficiario efectivo no declarar los intereses en el Estado de residencia».

Esta directiva es ampliamente complementada con otra de actualidad, la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de fiscalidad. A diferencia de otras, teniendo presente alguna excepción, se aplica a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro. Describe como medio para el intercambio de información: la información previa solicitud, el intercambio automático y el espontáneo, definiendo las características y el desarrollo de los procedimientos de cada uno de ellos. Recordando, la obligación de los Estados a cumplir con estas peticiones, pero teniendo en cuenta supuestos en los que los mismos pueden oponerse y denegar la petición de dicho intercambio, como en el caso de las denominadas *fishing expeditions* o supuestos en los que la información a facilitar es irrelevante.

Finalmente, el editor procede a un sucinto examen de la naturaleza e interpretación del convenio de arbitraje de la Unión Europea. Muestra un estudio comparando las diferencias y semejanzas entre el convenio de arbitraje y el procedimiento de mutuo acuerdo (*Mutual Agreement Procedure*, «MAP» por sus siglas en inglés), regulado en el artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE, el cual permite resolver desavenencias en la imposición de impuestos. No obstante, expresa que «estos procedimientos no tienen por qué alcanzar resultados satisfactorios». Por lo que pone de manifiesto y aprovecha para describir el «procedimiento de arbitraje» regulado en el artículo 25(5) del modelo de convenio OCDE y en los artículos 7 y siguientes del convenio de arbitraje. Ciñéndose al mismo, remarca que «ante la falta de acuerdo para eliminar la doble imposición le corresponde a la comisión consultiva emitir un dictamen sobre la controversia en disputa».

A modo de conclusión, es de agradecer a los catedráticos LANG, PISTONE, SCHUCH y STARINGER la actualización de esta obra, que se erige como un manual de gran valor y utilidad, siendo clave para entender el funcionamiento del Derecho Tributario de la Unión Europea e Internacional.

José Carlos Pedrosa López
Universitat de València