



Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 369

Diciembre 2013

LA LEY DE EMPRENDEDORES

**Análisis de los aspectos fiscales,
mercantiles y laborales**

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Diciembre 2013 – Número 369

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*)

Carlos Barroso Rodríguez (*Director Departamento de Auditoría KPMG*)

Alejandro Blázquez Lidoy (*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*)

José Manuel Calderón Carrero (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

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

Juan Corberá Martínez (*Socio en Deloitte, SL*)

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

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

Francisco Alfredo García Prats (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Begoña Giner Inchausti (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad*)

José Antonio Gonzalo Angulo (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad*)

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

Francisco Magraner Moreno (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

Juan Mestre Chesa (*Socio-Director de Pwc*)

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

María Amparo Ruiz Genovés (*Socia en Ernst & Young Auditoría*)

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

Javier Sancho Sebastián (*Socio de Garrigues*)

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

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

Presentación	5
---------------------------	----------

TRIBUTACIÓN

80/2013 El régimen especial del criterio de caja	7
<i>(Antonio Longás Lafuente)</i>	
81/2013 Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley de Emprendedores	57
<i>(Fernando Borrás Amblar y José Vicente Navarro Alcázar)</i>	
82/2013 Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la Ley de Emprendedores	91
<i>(Roberto Alonso Alonso)</i>	

CIVIL-MERCANTIL

83/2013 Aspectos mercantiles de la Ley de Emprendedores	117
<i>(José Sánchez Montalbán)</i>	
84/2013 Modificaciones en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, introducidas por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización	149
<i>(Inocencio Carazo González y Gonzalo Domínguez Ruiz)</i>	

TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL

85/2013 La dimensión socio-laboral del pretendido –¿o pretencioso?– nuevo «estatuto promocional del emprendedor»	177
<i>(Cristóbal Molina Navarrete)</i>	

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>
Introduction	5
 <u>TAXATION</u>	
80/2013 Cash basis special vat regime <i>(Antonio Longás Lafuente)</i>	7
81/2013 Modifications introduced to Corporate Income Tax by the Entrepreneur Law <i>(Fernando Borrás Amblar y José Vicente Navarro Alcázar)</i>	57
82/2013 Modifications introduced to the Personal Income Tax by the Entrepreneur Law <i>(Roberto Alonso Alonso)</i>	91
 <u>CIVIL-MERCANTILE</u>	
83/2013 Commercial matters of the Entrepreneurs Act <i>(José Sánchez Montalbán)</i>	117
84/2013 Amendments to Law 22/2003 of 9 july, Insolvency, introduced by Law 14/2013 of 27 september to support entrepreneurs and internationalisation <i>(Inocencio Carazo González y Gonzalo Domínguez Ruiz)</i>	149
 <u>LABOUR AND SOCIAL SECURITY</u>	
85/2013 Labour dimension of the supposed –or pretentious?– new «promotional status of the entrepreneur» <i>(Cristóbal Molina Navarrete)</i>	177

La revista que el lector tiene en sus manos se presenta como un número monográfico dedicado al análisis de los contenidos de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, publicada en el BOE el pasado 28 de septiembre.

El interés de los aspectos abordados en la ley en materia mercantil, tributaria y laboral, así como las expectativas despertadas con su publicación, han sido determinantes para considerar la oportunidad de ofrecer en un mismo número el análisis de todos ellos.

Con este propósito la dirección y los consejos asesores de las tres revistas que mensualmente edita el CEF hemos estimado oportuno unificar, de forma excepcional, los contenidos propios de las tres publicaciones: *Contabilidad y Tributación* (con 33 años cumplidos de existencia), *Trabajo y Seguridad Social*, que incluye una sección destinada a Recursos Humanos (con ya 26 años de vida) y, finalmente, la tercera denominada *Ceflegal*, que recoge temas de Derecho Civil, Mercantil, Administrativo, Constitucional y Penal (con 13 años cumplidos desde su primer número).

En esta presentación se pretende poner de manifiesto el interés multidisciplinar de la Ley de emprendedores, que desbordando los límites de las áreas que son propias de cada revista, justifican la especialidad de este número. No se trata de analizar aquí su contenido, tarea realizada con profundidad y rigor por los expertos de reconocida valía con los que se ha contado y a los que agradecemos sus aportaciones y valoraciones en el convencimiento de que serán de suma utilidad para la comprensión de las medidas.

Sin embargo, creemos importante hacer una breve reflexión al hilo del fomento de la cultura emprendedora que se erige como uno de los objetivos de esta ley. En primer lugar, les quiero hacer partícipes, perdónenme la licencia, de mi personal felicitación al legislador por el reconocimiento que hace del emprendedor (empresario me gusta más decir) como agente fundamental y motor esencial en el desarrollo económico y social del país, máxime en tiempos de crisis como los actuales.

El empresario no puede, ni debe, ser identificado con el especulador que no genera riqueza ni puestos de trabajo. El cambio de «mentalidad» en este sentido debe fomentarse desde todas las instancias, también las formativas y en todas sus etapas, de suerte que en el abanico de posibilidades que se presentan para orientar a los jóvenes en la elección de su futuro profesional (médicos, enfermeros, ingenieros, policías, locutores...) se incluya la opción de «hacerse» empresario. Solamente reconociendo a esta actividad el valor que tiene se conseguirá que los jóvenes sientan esa inquietud contribuyendo a un cambio social en favor del surgimiento de muchos empresarios capaces de generar la actividad económica necesaria para convertir a España en un país próspero y con empleo para todos.

Para el emprendedor la consideración social de que su tarea reporta beneficios económicos y sociales es muy importante a la hora de iniciar una actividad y afrontar las dificultades que se presentan en ese momento y, también, después.

Pero un empresario, valorado y admirado por serlo, debe afrontar el reto de llevar adelante una idea y continuarla en los momentos difíciles con responsabilidad. Es en este punto donde considero que la formación, eje central de mi continuo emprender, desempeña un papel fundamental. En consecuencia, mi reto personal, y conmigo el del CEF y UDIMA, es fomentar la actitud emprendedora de los estudiantes y dotarles de las herramientas necesarias para afrontar con éxito y responsabilidad cada uno de sus proyectos.

Sin más preámbulos, y convencido de la estrecha vinculación entre formación, investigación y empresa, les invito a conocer todos y cada uno de los pormenores de esta ley, esperando que esta revista sirva a estos propósitos.

Roque de las Heras Miguel

Presidente del CEF y de la UDIMA

EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El legislador, a través de la Ley de apoyo a los emprendedores (y la modificación operada en el Reglamento del IVA), introduce un nuevo régimen especial en el IVA, el del criterio de caja, ampliamente demandado por determinados sectores empresariales y profesionales, que pretenden paliar problemas financieros de estos en relación con este impuesto. Se trata de un régimen voluntario que opta por el «sistema o criterio de caja doble» para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no supere los 2 millones de euros: el empresario o profesional retrasa el devengo y la declaración e ingreso del IVA devengado hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado; y ve retardado también el momento en que nace el derecho a la deducción de las cuotas que soporta en sus adquisiciones hasta el momento en que realiza el pago a los proveedores, con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado las operaciones. El presente artículo aborda el examen de este nuevo régimen especial en los tres ámbitos básicos del mismo, delimitando su marco subjetivo, el contenido del régimen (que afecta tanto a los sujetos pasivos acogidos al mismo, como a sus clientes o destinatarios empresarios o profesionales) y las obligaciones formales, con especial incidencia en las cuestiones conflictivas que se plantean en su aplicación.

Palabras claves: IVA, regímenes especiales, régimen especial del criterio de caja, devengo, repercusión, deducciones, declaración de concurso, libros registros obligatorios y factura.

CASH BASIS SPECIAL VAT REGIME

Antonio Longás Lafuente

ABSTRACT

The legislator, by virtue of the Law of Entrepreneurship (and the amendments to the VAT Statute) introduces a new special VAT regime, the cash basis regime, broadly demanded by certain business & professional sectors, which pretend to lessen the financial costs associated to this tax.

It is a voluntary regime in which the taxpayer may opt for the «double cash system» if its turnover for VAT purposes does not exceed 2.000.000 €; the taxpayer defers the tax accrual and its inclusion in the tax return until the moment it receives the payment, totally or partially, from its clients, with the deadline of the 31st December of the subsequent year in which the transaction took place; in turn, the taxpayer defers its right to deduct input VAT borne in its acquisitions until it is paid to its suppliers, with the same time limitations.

The present article deals with the analysis of the new regime in its three main dimensions: defining its subjective framework, the content of the regime (which affects not only taxpayers who have opted for it, but also to their clients or recipients of their transactions) and the formal obligations, with a special emphasis in the sensitive issues that its application may trigger.

Keywords: Value Added Tax (VAT), special regimes, cash basis special VAT regime, accrual, imposition, deduction, declaration of insolvency, obligatory VAT ledgers and invoice.

Sumario

1. Introducción
 - 1.1. El criterio de caja según la normativa comunitaria. Finalidad
 - 1.2. Regulación comunitaria
 - 1.3. El criterio de caja en la normativa de los Estados miembros
2. Normativa española. Finalidad de establecer el régimen especial
3. Ámbito subjetivo del régimen especial del criterio de caja
 - 3.1. Sujetos pasivos que pueden acogerse al régimen especial
 - 3.2. Régimen especial optativo o voluntario
 - 3.3. Renuncia del régimen especial
 - 3.4. Exclusión del régimen especial
 - 3.5. Efectos comunes a la renuncia y a la exclusión del régimen especial
4. Requisitos objetivos
 - 4.1. Operaciones incluidas en el régimen
 - 4.2. Operaciones excluidas del régimen
5. Contenido del régimen
 - 5.1. Sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja
 - 5.2. Sujetos pasivos destinatarios de las operaciones
 - 5.3. Cuadro-resumen
6. Obligaciones formales
 - 6.1. Obligaciones formales específicas del sujeto pasivo acogido al régimen especial
 - 6.2. Obligaciones formales comunes al sujeto pasivo acogido al régimen y al sujeto pasivo destinatario de las operaciones
 - 6.3. Declaración anual de operaciones con terceras personas
7. Impuesto General Indirecto Canario

1. INTRODUCCIÓN

1.1. EL CRITERIO DE CAJA SEGÚN LA NORMATIVA COMUNITARIA. FINALIDAD

Con la Ley de apoyo a los emprendedores se establece un nuevo régimen especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el del criterio de caja, ampliamente demandado por determinados sectores empresariales y profesionales, de aplicación a partir del 1 de enero de 2014, régimen que tiene su previsión en la normativa comunitaria.

El legislador comunitario, con la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, modificó la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, dando nueva redacción al artículo 66 (devengo y exigibilidad del impuesto) e insertando el artículo 167 bis (nacimiento y alcance del derecho a deducir), aplicables a partir del 1 de enero de 2013.

La finalidad de esta reforma la encontramos en los considerandos previos de la primera de las Directivas citadas, donde se indica (punto 4): «A fin de ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los Estados miembros la opción de autorizar que el IVA se declare con arreglo a un régimen de contabilidad de caja que permita al proveedor abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando realice el pago por una entrega o prestación. Los Estados miembros deben poder implantar, de este modo, un régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja relativos a sus ingresos por IVA».

Se trata de establecer un régimen optativo conocido como «sistema o criterio de caja doble» (los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no supere los 2 millones de euros pueden optar por retrasar el devengo y la declaración e ingreso del IVA devengado repercutido hasta el momento del cobro, total o parcial. No obstante, se establece como posibilidad que puedan ver retardada igualmente la deducción del IVA soportado deducible al momento en que efectúen el pago, siendo esto último una opción a aplicar por los Estados miembros), frente al «sistema o criterio de caja simple» (que tiene en cuenta solamente la primera parte de la ecuación anterior). El segundo resulta de la aplicación exclusiva del artículo 66, mientras que el primero lo es por la de los dos preceptos comunitarios, esto es, los artículos 66 y 167 bis de la Directiva.

Por los comentarios que se irán realizando, debe recordarse que la Directiva 2006/112/CE distingue (art. 62) entre «devengo del impuesto» (el hecho mediante el cual quedan cumplidas las con-

diciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto) y «exigibilidad del impuesto» (el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse).

Para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) [Sentencia de 16 de mayo de 2013, asunto C-169/12 (NFJ050712), TNT Express Worldwide (Poland)], ambos conceptos, como se desprende del artículo 24 de la Directiva, debían ser armonizados para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del régimen común del IVA entraran en vigor en la misma fecha; dado que el legislador comunitario ha pretendido armonizar al máximo la fecha en que nace la deuda tributaria en todos los Estados miembros, con objeto de garantizar la recaudación uniforme del impuesto.

La distinción que se hace tiene sustento, en buena medida, en el hecho de que, en el ámbito del IVA, los sujetos pasivos actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado [TJUE, Sentencia de 20 de octubre de 1993, asunto C-10/92 (NFJ003145), Balocchi, entre otras].

1.2. REGULACIÓN COMUNITARIA

En el artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE se establece la posibilidad excepcional de los Estados miembros para disponer que el impuesto sea exigible, al margen de las reglas generales sobre el devengo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios (previstas en los arts. 63 a 65), por lo que se refiere a ciertas categorías de sujetos pasivos (la excepcionalidad se refiere a los empresarios o profesionales y no a las operaciones sujetas al impuesto) en uno de los momentos siguientes:

- Como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura [letra a)].
- Como plazo máximo, en el momento del cobro del precio [letra b)]. Es el supuesto previsto en la norma española reguladora del IVA, incluido por la Ley 14/2013.
- En los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura [letra c)], en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo que no podrá ser posterior a la expiración del plazo para la expedición de facturas impuesto por los Estados miembros (el art. 222, párrafo segundo, permite a los Estados miembros fijar los plazos para la expedición de facturas, con excepción de las entregas intracomunitarias y prestaciones de servicios en que el destinatario sea el deudor del impuesto, en cuyo caso deberán emitirse a más tardar el día 15 del mes siguiente al del devengo) o, cuando el Estado miembro no haya impuesto este plazo, dentro de un plazo determinado a partir de la fecha del devengo del impuesto.

Se añade en el artículo 66 que esta excepción no se aplicará a las prestaciones de servicios respecto de las cuales el destinatario sea deudor del IVA en virtud del artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE (inversión del sujeto pasivo en prestaciones de servicio entre empresarios o profesionales, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio del Estado miembro del destinatario, localizándose en este Estado la operación, de acuerdo

con la regla general del art. 44 de la Directiva), ni a las entregas o transferencias de bienes del artículo 67 (entregas intracomunitarias de bienes).

En el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE, dentro del capítulo dedicado al «nacimiento y alcance del derecho a deducir» (Título X, Deducciones), el legislador comunitario estableció a partir de 2010 (con efectos a partir de 2013) las siguientes posibilidades:

- Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a la deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66 b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el IVA correspondiente a los bienes que este le haya entregado o a los servicios que le haya prestado.
- Los Estados miembros establecerán un umbral para los sujetos pasivos que se acojan a este régimen dentro de su territorio tomando como base el volumen de negocios anual del sujeto pasivo calculado de conformidad con el artículo 288 de la Directiva. Este umbral no podrá exceder de 500.000 euros o su equivalente en moneda nacional.
- Los Estados miembros pueden aumentar este umbral hasta 2 millones de euros o su equivalente en moneda nacional previa consulta al Comité del IVA. No obstante, no se exigirá esta consulta a aquellos Estados miembros que, a 31 de diciembre de 2012, aplicaren un umbral superior a 500.000 euros o el equivalente en moneda nacional.
- Los Estados miembros deben informar al Comité IVA de las disposiciones legales nacionales adoptadas.

De esta forma, la posibilidad de establecer este sistema de caja para deducir las cuotas soportadas solo puede vincularse a la letra b) del artículo 66 de la Directiva, esto es, cuando se haya optado por el Estado miembro a concretar la exigibilidad de las cuotas devengadas como plazo máximo, en el momento del cobro del precio.

1.3. EL CRITERIO DE CAJA EN LA NORMATIVA DE LOS ESTADOS MIEMBROS

La posibilidad de que los Estados miembros pudieran establecer unas reglas especiales en cuanto al devengo, esto es, establecer un sistema que retrasase la exigibilidad del impuesto por los Estados miembros (al momento de expedición de la factura, o como plazo máximo en el momento del cobro; incluyendo que en los casos de no entrega retrasada de la factura o del documento que la sustituya, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo) venía recogida ya en la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, Sexta Directiva (art. 10), en su versión original (DOCE n.º L 145/1, de 23 de junio de 1977).

El precepto anterior y su transposición al artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE ha sufrido varias vicisitudes legislativas, si bien, los supuestos se han mantenido en la redacción expues-

ta, y solo la letra c) es la que ve alterada su dicción por la Directiva 2010/45/UE, encontrándose vinculada, en cualquier caso, y durante toda la trayectoria legislativa, a la posibilidad recogida en la letra a), y no con la letra b) del precepto que comentamos.

El establecimiento de alguna de las reglas especiales previstas en el artículo 66 ha sido acogida por distintos Estados miembros, alguno desde el primer momento de instauración del impuesto en su territorio. Es el caso de Polonia que, desde la Ley de 11 de marzo de 2004, mantiene que la deuda tributaria nace en el momento del cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días contados desde la fecha de prestación respecto de una serie de servicios. No es el único Estado miembro, pues se trata de un sistema recogido de una u otra forma por Alemania, Francia, Reino Unido, Italia, Bélgica, Austria, Países Bajos, etc., aplicándose a empresarios o profesionales con un volumen de operaciones que oscilaba entre 1,35 millones de libras en el Reino Unido a los 200.000 euros en Italia.

La posibilidad de establecer un régimen especial a partir de 1 de enero de 2013, recogiendo este sistema de caja doble como preveía la Directiva 2010/45/UE, también ha sido acogida ya por algún Estado miembro. Es el caso, entre otros, de Portugal que, por Decreto Ley 71/2013, de 30 de mayo (DR n.º 104 - Serie I), regula el régimen de «contabilidad de caja» o de «IVA de caja»; o el de Italia, regulándose en el Decreto de 11 de octubre de 2012 la «liquidación del IVA por caja» o «liquidación del IVA siguiendo la contabilidad de caja» (Gaceta oficial n.º 284, de 5 de diciembre de 2012).

2. NORMATIVA ESPAÑOLA. FINALIDAD DE ESTABLECER EL RÉGIMEN ESPECIAL

Por Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, el legislador nacional modifica el artículo 120 de la Ley del IVA (LIVA) (para incluir en la relación de regímenes especiales del IVA el que ahora se crea, siendo por tanto nueve los regímenes especiales vinculados al IVA) e introduce el Capítulo X en el Título IX de la LIVA, «Régimen especial del criterio de caja», que comprende los artículos 163 decies a 163 sexiesdecies (7 arts.).

Por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, se modifica el RIVA, incluyéndose el Capítulo VIII dentro del Título VIII, «Régimen especial del criterio de caja», que comprende los artículos 61 septies a 61 undecies (5 arts.).

El legislador nacional, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 14/2013, quiere « paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas » creando, « en el ámbito del IVA, un régimen especial del criterio de caja ». A continuación hace referencia al fundamento comunitario de este nuevo régimen, y si bien se alude a la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se realizan o se soportan las cuotas, esta cita no es más que reflejo de las propias reglas establecidas en el articulado de la LIVA, dado que, como hemos podido observar al referirnos a la norma comunitaria, esta no establece este límite

en relación con el supuesto que el legislador nacional ha establecido. Para justificar el retardo en la deducción del IVA, indica el legislador que ello evitará «situaciones que pudieran incentivar el retraso en el cumplimiento de sus propias obligaciones comerciales» por el sujeto pasivo que se acoja al régimen.

3. ÁMBITO SUBJETIVO DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

3.1. SUJETOS PASIVOS QUE PUEDEN ACOGERSE AL RÉGIMEN ESPECIAL

3.1.1. Umbral de volumen de operaciones

El ámbito subjetivo del régimen especial viene determinado por un exclusivo criterio, el de volumen de operaciones, dado que, como se ha expuesto anteriormente, la idea del legislador comunitario y nacional es la posibilidad de aplicar el mismo a los empresarios que no superen un determinado umbral por los ingresos procedentes de su actividad.

El régimen, como se ha indicado, no tiene en cuenta en principio para su delimitación la naturaleza de las operaciones, idea que deberemos tener muy presente a la hora de interpretar algunas dudas que suscita el régimen; ni otra condición formal o de cumplimiento de las obligaciones tributarias (como podía ser estar al corriente de las mismas).

De esta forma, pueden aplicar el régimen especial los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2 millones de euros. Esta es, en principio, la única condición exigida para aplicar el régimen por lo que, al margen de las concretas operaciones que quedan excluidas del mismo, resulta aplicable a la generalidad de los sujetos pasivos, cualquiera que sea la actividad que realizan.

Dos reglas especiales se incluyen en relación con su concreción:

- a) Si el sujeto pasivo inicia la realización de actividades durante el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones se elevará al año.

EJEMPLO 1

Cuando un empresario inicie su actividad el 1 de julio del ejercicio 20X1 y tenga un volumen de operaciones los seis meses de ese año de 600.000 euros, en el ejercicio 20X2 podrá

.../...

.../...

optar por aplicar el régimen especial, dado que el volumen de operaciones del año anterior no supera el umbral previsto en la LIVA, ya que elevándolo al año, su cálculo resultará ser 1.200.000 euros.

- b) Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar el régimen en el año natural en curso, esto es, puede aplicarse en el año natural en que se inicie la actividad, optando por el régimen en la declaración censal de inicio de la actividad.

Como se ha indicado, la norma no prevé exclusión alguna en relación con la naturaleza del sujeto pasivo, actividad que realice, o previsión de volumen de operaciones, lo que permitirá a cualquier empresario o profesional que inicie la actividad a lo largo de un año natural, para aplicar el régimen en dicho ejercicio, desde la primera de las operaciones que realice.

3.1.2. Determinación del volumen de operaciones

Para la determinación del volumen de operaciones del sujeto pasivo, deberemos tener en cuenta las siguientes reglas:

- a) El legislador concreta esta noción en el artículo 121 de la LIVA (transposición de las reglas previstas en el art. 288 de la Directiva 2006/112/CE), por lo que deberemos estar a las reglas fijadas en este precepto para su delimitación, y los criterios interpretativos que sobre el mismo han fijado tanto la Dirección General de Tributos como el Tribunal Económico-Administrativo Central. Recordemos que por volumen de operaciones se entiende el importe total, excluido el propio IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del impuesto.
- b) Las operaciones se considerarán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del IVA, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja (regla coincidente con la prevista en el apartado segundo del art. 121 de la LIVA). Esto es, para concretar el volumen de operaciones de un sujeto pasivo tendremos en cuenta las reglas generales que sobre el devengo se establecen en el artículo 75 de la LIVA, y no la regla específica prevista para este régimen especial o corriente monetaria de cobros y pagos. Ello exigirá del sujeto pasivo que, en todo momento, deba diferenciar entre devengo de las operaciones de acuerdo con las reglas generales del impuesto y devengo conforme al régimen

especial, debiendo procurar que esta información sea de fácil acceso o manejo, dadas las operaciones que, a efectos de gestión del régimen, es preciso realizar.

EJEMPLO 2

Si un sujeto pasivo acogido al régimen especial realiza una operación de entrega de un bien para otro empresario el 20 de diciembre de 20X1 por importe de 20.000 euros (IVA excluido), y percibe el importe el 1 de marzo de 20X2, esta operación, a efectos de determinar el volumen de operaciones, se tendrá en cuenta en relación con el ejercicio 20X1 y no con el 20X2. No obstante, si se acoge al régimen especial, la operación la declarará en la autoliquidación correspondiente al primer trimestre o al tercer mes, según deba cumplir sus obligaciones trimestral o mensualmente.

- c) Finalmente, debe advertirse que quedan excluidas del régimen un buen número de operaciones, como se examinará en el epígrafe dedicado a los requisitos objetivos. Pues bien, el conjunto de estas operaciones excluidas del régimen no quedan, por el contrario, al margen de la determinación del volumen de operaciones del sujeto pasivo, y deberán computarse a los efectos de su cálculo.

3.2. RÉGIMEN ESPECIAL OPTATIVO O VOLUNTARIO

Estamos ante un régimen opcional o voluntario, nota caracterizadora de los regímenes especiales como se indica en el artículo 120.Dos, salvo las excepciones allí previstas. Se requiere, por tanto, que los sujetos pasivos opten por su aplicación.

Para ello, deberán cumplirse los requisitos que a continuación se indican.

3.2.1. Ejercicio de la opción. Momento de ejercicio

La opción deberá ejercitarse:

- a) Al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad.
- b) O bien, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. Si bien, hubiera sido deseable que el periodo para ejercitarse hubiera sido el del mes de enero del ejercicio siguiente en que resultará efectiva la opción, dado

que como se ejercita antes de concluir el ejercicio natural puede desconocerse si se superará el importe de 2 millones de euros, requisito exigible para aplicar el régimen.

Esta opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia al mismo o la exclusión del régimen. Resulta llamativo que el legislador no haya previsto un plazo mínimo de permanencia dentro del régimen especial una vez que el sujeto pasivo ejercita la opción por el mismo, pudiendo renunciar para el ejercicio siguiente.

3.2.2. Contenido de la opción

El legislador no permite que el régimen pueda aplicarse a unas operaciones concretas realizadas por el sujeto pasivo (como sucede, por ejemplo, en el régimen especial de bienes usados), al margen de las que quedan excluidas por exigirlo el legislador comunitario; ni tampoco que pueda optar por su aplicación en función de las actividades económicas que realiza (de acuerdo con la clasificación de las mismas según la CNAE) ni por sectores diferenciados. De esta forma:

- A) La opción deberá referirse a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo que no se encuentren excluidas expresamente por ley del régimen especial (se indican en el epígrafe dedicado a los requisitos objetivos).
- B) Por tanto, el régimen se aplica al conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo y no por sectores diferenciados; sin perjuicio de lo expuesto al examinar las operaciones excluidas.

EJEMPLO 3

1. Un sujeto pasivo que ejerce la actividad de enseñanza secundaria y de asesoría laboral tendrá dos sectores diferenciados. De acogerse al régimen especial, quedarán englobadas tanto una como otra, si bien es cierto que por la primera no existen cuotas devengadas, ni se genera el derecho a la deducción, por lo que no deben declararse.
2. Un empresario dedicado a la asesoría fiscal tiene también en arrendamiento varios pisos para residencia y para despachos y oficinas, generando por esta última actividad un derecho a deducir del 48 %. En este caso, el empresario tiene dos sectores diferenciados de la actividad (el de asesoría genera el derecho a deducir el 100 %, mientras que el segundo solo en el 48 %, por lo que existe una diferencia entre ellos superior a 50 puntos porcentuales). Si se acoge al régimen especial del criterio de caja, se aplicará en relación con el conjunto de las operaciones englobadas en ambos sectores diferenciados de la actividad.

3.3. RENUNCIA DEL RÉGIMEN ESPECIAL

3.3.1. Ejercicio de la renuncia

El ejercicio de la renuncia al régimen especial viene caracterizado por las siguientes notas:

- a) Se efectuará mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- b) Mediante presentación de la correspondiente declaración censal.
- c) En cuanto al momento de ejercicio, deberá formularse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

3.3.2. Efectos temporales de la renuncia

La renuncia tendrá una validez mínima de tres años, no pudiendo acogerse nuevamente al régimen hasta transcurrir dicho periodo, a diferencia del ejercicio de la opción en su aplicación (el mínimo es de un ejercicio natural).

3.4. EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

3.4.1. Causas de exclusión

Dos son las causas previstas de exclusión del régimen especial, una por razón del umbral de volumen de operaciones fijado como límite para acogerse, otro pretende evitar abusos en su aplicación.

- a) Volumen de operaciones. Quedarán excluidos del régimen los sujetos pasivos que durante el año natural hayan superado los 2 millones de euros de volumen de operaciones, para lo que deberemos tener en cuenta las reglas expuestas anteriormente en la concreción de este parámetro.

El legislador recuerda la previsión a la que antes se ha aludido para los sujetos pasivos que inicien la realización de las actividades empresariales o profesionales en el año natural. En este caso, el importe de volumen de operaciones generado por la parte del año en que se realizó la actividad se elevará al año.

- b) Cobros en efectivo. Quedan excluidos los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere la cuantía de 100.000 euros.

El artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE no prevé exclusión alguna, al margen de la del umbral de volumen de operaciones anterior, lo que podría plan-

tear el posible desajuste de nuestra norma interna con la norma comunitaria. En la exposición de motivos de la Ley 14/2013 nada señala el legislador sobre las razones que le llevan a incluir esta regla de cautela, si bien puede extraerse que la medida pretende evitar que los empresarios y profesionales apliquen el régimen especial para posponer el pago del IVA cuando perciben las operaciones en efectivo, trasladando el coste financiero a la Administración tributaria, evitando de esta manera posibles abusos, esto es, se pretende delimitar esta exclusión como medida antifraude.

Quede claro que esta medida se refiere a las operaciones que realiza el sujeto pasivo, percibiendo cobros en efectivo de un mismo destinatario; pero no se refiere a los pagos en efectivo que efectúe el sujeto pasivo acogido al régimen a sus proveedores. En este caso, no hay limitación alguna para aplicar el régimen, quedando exclusivamente sometidos, al igual que cualquier otro empresario, a las medidas establecidas por Ley 7/2012 sobre pagos en efectivo.

3.4.2. Efectos

Dos precisiones deben realizarse en cuanto a los efectos de la exclusión del régimen:

- a) Por lo que se refiere al inicio de los efectos temporales de la exclusión, esta producirá efecto en el año inmediato posterior a aquel en que se produzcan las circunstancias que determinen la misma.
- b) Los sujetos pasivos excluidos por estas causas que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos podrán optar nuevamente a la aplicación del régimen especial en los términos fijados anteriormente. Se exige, por tanto, el ejercicio de la opción para volver a aplicar el régimen, sin que la reincorporación al régimen sea automática.

EJEMPLO 4

Un sujeto pasivo tiene en 20X1 un volumen de operaciones de 1,9 millones de euros, en 20X2 de 2,2 millones de euros y en 20X3 de 1,8 millones de euros.

Podrá optar en el mes de diciembre de 20X1 por aplicar el régimen especial del criterio de caja en 20X2. Quedará excluido y no podrá aplicarlo en 20X3; y en diciembre de este ejercicio podrá optar por su aplicación nuevamente en 20X4.

3.5. EFECTOS COMUNES A LA RENUNCIA Y A LA EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

El legislador ha previsto que tanto la renuncia como la exclusión al régimen especial determinarán el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia en los términos establecidos para el contenido del régimen especial, recogido en el artículo 163 terdecies; lo que complicará la gestión del impuesto de forma especial, dado que, como se apuntará más adelante, deberemos diferenciar las cuotas soportadas deducibles afectas a operaciones sujetas al régimen y las devengadas a partir del momento en que queda excluido el sujeto pasivo. No obstante, pueden existir cuotas soportadas comunes respecto de las que el legislador nada ha previsto.

4. REQUISITOS OBJETIVOS

4.1. OPERACIONES INCLUIDAS EN EL RÉGIMEN

El régimen especial limita su ámbito de aplicación objetivo a las operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (delimitado conforme a lo dispuesto en el art. 3 de la LIVA), por el sujeto pasivo acogido al mismo, refiriéndose al conjunto de las operaciones que este realice en dicho territorio, sin perjuicio de las que quedan excluidas, que a continuación se señalan. Como se ha indicado se aplica al conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, incluso cuando se realizan entre personas vinculadas (excluidas en otros Estados miembros como es el caso de Portugal).

EJEMPLO 5

1. Si una persona física profesional, con residencia en el territorio de aplicación del impuesto, dedicado a la traducción, presta sus servicios de traducción del inglés al español para una editorial localizada en Argentina, sus operaciones se localizarán en este último Estado, por lo que no realizará ninguna operación que quede comprendida dentro del ámbito objetivo del régimen especial del criterio de caja, dado que todas las operaciones se localizan fuera del territorio de aplicación del impuesto. No resulta lógico en este caso optar por la aplicación del régimen especial
2. Una sociedad mercantil dedicada a la redacción y dirección de obras de arquitectura redacta los proyectos y lleva la dirección de las obras relativas a unos edificios en Canarias y en unas localidades peninsulares de España. Las primeras operaciones no se incluirán en el ámbito objetivo del régimen especial de caja, mientras que las realizadas en el territorio de aplicación del impuesto se engloban en el perímetro objetivo del régimen.

4.2. OPERACIONES EXCLUIDAS DEL RÉGIMEN

El legislador comunitario excluye del criterio de caja, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE, solo las prestaciones de servicio respecto de las cuales el destinatario sea deudor del IVA conforme al artículo 196 (donde se recoge la regla general de inversión del sujeto pasivo en relación con las prestaciones de servicios, siendo deudor el sujeto pasivo o la persona jurídica que sin tener la condición de tal esté identificado a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios, cuando este sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro; recogido en nuestro art. 84.Uno.2.º de la LIVA), y las entregas y transferencias intracomunitarias del artículo 67 (recogidas en los arts. 9.3 y 25 de nuestra LIVA).

El legislador nacional, sin embargo, ha excluido del régimen especial, además de los dos supuestos anteriores, otras operaciones. Si bien pudiera considerarse que existe un desajuste con la Directiva, puede entenderse que esa limitación del ámbito objetivo del régimen especial se encuentra dentro de las facultades de los Estados miembros, siempre que dichas exclusiones supongan un beneficio financiero para los sujetos pasivos que las realizan, y en este sentido debe entenderse esta ampliación de las operaciones excluidas, puesto que en otro caso se plantearían serias dudas de su compatibilidad con la norma comunitaria. Queda claro que si quedan excluidas estas operaciones que se indican, se les aplicará el régimen general, por lo que los sujetos pasivos aplicarán, de un lado, el régimen especial y, de otro, el general, a pesar de que no tengan dos sectores diferenciados de la actividad.

De acuerdo con los preceptos reguladores del régimen especial, quedan excluidas las siguientes operaciones, quedando al margen del mismo:

- a) Aun cuando el precepto no cita esta exclusión, por contraposición a las operaciones incluidas que se han expuesto anteriormente, deberemos señalar en primer lugar que las operaciones realizadas por el sujeto pasivo que se entiendan localizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto no se encuadran dentro del régimen especial. El sistema de localización de prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales establecidos en territorios de aplicación de distintos Estados miembros o en el territorio de aplicación del impuesto y un territorio tercero o un país tercero, hace que, como regla general, las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto a otros empresarios establecidos fuera del mismo se localicen en el territorio donde se encuentre establecido el destinatario (art. 69.Uno.1.º de la LIVA, al margen de las reglas especiales previstas en el art. 70). Estas reglas de localización de las operaciones suponen, por tanto, que puedan quedar excluidas un buen número de las que realizan los empresarios o profesionales que tengan por destinatarios a otros empresarios o profesionales no establecidos. Se trata, por tanto, de una exclusión importante desde el punto de vista cuantitativo.

Por estas operaciones el sujeto pasivo no devenga ni repercuta IVA español, pero puede generar el derecho a deducir cuotas soportadas en el territorio de aplicación

del impuesto afectas a ellas cuando, de haberse realizado en el mismo, hubieran generado el derecho a la deducción, conforme al artículo 94.Uno.2.º de la LIVA. Su problemática se abordará más adelante.

- b) Las operaciones acogidas a los siguientes regímenes especiales del IVA: simplificado; agricultura, ganadería y pesca; oro de inversión; recargo de equivalencia; de servicios prestados por vía electrónica; y el del grupo de entidades.

Estos regímenes especiales, con excepción de los dos últimos suponen la existencia de un sector diferenciado *ex lege* (también las operaciones intragrupo lo constituyen en el caso del nivel avanzado en el grupo de entidades), lo que implica que el criterio de caja no se aplica al conjunto de actividad que integran estos sectores.

A cada uno de ellos les resultará de aplicación las normas especiales reguladoras de cada uno de los regímenes especiales, tanto por lo que se refiere al IVA devengado y repercutido, como al IVA soportado deducible (art. 93.Uno de la LIVA), y las finalidades con las que se establecieron resultan en buena medida incompatibles con este nuevo régimen especial. Por otro lado, debemos tener en cuenta que, salvo el régimen del recargo de equivalencia, los demás citados son opcionales, lo que supone que, de no aplicarse, los sujetos pasivos podrán acogerse al régimen especial del criterio de caja. Lo mismo sucederá en relación con las causas de exclusión de estos regímenes, que determinan, al igual que la renuncia, la tributación en el régimen general del impuesto.

En el supuesto de aplicar el régimen general y uno de los regímenes especiales anteriores (siempre que resulten compatibles) se podrá aplicar el régimen especial del criterio de caja a las operaciones comprendidas en el régimen general (excluidas aquellas que se examinan en este apartado).

EJEMPLO 6

1. Una persona física, transportista de mercancías por carretera, quedará excluida del régimen especial del criterio de caja siempre que se encuentre dentro del régimen especial simplificado. Si queda excluida del mismo o renuncia al régimen simplificado, podrá aplicar el régimen especial del criterio de caja.
2. Una persona física que ejerce la profesión de la abogacía tiene también unas tierras de cultivo, teniendo dos sectores diferenciados de la actividad, ya que la segunda se encuentra acogida al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Podrá aplicar el régimen especial del criterio de caja solo por la primera actividad (que constituye un sector diferenciado).

El régimen especial del criterio de caja puede ser aplicado, por tanto, en relación con las operaciones acogidas a los regímenes de bienes usados y el de las agencias de viajes, lo que supone concluir que un sujeto pasivo puede estar acogido a dos regímenes especiales: el del criterio de caja, de un lado, y el de bienes usados o el de las agencias de viajes, de otro. Ello tiene su razón de ser en que la especialidad de estos regímenes especiales se encuentra en la determinación de la base imponible (el margen de beneficio de cada operación en un caso, y el margen bruto de la agencia de viajes en el otro). La particularidad se manifiesta respecto del de bienes usados, puesto que en las operaciones afectas a este régimen realizadas por el sujeto pasivo (puede realizar otras operaciones no afectas al régimen de bienes usados, sino al general, sobre las que se aplicará también el régimen del criterio de caja si el sujeto pasivo opta por este) el IVA se devengará de acuerdo con el criterio de caja, pero en cuanto al IVA soportado hemos de recordar que los sujetos pasivos revendedores no pueden deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquellos en virtud de entregas sometidas al régimen especial de bienes usados (en la práctica, considerando las entregas de bienes que pueden acogerse a este régimen especial, de acuerdo con el art. 135 de la LIVA, no tienen un IVA soportado elevado que no puedan deducirse). En cualquier caso y desde un punto de vista teórico, para el supuesto de que estos sujetos pasivos tengan cuotas soportadas que no puedan deducirse, acogerse a este régimen especial puede resultar beneficioso (sin considerar las cuotas soportadas por gastos generales de la actividad sobre las que deberá aplicarse el régimen especial del criterio de caja). Otro tanto ocurre en relación con los sujetos pasivos que apliquen obligatoriamente el régimen especial de las agencias de viajes, puesto que tampoco pueden deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.

c) Las siguientes entregas de bienes exentas a las que se refieren los diferentes artículos de la LIVA:

- Exportaciones de bienes del artículo 21.
- Operaciones asimiladas a las exportaciones del artículo 22.
- Operaciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos del artículo 23.
- Operaciones relativas a regímenes aduaneros del artículo 24.
- Entregas de bienes destinados a otros Estados miembros (entregas intracomunitarias de bienes, EIB) del artículo 25. Debemos recordar que se incluyen dentro de las EIB exentas las transferencias de bienes comprendidas en el artículo 9.3 de la LIVA, si bien las letras a) a h) de este último precepto recogen un conjunto de operaciones que no se comprenden dentro del con-

cepto de transferencia intracomunitaria. Ahora bien, un recorrido por ellas nos lleva a considerar que la mayoría quedan englobadas en los demás supuestos de operaciones excluidas del régimen, o se trata de operaciones en las que el legislador considera que no existe hecho imponible.

EJEMPLO 7

Cuando una sociedad mercantil transmite una mercancía con destino a un empresario portugués y la mercancía se transporta al Estado miembro del destinatario, la operación quedará excluida del régimen especial del criterio de caja. Lo mismo sucederá cuando la sociedad remita un bien desde la sede central en el territorio de aplicación del impuesto a un establecimiento permanente que tiene en Francia, para su venta en el mismo.

Como se puede observar se trata de las operaciones consistentes en exportaciones y operaciones asimiladas, así como EIB. No obstante, hay que advertir que el precepto hace alusión a las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos de la ley citados, pero no a las prestaciones de servicios exentas recogidas en ellos y relacionadas con las exportaciones u operaciones asimiladas, lo que desde el punto de vista de la finalidad de la exclusión no parece tener razón de ser.

Por otro lado, la exclusión de estas operaciones resulta lógica, dado que en estas operaciones no hay IVA devengado al estar exentas, pero generan el derecho a deducir. Como se ha indicado, a estas operaciones aplicaremos las reglas del régimen general del IVA. Al no estar comprendidas dentro de esta exclusión las prestaciones de servicios exentas relacionadas con las exportaciones, surge el problema en el caso de que el sujeto pasivo haya optado por aplicar el régimen, al no poderse deducir las cuotas soportadas afectas a estas prestaciones de servicios, en tanto no se abonen las operaciones lo que, como se ha apuntado anteriormente, no resulta lógico.

- d) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB), reguladas en los artículos 13, 15, 16 y 26 de la LIVA. En estas operaciones el sujeto pasivo se autorrepercute y se deduce, por lo que resulta lógica su exclusión, dado que en otro caso se produciría un perjuicio financiero importante a los empresarios o profesionales que realizasen este tipo de operaciones. Al igual que se ha recordado al tratar las EIB, aquí se incluirán también las transferencias intracomunitarias de bienes (art. 16.2.º de la LIVA), esto es, la afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o

importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizadas en el territorio de este último Estado miembro.

EJEMPLO 8

Si un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, con derecho a la deducción de las cuotas soportadas, adquiere de un empresario italiano determinada mercancía, transportándose desde Italia a Teruel (España), esta AIB quedará excluida del régimen especial del criterio de caja. Lo mismo ocurrirá respecto de la mercancía que adquiera el empresario español en Países Bajos, donde se produzca una operación interior sujeta y no exenta, y luego se transporte por el empresario español (transferencia intracomunitaria).

No obstante, en el caso de que el sujeto pasivo no genere el derecho a la deducción, al quedar excluidas las AIB del régimen de criterio de caja, supondrá que el sujeto pasivo deberá declarar e ingresar el IVA devengado con arreglo al régimen general, sin que puedan retrasarse estos efectos; lo que tiene sentido jurídico y financiero, pues en cualquier caso estos sujetos pasivos siempre debían ingresar en la Hacienda Pública el impuesto devengado por estas operaciones.

EJEMPLO 9

Si un colegio privado, dedicado a la enseñanza primaria, adquiere mobiliario por importe superior a 10.000 euros de un empresario establecido en Pau (Francia), y se transportan los bienes desde Bélgica a Jaca (Huesca, España), existirá AIB que debe declararla el colegio, presentando una autoliquidación no periódica que generará el correspondiente ingreso a la Hacienda Pública, pero no podrá deducirse cuota alguna, ya que se afectan los bienes a una actividad que no genera el derecho a la deducción, como es la enseñanza.

- e) Operaciones en las que el sujeto pasivo del IVA sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación, en los supuestos del artículo 84.Uno.2.º, 3.º y 4.º de la LIVA, esto es, todos aquellos supuestos en que resulte de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo en operaciones interiores. En este caso, deberemos efectuar la misma advertencia que para el supuesto de las AIB.

Como se ha indicado anteriormente, las reglas de localización relativas a las prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales conllevará la exclusión de un buen número de operaciones, dada la localización de las mismas en el territorio de otro Estado miembro, territorio tercero o Estado tercero en donde se encuentre establecido el destinatario; produciéndose la inversión del sujeto pasivo si se localiza en el territorio de otro Estado miembro.

No obstante, debe advertirse que el precepto alude a todos los supuestos en los que se produce la inversión del sujeto pasivo, esto es, tanto que la operación sea realizada por el empresario o profesional acogido al régimen especial del criterio de caja, como que se trate de una operación recibida por él. Ambos tipos de operaciones quedarán excluidas, ya se localicen en el territorio de aplicación del impuesto, o fuera del mismo. Y es que el artículo 84.Uno.2.º, 3.º y 4.º recoge operaciones en las que la inversión del sujeto pasivo tiene lugar entre empresarios o profesionales establecidos ambos en el territorio de aplicación del impuesto [así, por ejemplo, en los supuestos previstos en los tres guiones del art. 84.Uno.2.º e), relativos a bienes inmuebles, o los de la letra f) relativos a las ejecuciones de obra] como establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y en otro Estado miembro o territorio o Estado tercero.

EJEMPLO 10

1. Un empresario acogido al régimen especial del criterio de caja, dedicado a la ingeniería informática, recibe una prestación de servicios de asesoría informática de un profesional de Dinamarca (no cuenta con establecimiento permanente en España). La operación tributará en el territorio de aplicación del impuesto por la regla de localización prevista en el artículo 69.Uno.1.º; y el sujeto pasivo por inversión será el empresario español que deberá declarar el IVA devengado y podrá deducirse la cuota correspondiente a esta operación, que quedará excluida del régimen especial del criterio de caja.
2. Un agricultor establecido en Soria transmite un terreno rústico a una sociedad mercantil radicada en la misma localidad, acogida al régimen especial del criterio de caja. Como la adquirente va a afectar la adquisición a una actividad que genera el derecho a deducir (cultivo ecológico de plantas aromáticas) se renuncia a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20.º de la LIVA. El sujeto pasivo por inversión es la sociedad mercantil [art. 84.Uno.2.º e) de la LIVA] y la operación quedará excluida del régimen especial del criterio de caja.

- f) Las importaciones de bienes y las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes (previstas en los arts. 18 y 19 de la LIVA). En este caso, y frente a lo seña-

lado para las exportaciones, ahora no se distingue entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, quedando excluidas del régimen especial del criterio de caja unas y otras.

En estas operaciones la repercusión puede efectuarse por la aduana, o bien por el propio empresario que realiza la operación asimilada a la importación. En cualquier caso, salvo que se trate de operaciones exentas (recordemos que en la LIVA se recogen numerosas exenciones en relación con estas operaciones, arts. 27 a 67), si la cuota es repercutida por la aduana, el derecho que tiene el empresario o profesional importador es el de deducir las cuotas soportadas, en la medida en que tenga derecho a ello. En el supuesto de que autoliquide el empresario, se autorrepercute y se deduce.

EJEMPLO 11

Si un empresario importa mercancía procedente de Chile, con entrada por la aduana de Vigo (España), despachándose a libre práctica, será la aduana quien liquidará el impuesto ingresándose por el importador a la Hacienda Pública, generando el derecho a la deducción, en la medida en que tenga derecho a ello. La operación quedará excluida del régimen especial del criterio de caja.

g) Los siguientes supuestos de autoconsumo:

- Los del artículo 9.1.º de la LIVA, donde se regula tanto el autoconsumo de bienes externo como el interno (por cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional; o la afectación o cambio de afectación de bienes producidos, construidos o adquiridos para su utilización como bienes de inversión).
- Los del artículo 12 de la LIVA, esto es, el autoconsumo externo de servicios.

En todos estos casos de autoconsumo se genera un IVA devengado que el sujeto pasivo debe declarar e ingresar inmediatamente al quedar excluidas las operaciones del régimen especial de caja. Recordemos que el autoconsumo bien puede calificarse como una norma antifraude que permite recuperar las cuotas deducidas o garantizar la deducibilidad de las cuotas soportadas en la proporción en que resultan afectas definitivamente a una actividad, reconociendo la existencia del hecho imponible a fin de proceder a recuperar por la Hacienda Pública esa parte de cuota soportada que se dedujo el sujeto pasivo con carácter previo y que no resulta procedente.

EJEMPLO 12

1. Un sujeto pasivo que tiene dos sectores diferenciados de la actividad (es abogado en ejercicio por el que se ha acogido al régimen especial del criterio de caja, y tiene unos olivos que cultiva en régimen especial de agricultura, ganadería y pesca) decide transferir un bien desde el sector de la abogacía al de la agricultura (un ordenador). En este caso se produce una operación calificada de autoconsumo interno [art. 9.1.º c) de la LIVA], excluida del régimen especial del criterio de caja.
2. Si un abogado en ejercicio de su actividad, acogido al régimen especial del criterio de caja, presta un servicio de asistencia letrada a un amigo en un proceso judicial civil, estará efectuando una operación de autoconsumo externo de servicios (art. 12 de la LIVA), excluida del régimen especial del criterio de caja.

En ambos casos, los sujetos pasivos deberán declarar la operación e ingresar la cuota devengada en el periodo de liquidación en que se produzca el devengo de acuerdo con las reglas generales del artículo 75 de la LIVA, sin que generen el derecho a deducir las cuotas, dado que en un caso se afecta a un régimen especial que no permite la deducibilidad de las cuotas soportadas y en otro estamos ante una operación de autoconsumo externo.

- h) Operaciones exentas que no generan el derecho a deducir. El precepto no alude a estas operaciones, esencialmente las recogidas en el artículo 20.Uno de la LIVA, pero no cabe duda de que el sujeto pasivo que las realiza no podrá aplicar este régimen especial, por la propia mecánica impositiva inherente a las mismas. Cuando un empresario o profesional realiza exclusivamente operaciones que no generan el derecho a deducir, no repercute cuota alguna y tampoco genera el derecho a deducir, por lo que no presenta declaraciones-liquidaciones periódicas, dado que no hay deuda a ingresar o crédito a favor del sujeto pasivo. Ello supone, indudablemente, que no podrá acogerse a este régimen especial del criterio de caja.

Podría considerarse que debe liquidar determinadas operaciones, así en caso de AIB, o de inversión del sujeto pasivo, pero en general estas operaciones por las que debe liquidar el impuesto (a través de una autoliquidación no periódica en la que realiza el ingreso correspondiente), quedan excluidas también del régimen, tal como se acaba de exponer en este epígrafe.

5. CONTENIDO DEL RÉGIMEN

La concreción del contenido del régimen especial exige distinguir entre el sujeto pasivo acogido al mismo y los sujetos pasivos destinatarios de las operaciones realizadas por aquel, dado que se establecen reglas específicas de aplicación tanto para uno como para otros.

5.1. SUJETO PASIVO ACOGIDO AL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

Estamos ante un régimen especial que incide tanto sobre las cuotas devengadas, como sobre las soportadas de los sujetos pasivos acogidos al mismo, de forma que distinguiremos ambos aspectos, además de delimitar las obligaciones formales específicas que corresponden a estos sujetos pasivos.

5.1.1. Devengo en las operaciones a las que sea de aplicación el régimen

Se establece una regla específica de devengo de las operaciones con una limitación efectiva o umbral temporal más allá del cual no podrá trasladarse el devengo. Así, en las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja, el devengo se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. De esta forma, frente a la regla general del devengo del artículo 75.Uno y Dos de la LIVA (se devengará el impuesto en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente, y en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas), en las operaciones acogidas al régimen especial el momento del devengo se retrasa en relación con la regla general anterior cuando el abono de la operación se produce con posterioridad al momento en que se efectúa la entrega del bien o se presta el servicio. Ni que decir tiene que, como se ha indicado, en el caso de que se produzca el pago anticipado de la operación o este tenga lugar en el momento en que se realiza la entrega del bien o la prestación del servicio, la regla específica de devengo de este régimen especial será coincidente con las generales previstas en el artículo 75.Uno.1.º y 2.º, párrafo primero, y Dos de la LIVA.

Lo correcto, como hace el legislador comunitario, hubiera sido distinguir entre devengo y exigibilidad. Ambos momentos son coincidentes cuando aplicamos la regla general (art. 63 de la Directiva 2006/112/CE), pero pueden disociarse cuando estamos ante reglas especiales, como es el caso de los pagos anticipados (arts. 65 de la Directiva y 75.Dos de la LIVA). Esto es lo que sucede también en las operaciones acogidas al régimen especial, si bien, como nuestro legislador nacional no distingue ambos aspectos (devengo y exigibilidad), señala que en todo caso estamos ante el devengo de la operación, lo que ha llevado en ocasiones al planteamiento de controversias significativas en este ámbito (es el caso de las permutas de bienes presentes por bienes futuros).

Establecida esta regla, sin embargo, el legislador nacional establece una cautela o límite temporal más allá del cual no puede trasladarse el devengo de la operación. Así, si el cobro no se ha producido, el devengo tendrá lugar el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado efectivamente la operación; medida temporal con una clara vocación previsor del fraude fiscal, aun cuando, como se expondrá a continuación, no tiene lógica en el supuesto de que se superen los plazos para modificar las bases imponibles.

EJEMPLO 13

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja efectúa dos entregas de bienes a destinatarios empresarios o profesionales. Los bienes se ponen a disposición de los compradores, uno el 15 de enero de 20X1 y otro el 30 de marzo del mismo año. Se conoce que el destinatario de la primera entrega ha abonado la operación el 30 de julio de 20X1, mientras que el segundo no la abona ni durante el 20X1 ni tampoco durante el 20X2.

Si bien la puesta a disposición de los bienes tiene lugar el 15 de enero y el 30 de marzo de 20X1, el devengo de las operaciones tiene lugar el 30 de julio de 20X1 por la primera entrega, debiendo el sujeto pasivo declarar la operación en la autoliquidación correspondiente al tercer trimestre de este ejercicio; mientras que el devengo de la segunda tendrá lugar el 31 de diciembre de 20X2, debiendo declararse en la autoliquidación del cuarto trimestre de ese año, a presentar en el mes de enero de 20X3.

Una primera apreciación nos lleva a considerar que esta regla de devengo en el momento del cobro se aplicará cualquiera que sea la condición del destinatario, empresario o profesional, o consumidor final.

En segundo lugar, debemos plantearnos cuál es el momento del cobro total o parcial del precio de la operación. Hubiera sido deseable que el legislador se hubiese pronunciado, cuando menos a un nivel general. Si bien cuando el abono se produce en efectivo o mediante transferencia las fechas de pago y cobro pueden determinarse sin dificultad, no lo es tanto en otros supuestos, por lo que habrá que esperar a la interpretación que realicen los órganos encargados de fijar la doctrina administrativa o los órganos revisores. Es el caso, por ejemplo, de las contraprestaciones no monetarias o no dinerarias, pagos a través de internet, tarjetas de crédito, etc.

EJEMPLO 14

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial presta dos servicios de asesoría jurídica, uno a un empresario acogido al régimen general del IVA, y otro a una persona física no empresario o profesional. Ambos servicios se prestan el 1 de abril de 20X1 y se cobran, el primero, el 1 de agosto y, el segundo, el 1 de octubre de 20X1.

El devengo de ambas operaciones se producirá el 1 de agosto y el 1 de octubre, declarándose en las autoliquidaciones correspondientes al tercer y cuarto trimestre respectivamente.

Al margen de la compatibilidad con la norma comunitaria, que se examina a continuación, también debemos preguntarnos si el sujeto pasivo acogido al régimen especial puede aplicar las modificaciones de la base imponible por concurso de acreedores y, sobre todo, por créditos incobrables; puesto que, de ser así, esta limitación temporal deja de tener sentido en numerosas ocasiones, salvo que entre las partes se haya pactado (expresa o tácitamente) un plazo de pago superior a los seis meses. Esto es, si no se han establecido cláusulas contractuales sobre el diferimiento del pago de las operaciones, una vez transcurrido el plazo de seis meses, el sujeto pasivo acogido al régimen podrá efectuar la modificación de la base imponible. Se indica el plazo de seis meses, previsto en el artículo 80.Cuatro.A), 1.ª), párrafo 3.º de la LIVA, por cuanto todos los empresarios o profesionales acogidos al régimen especial pueden modificar las bases imponibles de sus operaciones por créditos incobrables una vez transcurrido dicho plazo, al ser empresas cuyo volumen de operaciones es inferior al que señala dicho precepto (6.010.121,04 euros).

Las reglas por las que se regula el contenido de este régimen no recogen especialidad alguna en relación con la posibilidad de modificar la base imponible, por lo que debemos cuestionarnos si resulta aplicable esta opción que el legislador ha establecido para los sujetos pasivos del impuesto. Una primera interpretación literal del artículo 163 terdecies puede llevar a una respuesta negativa, tanto para el caso del concurso, como del crédito incobrable. Si no se ha producido el devengo de la operación no puede procederse a modificar la base imponible. Nuevamente la falta de distinción entre devengo y exigibilidad nos lleva a una conclusión que puede conducir a resultados muy adversos para los sujetos pasivos acogidos al régimen especial. Así, de concurrir la circunstancia del concurso del destinatario, en tanto no se ha producido el devengo, obligaría a acudir al concurso al sujeto pasivo acreedor por la totalidad de su crédito, IVA incluido, al no poder modificar la base imponible de la operación. Otro tanto ocurriría en el caso de crédito incobrable: podría ejercitar las acciones civiles en reclamación de cantidad o el requerimiento notarial de cobro, pero en tanto este no se ha producido no podría modificar la base imponible. Estas consideraciones nos llevan a un resultado absurdo que esperemos sea solucionado por vía interpretativa de los órganos administrativos competentes, pero puede ocasionar una conflictividad cuantitativa y cualitativamente importante, salvo que dichos órganos se inclinen por impedir la aplicación de estas causas de modificación a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial.

Sin embargo, desde el punto de vista de los principios inspiradores del sistema común del IVA, esencialmente los de neutralidad y proporcionalidad, además del de seguridad jurídica, la respuesta debería ser afirmativa en relación con la modificación de la base imponible prevista en el artículo 80, tanto en su apartado tres como en el cuarto, esto es, tanto en el caso de concurso del destinatario, como en el del crédito incobrable. Si a ello añadimos que, de acuerdo con la norma comunitaria, lo que se retrasa no es el devengo del impuesto, sino su exigibilidad (permitida por el legislador comunitario incluso en el caso de que el pago se aplase, como ocurre en este régimen especial), nos daremos cuenta de que el hecho imponible se produce con la puesta a disposición del bien o con la realización de la prestación del servicio (esto es, siguiendo las reglas generales del devengo), pero la exigibilidad se difiere a un momento posterior. No obstante, el problema vendrá concretado en la instrumentación de estas opciones.

Finalmente, debe advertirse que, como obligación formal, se impone al sujeto pasivo la carga de acreditar el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación. La cuestión

que plantea esta carga es qué sucede si el sujeto pasivo no acredita el momento del cobro. Dada la dicción del precepto, no puede interpretarse de otra forma que no sea la de que el devengo se producirá el 31 de diciembre del año posterior a aquel en que se haya realizado la operación. El legislador no ha previsto una regla que permita, en este supuesto de no acreditación, que el devengo se entienda realizado cuando se produce el hecho imponible de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 75 de la LIVA, obligando al sujeto pasivo a presentar una declaración-liquidación complementaria del periodo en que se produjo el devengo conforme a estas reglas.

5.1.2. Compatibilidad de esta regla de devengo con la normativa comunitaria

La posibilidad de que los Estados miembros que se acojan a la posibilidad de retrasar el devengo conforme a la regla del artículo 66 b) de la Directiva (que es el supuesto acogido por nuestro legislador nacional) puedan retrasar el momento del devengo en una fecha tope si no se ha producido el cobro (en nuestro caso el 31 de diciembre del ejercicio siguiente), ha sido examinada por el TJUE en la Sentencia de 16 de mayo de 2013, asunto C-169/12 (NFJ050712), TNT Express Worldwide (Poland).

De esta resolución pueden extraerse las siguientes consideraciones que afectan a la interpretación de nuestro régimen especial del criterio de caja:

- El IVA es exigible, en principio, desde el mismo momento en que se produce su devengo, y es principio fundamental de la Directiva que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en la fecha en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.
- Si bien el artículo 66 de la Directiva autoriza a los Estados miembros a disponer que el IVA sea exigible después de que se produzca el devengo en uno de los tres momentos que cita, ello no es más que una excepción a la regla general anterior que, por ello, debe ser objeto de interpretación estricta (por analogía, Sentencia de 7 de marzo de 2013, asunto C-19/12, Efir, apdo. 31). Aun cuando el legislador comunitario ha ampliado el ámbito de las excepciones permitiendo dejar a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación [Sentencia de 26 de octubre de 1995, asunto C-144/94 (NFJ052527), Italitica, apdo. 15], ello no permite considerar que un Estado miembro dispone de facultades de apreciación para determinar que el impuesto se hace exigible en un momento distinto de los previstos en el artículo 66, letras a) a c) de la Directiva.
- Cuando un Estado miembro hace uso de la excepción contemplada en el artículo 66, letra a) de la Directiva, es decir, que hace el impuesto exigible a más tardar en el momento de extenderse la factura o el documento que la sustituya, dispone de la facultad prevista en el artículo 66, letra c), consistente en disponer que el IVA se haga exigible en los casos de falta de entrega o de entrega retrasada de la factura o del documento que la sustituya, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo (Sentencia de 26 de octubre de 1995, citada antes, apdo. 22).
- El legislador comunitario no ha previsto que un Estado miembro que escoge la opción establecida en el artículo 66, letra b), esté facultado para establecer el plazo

en el que el impuesto se hace exigible (considera el TJUE, reiterando lo señalado en la Sentencia de 26 de octubre de 1995, apdo. 23, que cuando un Estado miembro hace uso de recoger esta regla es porque ello es consecuencia, presumiblemente, del hecho de que el legislador comunitario ha considerado que el interés de un operador económico en cobrar la contrapartida del servicio prestado representaba un estímulo suficiente para asegurar el pronto pago de la prestación).

- El supuesto en que la deuda tributaria nace, como plazo máximo, a una fecha posterior a aquella en que se ha realizado la operación, en caso de que el cobro del precio no haya tenido lugar antes de esa fecha (en el caso de Polonia examinado por el TJUE para determinadas prestaciones de servicios de transporte y expedición se había fijado en la fecha de cobro o como máximo a los treinta días contados desde la fecha de prestación de los servicios), no es conforme con la Directiva, ya que tal formulación conduciría a añadir al tenor del artículo 66, letra b) un plazo con cuyo transcurso el impuesto se haría exigible.
- Finalmente, el TJUE, en relación con el artículo 167 bis (deducciones) no lo analiza, señalando exclusivamente que el precepto se introdujo con objeto de permitir a los Estados miembros establecer una excepción respecto a la fecha en que puede ejercitarse el derecho a deducir por parte de los sujetos pasivos que declaran el IVA con arreglo a un régimen optativo de contabilidad de caja, destinado a simplificar el pago del impuesto a las pequeñas empresas; esto es, dicho precepto afecta a la determinación del momento en que el adquirente puede hacer uso de su derecho a deducir el IVA soportado (de manera más o menos explícita está reconociendo que no puede extenderse este efecto a sujetos distintos a los acogidos al sistema de contabilidad de caja).

En definitiva, los posibles desajustes de la norma española con la Directiva comunitaria pueden producirse esencialmente, tanto desde el punto de vista de la fecha límite para declarar el IVA devengado (31 de diciembre del ejercicio inmediato siguiente) y, por tanto, también de su derecho a deducir, como desde el punto de vista de los destinatarios de las operaciones no acogidos al régimen especial y el retraso del nacimiento de su derecho a deducir (que se analizará posteriormente). En relación con el primero de los extremos, el TJUE se ha pronunciado de manera clara en el sentido de considerar que el Estado miembro que acoge el supuesto previsto en la letra b) del artículo 66 de la Directiva no está facultado para establecer el plazo en el que el impuesto se hace exigible, lo que impide considerar que el devengo se produce en una fecha distinta a la del cobro de la operación por el sujeto pasivo; al margen de posibles situaciones de fraude fiscal, para las que tanto la normativa aplicable como la jurisprudencia comunitaria permiten a los órganos administrativos adoptar las decisiones que aseguren la tributación correcta de las operaciones sujetas al impuesto.

5.1.3. Repercusión del impuesto en las operaciones acogidas al régimen

Siguiendo las reglas generales del impuesto (art. 88.Dos de la LIVA), el legislador, al regular el régimen del criterio de caja, nos recuerda que la repercusión deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

No obstante, como especialidad, dispone la norma para este régimen especial que se entenderá producida la repercusión en el momento del devengo de la operación, determinado conforme a las reglas de devengo fijadas anteriormente.

Si bien se realiza la repercusión en el documento adecuado, la factura (que debe expedirse en los plazos generales establecidos por el Reglamento de Facturación), se produce una divergencia entre esta y el momento en que se entiende producida la repercusión, al retrasarse también, al igual que el devengo, el momento en que se entiende producida la repercusión. Esto origina, como a continuación se examinará, que el destinatario empresario o profesional de las operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen vea retrasado el momento en que puede efectuar la deducción del impuesto soportado, aun cuando este destinatario no haya optado por la aplicación del régimen.

Como se expondrá en el apartado relativo a obligaciones formales, supone que el sujeto pasivo debe aplicar las reglas generales sobre facturación, pero se difiere la repercusión contenida en la factura hasta el momento del cobro de la operación.

EJEMPLO 15

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja realiza una prestación de servicios que concluye el 2 de marzo de 20X1, percibiendo el importe total de la operación del destinatario empresario o profesional el 1 de septiembre de 20X1.

En esta operación el devengo se produce el 1 de septiembre. La factura debe ser emitida por el prestador hasta el 15 de abril de 20X1, indicando en la misma la mención «régimen especial del criterio de caja», y conteniendo la misma el resto de los requisitos fijados en el artículo 6 del Reglamento de Facturación (en su caso los del art. 7), entre los que se encuentran la base imponible, el tipo y la cuota. Finalmente, aunque la repercusión se ha hecho constar en factura, se entiende producida el 1 de septiembre de 20X1, momento en que el destinatario empresario o profesional abona la operación.

A la hora de determinar el plazo para interponer reclamación económico-administrativa, deberemos tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 227.4 de la LGT, son susceptibles de impugnación tanto las actuaciones u omisiones relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente, como las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales. Cuando en el artículo 235.1 de la LGT se concreta el plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa se distingue también en función de ambas hipótesis; y así en el primer caso el plazo se computará desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la realización u omisión de la repercusión motivo de la reclamación; mientras que en el segundo el plazo empezará a contarse transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de dicha obligación. El problema

surge en relación con la repercusión pues ahora la norma expresamente dispone que se entenderá producida la repercusión con el devengo, esto es, con el cobro total o parcial de la operación, lo que puede suceder mucho más tarde que la expedición de la factura. Si bien en la Ley General Tributaria (LGT) se establece que el plazo comenzará cuando se tenga constancia de la repercusión, ¿si esta no se ha producido todavía, puede considerarse que es suficiente la «constancia» en una factura para interponer reclamación económico-administrativa contra el acto de repercusión cuya eficacia se retrasa al momento del devengo, que se produce en un momento posterior? Debemos esperar a la interpretación que efectúen los órganos administrativos y la jurisprudencia, pero los términos en que se encuentran redactados los preceptos de la LGT pueden llevar a considerar que al existir «constancia» en la factura, ello es suficiente para estimar que comienza el plazo para interponer reclamación económico-administrativa desde la fecha de recepción de la factura.

5.1.4. Ejercicio del derecho a deducir

En los preceptos reguladores del régimen especial el punto de partida es la aplicación de las reglas contenidas en el Título VIII de la LIVA, con las especialidades que se contienen en estos preceptos. Esto es, en ausencia de regla especial recogida expresamente para este régimen en los preceptos que lo regulan, aplicaremos las contenidas en el Título VIII de la LIVA.

Las especialidades que caracterizan a este régimen del criterio de caja, en relación con el ejercicio del derecho a deducir por parte del sujeto pasivo acogido al mismo, frente a las reglas generales del Título VIII, son las siguientes:

A) Nacimiento del derecho a deducir

De acuerdo con la posibilidad otorgada por el legislador comunitario en el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE (es un régimen optativo y no automático o imperativo), el legislador nacional ha ejercitado esta atribución para establecer que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, con independencia del momento en que efectúe las operaciones sujetas al impuesto por las que se devenga el impuesto. En este caso no se altera regla alguna en relación con el momento en que se produce el devengo de la operación efectuada por el proveedor del bien o el prestador del servicio, sino con el nacimiento del derecho a deducir por parte del destinatario acogido al régimen especial.

EJEMPLO 16

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja adquiere de un proveedor una maquinaria el 1 de junio de 20X1, abonándose la misma el 3 de septiembre siguiente.

.../...

.../...

Dicha maquinaria es vendida a otro empresario el 1 de diciembre de 20X1 y la contraprestación se percibe el 1 de marzo de 20X2.

El sujeto pasivo acogido al régimen especial podrá deducir la cuota soportada por la adquisición del bien en la declaración-liquidación correspondiente al tercer trimestre de 20X1, mientras que el IVA devengado por la venta se declarará en la autoliquidación del primer trimestre de 20X2, a pesar de que la entrega tiene lugar en el cuarto trimestre de 20X1.

Al igual que para las cuotas devengadas, se establece un límite temporal al que podrá trasladarse como máximo el nacimiento de este derecho a la deducción: si el pago no se ha producido, el nacimiento del derecho a la deducción se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

El legislador nos recuerda dos cuestiones importantes:

- La regla anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible, llevado a cabo por el proveedor del bien o por el prestador del servicio. Si está acogido al régimen general del impuesto o a alguno de los regímenes especiales del impuesto, distinto del que ahora examinamos, el devengo tendrá lugar de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 75 de la LIVA (si se trata de una operación interior, o 76 y 77 si nos encontramos ante una adquisición intracomunitaria o ante una importación de un bien). El nacimiento del derecho a la deducción en este régimen difiere notablemente del momento que, para el régimen general, establece el artículo 99 de la LIVA, que no es otro que el momento del devengo, esto es, cuando se produce el hecho imponible por parte del proveedor del bien o del prestador del servicio. Ni que decir tiene que, en el supuesto de que tanto el proveedor del bien o el prestador del servicio, como el destinatario, estén acogidos al régimen especial del criterio de caja, el momento del devengo y el del nacimiento del derecho a la deducción volverán a ser coincidentes, dado que para ambos sujetos pasivos la fecha en que se producen ambas circunstancias viene determinada por el mismo parámetro, el cobro o pago de la operación.

EJEMPLO 17

1. Un proveedor, acogido al régimen general del IVA, suministra mercancía el día 30 de marzo de 20X1 a un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja,

.../...

.../...

abonándose la operación el 1 de julio siguiente La factura es emitida por el proveedor el 15 de abril de 20X1. El proveedor deberá declarar el impuesto devengado en la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre o al mes de marzo, en función del periodo trimestral o mensual en que presenta sus autoliquidaciones periódicas. Por su parte, para el destinatario el nacimiento del derecho a deducir surge el 1 de julio, por lo que podrá ejercitar este derecho a partir de la declaración-liquidación del tercer trimestre o del mes de julio, en el plazo de los cuatro años siguientes a computar desde aquella fecha.

2. Un empresario acogido al régimen especial del criterio de caja presta un servicio el día 30 de junio de 20X1 a otro sujeto pasivo acogido al mismo régimen. El abono de la operación se realiza el 30 de septiembre. Ambos empresarios declararán la operación en el tercer trimestre o en el mes de septiembre, en función de la obligación periódica que tengan de presentar autoliquidación trimestral o mensual. Lo importante, frente al supuesto anterior, es que no hay divergencia temporal entre la declaración de la operación por uno y por otro.

- A los efectos anteriores, se impone al sujeto pasivo la carga de acreditar el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación; debiendo reiterarse las consideraciones que sobre este punto ya se han efectuado en relación con el devengo y repercusión del impuesto.

Varias son las puntualizaciones a realizar en relación con este momento que ahora nos ocupa. En este caso, frente a lo que veremos al examinar las consecuencias para el destinatario no acogido al régimen, en principio parece no existir quebrantamiento del principio de neutralidad impositiva, dado que el devengo de sus operaciones también se retrasa al momento del cobro o al 31 de diciembre del ejercicio inmediato siguiente.

No obstante lo anterior, cabe apuntar dos precisiones. Así, mientras que en el sujeto pasivo acogido al régimen se retrasa el nacimiento del derecho a deducir, los proveedores no acogidos al régimen de los bienes y servicios adquiridos por aquel sujeto pasivo deberán repercutir, declarar e ingresar en la Hacienda Pública el IVA devengado en estas operaciones, a diferencia de lo que respecto al IVA soportado deducible ocurrirá con los clientes de los sujetos pasivos acogidos al régimen. De esta forma, resulta curioso que la aplicación del criterio de caja por un sujeto pasivo suponga que sus destinatarios vean retrasado el momento del nacimiento del derecho a deducir, pero no se retrase el momento en que sus proveedores deban declarar e ingresar el IVA devengado, con un claro beneficio de caja presupuestaria para la Hacienda Pública. Esto es, el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios, si no está acogido al régimen especial, deberá declarar e ingresar las cuotas devengadas en la declaración-liquidación en que se produzca el devengo, mientras que el destinatario acogido al régimen especial no podrá considerar que nace el derecho a la deducción y, por tanto, puede comenzar a ejercitar este derecho, hasta tanto no abone total o parcialmente los bienes o servicios recibidos.

EJEMPLO 18

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja adquiere una mercancía a un proveedor el 1 de marzo de 20X1, abonándose la misma el 3 de mayo siguiente. Es vendida a otro empresario sujeto pasivo del impuesto el 30 de abril, pagándose por el destinatario el 30 de octubre. Todos ellos presentan declaraciones-liquidaciones trimestrales.

En este caso, el primer proveedor deberá declarar en la autoliquidación del primer trimestre el IVA devengado por la venta; el intermediario, acogido al régimen especial, podrá deducirse el impuesto soportado en la declaración-liquidación del segundo trimestre, declarando el IVA devengado en la autoliquidación del último trimestre del ejercicio; y el destinatario final de la mercancía podrá deducirse la cuota soportada también en la última declaración-liquidación trimestral del ejercicio.

La segunda de las precisiones va a exigir de la interpretación administrativa, dados los términos en los que está redactada la norma. La regla que estamos examinando se refiere al nacimiento del derecho a deducir «las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial». La cuestión no es otra que la de concretar a qué cuotas se refiere, ¿a todas las afectas a su actividad económica?, ¿exclusivamente a las que están afectas a las operaciones acogidas al régimen especial? y, de dar una respuesta afirmativa a esta duda, ¿qué sucede con las cuotas soportadas afectas conjuntamente a operaciones incluidas en el régimen y otras excluidas?

De estimar que la regla especial se aplica a todas las cuotas soportadas afectas a la actividad económica del sujeto pasivo, el perjuicio financiero y el deterioro del principio de neutralidad serían notables. Hay numerosas operaciones que quedan excluidas del régimen especial, como se han apuntado anteriormente, quedando inmersas dentro del régimen general del impuesto, por lo que será lógico considerar que a estas operaciones les resultará de aplicación las normas reguladoras del régimen general, tanto en lo que se refiere al IVA devengado, como al IVA soportado deducible. Así, en el caso de una AIB, operación excluida del régimen, el sujeto pasivo debe declarar el IVA devengado en la autoliquidación del periodo en que se produce el devengo de la operación, de acuerdo con la regla general prevista en el artículo 76 de la LIVA. Si consideramos que la cuota soportada no puede deducirla en tanto no abone la contraprestación de esa adquisición, se estaría produciendo un grave quebranto del principio de neutralidad impositiva, a la par que un grave perjuicio financiero para el empresario o profesional.

Por ello, es de considerar que la regla de deducibilidad siguiendo el criterio de caja, no debería aplicarse respecto de todas las operaciones excluidas del régimen especial. No obstante, la distinta naturaleza de estas operaciones, así como la tributación de las mismas y la finalidad por la que el legislador comunitario crea la singular tributación de estas operaciones, podría llevar a considerar que lo que se acaba de apuntar se aplique exclusivamente respecto de aquellas

en las que tiene lugar la inversión del sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto (quedando así excluidas por ejemplo las operaciones de autoconsumo, o cuando el lugar de realización se sitúe fuera del territorio de aplicación del impuesto). Esta posible interpretación, sin embargo, exigiría delimitar individualizadamente cada una de las operaciones excluidas para concretar su finalidad, siendo también contraria a la regulación de los regímenes especiales. El artículo 93.Tres de la LIVA establece que el ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten aplicables los regímenes especiales se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos y, por tanto, como conocemos en la práctica, los sujetos pasivos que aplican el régimen general del impuesto para unas operaciones o sectores o actividades y un régimen especial para otras, diferencian el tratamiento del IVA soportado deducible en uno y otro régimen; lo que debería resultar también de aplicación cuando el sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja realiza operaciones acogidas al régimen general, cuyas cuotas deberían someterse a las reglas previstas en el Título VIII y no a las del régimen especial.

Ahora bien, no acaba ahí el problema, puesto que en caso de diferenciar entre régimen general y especial, queda por determinar qué ocurre con las cuotas soportadas afectas a uno y otro régimen (es el caso de los gastos generales de la empresa), puesto que la norma no prevé regla alguna, y este régimen especial no constituye un sector diferenciado por ley, además de que no puede aplicarse regla de prorrata alguna, dado que nos encontraremos habitualmente con que todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo generan el derecho a la deducción (así, un sujeto pasivo que presta servicios de asesoría fiscal, por los que genera el derecho a deducir el impuesto, a empresarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y fuera del mismo, las cuotas que soporta las afectará de forma habitual y conjunta a unas u otras operaciones).

Esperemos pues que la interpretación a realizar por los órganos administrativos en relación con esta materia sea la más ecuánime, de acuerdo con los principios de neutralidad y de proporcionalidad, para los empresarios acogidos a este régimen especial.

Finalmente, debe advertirse que el nacimiento del derecho a deducir no surge, como en el régimen general, por la totalidad de la cuota soportada, sino que nace en función del importe del precio efectivamente satisfecho.

EJEMPLO 19

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial es destinatario de un servicio de asesoría que queda afectado íntegramente a las operaciones incluidas en el mismo, recibéndolo el 2 de febrero de 20X1. La operación es abonada parcialmente el 2 de febrero, y el resto se paga en diez mensualidades el último día de los diez meses siguientes.

.../...

.../...

En este caso, el nacimiento del derecho a deducir nace: por la parte abonada el 2 de febrero, en dicha fecha; y por décimas partes, el último día de cada uno de los diez meses siguientes (desde marzo a diciembre inclusive), por lo que irá deduciendo la cuota soportada en esta operación en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los cuatro trimestres del año. Por su parte el proveedor deberá declarar el IVA devengado en la declaración-liquidación correspondiente al periodo (2 de febrero) en que se realiza el hecho imponible.

En el supuesto de pago total de la operación no existe controversia alguna; pero si el pago es parcial, el nacimiento del derecho a deducir es también parcial, por la parte del precio de la operación que se ha efectuado. Es aquí donde surgen las controversias. Como el legislador al regular esta cuestión alude al «precio», hemos de entender que por tal se considera el importe de la operación impuesto incluido. Ahora bien, dentro del precio de la operación se incluyen las partidas que componen la base imponible y la cuota repercutida, pero también pueden existir otras partidas que no se incluyen en la base imponible y que, sin embargo, son parte de la operación y, por tanto, del precio de la misma. Es el caso de los intereses de demora que, de acuerdo con el artículo 78.Dos.1.º de la LIVA no se incluyen en la base imponible, o las partidas enumeradas en el apartado tercero del mismo precepto. ¿Cómo se determina en caso de pago parcial, que parte del mismo se afecta a las partidas que se incluyen en la base imponible, y que parte a las excluidas? De otra parte, ¿el precio lleva el impuesto incluido? Hubiera sido deseable que por parte del legislador se hubieran efectuado las precisiones oportunas en orden a dar seguridad jurídica y solución a las cuestiones planteadas. Si bien es lógico considerar que la parte del precio abonado lleva incluido IVA (similar a la regla establecida en el art. 80.Cinco.4.º de la LIVA al tratar la modificación de la base imponible por concurso y por crédito incobrable), es más difícil considerar que en el caso de existir partidas excluidas de la base imponible debe efectuarse un prorrateo en relación con el pago efectuado, dado que la naturaleza de alguna de estas partidas puede llevar a otras conclusiones, como es el caso de los suplidos o de las indemnizaciones por daños y perjuicios.

B) Ejercicio del derecho a deducir

Una vez determinado el momento en que nace el derecho a deducir, el legislador reitera para este régimen especial la regla que sobre el plazo en que puede ejercitarse este derecho se contiene en el artículo 99 de la LIVA. De esta forma, solo podrá ejercitarse el derecho a la deducción en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (aquel en que se produzca el devengo, coincidente con el momento del pago total o parcial de la operación) o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

EJEMPLO 20

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja adquiere un ordenador para su actividad económica el 1 de marzo de 20X1, abonándolo el 2 de julio del mismo año.

El nacimiento del derecho a deducir la cuota soportada por la adquisición del ordenador surge el 2 de julio, por lo que podrá deducir el impuesto en la autoliquidación correspondiente al tercer trimestre de 20X1 o en los periodos siguientes, hasta el tercer trimestre del año 20X5 (puede ejercitar el derecho a la deducción en cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho a deducir).

C) Caducidad

Al igual que en relación con el elemento temporal anterior, el legislador recoge la misma previsión que en el régimen general de deducciones. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la regla anterior (cuatro años desde el nacimiento del derecho).

EJEMPLO 21

Si un proveedor sujeto pasivo del impuesto, acogido al régimen general, entrega un bien a un empresario acogido al régimen especial del criterio de caja el 2 de enero de 20X1, deberá declarar el IVA devengado de esta operación en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se incluye esta operación, esto es, en la del mes de enero si presenta las autoliquidaciones mensuales, o en la del primer trimestre si lo hace trimestralmente.

Para el empresario destinatario, el nacimiento del derecho a deducir nacerá cuando abone efectivamente el precio de la operación al proveedor, total o parcialmente. En el caso de hacerlo antes del 31 de diciembre de 20X2, nacerá en este momento el derecho a la deducción y podrá ejercitarlo en las declaraciones-liquidaciones a presentar a partir de este momento y durante un plazo de cuatro años. En el caso de no hacerlo a 31 de diciembre de 20X2 (casi dos años después de producirse el devengo de la operación), el derecho a la deducción nacerá en esa fecha, por lo que podrá ejercitar el derecho en la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre o al mes de diciembre (en función del periodo en que debe presentar sus autoliquidaciones) a presentar hasta el 30 de enero siguiente (cuando ya han transcurrido los dos años), y podrá ejercitar el derecho a la deducción también en las siguientes declaraciones, hasta la que debe presentar en el último periodo trimestral o mensual del año 20X6.

5.1.5. Modificación de la base imponible por el proveedor por causa de declarar el crédito incobrable

Debe advertirse que cuanto se ha expuesto puede ser objeto de una variación importante que sucederá con asiduidad en caso de impago de las operaciones. No es otra que la prevista en el artículo 80.Cuatro de la LIVA, esto es, la declaración de crédito incobrable por parte del proveedor del bien o del prestador del servicio acogido al régimen general (de estar acogido también al régimen especial, ya se han puesto de manifiesto anteriormente las consecuencias en relación con esta cuestión) que realiza la operación cuyo destinatario es el sujeto pasivo acogido al régimen especial.

La consideración de crédito incobrable se produce por el transcurso de seis o doce meses (en función del volumen de operaciones del sujeto pasivo que realiza la operación), lo que conllevará que en numerosas ocasiones se rectifique la base imponible antes de que llegue el 31 de diciembre del ejercicio inmediato siguiente a aquel en que se ha producido la operación.

El legislador ha previsto en este caso que esta modificación determinará, para el sujeto pasivo deudor acogido al régimen especial del criterio de caja, el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, correspondiente a las operaciones modificadas y que estuviesen aún pendientes de deducción en la fecha en que se realice la referida modificación de la base imponible (apartado segundo del art. 163 quinquiesdecies).

La cuestión que se plantea el legislador en esta ocasión viene determinada una vez más por la trascendencia en la diferenciación entre devengo (momento en que se produce el hecho imponible) y exigibilidad del impuesto. De considerar las normas del régimen especial nunca podría aplicarse esta causa de modificación de la base imponible, dado que el devengo tiene lugar con el pago, y de lo que tratamos ahora es de la declaración de crédito incobrable por causa de impago de la operación por parte del sujeto pasivo acogido al régimen especial. Por ello, hubiera sido más correcto precisar que se trata de cuotas respecto de las que aún no ha nacido el derecho a la deducción, puesto que si ya ha surgido este derecho (ya se ha abonado la operación) no existe especialidad alguna en relación con el régimen general del impuesto, al margen de lo que se acaba de exponer. Se pone de manifiesto por cuanto el legislador precisa que esta especialidad se aplica a cuotas que estén pendientes de deducción, término que lleva a equívocos, puesto que puede considerarse que ya ha nacido el derecho a la deducción, lo que no es correcto, dado que el nacimiento del derecho a la deducción en este régimen especial impide la modificación de la base imponible por la causa que examinamos, dado que se ha percibido el precio, o cuando menos, por la parte que se ha percibido.

Con la regla prevista ahora por el legislador, el sujeto pasivo deudor puede ejercitar de forma inmediata a recibir la factura rectificativa por la causa prevista en el artículo 80.Cuatro el derecho a la deducción, puesto que nace ese derecho con la modificación de la base imponible operada por el proveedor. Indudablemente, si se ha abonado parcialmente la operación (habrá surgido ya

el nacimiento del derecho a la deducción por esta parte), la modificación podrá efectuarse por la parte no abonada (respecto de la que no habrá nacido el derecho a la deducción).

Si bien podría haberse optado por impedir el nacimiento del derecho a la deducción, la técnica legislativa utilizada parece más correcta en principio, dado que no puede modificarse una cuota cuyo derecho a la deducción no ha nacido todavía. Además, estando ante una modificación cuyos efectos operan entre las partes también, debe eliminarse toda posibilidad de ejercitar acciones entre partes por esta causa.

Varias son también las precisiones a realizar en relación con esta causa de modificación de la base imponible efectuada por el proveedor del bien o el prestador del servicio que, de acuerdo con las reglas generales del impuesto, lleva consigo de manera automática la modificación de las cuotas soportadas deducibles por destinatario. En primer lugar, si bien esta causa de modificación determina el nacimiento del derecho a deducir por el destinatario acogido al régimen especial, nada se dice sobre la fecha concreta en que surge este derecho: ¿la fecha de emisión de la factura rectificativa?, ¿aquella en que se recibe por el destinatario? La factura rectificativa debe emitirse por el proveedor del bien o el prestador del servicio cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 80.Cuatro y Cinco de la LIVA y 24 del RIVA, y expedirse siguiendo los dictados del artículo 15 en cuanto a su contenido y en el plazo previsto en el artículo 11, ambos del Reglamento de Facturación. Debe entenderse que en tanto no se reciba el documento que justifica la rectificación (factura rectificativa) el destinatario no puede realizar trámite alguno, por lo que deberemos considerar la fecha de recepción como la del nacimiento del derecho a la deducción (otra solución conllevaría en muchos casos la obligación de presentar declaraciones complementarias, con las consecuencias financieras que ello supone).

Por otro lado, al no especificar el precepto otra cosa, deberemos aplicar a lo no previsto para el régimen las reglas generales del impuesto, esto es, surge en ese momento el nacimiento del derecho a la deducción y el destinatario deberá proceder a rectificar en la forma prevista en el artículo 114 de la LIVA. Para ello, indudablemente, primero deberá deducir las cuotas, dado que si no ejercita este derecho a la deducción no podría ejercitarse rectificación alguna, salvo que consideremos que en todo caso debe modificar a la baja las cuotas soportadas porque ha nacido el derecho, aunque no hubiera ejercitado el mismo, lo que no se ajusta al principio de neutralidad. Por ello, hubiera sido deseable un precepto más claro en este sentido, dado que si bien nace el derecho a deducir, la rectificación de estas cuotas debe implicar que primero se ha ejercitado el derecho (no en vano la LIVA trata de la «rectificación de deducciones», esto es, de cuotas respecto de las que el sujeto pasivo ha ejercitado ya el derecho a la deducción).

Por tanto, con esta regla, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir y debe ejercitar el mismo, para proceder inmediatamente a su modificación, todo ello, en la misma declaración-liquidación: deduce la cuota soportada y la minora por el mismo importe.

Debe advertirse que el nuevo modelo 303 incluye casillas adicionales que permiten declarar de forma desglosada las operaciones de modificación de bases imponibles, con lo que se logra suministrar una mayor información a la Administración tributaria.

EJEMPLO 22

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial recibe una prestación de servicios el 2 de enero de 20X1. Ante el impago de la operación, con fecha 1 de septiembre de 20X1 el prestador del servicio (empresa de reducida dimensión), tras el cumplimiento de los requisitos exigidos legal y reglamentariamente, modifica la base imponible de la operación, remitiendo con fecha 5 de septiembre factura rectificativa electrónica al destinatario.

En esta operación, el prestador del servicio habrá declarado el IVA devengado en la auto-liquidación correspondiente al primer trimestre del ejercicio. En la del tercer trimestre procederá a minorar el IVA devengado por rectificación de la base imponible. Para el sujeto pasivo destinatario, acogido al régimen especial, el nacimiento del derecho a la deducción correspondiente a esta operación surge el 5 de septiembre, por lo que en la declaración-liquidación correspondiente al tercer trimestre declarará un IVA soportado deducible por la cuota soportada y efectuará una rectificación a la baja por este mismo importe, a la vista de la factura rectificativa recibida.

Finalmente, en relación con este tema, nada dice la norma en relación con el supuesto en que el proveedor que hubiera rectificado la base imponible minorándola, tenga que rectificarla al alza nuevamente como consecuencia del desistimiento de su reclamación judicial o de un posterior acuerdo de cobro tras el requerimiento notarial.

5.1.6. Declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial

La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja determinará los siguientes efectos en la fecha del auto de declaración.

- a) El devengo de las cuotas repercutidas por las operaciones que hubiera realizado con anterioridad a dicha fecha y que estuvieran aún pendientes de devengo en dicha fecha, esto es, que no se hubieran cobrado. En el caso de que se hubieran cobrado parcialmente, el devengo se producirá exclusivamente por la parte del precio no percibido todavía.
- b) El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones que haya sido destinatario y a las que haya sido de aplicación el régimen especial, que estuvieran pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo para deducir anteriormente expuesto (31 de diciembre del ejercicio inmediato posterior).
- c) El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, respecto de las operaciones que haya sido destinatario no acogidas a dicho régimen especial que

estuvieran aún pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo para deducir (31 de diciembre del ejercicio inmediato posterior).

Frente a esta solución del legislador, como se ha expuesto también en relación con el subepígrafe anterior relativo a créditos incobrables, otra alternativa hubiera sido que el sujeto pasivo acogido al régimen no generase el derecho a deducir (bien la totalidad de la cuota soportada, o la parte que correspondiese en el supuesto de aplicar la regla de prorrata), y ello sin perjuicio de que la Hacienda Pública reclamase en vía concursal las cuotas soportadas que no fueran deducibles (totales o proporcionales a la prorrata). El legislador, al optar por esta fórmula, aplica las reglas generales del impuesto relativas al concurso, e impone al sujeto pasivo acogido al régimen la declaración de las cuotas no deducidas (haciendo que nazca el derecho a deducir, para inmediatamente después rectificirlas) y así lograr que la Hacienda Pública pueda exigir el crédito a su favor en el proceso concursal.

Como obligaciones materiales y formales que se imponen al sujeto pasivo acogido al régimen especial en concurso, está la de declarar las cuotas devengadas y ejercitar la deducción de las cuotas soportadas referidas en los párrafos anteriores en la declaración-liquidación prevista reglamentariamente, correspondiente a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso.

Asimismo, el sujeto pasivo deberá declarar en dicha declaración-liquidación las demás cuotas soportadas que estuvieran pendientes de deducción a dicha fecha.

5.2. SUJETOS PASIVOS DESTINATARIOS DE LAS OPERACIONES

5.2.1. Nacimiento del derecho a la deducción

Una de las singularidades más significativas del nuevo régimen especial del criterio de caja son los efectos que tiene sobre empresarios o profesionales que no se han acogido a él, pero que mantienen relaciones comerciales con sujetos pasivos acogidos al régimen. Si bien en otros regímenes especiales vemos que pueden afectar también a empresarios o profesionales ajenos al mismo (es el caso, por ejemplo, del régimen especial del recargo de equivalencia y la obligación de los empresarios proveedores de repercutir el recargo de equivalencia sobre los sujetos pasivos acogidos al régimen; o la de abonar el recargo de compensación por los adquirentes de los productos agrícolas o ganaderos que les han entregado los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca), la especialidad del régimen especial del criterio de caja es que los efectos se trasladan al destinatario de las operaciones en relación con uno de los derechos inherentes al sistema común del IVA, que no es otro que el de deducir las cuotas soportadas.

Así, el nacimiento del derecho a la deducción de los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial, pero que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, en relación con las cuotas soportadas por esas operaciones, queda sujeto a las siguientes reglas especiales, frente a las generales del Título VIII de la LIVA (teniendo en cuenta que les resultará de aplicación los preceptos contenidos en este Título en todas las demás cuestiones):

- Se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos.
- Si el pago no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.
- Esta regla de determinación del momento en que nace el derecho a la deducción se aplica con independencia del momento en que se considere realizado el hecho imponible.
- A los efectos anteriores, se impone la carga al sujeto pasivo de acreditar el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

Varias son las precisiones a efectuar. Una primera consideración nos lleva a la conclusión de que se retrasa el nacimiento del derecho a la deducción cuando el abono de las operaciones no se produce con carácter previo o simultáneo a su realización, en tanto en cuanto la repercusión que soporta el destinatario se difiere al momento en que se produce el devengo de la operación, que no es otro que el del pago o el 31 de diciembre del ejercicio inmediato siguiente. Por tanto, siguiendo las reglas generales del impuesto, en tanto no se haya devengado el impuesto no puede ejercitarse el derecho a la deducción (art. 92.Uno de la LIVA) y, por ello, el destinatario, forzosamente, no puede deducir el impuesto con anterioridad a este momento.

Quede claro que si el destinatario, sujeto pasivo del impuesto también, abona la operación con carácter previo o simultáneo a la realización de la misma, no habrá diferimiento alguno, produciéndose los mismos efectos que si aplicamos las reglas generales del impuesto.

EJEMPLO 23

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja adquiere mercancía a otro empresario acogido al régimen general el 3 de enero de 20X0, abonándose la misma el 30 de junio de este mismo año. Dicha mercancía es vendida a otro empresario acogido al régimen general el 30 de marzo, abonándose la mitad cuando se hizo el encargo el 28 de febrero y el resto con la entrega de los bienes el 30 de marzo.

El devengo de la transmisión efectuada por el empresario al sujeto pasivo acogido al régimen especial se produjo el 3 de enero (se declarará e ingresará la cuota devengada por tanto en la autoliquidación de enero o en la del primer trimestre, según la obligación periódica a la que queda sujeto el empresario). El sujeto pasivo acogido al régimen especial no podrá deducir esta cuota soportada hasta la declaración-liquidación correspondiente del segundo trimestre o del mes de junio (en función de su obligación periódica).

.../...

.../...

En cuanto a la venta efectuada por el sujeto pasivo acogido al régimen especial a otro empresario acogido al régimen general, el devengo tiene lugar el 28 de febrero (por el importe abonado en esta fecha) y el 30 de marzo (por el importe restante), declarándose en la autoliquidación del primer trimestre o en las de los meses de febrero y marzo. En cuanto al empresario destinatario podrá deducir la cuota soportada también en los mismos periodos, en función de su obligación periódica de liquidación.

El legislador admite implícitamente con esta regla la diferenciación entre devengo y exigibilidad, al considerar que resulta de aplicación independientemente del momento en que se considere realizado el hecho imponible. Si reconoce que este ha tenido lugar es porque se ha producido el devengo (art. 21 de la LGT), por lo que, al aplicar ahora esta regla especial, estamos ante un supuesto de exigibilidad (que es lo que en relación con el derecho a la deducción recoge el art. 167 de la Directiva 2006/112/CE, cuando equipara el nacimiento del derecho a deducir a la exigibilidad del impuesto deducible).

En segundo lugar, deberemos determinar el ámbito subjetivo al que afectará de manera sensible esta regla. Si el destinatario realiza operaciones exentas que no generan el derecho a la deducción, o se encuentra acogido a los regímenes especiales de agricultura, ganadería y pesca, bienes usados o recargo de equivalencia, no sufrirá los efectos económicos que las reglas que acabamos de exponer producen sobre el destinatario de las operaciones. Por el contrario, a los sujetos pasivos destinatarios de las operaciones realizadas en el marco de este régimen, que se encuentren dentro del régimen general del impuesto, y no realicen operaciones exentas sin derecho a deducción, verán mermado temporalmente su derecho a la deducción en relación con el resto de las operaciones recibidas.

En relación con el resto de los sujetos pasivos, debería analizarse de forma pormenorizada los efectos que sufrirán. Respecto del resto de los regímenes especiales de IVA, debe indicarse en primer lugar que el artículo 163 duodécimo (al tratar de los requisitos objetivos de aplicación del régimen especial del criterio de caja) excluye del mismo las operaciones acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades. Por tanto, los sujetos pasivos que apliquen estos regímenes no podrán acogerse por las operaciones incluidas en los mismos, al régimen del criterio de caja. Pero ello no impide que en el caso de que puedan realizar operaciones acogidas al régimen general, puedan aplicar a las mismas el criterio de caja.

No obstante, estamos examinando ahora la posición de estos sujetos pasivos como destinatarios de operaciones realizadas por otros empresarios o profesionales acogidos al régimen especial del criterio de caja.

A contrario sensu, el precepto establece la compatibilidad entre los regímenes especiales de bienes usados y el de agencias de viajes con el del criterio de caja. En cuanto a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de bienes usados, indudablemente podrán acogerse respecto de las operaciones excluidas del régimen especial de bienes usados, ya que a las mismas resulta de aplicación el régimen general, permitiendo la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de estos bienes no acogidos al régimen especial de bienes usados. De esta forma, un mismo sujeto pasivo quedará acogido a dos regímenes especiales. Cuestión distinta es si resulta de aplicación en relación con las operaciones acogidas al régimen de bienes usados. La literalidad de los preceptos reguladores de uno y otro régimen no establecen la incompatibilidad, ni la naturaleza y finalidad o el contenido de uno y otro impiden que podamos aplicarlos conjuntamente, por lo que también estas operaciones quedan incluidas dentro del criterio de caja, resultando de aplicación la regla del diferimiento del devengo del IVA de la operación, y solo parcialmente la del diferimiento del nacimiento del derecho a deducir (puesto que las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes no pueden deducirse, solo se aplicará este diferimiento en relación con las cuotas generales de la actividad). Otro tanto cabe señalar en relación con el régimen especial de las agencias de viajes, al existir también cuotas que no son deducibles.

Cuestión distinta es en qué medida los efectos que sufren los destinatarios de las operaciones no acogidos al régimen especial del criterio de caja resultan de aplicación también a quienes se acojan a los restantes regímenes especiales. Las normas reguladoras de algunos de estos regímenes (por ejemplo el de agricultura, ganadería y pesca, o el del recargo de equivalencia) impiden la deducibilidad de las cuotas soportadas afectas al régimen, por lo que la regla que examinamos ahora no tiene virtualidad alguna en relación con ellos. Otro tanto ocurre con las cuotas soportadas afectas a las operaciones singulares acogidas a otros regímenes especiales (bienes usados y agencias de viajes), que no pueden deducirse cuando se soporten por la adquisición o importación de los bienes afectos al régimen o por la adquisición de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero. Ahora bien, si sufrirán los efectos de esta regla de diferimiento en relación con el resto las cuotas soportadas que pueden deducirse (como ocurre con las cuotas por gastos generales de la actividad, o por las que se afecten a operaciones no acogidas a estos regímenes).

En relación con el régimen simplificado, en el artículo 123.Uno b) de la LIVA se prevé que las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen solo serán deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, añadiéndose que, con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos, «no procederá su deducción en un periodo impositivo posterior». Frente a ello, el artículo 163 quinquiesdecies, al regular los efectos que el criterio de caja tiene sobre los destinatarios, no distingue en función de la naturaleza de los mismos, o de su carácter o del régimen general o especial al que estén acogidos. Pues bien, de considerar que resulta aplicable también a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado nos encontraremos ante dos normas incompatibles entre sí, estando ante dos reglas especiales y debiendo concretar cuál de ellas prima sobre la otra. De estimar qué les resulta de aplicación, pueden sufrir un perjuicio fiscal y económico superior a otros empresarios o profesionales, ya

que de no abonar dichas operaciones en el año natural en que las reciben, no podrán deducirlas, dada la regla especial aplicable al momento de ejercicio del derecho a la deducción prevista en el artículo 123.Uno b), lo que va en contra directamente del principio de neutralidad que preside el impuesto y debe llevar a considerar que este retraso en el nacimiento del derecho a la deducción no afecta a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado.

Ahora bien, frente a lo expuesto podría considerarse que el ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a las actividades o sectores a los que resulten aplicables los regímenes especiales se realiza de acuerdo con las normas establecidas para cada uno de ellos, tal como indica el artículo 93.Tres de la LIVA y, por tanto, deben primar las reglas de deducibilidad recogidas en cada uno de los regímenes especiales. La incompatibilidad entre unas reglas y otras debería llevar a aplicar la norma concreta que sobre la deducción de las cuotas soportadas recoge cada régimen especial.

Si los destinatarios son otros empresarios o profesionales acogidos al régimen especial del criterio de caja, no resultará de aplicación esta regla contenida en el artículo 163 quinquiesdecies, dado que, como se ha examinado anteriormente, es a estos sujetos pasivos a los que realmente la norma comunitaria permite trasladar el nacimiento del derecho a la deducción al momento en que se abonen o se paguen las cuotas soportadas, y así lo prevé el artículo 163 terdecies de la LIVA, que se ha examinado anteriormente.

Una última consideración lleva a plantear el ajuste de esta regla con el principio de neutralidad impositiva que debe presidir este impuesto. Una de las consecuencias inmediatas derivadas del mismo es que el impuesto no puede conllevar cargas financieras para el empresario o profesional y, por tanto, esta regla sobre la deducción para el destinatario de las operaciones puede suponer su desajuste con este principio. Si bien es cierto que se garantiza la neutralidad financiera para la Hacienda Pública, no lo es tanto para el empresario o profesional destinatario no acogido al régimen, dado que debe repercutir, declarar e ingresar el IVA devengado por sus operaciones de acuerdo con las reglas generales previstas en el artículo 75 de la LIVA y, sin embargo, no puede deducir inmediatamente las cuotas por las adquisiciones de bienes y servicios.

La cuestión conflictiva no es otra que determinar hasta qué extremo un sujeto no acogido al régimen especial del criterio de caja debe sufrir las consecuencias o efectos del mismo, cuando él no ha decidido acogerse y cuando de recibir las operaciones de empresarios o profesionales no acogidos a este régimen podría deducir el impuesto soportado aun cuando concurriesen las mismas circunstancias que si la operación la hubiese realizado un sujeto pasivo acogido al régimen del criterio de caja. Así, si las partes en el negocio jurídico pactan un diferimiento del pago por un tiempo, el destinatario podrá deducir inmediatamente la cuota de la operación en función de con quién ha contratado, lo que puede perjudicar sobremanera a la actividad económica de empresarios o profesionales que se acojan al criterio de caja.

Indudablemente, de seguir el dictado de las reglas generales establecidas por la Directiva, el empresario o profesional destinatario de las operaciones no puede deducir el impuesto soportado en tanto no resulte exigible (y esta es precisamente la regla recogida en el art. 167 de la Directi-

va 2006/112/CE) pero, como se acaba de apuntar, puede plantearse en qué medida puede resultar afectado el principio de neutralidad que preside el impuesto, como ejercicio del derecho a la deducción de quien no se acoge al régimen del criterio de caja, pues sufre unas consecuencias agravadas cuando contrata con sujetos pasivos que aplican el criterio de caja, salvo que abone prontamente las operaciones (lo que puede ser una finalidad del legislador, oculta en la exposición de motivos). Una interpretación literal del dictado del precepto comunitario permite que se produzca este efecto o consecuencia sobre el destinatario pero también puede conllevar un efecto negativo en relación con el sujeto pasivo acogido al régimen y es que los posibles clientes no son incentivados a contratar con él, al contrario puede ser habitual que opten por localizar otros proveedores o prestadores a salvo de obtener otras medidas más beneficiosas, provocando de esta manera distorsiones o inconsistencias del mercado.

Debe indicarse que si bien los Estados miembros podían optar por el denominado «sistema o criterio de caja simple mixto» (permitir que el derecho a la deducción del impuesto soportado por el destinatario de las operaciones nazca con el devengo de las operaciones siguiendo los criterios generales previstos en el art. 75 de la LIVA), España no se ha acogido a esta posibilidad (siguiendo una línea general de los Estados miembros en este mismo sentido), lo que podía efectuarse excepcionando esta medida, de acuerdo con la normativa comunitaria (en concreto el art. 395 de la Directiva que permite autorizar medidas de este tipo tendentes a simplificar el procedimiento de cobro del impuesto).

5.2.2. Modificación de la base imponible por la causa prevista en el artículo 80.Cuatro de la LIVA (por créditos incobrables)

En el artículo 163 quinquiesdecies se recoge una regla específica en relación con la modificación de la base imponible por causa de declarar los créditos como incobrables efectuada por sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja.

Los efectos establecidos por el legislador en relación con esta posibilidad no se trasladan al proveedor de los bienes o al prestador de los servicios cuyos destinatarios se encuentran acogidos al régimen del criterio de caja. Por tanto, el precepto afecta a estos últimos, sin que tenga virtualidad alguna sobre los proveedores de bienes o servicios.

Como se ha indicado anteriormente, la modificación efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor, acogido a dicho régimen especial correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción en la fecha en que se realice la referida modificación de la base imponible.

5.3. CUADRO-RESUMEN

Empresario/profesional	Devengo de las operaciones		Derecho a la deducción: nacimiento
	Régimen general	Artículo 75 de la LIVA	
Proveedor del sujeto pasivo acogido al régimen especial	Régimen especial del criterio de caja	Artículo 163 terdecies.Uno: momento del cobro con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente	Artículo 163 terdecies.Tres: momento del pago con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente
Sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja	Régimen especial del criterio de caja	Artículo 163 terdecies.Uno: momento del cobro con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente	
Empresario o profesional destinatario de la operación realizada por el sujeto pasivo acogido al régimen especial	Régimen especial del criterio de caja	Artículo 163 terdecies.Uno: momento del cobro con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente	
	Régimen general	Artículo 75 de la LIVA	Artículo 163 terdecies.Tres: momento del pago con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente solo por operaciones recibidas del sujeto pasivo acogido al régimen especial

6. OBLIGACIONES FORMALES

6.1. OBLIGACIONES FORMALES ESPECÍFICAS DEL SUJETO PASIVO ACOGIDO AL RÉGIMEN ESPECIAL

Se establecen unas obligaciones formales que permiten el adecuado control de la aplicación del régimen, tanto por lo que se refiere al momento en que deben declararse las cuotas devengadas, como a aquel en que nace el derecho a deducir. Son las siguientes:

6.1.1. Libro registro de facturas expedidas (art. 63 del RIVA)

En este libro se deberá incluir la siguiente información:

- Las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.
- Indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

6.1.2. Anotación de las operaciones en los libros registros

Si bien podría plantearse cuándo deben efectuarse las anotaciones en los libros registros a la vista de las especialidades previstas para el régimen, el RIVA da solución a esta cuestión, especificándose que las operaciones a las que sea de aplicación del régimen especial, que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros generales en los plazos establecidos en el artículo 69 del RIVA como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban completarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.

6.1.3. Facturación

En relación con la obligación de facturar las operaciones que realiza, el sujeto pasivo deberá tener en cuenta las siguientes especialidades:

- Toda factura y sus copias expedida por sujetos pasivos acogidos al régimen especial, referentes a operaciones a las que sea aplicable el mismo, contendrá la mención de «régimen especial del criterio de caja» (de acuerdo con el art. 6 del Reglamento de Facturación).

- Plazo de expedición (art. 11 del Reglamento de Facturación). La expedición de la factura de las operaciones acogidas al régimen especial deberá producirse en el momento de su realización (regla aplicable a destinatarios no empresarios o profesionales), salvo cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo caso la expedición de la factura deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya realizado la operación.

Se produce así una clara distorsión entre repercusión y facturación, puesto que si bien la factura debe emitirse de acuerdo con las reglas generales de la LIVA a partir del momento en que se produce la operación, sin embargo la repercusión del impuesto, como se ha visto anteriormente, se produce con el devengo, y este tiene lugar con el cobro.

6.1.4. Modelo 303

El nuevo modelo 303 de autoliquidación del IVA, para el supuesto de sujetos pasivos que opten por tributar en el régimen especial del criterio de caja, obliga a indicar en el apartado de información adicional del modelo los importes correspondientes a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte de aplicación el régimen, que se hubieran devengado por la aplicación de la regla general del devengo contenida en el artículo 75 de la LIVA.

Esto es, se obliga al sujeto pasivo acogido al régimen especial a determinar, conforme a las reglas contenidas en el artículo 75, cuándo se hubiera producido el devengo, y declarar el importe de las operaciones en la autoliquidación del periodo dentro del cual se produzca este devengo, aun cuando solo a título informativo, dado que la cuota devengada por estas operaciones se declarará e ingresará, en su caso, en el periodo en que se cobren, total o parcialmente, las operaciones.

6.2. OBLIGACIONES FORMALES COMUNES AL SUJETO PASIVO ACOGIDO AL RÉGIMEN Y AL SUJETO PASIVO DESTINATARIO DE LAS OPERACIONES

Deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas (art. 64 del RIVA) la siguiente información:

- Las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.
- Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

Como nota común a todas estas obligaciones formales, debe indicarse que, como consecuencia de las mismas, el legislador ha llevado a cabo un reajuste de los preceptos, tanto del RIVA como del Reglamento de Facturación, que se veían afectados por este régimen especial del criterio de caja.

6.3. DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS

En el Real Decreto 828/2013 se introducen algunos cambios en la información a suministrar en el modelo 347, tanto por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja, como por los destinatarios que se relacionen con aquellos.

En el artículo 33.1, párrafo 6.º del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), se declara que los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, así como los sujetos pasivos que sean destinatarios de las mismas, deberán incluir en su declaración anual de operaciones con terceras personas los importes devengados durante el año natural, conforme a la regla general del artículo 75 de la LIVA, añadiéndose que dichas operaciones deberán incluirse también en la declaración anual por los importes devengados durante el año natural de acuerdo con las reglas especiales sobre el devengo y deducibilidad previstas en el artículo 163 terdecies de la LIVA.

Efectuada esta declaración general, el RGAT prevé las siguientes especialidades:

- a) Información específica relativa a operaciones en las que resulte aplicable el criterio de caja. Se incluye ahora una letra j) en el artículo 34.1 del RGAT, de manera que, tanto el sujeto pasivo acogido al régimen especial como el empresario o profesional destinatario (acogido o no a dicho régimen especial), harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja. Así pues, en el modelo 347 estas operaciones tendrán un trato diferenciado respecto del resto de operaciones a declarar.
- b) Momento en que deberán consignarse las operaciones. De acuerdo con la misma letra, se establece que esta consignación deberá efectuarse atendiendo a dos criterios, o mejor, a dos momentos diferentes, de manera que se recogerán por partida doble:
 - En el momento en que se hubieran devengado las operaciones, conforme a la regla general de devengo del artículo 75 de la LIVA, esto es, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial.
 - En el momento en que se produzca el devengo total o parcial de las mismas de conformidad con los criterios específicos del régimen especial, por los importes correspondientes.

- c) Desglose anual de la información. Como regla general, la información a suministrar en el modelo 347 se suministra desglosada trimestralmente, computándose de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios. No obstante, el último párrafo del artículo 33.1 del RGAT establece que, como excepción a esta regla general, los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que resulte de aplicación el régimen especial del criterio de caja, así como los sujetos pasivos destinatarios de las mismas (con independencia del régimen de IVA que apliquen), deberán suministrar la información relativa a estas operaciones sobre una base de cómputo anual.

EJEMPLO 24

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja presta servicios a un empresario durante el tercer y cuarto trimestre de 20X0, por importes de 3.000 y 4.000 euros respectivamente. Las operaciones relativas al tercer trimestre se perciben en el primer trimestre de 20X1 y las del cuarto trimestre en el segundo trimestre de 20X1.

Ambos empresarios, tanto el prestador como el destinatario, declararán estas operaciones en el modelo 347 correspondiente al ejercicio 20X0 por el importe total anual (sin individualizar por trimestres) de 4.000 euros, dado que estas operaciones se han devengado en este año de acuerdo con las reglas previstas en el artículo 75 de la LIVA. También declararán el mismo importe en el modelo 347 del ejercicio 20X1 dado que las operaciones se han percibido o pagado efectivamente en ese año (de manera también anual, sin desglose trimestral).

7. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

Al igual que anteriores modificaciones que el legislador efectuó en el IVA, tiene también la actual su traslado en el IGIC. La anécdota se encuentra en que el proyecto de ley remitido a las Cortes no preveía la aplicación del régimen especial en el IGIC, por lo que hubo de introducirse en el trámite parlamentario del proyecto (otro tanto ocurría con el proyecto de Real Decreto que reformaba las normas reglamentarias, publicado por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas).

El régimen es análogo al previsto para el IVA, introduciéndose un nuevo Capítulo IX en el Título III (arts. 59 nonies a 58 quaterdecies) en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Las especialidades en relación con el IVA vienen determinadas por las singularidades propias del IGIC. Así, en relación con los requisitos objetivos de aplicación y las operaciones excluidas del régimen especial, no se alude a las operaciones acogidas a los regímenes especiales del recargo de equivalencia o al de los servicios prestados por vía electrónica; a las entregas intracomunitarias de bienes y a las adquisiciones intracomunitarias de bienes; o a las operaciones de autoconsumo de bienes y de servicios.

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR LA LEY DE EMPRENDEDORES

Fernando Borrás Amblar

José Vicente Navarro Alcázar

Inspectores de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El Impuesto sobre Sociedades, regulado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la LIS, se ha visto modificado en algunos de sus preceptos por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, en sus artículos 25, 26 y disposición final octava.

Las materias modificadas están contenidas en los artículos del Texto Refundido de la LIS, que, por numeración ordinal, hacemos referencia a continuación y van a ser objeto de comentario:

1. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 del TRLIS).
2. Nuevo incentivo fiscal por inversión de beneficios para empresas de reducida dimensión (nuevo art. 37 del TRLIS).
3. Nueva deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 41 del TRLIS).
4. Normas comunes a las deducciones por incentivos empresariales (art. 44 del TRLIS). Posibilidad de aplicación de la deducción por I+D+i sin límite sobre la cuota íntegra ajustada positiva y establecimiento de la incompatibilidad objetiva de los incentivos empresariales, salvo disposición expresa.
5. No aplicación de la escala superreducida (primeros 300.000 € al 15 % y resto al 20 %) a las cooperativas de nueva creación (nueva redacción de la disp. adic. 19.ª del TRLIS).

Palabras claves: IS, activos intangibles, inversión de beneficios, I+D+i y deducciones.

MODIFICATIONS INTRODUCED TO CORPORATE INCOME TAX BY THE ENTREPRENEUR LAW

Fernando Borrás Amblar

José Vicente Navarro Alcázar

ABSTRACT

Corporate Income Tax, regulated by Royal Decree 4/2004, of 5th March, has been modified in some aspects by Law 14/2013, of 27th September, of Incentives for Entrepreneurs and its internationalization, in articles 25, 26 and its eighth final disposition.

The scope of the modifications contained in the CIT law, in order, are exposed as follows:

1. Reduction of revenues from certain intangible assets (art. 23 CIT Law).
2. New rollover relief on SME companies (art. 37 CIT Law).
3. New deduction for the employment of impaired workers (art. 41 CIT Law).
4. Common rules for tax incentives application (art. 44 CIT Law). Application of Research & Development & Innovation incentives without limit with respect to the adjusted tax payable and the establishment of the incompatible application of these incentives, unless expressly stated otherwise by law.
5. No further application of the super reduced tax rates (first 300.000 € taxable base taxed at 15 % and onwards at 20 %) (redrafting of the nineteenth additional disposition).

Keywords: Corporate Income Tax, intangible assets, rollover relief, Research & Development & Innovation and deductions.

Sumario

1. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 del TRLIS)
 - 1.1. Rentas objeto de reducción
 - 1.2. Cuantía de la reducción
 - 1.3. Incompatibilidad con otros incentivos fiscales
 - 1.4. Requisitos que han de cumplirse para aplicar la reducción
 - 1.5. Encaje de la reducción en la deducción por doble imposición internacional
 - 1.6. Obligación de documentar estas operaciones en los grupos fiscales
 - 1.7. Acuerdos previos de valoración y calificación
2. Incentivos fiscales por inversión de beneficios para empresas de reducida dimensión (nuevo art. 37 del TRLIS)
 - 2.1. Elementos patrimoniales en los que ha de materializarse la inversión
 - 2.2. Entidades que pueden acogerse a la deducción
 - 2.3. Parámetros de la deducción
 - 2.4. Plazo para efectuar la inversión
 - 2.5. Mantenimiento de la inversión
 - 2.6. Creación de una reserva mercantil indisponible
 - 2.7. Información a incluir en la memoria
 - 2.8. Incompatibilidad con otros incentivos fiscales
 - 2.9. La deducción por inversión de beneficios en el esquema liquidatorio del IS
 - 2.10. Especialidades en el régimen de consolidación fiscal
 - 2.11. Pérdida del derecho a la deducción por inversión de beneficios
3. Nueva deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad (art. 41 del TRLIS)
4. Normas comunes a las deducciones por incentivos empresariales (art. 44 del TRLIS)
5. Entidades a las que se aplica la escala superreducida (disp. adic. 19.^a del TRLIS)

1. REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES (ART. 23 DEL TRLIS)

La Ley 14/2013 ha regulado nuevamente el artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aplicable a las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

En resumen, las principales modificaciones introducidas son las siguientes:

- La reducción deja de aplicarse sobre los ingresos procedentes de la cesión de los activos intangibles para aplicarse ahora sobre las rentas derivadas del activo cedido, evitando así posibles supuestos de desimposición no deseados por la norma.
- Desaparece la limitación que existía por la cual el incentivo fiscal dejaba de aplicarse en el periodo impositivo siguiente al que los ingresos de la cesión superaban la cifra resultante de multiplicar por seis el coste del activo intangible cedido.
- La reducción se hace extensible también a las rentas procedentes de la transmisión de estos activos intangibles, si bien, a cambio, estas rentas no podrán acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- No es necesario que la creación del activo intangible haya sido realizada íntegramente por la entidad, basta con que esta haya participado en su creación, al menos en un 25 % de su coste.
- A fin de proporcionar seguridad jurídica en la aplicación de este incentivo fiscal, se establece que podrán solicitarse a la Administración tributaria acuerdos previos que versen tanto sobre la calificación de los activos intangibles como aptos para poder acogerse a este incentivo fiscal, como sobre la valoración de los ingresos y gastos relacionados con la cesión de los mismos.

Por último, la disposición final 13.^a de la Ley 14/2013 establece que la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS resultará aplicable a las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir del 29 de septiembre de 2013, fecha de su entrada en vigor, en tanto que las cesiones anteriores a esa fecha seguirán regulándose por la redacción del artículo 23 establecida por la disposición adicional 8.^a Ocho de la Ley 16/2007, tal y como señala la disposición transitoria 40.^a del TRLIS introducida por la citada Ley 14/2013.

Teniendo en cuenta lo anterior analizaremos a continuación cómo queda diseñado este incentivo fiscal tras la reforma introducida por la Ley 14/2013.

1.1. RENTAS OBJETO DE REDUCCIÓN

La reducción se aplica a las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los siguientes activos intangibles generados por la actividad innovadora de la empresa:

- Patentes.
- Dibujos o modelos, planos.
- Fórmulas o procedimientos secretos.
- Derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Conviene matizar que se trata de una lista cerrada, de forma que no tienen cabida otros activos intangibles distintos de los señalados, aun cuando sea resultado también la actividad innovadora de la empresa. Así se encarga de recordarlo el artículo 23.5 del TRLIS cuando establece que en ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto a los anteriormente señalados.

1.2. CUANTÍA DE LA REDUCCIÓN

El incentivo fiscal consiste en una reducción del 60 % que se aplica sobre:

- El importe de las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos intangibles antes señalados.
- El importe de la renta obtenida en la transmisión de los activos intangibles que hayan generado derecho a la reducción, siempre que la transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio.

Asimismo se especifica que se entenderá por rentas la diferencia positiva entre:

- Los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación del activo intangible.
- Las cantidades deducidas en el ejercicio por:
 - Aplicación de los artículos 11.4 (Amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida) o 12.7 (Pérdida por deterioro de valor del inmovili-

zado intangible con vida útil indefinida) del TRLIS, según cuál sea la calificación contable del activo intangible.

- Deterioros de valor que experimenten los activos intangibles, además de la amortización o del deterioro mínimo admitido en virtud de los citados artículos.
- Y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

La reducción resulta procedente tanto si los gastos en que ha incurrido la empresa para la obtención del activo intangible han sido registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o si se han activado, tal y como señalan las normas de registro y valoración 5.^a y 6.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), es decir, la manera de contabilizar los gastos incurridos en la obtención del activo intangible no interfiere en la aplicación de la reducción. Así lo entendió desde un primer momento la Dirección General de Tributos (DGT) en su Consulta vinculante n.º V1299/2008, de 19 de junio de 2008 (NFC030205), y ha quedado refrendado ahora en la nueva redacción del artículo 23.2 del TRLIS, al establecerse que tratándose de activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad, se entenderá por rentas el 80% de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos.

Por último, la reducción se aplicará mediante un ajuste extracontable negativo por dicho importe, que tendrá la consideración de diferencia permanente negativa.

1.3. INCOMPATIBILIDAD CON OTROS INCENTIVOS FISCALES

Como se ha señalado, la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS extiende la reducción del 40% también a las rentas obtenidas en la transmisión de estos activos intangibles, siempre que la misma se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio. Sin embargo, estas rentas no podrán acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS, en el supuesto de que el importe de la transmisión fuese reinvertido en los términos señalados en el citado artículo.

EJEMPLO 1

La mercantil INNOVA, SA ha realizado en los dos últimos años un proyecto de I+D cuyos gastos ha venido activando por considerar que no había dudas sobre el éxito técnico y la rentabilidad económico-comercial del mismo.

Finalmente, el proyecto de I+D ha concluido a mediados de 2013 y la empresa ha registrado en la Oficina Española de Patentes y Marcas la correspondiente propiedad industrial, que figura contabilizada por los 200.000 euros a que asciende su coste de producción.

.../...

.../...

INNOVA, SA considera que la patente tiene una vida útil de 10 años y se amortiza de manera lineal durante el citado plazo, siendo este el único gasto anual asociado a la patente.

La empresa ha cedido la explotación comercial de la patente a una entidad con la que no le une ninguna vinculación por un plazo de 5 años, a cambio de unos ingresos anuales de 60.000 euros.

Determinar la reducción a efectuar por INNOVA, SA en 2013, suponiendo que:

- a) El contrato de cesión es de fecha 1 de julio de 2013.
- b) El contrato de cesión es de fecha 1 de octubre de 2013.

Solución

- a) En este caso el contrato de cesión es de fecha 1 de julio de 2013, es decir, anterior al 29 de septiembre de 2013, fecha de entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS llevada a cabo por la Ley 14/2013, por lo que según establece la disposición transitoria 40.^a del TRLIS introducida por la citada ley, se regirá de acuerdo con la redacción original de dicho precepto.

Así pues la entidad tendrá derecho a una **reducción sobre los ingresos** obtenidos por la cesión de la patente, de **15.000 €** = $50\% \times 60.000 \times 6/12$ y se aplicará mediante un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

- b) En este caso el contrato de cesión es de fecha 1 de octubre de 2013 y, por lo tanto, le será de aplicación la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS llevada a cabo por la Ley 14/2013, de forma que la entidad tendrá derecho a una **reducción sobre la renta** obtenida por la cesión de la patente de:

$$6.000 \text{ €} = 60\% \times [60.000 - (200.000/10)] \times 3/12$$

Por tanto, la entidad realizará un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

EJEMPLO 2

Siguiendo con el ejemplo 1 anterior, supongamos ahora que a finales de 2014 la empresa vende la patente al cesionario por importe de 500.000 euros. Determinar las consecuencias fiscales que se producirían en ambos casos.

.../...

.../...

Solución

- a) **Por los ingresos** obtenidos por la cesión de la patente en 2014 tendrá derecho a una **reducción de 30.000 €** = $50\% \times 60.000$ que se aplicará mediante un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

En cambio por la renta obtenida en la transmisión de la patente, que asciende a $370.000\text{ €} = 400.000 - [(200.000/10) \times 1,5]$, **no tendrá derecho a reducción** alguna, puesto que el contrato de cesión es anterior a la entrada en vigor de la Ley 14/2013. No obstante, esta renta podría acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, si el importe de la transmisión se reinvierte en los términos del artículo 42 del TRLIS.

- b) En 2014 tendrá derecho a:

- Una **reducción de 24.000 €** = $60\% \times [60.000 - (200.000/10)]$ de la **renta obtenida por la cesión** de la patente.
- Y a otra **reducción de 225.000 €** = $60\% \times \{400.000 - [(200.000/10) \times 1,25]\}$ de la **renta obtenida por la venta** de la citada patente.

Por lo que hará un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable de -249.000 euros. En cambio, el resto de la renta obtenida en la transmisión de la patente que se integra en la base imponible no podrá acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS.

EJEMPLO 3

Siguiendo con los mismos datos del ejemplo 1 anterior, supongamos ahora que INNOVA, SA ha venido registrando como gastos del ejercicio los importes destinados al proyecto de I+D, de forma que la propiedad industrial no aparece recogida en el balance de la entidad. Determinar la reducción a efectuar por INNOVA, SA en 2013.

- a) La solución sería la misma que la del ejemplo 1 anterior, ya que la reducción se establece sobre los ingresos obtenidos por la cesión de la patente, es decir, de $15.000\text{ €} = 50\% \times 60.000 \times 6/12$ y se aplicará mediante un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

La forma en que se hayan contabilizado los gastos de I+D, tanto si han sido activados como si no, no afecta a su calificación como activos intangibles y, en consecuencia, dentro del coste de los activos intangibles cedidos a los que hace referencia el artículo 23 del TRLIS, se incluyen los citados gastos sin que resulte necesario que figuren activados en el balance de la entidad. [Consulta DGT n.º V1299/2008, de 19 de junio de 2008 (NFC030205)].

.../...

.../...

- b) Dado que en este caso la reducción gira sobre la renta obtenida por la cesión de la patente, la nueva redacción del artículo 23.2 del TRLIS, dada por la Ley 14/2013, establece que cuando el activo intangible no figure recogido en el balance de la entidad, se entenderá que **la renta objeto de reducción es el 80 % de los ingresos procedente de la cesión** de aquellos. Así pues la reducción será de:

$$7.200 \text{ €} = 60 \% \times [80 \% \times 60.000 \times 3/12]$$

Y la entidad realizará un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

1.4. REQUISITOS QUE HAN DE CUMPLIRSE PARA APLICAR LA REDUCCIÓN

La reducción en la base imponible está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos en un 25 % de su coste.
- b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario. Así pues en función de si existe vinculación o no, en los términos señalados en el artículo 16 del TRLIS, entre la entidad cedente y la cesionaria podremos distinguir:
 - No hay vinculación. En cuyo caso aunque la entidad cesionaria entregue bienes o preste servicios a la entidad cedente, en cuya producción haya empleado los activos intangibles cedidos por esta, que hayan determinado gastos para la entidad cedente, no hay obstáculo a que la entidad cedente aplique la reducción.
 - Hay vinculación. En tal caso la entidad cedente podrá aplicar la reducción, siempre y cuando no reciba bienes o servicios de la entidad cesionaria vinculada, que le generen gastos fiscalmente deducibles y en cuya producción haya empleado los citados activos intangibles. Esta restricción pretende evitar que la utilización de los activos intangibles se efectúe indirectamente por la propia empresa que los ha generado mediante la participación de una entidad vinculada, ya que se produciría un agravio comparativo respecto de aquellas otras empresas que habiendo creado el activo intangible lo utilizan en su propio proceso productivo y que no pueden aplicar la reducción.

- c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos.
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos. Con ello se pretende acotar la reducción a las rentas procedentes exclusivamente de la cesión de los activos intangibles, por lo que si en el contrato no se diferencian con claridad los distintos conceptos retributivos no se podrá aplicar la reducción [Consulta DGT V0252/2009, de 12 de febrero de 2009 (NFC031912)].
- e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

1.5. ENCAJE DE LA REDUCCIÓN EN LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

El artículo 23.3 del TRLIS matiza que cuando el cesionario resida en el extranjero y la renta obtenida por cesión del derecho de uso o de explotación de los activos intangibles haya sido obtenida y gravada en el extranjero, la reducción practicada deberá tenerse en cuenta, a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra que puede deducirse en concepto de doble imposición internacional a que se refiere el artículo 31.1 b) del TRLIS.

EJEMPLO 4

Siguiendo con los mismos datos del ejemplo 1 anterior, supongamos que la entidad cesionaria es residente en un país extranjero que ha sometido a tributación los ingresos percibidos por INNOVA, SA, por un concepto análogo al IS español, al tipo del 10 %.

Solución

Además de los ajustes al resultado contable/diferencias permanentes negativas, recogidos en el ejemplo 1 anterior, que la entidad debe hacer en aplicación de lo dispuesto en el artículo 23 del TRLIS, al tratarse de ingresos que han soportado una tributación en el extranjero por un concepto análogo al IS español, INNOVA, SA tendrá derecho a la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 del TRLIS, si bien para calcular la cuota del IS correspondiente a la renta que hubiese tributado en España a la que alude el artículo 31.1 b) del TRLIS, deberá tenerse en cuenta el importe de la reducción según dispone el artículo 23.3 del TRLIS.

.../...

.../...

Así pues la deducción por doble imposición internacional será:

Caso a)

Primero deberá hacerse un ajuste positivo de $3.000 \text{ €} = 30.000 \times 10 \%$ para integrar en la base imponible del IS el gasto del impuesto extranjero pagado que no es deducible.

Y la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 del TRLIS será la menor de las siguientes cantidades:

- Cantidad pagada por el impuesto extranjero 3.000
($10 \% \times 30.000$)
- Cantidad que correspondería pagar si la renta se hubiera obtenido en España [$30 \% \times (20.000 - 15.000)$] 1.500

Donde:

20.000 es el importe de la renta obtenida por la cesión de la patente = 30.000 (ingreso por la explotación de la patente) – 10.000 (amortización de la patente).

Y 15.000 el importe de la reducción ($50 \% \times 30.000$)

Así pues INNOVA, SA podrá deducirse 1.500 euros.

Caso b)

Primero deberá hacerse un ajuste positivo de $1.500 \text{ €} = 15.000 \times 10 \%$ para integrar en la base imponible del IS el gasto del impuesto extranjero pagado que no es deducible.

Y la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 del TRLIS será la menor de las siguientes cantidades:

- Cantidad pagada por el impuesto extranjero 1.500
($10 \% \times 15.000$)
- Cantidad que correspondería pagar si la renta se hubiera obtenido en España [$30 \% \times (10.000 - 6.000)$] 1.200

Donde:

10.000 es el importe de la renta obtenida por la cesión de la patente = 15.000 (ingreso por la explotación de la patente) – 5.000 (amortización de la patente).

Y 6.000 el importe de la reducción ($60 \% \times 10.000$)

Así pues INNOVA, SA podrá deducirse 1.200 euros.

1.6. OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR ESTAS OPERACIONES EN LOS GRUPOS FISCALES

Una de las ventajas del régimen de consolidación fiscal es que a las operaciones intragrupo no se les aplican las obligaciones de documentación establecidas para justificar cómo se ha determinado el valor de mercado declarado en las operaciones vinculadas (art. 18.4 del RIS).

Sin embargo, la nueva redacción del artículo 23.4 del TRLIS ha suprimido expresamente esta ventaja a las operaciones que den lugar a la aplicación de la reducción, de forma que aun cuando estas se realicen entre entidades pertenecientes al mismo grupo fiscal, deberán documentarse en los términos señalados en el artículo 16.2 del TRLIS, si bien conviene recordar que esta obligación se exigiría respecto de las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir del 29 de septiembre de 2013 (disp. final 13.^a de la Ley 14/2013).

Nótese también que en la nueva regulación de artículo 23 del TRLIS ha desaparecido la mención de que en los grupos fiscales no debían eliminarse los ingresos y los gastos derivados de la cesión del activo intangible entre sociedades del grupo fiscal para determinar la base imponible consolidada, computando así los ingresos reducidos al 50% y los gastos en su totalidad. Entendemos que es una mejora técnica, ya que la misma carecía de sentido, por cuanto en el régimen de consolidación fiscal la base imponible del grupo fiscal se determina a partir de la suma de las bases imponibles individuales de las entidades que lo integran y la reducción ya viene recogida en la base imponible individual de la sociedad del grupo cedente del activo intangible.

1.7. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN Y CALIFICACIÓN

Con la finalidad de proporcionar una mayor seguridad jurídica en la aplicación de este incentivo fiscal, la norma prevé que con carácter previo a la realización de las operaciones, se pueda solicitar a la Administración tributaria:

- Un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos y gastos derivados de la cesión de los activos intangibles, así como de las rentas generadas en la transmisión.
- O bien un acuerdo previo de calificación de los activos como aptos para poder acogerse a este incentivo fiscal y de valoración en relación con los ingresos y gastos derivados de la cesión de estos activos intangibles, así como de las rentas generadas en la transmisión. La resolución de estos acuerdos requerirá además informe vinculante emitido por la DGT, en relación con la calificación de los activos.

Las solicitudes irán acompañadas de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado. La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

Por último, la norma remite al posterior desarrollo reglamentario la fijación del procedimiento para la resolución de los acuerdos.

2. INCENTIVOS FISCALES POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS PARA EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (NUEVO ART. 37 DEL TRLIS)

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, ha dado nuevo contenido al artículo 37 del TRLIS, estableciendo una nueva deducción en la cuota que tiene por objeto incentivar la inversión de los beneficios obtenidos en activos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, aplicable a los beneficios que se generen en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013 (disp. final 13.^a de la Ley 14/2013).

Este incentivo fiscal solo es de aplicación a las entidades de reducida dimensión, y consiste en una deducción en la cuota del 10 % o 5 % –según la escala de gravamen aplicable– sobre los beneficios objeto de inversión y está condicionado a la creación de una reserva mercantil de carácter indisponible. Con ello se pretende reforzar la capitalización de estas empresas, mediante una discriminación positiva a favor de los beneficios no distribuidos invertidos en la actividad económica, que de esta forma van a verse sometidos a un tipo de gravamen inferior respecto de los que sean objeto de distribución.

Analicemos a continuación los caracteres de esta deducción:

2.1. ELEMENTOS PATRIMONIALES EN LOS QUE HA DE MATERIALIZARSE LA INVERSIÓN

La inversión ha de realizarse en elementos nuevos del inmovilizado material (grupo 21 del PGC) o inversiones inmobiliarias (grupo 23 del PGC) afectos a actividades económicas, incluyendo aquellos que se adquieran mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan los requisitos del apartado 1 de la disposición adicional 7.^a de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, si bien en este último caso la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

Por elementos nuevos hay que entender aquellos que no hayan sido utilizados con anterioridad a la entrada en funcionamiento en la empresa.

El TRLIS no define, sin embargo, qué se entiende por elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas, por lo que deberá acudirse a los artículos 27 y 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para delimitar cuándo concurre este requisito que tiene especial relevancia por lo que a las inversiones inmobiliarias se refiere, ya que estas por definición se poseen para obtener plusvalías o rentas a través de su venta o alquiler, en lugar de para su uso

en la producción o suministro de bienes y servicios, o para fines administrativos, o para su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa.

Por lo tanto, si la inversión se materializa en inversiones inmobiliarias tendremos que:

- Si el inmueble se destina al alquiler, solo se considerará afectos a actividades económicas y en consecuencia la inversión podrá acogerse a la deducción si el alquiler constituye en sí mismo una actividad económica, es decir, si se dispone de al menos un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad así como de un empleado con contrato laboral y a jornada completa.
- Si por el contrario el inmueble se adquiere con la intención de obtener una plusvalía a través de su venta fuera de lo que es el curso ordinario de las operaciones de la empresa, tampoco se considerará afecto a la actividad económica, ya que de lo contrario el inmueble no tendría la consideración de inversión inmobiliaria sino de existencias, por lo que en estos casos la inversión no podrá acogerse a la deducción.

2.2. ENTIDADES QUE PUEDEN ACOGERSE A LA DEDUCCIÓN

Podrán acogerse a la deducción por inversión de beneficios las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 108 del TRLIS para ser consideradas entidades de reducida dimensión y que tributen de acuerdo con la escala de gravamen del artículo 114 del TRLIS o la escala de gravamen de la disposición adicional 12.^a del TRLIS.

Por el contrario, no podrán aplicar la deducción por inversión de beneficios las entidades de nueva creación constituidas a partir del 1 de enero de 2013, que reuniendo además los requisitos para ser consideradas de reducida dimensión, tributen no obstante de acuerdo con la escala de gravamen establecida en la disposición adicional 19.^a del TRLIS (primeros 300.000 € al 15 % y resto al 20 %), lo cual es lógico debido a que la escala de gravamen de la disposición adicional 19.^a supone una reducción de 10 puntos porcentuales en cada tramo de base imponible respecto de la escala de gravamen del artículo 114 y de 5 puntos porcentuales respecto de la contenida en la disposición adicional 12.^a.

2.3. PARÁMETROS DE LA DEDUCCIÓN

2.3.1. Base de la deducción por inversión de beneficios

$$\text{BAI invertido} \times \frac{\text{BAI del ejercicio} - \text{Ajustes}}{\text{BAI del ejercicio}}$$

En donde:

- BAI invertido: es el importe de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del IS, que hayan sido objeto de inversión.
- BAI del ejercicio: es el importe de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del IS.
- Ajustes: es el importe de las rentas o ingresos que sean objeto de exención, reducción, bonificación, deducción por aplicación de los coeficientes de actualización del artículo 15.9 del TRLIS, o deducción por doble imposición interna o internacional y exclusivamente por lo que respecta a la parte exenta, reducida, bonificada o deducida de la base imponible, o que haya generado derecho a deducción en la cuota íntegra.

Es decir, la base de la deducción por inversión de beneficios se obtiene aplicando al beneficio del ejercicio, depurado de la incidencia que pueda tener la contabilización del IS, tanto si esta da lugar a un gasto o a un ingreso, que sea objeto de inversión en los términos recogidos en el propio artículo 37 del TRLIS, un coeficiente con dos decimales redondeado por defecto.

Tal y como se define este coeficiente corrector, interesa destacar que las rentas o ingresos que minoran el BAI del ejercicio en el numerador son aquellas que están exoneradas total o parcialmente de tributación en el IS, dando lugar a ajustes negativos en el resultado contable que se califican como diferencias permanentes negativas, o bien a deducciones de la cuota íntegra por bonificaciones o doble imposición interna o internacional, en concreto serán:

- Las rentas exentas por aplicación de los coeficientes de actualización (art. 15.9 del TRLIS).
- Las rentas exentas obtenidas en el extranjero (arts. 21 y 22 del TRLIS).
- La reducción de ingresos procedentes de la cesión de determinados activos intangibles, regulada en el artículo 23 del TRLIS, en su redacción dada por la Ley 16/2007.
- La reducción de rentas procedentes de la cesión y transmisión de determinados activos intangibles regulada en la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS dada por la Ley 14/2013, aplicable a las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir del 29 de septiembre de 2013.
- Las rentas que den derecho deducciones en la cuota íntegra por doble imposición interna (art. 30 del TRLIS) o internacional (arts. 31 y 32 del TRLIS).
- Las rentas que den derecho a bonificaciones de la cuota íntegra por haberse obtenido en Ceuta y Melilla (art. 33 del TRLIS) o por proceder de determinadas actividades (art. 34 del TRLIS).

2.3.2. Importe de la deducción por inversión de beneficios

El importe de la deducción por inversión de beneficios será el resultante de aplicar a la base de la deducción los siguientes porcentajes:

- El 10 % si la entidad tributa con arreglo a la escala de gravamen del artículo 114 del TRLIS.
- El 5 % si la entidad tributa con arreglo a la escala de gravamen de la disposición adicional 12.^a del TRLIS.

2.3.3. Periodo impositivo en el que se practica la deducción por inversión de beneficios

La deducción por inversión de beneficios se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en el que se efectúe la inversión, la cual se entenderá realizada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales adquiridos.

2.4. PLAZO PARA EFECTUAR LA INVERSIÓN

El plazo para realizar la inversión será el comprendido entre el inicio del periodo impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Por lo tanto, respecto de los beneficios obtenidos en 2013 que sean objeto de inversión, el plazo para invertir será el que va desde el 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2014, para las entidades cuyo periodo impositivo coincida con el año natural.

2.5. MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN

Efectuada la inversión, el disfrute de la deducción queda condicionado a que los elementos patrimoniales adquiridos permanezcan en funcionamiento en el patrimonio de la entidad durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior, salvo que durante el citado plazo:

- Se produzca la pérdida del elemento patrimonial debidamente justificada.
- O habiéndose transmitido el elemento patrimonial, el importe obtenido o su valor neto contable, si fuera menor, se invierta en los términos establecidos en el propio artículo 37 del TRLIS.

2.6. CREACIÓN DE UNA RESERVA MERCANTIL INDISPONIBLE

Las entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una reserva por inversiones, por un importe igual a la base de deducción, que será indisponible durante el tiempo en que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deban permanecer en la entidad.

La reserva por inversiones deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de inversión.

EJEMPLO 5

Una entidad de reducida dimensión que aplica la escala de gravamen del artículo 114 del TRLIS presenta los siguientes datos durante 2013:

- El resultado contable antes de contabilizar el gasto por el IS es de 150.000 euros.
- Por la venta de un solar no afecto a la actividad económica ha obtenido una ganancia de 90.000 euros, siendo la renta exenta, derivada de la aplicación de los coeficientes de actualización del artículo 15.9 del TRLIS, de 9.500 euros.
- Por unos trabajos realizados en Francia ha obtenido unos rendimientos de 25.000 euros por los que ha pagado 2.500 euros a la Hacienda Pública francesa por un tributo equivalente al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.
- Ha percibido 3.000 euros de dividendos distribuidos por una sociedad residente de la que posee el 40 % de su capital social.
- A finales de 2013 ha adquirido un local comercial nuevo por importe de 100.000 euros.

Con los datos anteriores determinar el importe de la deducción por inversión de beneficios de la empresa en 2013.

Solución

La adquisición del local nuevo puede acogerse a la deducción por inversión de beneficios para la cual la empresa deberá destinar 100.000 euros de la cifra de beneficios del ejercicio, antes de la contabilización del IS.

A dicha cifra le resultará aplicable el siguiente coeficiente reductor:

$$0,75 = \frac{150.000 - (9.500 + 25.000 + 3.000)}{150.000}$$

.../...

.../...

Donde:

- 150.000 es el beneficio del ejercicio antes del IS.
- 9.500 es la renta exenta del artículo 15.9 del TRLIS por la venta del solar.
- 25.000 es la renta obtenida en Francia que da derecho a la deducción por doble imposición internacional (art. 31 del TRLIS). Téngase en cuenta que el impuesto extranjero pagado de 2.500 no es deducible (art. 14 del TRLIS).
- 3.000 son los dividendos que dan derecho a la deducción del 100 % por doble imposición interna del artículo 30.2 del TRLIS. Se plantea aquí la duda de cuál sería el importe de los dividendos a considerar si la deducción por doble imposición fuera la del 50 % del artículo 30.1 del TRLIS, en tal caso entendemos que el importe de la renta que genera derecho a deducción debería ser 1.500.

Por tanto, la base de la deducción por inversión de beneficios será:

$$75.000 = 100.000 \times 0,75$$

Y el importe de la deducción por inversión de beneficios será:

$$7.500 = 75.000 \times 10 \%$$

Por último, la empresa deberá constituir con cargo a los beneficios de 2013 una reserva por inversiones del importe de la base de la deducción, es decir, de 75.000, que será indisponible durante el tiempo que el local comercial deba permanecer en la entidad (art. 37.5 y 6 del TRLIS).

EJEMPLO 6

Supongamos ahora que la empresa del ejemplo anterior ha registrado pérdidas en 2014, no obstante lo cual ha comprado una furgoneta nueva que le ha supuesto una inversión de 50.000 euros. ¿Puede la empresa acogerse en 2014 a la deducción por inversión de beneficios?

Solución

Sí, la empresa puede acogerse a la deducción por inversión de beneficios a pesar de haber registrado pérdidas en 2014, siempre y cuando no haya dispuesto de los beneficios de 2013 que no se acogieron a la deducción por inversiones, ya que el plazo para invertir estos beneficios abarca desde el 1 de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2014 (art. 37.2 del TRLIS).

.../...

.../...

Por tanto, la base de la deducción por inversión de beneficios será:

$$37.500 = 50.000 \times 0,75$$

Donde 50.000 es el importe del beneficio, antes del IS, de 2013 que no fue objeto de inversión y 0,75 el coeficiente corrector aplicado en 2013 correspondiente a dichos beneficios.

Y el importe de la deducción por inversión de beneficios en 2014 será:

$$3.750 = 37.500 \times 10 \%$$

Por último, la empresa deberá aumentar la dotación de la reserva por inversiones en el importe de la base de la deducción, es decir, en 37.500, lo que normalmente efectuará con cargo a las reservas de libre disposición, en donde estarán el resto de los beneficios no distribuidos de 2013. Nótese que el plazo durante el cual será indisponible esta ampliación de la reserva por inversiones será distinto al de la que se constituyó en 2013 y deberá corresponder con el tiempo que la furgoneta deba permanecer en la entidad (art. 37.5 y 6 del TRLIS).

EJEMPLO 7

Supongamos una entidad de reducida dimensión que ha obtenido en 2013 un resultado contable antes de contabilizar el IS de 90.000 euros y que no hay ajustes ni deducciones en la cuota. ¿Cuál sería el importe máximo de la deducción por inversión de beneficios que la empresa podría aplicar?

Solución

El problema que plantea la redacción de los apartados 4 y 5 del artículo 37 del TRLIS es que si bien la base de la deducción se determina sobre el beneficio del ejercicio, antes de contabilizar el IS, que sea objeto de inversión, multiplicado por un coeficiente corrector, sin embargo, para que la deducción pueda aplicarse se exige además la dotación de una reserva por inversiones con cargo a los beneficios de ese mismo ejercicio y aquí el beneficio a considerar es el que señala la norma contable que tiene en cuenta el IS, cuya cuantificación depende asimismo de cuál sea la deducción por inversiones del ejercicio que se aplique.

Lo anterior nos lleva necesariamente a tener que establecer un sistema de ecuaciones para resolver el problema, así en el supuesto planteado tendremos:

$$B = 90.000 - (90.000 \times 25 \% - DIB)$$

$$DIB = 0,10 \times B$$

Siendo B el beneficio del ejercicio y DIB la deducción por inversión de beneficios.

.../...

.../...

Despejando, tendremos que:

$$B = 90.000 - 22.500 - 0,10 \times B$$

$$0,90 \times B = 67.500$$

$$B = 75.000$$

$$DIB = 7.500$$

En definitiva, aunque el beneficio del ejercicio antes de contabilizar el IS es de 90.000 euros, sin embargo, el importe máximo de la deducción por inversión de beneficios que la empresa podrá aplicar será de 7.500 euros, esto es, el 10 % de los beneficios del ejercicio, 75.000 euros, ya que esta será la cuantía máxima de la reserva que podrá dotarse y siempre y cuando no exista la obligación de dotar otras reservas, bien sea la reserva legal del artículo 274 del TRLSC o las reservas especiales establecidas también por disposición legal recogidas en la cuenta 114 del PGC.

2.7. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA

A fin de facilitar la comprobación administrativa de la deducción por inversión de beneficios practicada, las entidades harán constar en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

- a) El importe de los beneficios acogido a la deducción y el ejercicio en que se obtuvieron.
- b) La reserva indisponible que debe figurar dotada.
- c) Identificación e importe de los elementos adquiridos.
- d) La fecha o fechas en que los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica.

Dicha mención en la memoria deberá realizarse hasta que se cumpla el plazo durante el que los elementos patrimoniales adquiridos han de permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la entidad.

2.8. INCOMPATIBILIDAD CON OTROS INCENTIVOS FISCALES

Según establece el artículo 37.7 del TRLIS, la deducción por inversión de beneficios es incompatible con los siguientes incentivos fiscales:

- La libertad de amortización. Nada se dice sin embargo de la aceleración de amortizaciones (arts. 111 y 113 del TRLIS) ni del arrendamiento financiero (art. 115) con los que por tanto sí resultará compatible.
- La deducción por inversiones en Canarias (art. 94 de la Ley 20/1991).
- La Reserva para inversiones en Canarias (art. 27 de la Ley 19/1994).

Pero además hemos de tener en cuenta que la ubicación de esta deducción, dentro del Capítulo IV del Título VI del TRLIS, dedicado a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, le hace estar sujeta a las limitaciones reguladas en el artículo 44.3 del TRLIS, en su redacción dada por la Ley 14/2013 (que posteriormente analizaremos), donde se establece una nueva regla que, salvo disposición expresa, impide que una misma inversión pueda dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad.

Por ello, la deducción por inversión de beneficios será incompatible para los mismos bienes en los que se materialice con:

- La deducción en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos afectos exclusivamente a las actividades de I+D.
- Y con la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios.

EJEMPLO 8

JOVISA, entidad de reducida dimensión, ha obtenido en 2013 un resultado contable positivo, antes de calcular el gasto por el IS, de 150.000 euros. Durante el ejercicio la empresa ha realizado las siguientes operaciones:

- Ha transmitido el 50 % del capital social de FERNASA por importe de 60.000 euros. La participación había sido adquirida hace varios años por su valor nominal de 20.000 euros y en el momento de la venta los fondos propios de FERNASA ascendían a 40.000 euros de capital y 80.000 euros de reservas.
- Asimismo, ha vendido a principios de año un pequeño local por 100.000 euros que le servía de almacén, habiendo obtenido una ganancia de 50.000 euros, siendo la renta exenta, derivada de la aplicación de los coeficientes de actualización del artículo 15.9 del TRLIS, de 10.000 euros.
- A mediados de 2013 adquiere un camión nuevo para destinarlo al transporte internacional de mercancías por importe de 100.000 euros que amortiza al coeficiente máximo previsto en las tablas del RIS que es del 20 %.

.../...

.../...

Suponiendo que no existan otros ajustes al resultado contable que los derivados de las operaciones anteriores y que la empresa aplica la escala de gravamen del artículo 114 del TRLIS, determinar los incentivos fiscales a los que puede acogerse en 2013.

Solución

- La renta generada en la transmisión de las participaciones sociales de FERNASA por importe de 40.000 € = 60.000 – 20.000 no podrá acogerse a la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios por cuanto da derecho a la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna (art. 42.7 del TRLIS), ya que dicha renta se corresponde con el incremento de reservas en FERNASA durante el tiempo de tenencia de las mencionadas participaciones (art. 30.5 del TRLIS). En consecuencia, por esta operación JOVISA tiene derecho a una deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna por importe de 10.000 € = 25 % × 40.000.
- Por lo que respecta a la inversión en el camión nuevo y teniendo en cuenta que la deducción por inversión de beneficios es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 44.3 del TRLIS), la empresa tendrá que optar entre:

- Aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios a la renta procedente del local destinado a almacén y que asciende a 40.000 € = 50.000 (resultado contable) – 10.000 (renta exenta art. 15.9 del TRLIS), cuyo importe ascendería a:

$$4.800 \text{ €} = 12 \% \times 40.000$$

- O aplicar la deducción por inversión de beneficios (art. 37 del TRLIS), para lo cual la empresa deberá destinar 100.000 euros de la cifra de beneficios del ejercicio, antes de la contabilización del IS. En este supuesto tendremos que el coeficiente corrector será:

$$0,66 = \frac{150.000 - 40.000 - 10.000}{150.000}$$

Donde 150.000 es el beneficio antes del IS del ejercicio, 40.000 la renta acogida a la deducción por doble imposición y 10.000 la renta exenta del artículo 15.9 del TRLIS.

La base de la deducción por inversión de beneficios será:

$$66.000 \text{ €} = 100.000 \times 0,66$$

Y el importe de la deducción por inversión de beneficios será:

$$6.600 = 66.000 \times 10 \%$$

Además la empresa deberá constituir con cargo a los beneficios de 2013 una reserva por inversiones del importe de la base de la deducción, es decir, de

.../...

.../...

66.000 euros, que será indisponible durante el tiempo que el camión deba permanecer en la entidad (art. 37.5 y 6 del TRLIS).

Por lo expuesto, a la empresa le interesará acogerse a la deducción por inversión de beneficios por cuanto su importe, 6.600 euros, supera al de la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios, 4.800 euros; además esta última no se pierde por cuanto la empresa todavía dispone hasta finales de 2015 para poder efectuar la reinversión que le permita aplicarla.

- Por último y al margen de lo anterior, el camión podrá amortizarse fiscalmente al doble del coeficiente de amortización máximo establecido en las tablas del RIS (art. 111 del TRLIS) debiendo efectuarse un ajuste extracontable negativo al resultado contable/diferencia temporaria imponible de $6.000 \text{ €} = 60.000 \times (40\% - 20\%) \times 6/12$. Téngase en cuenta que el artículo 37 del TRLIS establece la incompatibilidad de la deducción por inversión de beneficios con la libertad de amortización pero no con la aceleración de amortizaciones de los artículos 111 y 113 del TRLIS.

2.9. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS EN EL ESQUEMA LIQUIDATORIO DEL IS

Al igual que el resto de deducciones contenidas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, dedicado a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, la deducción por inversión de beneficios se practicará una vez realizadas las deducciones por doble imposición y las bonificaciones y estará sujeta a las limitaciones establecidas en el artículo 44.1 del TRLIS.

2.10. ESPECIALIDADES EN EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

La aplicación de la deducción por inversión de beneficios presenta las siguientes particularidades en las entidades acogidas al régimen de consolidación fiscal:

- La inversión podrá ser realizada por cualquiera de las entidades integrantes del grupo fiscal, aun cuando la que efectúa la inversión no haya obtenido beneficios.
- La reserva por inversiones deberá dotarse por la entidad que realice la inversión, salvo que no le resulte posible, por ejemplo por haber registrado pérdidas, en cuyo caso deberá ser dotada por otra entidad del grupo fiscal.
- El coeficiente aplicable para determinar la base de la deducción se calcula a partir de los beneficios que resulten de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, teniendo en cuenta que los ajustes en el numerador serán los que correspondan a

todas las entidades que forman parte del grupo fiscal, excepto que no formen parte de los referidos beneficios, es decir, no restarán los ajustes correspondientes a las entidades del grupo fiscal que hayan registrado pérdidas.

2.11. PÉRDIDA DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS

El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 37 del TRLIS supondrá la pérdida del derecho a la deducción por inversión de beneficios, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 137.3 del TRLIS, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos la cantidad deducida además de los intereses de demora.

3. NUEVA DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD (ART. 41 DEL TRLIS)

La contratación de trabajadores con discapacidad siempre ha sido objeto de un incentivo establecido en el IS. La Ley 14/2013 modifica el artículo 41 del TRLIS, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

Las modificaciones, de carácter general, en relación con la anterior regulación son las siguientes:

- Primero: se elevan las cuantías del incentivo y se distingue en función del grado de discapacidad (entre el 33 % y el 65 % de discapacidad o para los casos en que la discapacidad fuera igual o superior al 65 %).
- Segundo: dará derecho al incentivo la contratación de trabajadores con discapacidad, no exigiéndose en la nueva regulación que la contratación fuera por tiempo indefinido ni que fuera a jornada completa.

Las características del nuevo incentivo fiscal son las siguientes:

1. Determinación del incremento medio de la plantilla de trabajadores con discapacidad.

Se tiene que distinguir de la plantilla media de trabajadores con discapacidad el grado de discapacidad de la manera siguiente:

$$33 \% \leq \text{Grado de discapacidad} < 65\%$$

$$\text{Grado de discapacidad} \geq 65\%$$

2. Cuantificación de la deducción.

9.000 × Incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %.

12.000 × Incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 %.

3. Características de los contratos realizados.

No se especifica, como en la anterior regulación lo hacía, que la contratación sea por tiempo indefinido ni que sea a jornada completa, ni que se haga de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración social de minusválidos.

Por ello, lo único que se tiene que tener es un contrato de trabajo con una persona con discapacidad. Por supuesto, si el contrato es temporal o a jornada reducida, solo se computará por el tiempo promedio trabajado, teniendo en cuenta los días trabajados en el año, o la jornada trabajada en el día en proporción a las 8 horas.

4. Incompatibilidad específica por los trabajadores computados.

Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción no se computarán a efectos de la libertad de amortización por creación de empleo regulada en el artículo 109 del TRLIS.

EJEMPLO 9

Una entidad tenía contratados a 31 de diciembre de 2012 los siguientes trabajadores:

- Con grado de discapacidad $\geq$ al 33 % e $<$ al 65 % 8
- Con grado de discapacidad $\geq$ al 65 % 2

Los trabajadores anteriormente detallados estuvieron de alta durante todo el ejercicio 2012, con excepción de 3 trabajadores discapacitados, con un grado de discapacidad $\geq$ al 33/ e $<$ al 65 %, que fueron contratados el 1 de julio de 2012 por un periodo de un año exclusivamente.

Durante el ejercicio 2013 se han producido las siguientes variaciones:

- Los trabajadores discapacitados que estaban con contrato de un año causaron baja en la empresa el día 30 de junio de 2013.
- El 1 de septiembre de 2013 se contrata a 4 trabajadores con discapacidad, con un grado de discapacidad $\geq$ al 33/ e $<$ al 65 %, 2 de ellos a media jornada y dos a jornada completa.

.../...

.../...

- El 1 de octubre de 2013 se contrata a 2 trabajadores con discapacidad, con un grado de discapacidad $\geq$ al 65 %.
- Durante el 2014 no se produce ninguna modificación en la contratación de trabajadores con discapacidad.

Determinar la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad en los ejercicios 2013 y 2014.

Solución

	GD $\geq$ al 33 % e < al 65 %	GD $\geq$ al 65 %
Media del año base 2012	6,5 ($5 + 3 \times 6/12$)	2
Medias del año 2013	7,5 ($5 + 3 \times 6/12 + 2 \times 4/12 + 2 \times 4/12 \times 1/2$)	2,5 ($2 + 2 \times 3/12$)
Medias del año 2014	8 ($7 + 2 \times 1/2$)	4

La deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad sería la siguiente:

Año 2013

9.000 euros ¹	Por grado de discapacidad $\geq$ al 33 % e < al 65 %
6.000 euros ²	Por grado de discapacidad $\geq$ al 65 %
15.000 euros	Total deducción por creación de empleo de trabajadores discapacitados
¹ $9.000 \times (7,5 - 6,5)$	
² $12.000 \times (2,5 - 2)$	

Año 2014

4.500 euros ¹	Por grado de discapacidad $\geq$ al 33 % e < al 65 %
18.000 euros ²	Por grado de discapacidad $\geq$ al 65 %
22.500 euros	Total deducción por creación de empleo de trabajadores discapacitados
¹ $9.000 \times (8 - 7,5)$	
² $12.000 \times (4 - 2,5)$	

4. NORMAS COMUNES A LAS DEDUCCIONES POR INCENTIVOS EMPRESARIALES (ART. 44 DEL TRLIS)

La Ley 14/2013 modifica los apartados 2 y 3 del artículo 44 del TRLIS, y convierte el número 3 de la redacción anterior, a ser, con la nueva redacción, apartado 4, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.

Recordamos que el artículo 44 del TRLIS hace referencia a normas comunes para incentivar la realización de determinadas actividades, a que hacen referencia los artículos 35 a 43 del TRLIS.

Asimismo, recordamos que los incentivos fiscales para la realización de determinadas actividades para 2013 son los siguientes:

- Deducción por actividades de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica (art. 35 del TRLIS).
- Deducción por activos fijos nuevos para ERD (nuevo art. 37 del TRLIS, incorporado por la Ley 14/2013).
- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, en producciones cinematográficas y edición de libros (art. 38, apartados 1, 2 y 3 del TRLIS).
- Deducción por inversiones medioambientales (art. 39.1 del TRLIS).
- Deducción por gastos de formación profesionales para habitar en nuevas tecnologías (art. 40.3 del TRLIS).
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (art. 41 del TRLIS).
- Deducción por reinversión (art. 42 del TRLIS).
- Deducción por creación de empleo (art. 43 del TRLIS).

La realización de estas actividades se pueden aplicar con unas normas comunes que se establecen en el artículo 44 del TRLIS, que hace referencia a su aplicación en un determinado número de años, con unos límites conjuntos, sobre la cuota íntegra ajustada positiva y con unas condiciones generales de mantenimiento de los activos.

Analicemos el contenido de la totalidad del artículo 44 del TRLIS, profundizando en las modificaciones realizadas.

El apartado 1 del artículo 44 del TRLIS no ha sido modificado, pero recordamos que en él se establece que las deducciones por incentivos empresariales se practicarán una vez integradas las deducciones y bonificaciones y se podrán aplicar, con carácter general, en las liquidaciones correspondientes a 15 años inmediatos y sucesivos o, en el caso de la deducción por actividades de I+D+i (art. 35 del TRLIS), en los 18 años inmediatos y sucesivos.

Por otra parte, se establece que las deducciones por incentivos empresariales se podrán aplicar, en el ejercicio 2013, con un límite conjunto del 25 % de la cuota íntegra ajustada positiva, o del 50 %, en el caso en que la deducción del ejercicio por actividades de I+D+i supere el 10 % de la cuota íntegra ajustada positiva.

El apartado 1 del artículo 44 del TRLIS, en esquema, tiene el siguiente contenido para el ejercicio 2013:

	Con carácter general	Con carácter específico
Tiempo de aplicación de las deducciones por incentivos empresariales	15 años, inmediatos y sucesivos	18 años, inmediatos y sucesivos para las deducciones por I+D+i
Límite, sobre la cuota íntegra ajustada positiva	25 %	50 % (en el caso en que la deducción por I+D+i del año supere el 10 % de la cuota íntegra ajustada positiva)

El apartado 2 del artículo 44 del TRLIS, de nueva redacción, establece que las deducciones por I+D+i (art. 35 del TRLIS) que se generen a partir de 1 de enero de 2013 podrán aplicarse sin el límite establecido en el apartado último del párrafo anterior (recordamos 25 % o 50 %), es decir, podrán aplicarse en su totalidad, pero con un descuento del 20 % de su importe.

Este precepto se aplica para las entidades que tributen al tipo general, o al tipo del 35 % o sean ERD y tributen al tipo del artículo 114 (los primeros 300.000 € al 25 % y el resto al 30 %).

El significado del nuevo precepto es que las deducciones por I+D+i (art. 35 del TRLIS) tienen una doble posibilidad de aplicación, a elección del sujeto pasivo:

- Aplicarlas con el límite del 25 % o del 50 % de la cuota íntegra ajustada positiva. Las cantidades no aplicadas en el ejercicio se podrán aplicar en los 18 años inmediatos y sucesivos.
- Aplicarlas absorbiendo la totalidad de la cuota íntegra ajustada positiva, e incluso mayor cantidad, con un descuento del 20 % de su importe. De esta manera se va a generar un derecho a devolución de la deducción por I+D+i aplicada, junto con las retenciones y los pagos a cuenta efectuados en el periodo. Para ello se tienen que cumplir los requisitos que posteriormente detallamos.

El importe de la deducción aplicada o abonada no podrá superar las siguientes cuantías:

Deducción por:	Cuantía límite
Innovación tecnológica	1.000.000 euros
Investigación y desarrollo e innovación tecnológica (en conjunto)	3.000.000 euros
NOTA. Los límites se aplicarán a todo grupo de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.	

Requisitos para su aplicación:

- Transcurso de al menos un año desde la finalización del periodo impositivo en que se generó la deducción. Es decir, la deducción generada en 2013 se podría aplicar generando incluso derecho a la devolución, en el ejercicio 2014.
- Que la plantilla media, o alternatively, la plantilla media adscrita a actividades de I+D+i no se vea reducida desde que se generó la deducción hasta la finalización del periodo en que se debe invertir un importe equivalente, que nos referimos en el requisito siguiente.
- Que se destine un importe equivalente de la deducción a gastos del I+D+i o inversiones afectas a las mismas en un plazo de 24 meses siguientes a la finalización del periodo en cuya declaración se realice la aplicación o abono.
- Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como I+D+i o un acuerdo previo de valoración de gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

Veamos algunos ejemplos:

EJEMPLO 10

Una mercantil que tributa en el régimen general tiene una base imponible de 1.000.000 de euros. Las deducciones por doble imposición interna ascienden a 50.000 euros. Las retenciones ascienden a 10.000 euros y los pagos fraccionados ascienden a 60.000 euros. Además tiene las siguientes deducciones por incentivos empresariales:

Generados en 2012:

Por I+D	33.000 euros
Por gastos formación	2.000 euros

Generados en 2013:

Por I+D	400.000 euros
Por gastos formación	3.000 euros
Por creación empleo discapacitados	4.500 euros

.../...

.../...

Solución

Determinación de la cuota íntegra ajustada positiva de la entidad:

Base imponible	1.000.000
Cuota íntegra	300.000
Deducciones doble imposición interna	50.000
Cuota íntegra ajustada positiva	250.000

La mercantil podrá optar por aplicar la deducción generada en 2013 por I+D por alguna de las opciones siguientes:

Opción a). Aplicarla con el límite establecido en el artículo 44.1 del TRLIS.

En este caso, como las deducciones por I+D+i del ejercicio 2013 (400.000 €) superan la cantidad de 25.000 euros (10 % de la cuota íntegra ajustada positiva), el límite conjunto para todos los incentivos por deducciones empresariales es del 50 %.

Es decir, la entidad podría aplicar las deducciones, tanto las de ejercicios anteriores, como las del ejercicio 2013, con un LÍMITE CONJUNTO de 125.000 euros (50 % de 250.000 €).

Normalmente aplicaría las siguientes deducciones:

Por I+D, del 2012	33.000 euros
Por gastos formación, del 2012	2.000 euros
Por gastos formación 2013	3.000 euros
Por creación empleo discapacitados	4.500 euros
Por I+D, 2013 (hasta el límite)	82.500 euros

Y quedarían pendientes para ejercicios posteriores 317.500 euros (400.000 – 82.500), deducciones por I+D generadas en 2013.

En este caso la cuota diferencial sería la siguiente:

Base imponible	1.000.000
Cuota íntegra	300.000
	.../...

.../...

.../...

.../...	
Deducciones doble imposición interna	-50.000
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA	250.000
Deducciones por incentivos empresariales	-125.000
Cuota líquida	125.000
Retenciones y pagos fraccionados	70.000
Cuota diferencial a ingresar	55.000

Opción b). Aplicarla sin el límite establecido en el artículo 44.1 del TRLIS, con un descuento de 80.000 euros (20 % de 400.000), es decir, se podrían aplicar 320.000 euros, en el ejercicio 2014, con derecho incluso a devolución de la citada cantidad, con el cumplimiento de los requisitos establecidos (mantenimiento de la plantilla media hasta el final del 2016, destinar 320.000 euros a inversiones o gastos en I+D+i hasta el 2016 y estar en posesión de un informe motivado de la deducción).

En este caso, entendemos que, dado que no se computan las deducciones por I+D+i del 2013, el límite conjunto para el resto de deducciones que se podrían aplicar en 2013 sería 62.500 euros (25 % de 250.000).

En este caso se podrían aplicar las siguientes deducciones:

Por I+D, del 2012	33.000 euros
Por gastos formación, del 2012	2.000 euros
Por gastos formación 2013	3.000 euros
Por creación empleo discapacitados	4.500 euros

La cuota diferencial del ejercicio 2013 sería la siguiente:

Base imponible	1.000.000
Cuota íntegra	300.000
Deducciones doble imposición interna	-50.000
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA	250.000
.../...	...

.../...

.../...

.../...	
Deducciones por incentivos empresariales	42.500
Cuota líquida	207.500
Retenciones y pagos fraccionados	70.000
Cuota diferencial a ingresar.....	137.500

EJEMPLO 11

Continuando con el ejemplo anterior, la mercantil tiene en el 2014 una base imponible negativa de 300.000 euros. Las retenciones ascienden a 7.000 y los pagos fraccionados ascienden a 53.000 euros. No tiene ninguna deducción por incentivos empresariales además de las que tuviera pendientes por la opción ejercitada.

En el caso de que hubiera optado por la opción a) (recordemos que tenía pendientes de deducir por I+D, 317.500 €, y tengamos en cuenta que no se podría deducir cantidad alguna dado que la cuota íntegra ajustada positiva es 0 €), la cuota diferencial del ejercicio 2014 sería la siguiente:

Base imponible	-300.000
Cuota íntegra	0
Deducciones doble imposición interna	
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA	0
Deducciones por incentivos empresariales	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos fraccionados	60.000
Cuota diferencial a devolver	60.000

Y seguirían quedando pendientes 317.500 euros por deducciones por I+D generadas en 2013.

En el caso de que hubiera optado por la opción b) (recordamos que podría aplicar en el ejercicio 2014, 320.000 euros generando incluso un derecho a su devolución), la cuota diferencial del ejercicio 2014 sería la siguiente:

.../...

.../...

Base imponible	-300.000
Cuota íntegra	0
Deducciones doble imposición interna	
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA	0
Deducciones por incentivos empresariales	-320.000
Cuota líquida	-320.000
Retenciones y pagos fraccionados	60.000
Cuota diferencial a devolver	380.000

Un problema que se podría plantear es si la opción de la deducción por I+D+i, por una u otra de las modalidades de integración, debe ser por la totalidad de la cuantía de la deducción, o se podría optar por ambas opciones, distribuyendo parcialmente la cuantía de la deducción por I+D+i. En principio, entendemos que la opción debe ser por la totalidad de la cuantía de la deducción por I+D+i, sin embargo, deberemos esperar el pronunciamiento de la DGT.

El apartado 3 del artículo 44 del TRLIS, también de nueva redacción, establece de una manera clara, la INCOMPATIBILIDAD (objetiva) de los diferentes incentivos empresariales, salvo disposición expresa, en una misma entidad. Es decir, una misma inversión no podrá generar derecho a la deducción en una misma entidad por dos incentivos distintos, salvo disposición expresa.

Asimismo sigue estableciendo INCOMPATIBILIDAD (subjetiva), es decir, la no aplicación de una deducción en más de una entidad.

Aunque era difícil que una misma inversión o gasto diera lugar a la aplicación de dos deducciones por incentivos empresariales, este hecho no era pacífico. La DGT en Consulta V0408/2006, de 8 de marzo (NFC021960), se decantaba por la incompatibilidad objetiva. No obstante, la Resolución del TEAC RG/34/2010, de 1 de junio (NFJ040341), en un recurso de alzada para la unificación de criterio, llegaba a la conclusión contraria, es decir, en la aplicación de los incentivos empresariales existe la compatibilidad objetiva, salvo que se establezca expresamente la incompatibilidad.

Por supuesto no era objeto de discusión la incompatibilidad subjetiva, es decir, una misma inversión no puede dar lugar a la aplicación de los incentivos en más de una entidad.

Ahora el nuevo apartado 3 del artículo 44 establece la INCOMPATIBILIDAD (objetiva), salvo disposición expresa y sigue manteniendo la INCOMPATIBILIDAD (subjetiva).

Pero recordemos que sí existe en el TRLIS, en el artículo 35.1 c) 2, disposición expresa que establecía, y que continúa estableciendo, la COMPATIBILIDAD en inversiones en inmovilizado material e intangible, excluidos los terrenos, afectos a actividades de I+D y de la deducción por reinversión.

El apartado 4 del artículo 44 del TRLIS (que era el apartado 3 con la redacción anterior) establece dos cuestiones siendo estas las siguientes:

- PERMANENCIA en funcionamiento de los elementos patrimoniales afectos a las deducciones por incentivos empresariales durante 5 años, o 3 años en el caso de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior.
- La consecuencia en caso de incumplimiento del requisito anterior es el ingreso de la cantidad deducida, junto con los intereses de demora, el año del incumplimiento. (Establecido con carácter general para todo tipo de incumplimiento en el art. 137.3 del TRLIS.)

5. ENTIDADES A LAS QUE SE APLICA LA ESCALA SUPERREDUCIDA (DISP. ADIC. 19.^a DEL TRLIS)

La disposición adicional 19.^a del TRLIS fue añadida por el Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor.

Recordemos que en ella se establecía una escala superreducida según la cual las entidades de nueva creación, constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, con arreglo a la siguiente escala, excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 del TRLIS, deban tributar a un tipo diferente al general:

Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros	15 %
Por la parte de base imponible restante	20 %

La Ley 11/2013, de 26 de julio, dio nueva redacción a la disposición adicional 19.^a e introdujo que también sería de aplicación la escala anterior en el caso de cooperativas de nueva creación, tanto respecto de los resultados cooperativos como extracooperativos.

Ahora, la disposición final 8.^a de la Ley 14/2013 le da nuevamente nueva redacción y deja sin efecto que la escala anterior sea de aplicación a las cooperativas de nueva creación. Por ello, la escala anterior no será de aplicación a las cooperativas de nueva creación.

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS POR LA LEY DE EMPRENDEDORES

Roberto Alonso Alonso

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

En este trabajo se comentan las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por la conocida como Ley de Emprendedores, que se concretan en la regulación de un doble incentivo fiscal en relación con las inversiones destinadas a la creación de nuevas empresas y en el establecimiento de las especialidades para la aplicación en el ámbito del IRPF de la deducción por inversión de beneficios que, regulada por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, resulta de aplicación para las empresas de reducida dimensión.

En cuanto al incentivo fiscal que se establece para fomentar las inversiones en empresas de nueva o reciente creación, indicar que se articula en una doble vertiente:

- En una primera fase, como una deducción en cuota en el momento de materializar la inversión en la empresa de nueva o reciente creación mediante la suscripción de sus acciones o participaciones.
- En una segunda fase, como una exención por reinversión de las ganancias derivadas de la transmisión de esas mismas acciones o participaciones.

Y viene a sustituir al régimen de exención, no condicionada a la reinversión, de las ganancias derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación que, introducido con un carácter de urgencia, resulta suprimido (y mejorado), sin perjuicio de su aplicación en el régimen transitorio que se establece.

Palabras claves: IRPF, deducción, exención, inversión, reinversión y nuevas empresas de reducida dimensión.

MODIFICATIONS INTRODUCED TO THE PERSONAL INCOME TAX BY THE ENTREPRENEUR LAW

Roberto Alonso Alonso

ABSTRACT

This paper discusses the modifications made to the Personal Income Tax (PIT) by the law known as Entrepreneur Law, which can be summarized as a regulation of a double fiscal incentive for the investments devoted to the creation of new businesses and the establishment of the special features for its implementation in the range of the PIT of the deduction due to the investment of profits which, being regulated by the rules of the Corporate Income Tax, may be applicable to small-sized businesses.

Regarding the fiscal incentive which is established in order to encourage investments in small or newly created business, it should be noted that it is to be applied in two stages:

- In a first phase, as a deduction in the fee when investing in the newly or recently created businesses by means of a subscription of shares.
- In a second phase, as an exemption when reinvesting the profits derived from the transfer of the above mentioned shares.

And is meant to substitute the rules for exemption, not subject to reinvestment, of the profits derived from the transfer of shares from newly or recently created businesses that, added as a matter of urgency, becomes suppressed (and improved), notwithstanding its implementation in the transitional regime which is established.

Keywords: PIT, deduction, exemption, investment, reinvestment and newly created business of small dimension.

Sumario

1. Introducción
2. Supresión de la exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación. Régimen transitorio
 - A) En cuanto a las entidades cuyas acciones o participaciones resultan aptas para la exención
 - B) En cuanto a las condiciones en que debe llevarse a cabo la inversión
 - C) Cuantificación de la exención
 - D) Régimen de incompatibilidades
3. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación
 - A) Requisitos y condiciones de aplicación de la deducción
 - B) Cuantificación de la deducción
 - C) Obligaciones formales para el control de la deducción
4. Exención por reinversión de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación
5. Deducciones en actividades económicas. Deducción por inversión de beneficios
 - A) Ámbito de aplicación de la deducción
 - B) Cuantificación del crédito fiscal de la deducción por inversión de beneficios
 - C) Nacimiento del derecho a deducir y requisitos de aplicación de la deducción

1. INTRODUCCIÓN

Son numerosas las modificaciones de urgencia introducidas en el IRPF, bien directamente modificando su ley reguladora bien indirectamente a través de reformas introducidas en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, operadas a través de una vertiginosa sucesión de reales decretos-leyes, publicados a lo largo de 2011, 2012 y principios de 2013, que no siempre apuntan en la misma dirección.

Así, mientras a lo largo de 2011 destacaron las modificaciones en forma de incentivos fiscales, en una segunda etapa, que abarcaría desde finales de 2011 hasta finales de 2012, las reformas buscaron descaradamente reforzar la potencialidad recaudatoria directa del impuesto, incrementando tipos de gravamen y estableciendo medidas restrictivas en materia de deducciones y gastos, de marcado carácter temporal. Por último, 2013 se inicia con medidas que de nuevo buscan estimular el crecimiento y la creación de empleo, bajo la fórmula de apoyo al emprendedor.

Es en este contexto cuando, con algo más de sosiego pues estamos ante una norma tramitada como Proyecto de Ley, se aprueba la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Esta ley suprime un incentivo fiscal de aplicación diferida que, introducido por el Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, declaró exentas las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de acciones o participaciones de empresas de nueva o reciente creación, en caso de cumplimiento de determinados requisitos. Pero lo hace con la idea de anticipar la posibilidad de aplicar incentivos fiscales por la inversión en este tipo de empresas, para lo que sustituye aquella exención por un doble incentivo fiscal, que opera en una primera fase como una deducción en cuota en el momento de la inversión, para posteriormente habilitar una reducción en la base imponible en forma de exención por reinversión a la transmisión. Así, la modificación introducida a este respecto por la Ley 14/2013 supone:

- La posibilidad de aplicar una deducción sobre la cuota íntegra estatal del 20% de las cantidades satisfechas en la suscripción de acciones o participaciones de empresas de nueva o reciente creación, estableciendo una base máxima de deducción de 50.000 euros anuales. Para la aplicación de esta deducción será necesario que concurran determinados requisitos, tanto en sede de la sociedad participada como en relación con la inversión, y resulta operativa a partir de 2013, siempre y cuando las acciones o participaciones se hayan suscrito a partir del 29 de septiembre de 2013, fecha de entrada en vigor de la Ley 14/2013.

- La posibilidad de aplicar, posteriormente en el ejercicio en el que se produzca la transmisión de las acciones o participaciones, una exención sobre la ganancia patrimonial obtenida, eso sí, condicionada ahora, a diferencia de lo que ocurría en el régimen de exención introducido por el Real Decreto-Ley 8/2011 que se deroga, a la reinversión del importe obtenido en la transmisión en acciones o participaciones de otra empresa de nueva o reciente creación, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, o de la parte proporcional correspondiente cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión. Igualmente, este nuevo régimen de exención por reinversión resultará de aplicación en relación con las acciones o participaciones suscritas a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, esto es, a partir del 29 de septiembre de 2013.

Este doble incentivo fiscal, introducido por la Ley 14/2013 en la normativa reguladora del IRPF en sustitución del que se estableció por el Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, se completa con la regulación de las especificidades y requisitos para la aplicación, en el ámbito del IRPF, de la deducción por inversión de beneficios que se contempla en la normativa del Impuesto sobre Sociedades tras la nueva redacción que, del artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), se opera también por la Ley 14/2013.

2. SUPRESIÓN DE LA EXENCIÓN DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN. RÉGIMEN TRANSITORIO

El Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, estableció una exención en el IRPF relativa a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación. A tales efectos, el Real Decreto-Ley 8/2011 añadió una letra d) al artículo 33.4 e introdujo la disposición adicional trigésima cuarta, ambos de 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 (en adelante Ley del IRPF).

Pues bien, los apartados Uno y Diez del artículo 27 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, derogan la exención en la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación (no condicionada a la reinversión), regulada en el artículo 33.4 d) y en la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley del IRPF, preceptos que son suprimidos respectivamente por los apartados citados, a la par que se establece un régimen transitorio en relación con las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones adquiridas con anterioridad al 29 de septiembre de 2013, fecha de entrada

en vigor de la Ley 14/2013 (nueva disp. trans. vigésima séptima de la Ley del IRPF introducida por su art. 27.Doce), en relación con las cuales se dispone que se podrá seguir aplicando la exención en los términos previstos «en la disposición adicional trigésima cuarta de esta Ley en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha disposición adicional».

Analizamos a continuación, siquiera sea brevemente, los requisitos y condiciones para disfrutar de esta exención en el régimen transitorio, así como las reglas para su cuantificación y el régimen de incompatibilidades.

A) EN CUANTO A LAS ENTIDADES CUYAS ACCIONES O PARTICIPACIONES RESULTAN APTAS PARA LA EXENCIÓN

La exención solo resulta operativa respecto de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones de las entidades que cumplan las siguientes condiciones y requisitos:

- Deben revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.
- No deben estar admitidas a cotización en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades. A este respecto, recordar que el Mercado Alternativo Bursátil (MAB), dedicado a empresas de reducida capitalización que buscan expandirse, no es un mercado regulado definido en la Directiva 2004/39/CE. Este requisito está orientado a excluir de la aplicación de la exención a aquellas entidades que, al cotizar en un mercado regulado, tienen mayores posibilidades de acceso a financiación incrementando sus recursos propios.
- La entidad debe desarrollar una actividad económica. En particular, no podrá tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los periodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.
- Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

- El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 200.000 euros. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.
- Que la entidad no tenga ninguna relación laboral ni mercantil, al margen de la condición de socio, con el contribuyente. Esto es, que la intervención del socio en la entidad se limite exclusivamente a la aportación de financiación, sin participar en la gestión y dirección de la actividad.

Tales requisitos deberán cumplirse por la entidad durante todos los años de tenencia de la participación, salvo el relativo a la cifra máxima de fondos propios, que únicamente resulta exigible en el periodo impositivo de la entidad participada en el que se adquiriera la participación.

B) EN CUANTO A LAS CONDICIONES EN QUE DEBE LLEVARSE A CABO LA INVERSIÓN

La aplicación de la exención está supeditada al cumplimiento de las siguientes condiciones y requisitos relativos a la participación en la entidad:

- Las acciones o participaciones en la entidad deberán haberse adquirido por el contribuyente en el periodo comprendido entre dos fechas expresamente delimitadas:
 - La fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, esto es, el 7 de julio de 2011.
 - El día anterior a la fecha de entrada en vigor de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, esto es, el 28 de septiembre de 2013.
- Las acciones o participaciones en la entidad debieron de adquirirse, bien con motivo de su constitución o bien como consecuencia de una ampliación de capital realizada en los tres años siguientes a la constitución de la entidad, contados de fecha a fecha, siempre dentro del periodo temporal anteriormente delimitado. En este segundo supuesto, la ampliación de capital podría referirse a una entidad ya constituida con anterioridad a 7 de julio de 2011, siempre que se cumpla el resto de hitos temporales y concurren los demás requisitos exigidos.
- La participación del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por vínculo de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40% del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

- Que el tiempo de permanencia de la acción o participación en el patrimonio del contribuyente sea superior a tres años e inferior a diez años, contados de fecha a fecha. A efectos del cómputo del periodo de permanencia, habida cuenta de que se trata de una norma relativa a ganancias y pérdidas patrimoniales, deberá aplicarse el criterio FIFO de identificación de valores, previsto con carácter general en el artículo 37.2 de la Ley del IRPF.

Por lo tanto, teniendo en cuenta el periodo mínimo de permanencia de tres años, y máximo de diez, y que la exención únicamente resulta de aplicación respecto de acciones o participaciones adquiridas entre el 7 de julio de 2011 y el 28 de septiembre de 2013, resulta evidente el carácter diferido del incentivo fiscal, ya que la ganancia patrimonial exenta solo podrá obtenerse a partir del 7 de julio de 2014 y hasta el 28 de septiembre de 2023.

C) CUANTIFICACIÓN DE LA EXENCIÓN

Con los requisitos y condiciones señalados y el ámbito temporal delimitado, se declaran exentas las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuyo valor total de suscripción no exceda, para el conjunto de entidades participadas, de 25.000 euros anuales, ni de 75.000 euros de inversión acumulada, durante el periodo de tres años desde su constitución, por entidad participada.

Se trata por lo tanto de una exención cuantitativamente limitada, con la particularidad de que el límite no opera en función del importe de la ganancia patrimonial, ni del valor de transmisión de la participación, sino en función del valor de adquisición de las acciones o participaciones cuya transmisión da lugar a la ganancia patrimonial, lo cual introduce cierta complejidad en el cálculo de la exención. Ahora bien, respetando los límites del valor de adquisición de 25.000/75.000 euros señalados, el importe de la ganancia exenta es ilimitado.

Los citados límites establecidos en referencia al valor de suscripción de las acciones o participaciones operan de la siguiente forma:

- Límite anual de 25.000 euros: este límite se aplica al conjunto de acciones aptas para la exención adquiridas durante el año, tanto si corresponden a una única entidad como a varias entidades.
- Límite de 75.000 euros por entidad: este límite se aplica al conjunto de acciones aptas para la exención de una misma entidad adquiridas durante el plazo de tres años desde su constitución.

Una vez identificadas las acciones o participaciones cuyo valor de adquisición puede beneficiarse de la exención, se deberá determinar el valor de transmisión correspondiente a las mismas, siendo la diferencia el importe de la ganancia patrimonial exenta.

D) RÉGIMEN DE INCOMPATIBILIDADES

La exención no resultará de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales generadas en alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando se trate de participaciones suscritas por el contribuyente con el saldo de la cuenta ahorro-empresa, con el objeto de evitar la duplicidad de beneficios fiscales respecto de unas mismas cantidades, dado que la cuenta ahorro-empresa habilita una deducción en cuota por las aportaciones a la citada cuenta que posteriormente se materialicen en la suscripción de participaciones de una sociedad Nueva Empresa, suscripción que también podría dar derecho a la aplicación de la exención por la ganancia patrimonial que se genere con motivo de la transmisión de las participaciones. Estas participaciones, cuyas ganancias patrimoniales a la transmisión están excluidas de la exención, no se tendrán en cuenta para el cómputo del porcentaje máximo de participación en la entidad del 40 %, al que nos hemos referido anteriormente.
- Cuando se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se desarrolle la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.
- Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que como consecuencia de dicha adquisición permanezcan en el patrimonio del contribuyente.
- Cuando las acciones o participaciones se transmitan a una entidad vinculada con el contribuyente, su cónyuge, cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, o a un residente en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Veamos en un ejemplo cómo se aplicaría esta exención en el régimen transitorio:

EJEMPLO 1

El 1 de septiembre de 2011 se suscriben 1.500 acciones, por un valor de 15.000 euros (10 €/acción), como consecuencia de una ampliación de capital realizada por la entidad Alfa, que se constituyó el 1 de septiembre de 2010.

El 1 de octubre de 2011 se adquieren, a otro socio de la misma sociedad Alfa, 3.500 acciones por importe de 52.500 euros (15 €/acción).

.../...

.../...

El 1 de diciembre de 2011 se suscriben 2.500 acciones, por un valor de 62.500 euros (25 €/acción), como consecuencia de otra ampliación de capital realizada por la misma entidad Alfa.

El 30 de diciembre de 2014 se transmiten la totalidad de las acciones de la entidad Alfa por importe de 225.000 euros (30 €/acción).

Determinar la ganancia patrimonial a integrar en la base imponible considerando que el valor de transmisión cumple con lo dispuesto en el artículo 37.1 b) de la Ley del IRPF, concurriendo además el resto de requisitos exigidos en la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

Solución

- Cálculo de la ganancia patrimonial obtenida (regla FIFO):
 - Por la transmisión de las 1.500 acciones suscritas el 1 de septiembre de 2011:

- Valor de transmisión (1.500 × 30)	45.000
- Valor de adquisición (1.500 × 10)	(15.000)
- Ganancia patrimonial	30.000
 - Por la transmisión de las 3.500 acciones adquiridas el 1 de octubre de 2011:

- Valor de transmisión (3.500 × 30)	105.000
- Valor de adquisición (3.500 × 15)	(52.500)
- Ganancia patrimonial	52.500
 - Por la transmisión de las 2.500 acciones suscritas el 1 de diciembre de 2011:

- Valor de transmisión (2.500 × 30)	75.000
- Valor de adquisición (2.500 × 25)	(62.500)
- Ganancia patrimonial	12.500

Total ganancia patrimonial: (30.000 + 52.500 + 12.500) = 95.000 euros.

- Determinación de la cuantía máxima de la ganancia patrimonial exenta en el régimen transitorio: será la correspondiente a la transmisión de las acciones que, cumpliendo los requisitos exigidos, tengan un valor de adquisición que no exceda del límite de 25.000 euros anuales, toda vez que la inversión tuvo lugar a lo largo de un solo ejercicio, 2011, por lo que no opera el límite acumulado de 75.000 euros.

.../...

.../...

No se pueden beneficiar de la exención las 3.500 acciones adquiridas a otro socio de Alfa el 1 de octubre de 2011, por tratarse de una adquisición derivativa. La ganancia patrimonial correspondiente a las restantes acciones se puede beneficiar de la exención, con la condición de que su valor de adquisición no supere los 25.000 euros anuales. Por lo que, si buscamos la máxima exención aplicable, tendremos en este caso que estará exenta la ganancia patrimonial correspondiente:

- A las 1.500 acciones suscritas el 1 de septiembre de 2011 por 15.000 euros:
 - Ganancia patrimonial exenta 30.000
- A 400 acciones de las 2.500 suscritas el 1 de diciembre de 2011:
 - Valor de transmisión (400 × 30) 12.000
 - Valor de suscripción (400 × 25) (10.000)
 - Ganancia patrimonial exenta 2.000
- Total ganancia patrimonial exenta: (30.000 + 2.000) = 32.000 euros.

Resultando una ganancia patrimonial a integrar en la base imponible de:

$$95.000 - 32.000 = 63.000 \text{ euros}$$

3. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN

Con el objeto de favorecer la captación, por las empresas de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de aquellas personas físicas que, además de capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten («inversor de proximidad» o «business angel», según terminología del Preámbulo de la Ley), o de aquellas otras que solo estén interesadas en aportar capital («capital semilla» en dicción también del citado Preámbulo), se establece un nuevo incentivo fiscal en sede del socio persona física inversor que despliega sus efectos en dos momentos temporales diferentes:

- Tendrá derecho a una deducción en la cuota íntegra estatal en el momento de materializar la inversión en la empresa de nueva o reciente creación.
- En la posterior desinversión, que tendrá que producirse en un plazo de entre tres y doce años, quedará exenta la ganancia patrimonial que, en su caso, se obtenga, a

condición de reinversión en acciones o participaciones de otra empresa de nueva o reciente creación.

Centrándonos ahora en el estudio de la deducción en cuota, lo primero a reflejar son los preceptos de la Ley del IRPF que resultan modificados por el artículo 27 de la Ley 14/2013 para su regulación:

- El apartado Cuatro del artículo 27 de la Ley 14/2013, que da nueva redacción al apartado 1 del artículo 68 de la Ley del IRPF para establecer los requisitos y condiciones de acceso a la deducción, así como las reglas para su cuantificación y el régimen de incompatibilidades.
- Los apartados Tres y Ocho del artículo 27 de la Ley 14/2013, que modifican respectivamente los artículos 67.1 y 77.1 de la Ley del IRPF para establecer que se trata de una deducción que se aplica en su totalidad sobre la cuota íntegra estatal.
- Los apartados Seis y Siete del artículo 27 de la Ley 14/2013, que modifican los artículos 69.2 y 70.1 de la Ley del IRPF para establecer cómo operan los límites y requisitos patrimoniales de aplicación de las deducciones, contemplando esta nueva deducción.
- El apartado Nueve del artículo 27 de la Ley 14/2013, que modifica la letra e) del apartado 2 del artículo 105 de la Ley del IRPF para introducir una nueva obligación de información y establecer un estricto mecanismo de control de la deducción.

En cuanto al ámbito temporal de aplicación de la deducción, el apartado 2 de la disposición adicional trigésima octava de la Ley del IRPF, que ha sido modificada a tales efectos por el apartado Once del artículo 27 de la Ley 14/2013, establece que resultará de aplicación respecto de las acciones y participaciones suscritas a partir del 29 de septiembre de 2013, fecha de la entrada en vigor de esta.

A) REQUISITOS Y CONDICIONES DE APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN

a) En cuanto a las entidades cuyas acciones o participaciones resultan aptas para la deducción

La deducción solo resulta operativa respecto de las cantidades satisfechas en la suscripción de acciones o participaciones de entidades que cumplan las siguientes condiciones y requisitos:

- Que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, o Sociedad Laboral (anónima o limitada) y no estén admitidas a negociación en ningún mercado organizado, regulado y definido en la Directiva 2004/39/CE o no, requisitos que deberán cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación.

Este requisito está orientado a excluir de la aplicación del incentivo fiscal a aquellas entidades que, por cotizar en mercados organizados, tienen mayores posibilidades de acceso a financiación incrementando sus recursos propios.

- Que ejerza una actividad económica, contando con los medios personales y materiales para su desarrollo. En particular, no podrá tener por actividad principal, en ninguno de los periodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Conforme al citado precepto, se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica, cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las dos condiciones siguientes:
 - Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores.
 - Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.
- Que el importe de la cifra de los fondos propios de la entidad, al inicio del periodo impositivo de esta en el que la persona física inversor adquiera las acciones o participaciones, no sea superior a 400.000 euros. Con este requisito se excluye del ámbito de la deducción la suscripción de acciones o participaciones en entidades que, en el momento previo a la inversión, ya alcanzan un determinado nivel de fondos propios, no solo de capital, que el legislador ha considerado como suficiente o adecuado, en este caso 400.000 euros. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

b) En cuanto a las condiciones en que debe llevarse a cabo la inversión

La aplicación de la deducción está supeditada al cumplimiento de las siguientes condiciones y requisitos relativos a la participación en la entidad:

- Las acciones o participaciones deberán adquirirse por suscripción, bien en el momento de la constitución de la entidad, bien en una posterior ampliación de capital efectuada dentro los tres primeros años siguientes a dicha constitución. En consecuencia, se excluyen las adquisiciones derivativas de acciones, de tal manera que las únicas adquisiciones de acciones o participaciones que dan derecho a la deducción son aquellas que suponen una entrada de recursos en la entidad en sus primeros años de vida. En todo caso, la inversión deberá tener lugar con posterioridad

al 29 de septiembre de 2013, como se ha dicho, pero, así lo entendemos aunque ahora no lo especifica la norma, cuando la suscripción de acciones o participaciones tenga lugar en el seno de una ampliación de capital, la misma podrá referirse a una entidad ya constituida con anterioridad a dicha fecha, siempre que se cumpla el resto de hitos temporales y concurran los demás requisitos exigidos.

- Las acciones y participaciones deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente por un plazo superior a tres años e inferior a doce años. Con este requisito de permanencia de la participación se pretende impedir que el incentivo resulte de aplicación a operaciones puramente especulativas, a la par que establecer un periodo máximo de tenencia de la participación.
- La participación, directa o indirecta, del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por vínculo de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 % del capital social de la entidad o de sus derechos de voto. De esta forma el incentivo se dirige a contribuyentes que, bien se limiten a aportar financiación, bien la compaginen con una colaboración técnica y personal (laboral o mercantil), en ningún caso lleguen a detentar el control de la entidad.
- Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad. Esto es, que la entidad cuyas acciones o participaciones se suscriban inicie una nueva actividad.

B) CUANTIFICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN

Con los requisitos y condiciones señalados y el ámbito temporal delimitado, se establece una deducción del 20 % de las cantidades satisfechas con ocasión de la inversión realizada en la suscripción de acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación, previéndose que el socio inversor pueda, simultáneamente, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales, que resulten adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierte, ya sea a través de una relación laboral o mercantil.

La base máxima de deducción será de 50.000 euros anuales y estará constituida por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas. No formarán parte de la base de deducción:

- El importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de la cuenta ahorro-empresa, en la medida en que dicho saldo se hubiera aplicado a la deducción prevista en el apartado 6 del artículo 68 de la Ley del IRPF.

- Las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones respecto de las cuales se hubiera practicado una deducción establecida por la comunidad autónoma de residencia del contribuyente, en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía.

Nos planteamos si estas acciones o participaciones, cuyo valor de adquisición está excluido de la base de deducción, se deberán tener en cuenta o no para el cómputo del porcentaje máximo de participación en la entidad del 40 %, al que nos hemos referido anteriormente. Entendemos que sí, pues ninguna especialidad en forma de exclusión se establece al respecto, como así ocurría en la normativa reguladora de la exención ahora derogada.

En los supuestos de reinversión en acciones o participaciones en entidades de nueva o reciente creación, de cantidades procedentes de la transmisión de acciones o participaciones que, en el momento de su suscripción, acreditaron el derecho a deducir en cuota por inversión previa en otra entidad en su día también calificada como de nueva o reciente creación, habiéndose optado por aplicar la exención por reinversión prevista en el artículo 38.2 de la Ley del IRPF, a la que luego nos referiremos, únicamente se computará como base de deducción la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión. Esto es, no procederá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones suscritas en tanto en cuanto las cantidades reinvertidas no superen el importe de la transmisión acogida a exención por reinversión.

Por último, reseñar dos modificaciones que hacen referencia a la forma en que operan los límites y requisitos patrimoniales de aplicación de las deducciones:

- A efectos de establecer los límites de aplicación de las deducciones en actividades económicas en el ámbito del IRPF, a las que se refiere el artículo 68.2 de la Ley del IRPF, se da nueva redacción a su artículo 69.2 para especificar que tales límites «... se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, en el importe total de las deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación, prevista en el artículo 68.1 de la misma, y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, prevista en el artículo 68.5 de esta Ley».
- A efectos de verificar el requisito de que determinadas inversiones que acreditan el derecho a deducir se financien con renta ahorrada del ejercicio, se da nueva redacción al artículo 70.1 de la Ley del IRPF para establecer que: «La aplicación de la deducción por cuenta ahorro-empresa y de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición exceda del valor

que arroje su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas».

C) OBLIGACIONES FORMALES PARA EL CONTROL DE LA DEDUCCIÓN

Para facilitar un estricto control de la deducción, el apartado 5.º del nuevo artículo 68.1 de la Ley del IRPF exige, para que esta resulte aplicable, que se disponga de una certificación, expedida por la entidad de nueva o reciente creación cuyas acciones o participaciones se hayan suscrito, señalando la concurrencia, en sede de la entidad participada emisora del certificado, de los requisitos exigidos para que las citadas acciones o participaciones suscritas resulten aptas para acreditar el derecho a deducir.

Correlativamente, en la letra e) del artículo 105.2 de la Ley del IRPF se dispone que, reglamentariamente, podrá establecerse una obligación de suministro de información para las entidades de nueva o reciente creación cuyos partícipes o accionistas hubieran suscrito acciones o participaciones con derecho a la deducción por inversión en este tipo de entidades, solicitando la citada certificación. A este respecto, el Proyecto de Real Decreto en tramitación propone la modificación del artículo 69.1 de Reglamento del IRPF.

Veamos en un ejemplo cómo se aplicaría esta deducción:

EJEMPLO 2

El 1 de octubre de 2013 se suscriben 1.000 acciones, por un valor de 10.000 euros (10 €/acción), como consecuencia de una ampliación de capital realizada por la entidad Alfa, que se constituyó el 1 de octubre de 2012.

El 1 de noviembre de 2013 se adquieren, a otro socio de la misma sociedad Alfa, 3.000 acciones por importe de 45.000 euros (15 €/acción).

El 1 de diciembre de 2013 se suscriben 2.000 acciones, por un valor de 36.000 euros (18 €/acción), como consecuencia de una nueva ampliación de capital realizada por la entidad Alfa, a razón de una acción nueva por cada dos antiguas.

El 1 de marzo de 2014 se suscriben 3.000 acciones, por un valor de 75.000 euros (25 €/acción), como consecuencia de una nueva ampliación de capital realizada por la entidad Alfa, a razón también de una acción nueva por cada dos antiguas.

Determinar el importe de la deducción en cuota acreditada por el socio persona física inversor, considerando que concurren los requisitos exigidos en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF y que se dispone de la certificación acreditativa correspondiente de tal circunstancia.

.../...

.../...

Solución

No acredita el derecho a deducir el importe satisfecho por las 3.000 acciones adquiridas a otro socio de Alfa el 1 de noviembre de 2013, por tratarse de una adquisición derivativa. El valor de adquisición correspondiente a la suscripción de las restantes acciones sí acredita el derecho a deducir, al haberse realizado con posterioridad al 28 de septiembre de 2013, con el límite de 50.000 euros anuales. Tendremos:

- Deducción correspondiente a 2013:

Base deducción	46.000
Inversión realizada (10.000 + 36.000)	46.000
Límite	50.000
Importe deducción (46.000 × 0,20)	9.200

- Deducción correspondiente a 2014:

Base deducción	50.000
Inversión realizada	75.000
Límite	50.000
Importe deducción (50.000 × 0,20)	10.000

4. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN

El artículo 27.Dos de la Ley 14/2013 modifica el artículo 38 de la Ley del IRPF, añadiendo un apartado 2 por el que se declaran exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción en cuota prevista en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, a condición de reinversión, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en la suscripción de acciones o participaciones de otras empresas calificadas también como de nueva o reciente creación de acuerdo con los mismos criterios previstos en el citado artículo 68.1 de la Ley del IRPF. Cuando el importe de lo reinvertido sea inferior al valor de transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

En cuanto al ámbito temporal de aplicación del nuevo régimen de exención por reinversión, el apartado 2 de la disposición adicional trigésima octava de la Ley del IRPF, modificada al efec-

to por el apartado Once del artículo 27 de la Ley 14/2013, dispone que este solamente resultará de aplicación respecto de las acciones o participaciones suscritas a partir del 29 de septiembre de 2013, fecha de la entrada en vigor de esta última. Ámbito temporal de aplicación del nuevo incentivo fiscal que, unido al requisito de permanencia de la inversión que exige, respecto de las acciones o participaciones transmitidas, que hubieran permanecido en el patrimonio del contribuyente por un plazo superior a tres años e inferior a doce, determina que la aplicación de este incentivo fiscal no resulta operativa hasta 2016, cuando a partir del 30 de septiembre de dicho ejercicio se transmitan acciones o participaciones suscritas con posterioridad al 29 de septiembre de 2013.

En todo caso, no resultará de aplicación el régimen de exención por reinversión cuando:

- El contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones, en cuyo caso la exención no procederá respecto de los valores que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Con este supuesto de exclusión se pretende evitar la aplicación de la exención cuando se produzca una venta, que origina una ganancia patrimonial, seguida de una recompra de valores homogéneos en un corto periodo de tiempo, por presumir que la transmisión de las acciones o participaciones no supone realmente una desinversión en la entidad, sino que persigue únicamente disfrutar del beneficio fiscal.
- Las acciones o participaciones se transmitan al cónyuge, o a parientes en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, o a una entidad respecto de la que concurra, en relación con el mismo círculo familiar, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio.

Por otro lado, el artículo 68.1.4.º de la Ley del IRPF establece la incompatibilidad de la exención por reinversión con la deducción en cuota, de tal manera que, cuando se opte por aplicar la exención por reinversión prevista en su artículo 38.2, únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de las antiguas acciones o participaciones acogidas a exención por reinversión.

En cuanto a los requisitos a establecer reglamentariamente, el Proyecto de Real Decreto en tramitación a estos efectos propone la modificación del artículo 41 de Reglamento del IRPF en los siguientes términos:

- **Reinversión total.** Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones que cumplan los requisitos previstos en los números 2.º, 3.º y 5.º del mismo.

- **Reinversión parcial.** En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente reinvertida.
- **Momento de la reinversión.** La reinversión del importe obtenido en la enajenación de las acciones o participaciones deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en el plazo de un año a contar desde la fecha de su transmisión.
- **Obligación de información a la Administración tributaria.** Cuando la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar, en la declaración por el IRPF del ejercicio en el que se obtenga la ganancia patrimonial, su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.
- **Consecuencias derivadas del incumplimiento de condiciones.** El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente. A tales efectos, se imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, que incluirá los correspondientes intereses de demora y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Veamos en un ejemplo cómo se aplicaría esta exención por reinversión:

EJEMPLO 3

Partiendo de los mismos datos del caso anterior en el que se habían efectuado las siguientes operaciones de adquisición de acciones de la sociedad Alfa:

- El 1 de octubre de 2013 se suscriben 1.000 acciones, por un valor de 10.000 euros (10 €/acción), como consecuencia de una ampliación de capital realizada por la entidad Alfa, que se constituyó el 1 de octubre de 2012.
- El 1 de noviembre de 2013 se adquieren, a otro socio de la misma sociedad Alfa, 3.000 acciones por importe de 45.000 euros (15 €/acción).
- El 1 de diciembre de 2013 se suscriben 2.000 acciones, por un valor de 36.000 euros (18 €/acción), como consecuencia de una nueva ampliación de capital realizada por la entidad Alfa, a razón de una acción nueva por cada dos antiguas.
- El 1 de marzo de 2014 se suscriben 3.000 acciones, por un valor de 75.000 euros (25 €/acción), como consecuencia de una nueva ampliación de capital realizada por la entidad Alfa, a razón también de una acción nueva por cada dos antiguas.

.../...

.../...

Supongamos ahora que el 2 de diciembre de 2016 se transmiten 8.000 acciones de Alfa por 400.000 euros (50 €/acción) y que el 1 de abril de 2017 se reinvierten 100.000 euros en la suscripción 10.000 acciones (10 €/acción) de la sociedad Beta respecto de la que concurren los requisitos exigidos en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, disponiendo de la certificación acreditativa correspondiente de tal circunstancia.

Solución

- Cálculo de la ganancia patrimonial obtenida (regla FIFO):
 - Por la transmisión de las 1.000 acciones suscritas el 1 de octubre de 2013:

- Valor de transmisión (1.000 × 50)	50.000
- Valor de adquisición (1.000 × 10)	<u>(10.000)</u>
- Ganancia patrimonial	40.000
 - Por la transmisión de las 3.000 acciones adquiridas el 1 de noviembre de 2013:

- Valor de transmisión (3.000 × 50)	150.000
- Valor de adquisición (3.000 × 15)	<u>(45.000)</u>
- Ganancia patrimonial	105.000
 - Por la transmisión de las 2.000 acciones suscritas el 1 de diciembre de 2013:

- Valor de transmisión (2.000 × 50)	100.000
- Valor de adquisición (2.000 × 18)	<u>(36.000)</u>
- Ganancia patrimonial	64.000
 - Por la transmisión de 2.000 de las 3.000 acciones suscritas el 1 de marzo de 2014:

- Valor de transmisión (2.000 × 50)	100.000
- Valor de adquisición (2.000 × 25)	<u>(50.000)</u>
- Ganancia patrimonial	50.000

Total ganancia patrimonial: (40.000 + 105.000 + 64.000 + 50.000) = 259.000 euros.

- Determinación de la ganancia patrimonial exenta: será la correspondiente a las acciones ahora transmitidas que en el año de su suscripción acreditaron el derecho a deducir en cuota, en la parte que proporcionalmente corresponda al importe reinvertido. A este respecto entendemos que el importe reinvertido procede, en primer lugar y en la medida de lo posible, de la transmisión de acciones que en el momento de su suscripción acreditaron el derecho a deducir:

.../...

.../...

- No se pueden beneficiar de la exención por reinversión las 3.000 acciones adquiridas a otro socio de Alfa el 1 de noviembre de 2013, por tratarse de una adquisición derivativa, por lo que en su día no acreditaron el derecho a deducir.
- Tampoco se pueden beneficiar de la exención las 2.000 acciones transmitidas correspondientes a las 3.000 suscritas el 1 de marzo de 2014, porque se han transmitido antes de transcurridos tres años desde su suscripción. La deducción en cuota aplicada por la suscripción de estas acciones en 2014 deviene indebida, por incumplimiento del plazo mínimo de permanencia de tres años, debiéndose reintegrar al Tesoro Público, junto con los intereses de demora correspondientes, en el periodo impositivo del incumplimiento.

Por lo que, si buscamos la máxima exención aplicable, opción que lógicamente adoptará el contribuyente, tendremos que en este caso estará exenta la ganancia patrimonial correspondiente:

- A las 1.000 acciones suscritas el 1 de octubre de 2013 y transmitidas por 50.000 euros, que se entienden íntegramente reinvertidos:
 - Ganancia patrimonial exenta 40.000
- A la parte proporcional correspondiente a las 2.000 acciones suscritas el 1 de diciembre de 2013 y transmitidas por 100.000, que se entienden reinvertidas en un 50 % [(100.000 - 50.000) × 100/100.000 = 50 %]:
 - Ganancia patrimonial exenta (64.000 × 0,50) 32.000

Total ganancia patrimonial exenta: (40.000 + 32.000) = 72.000 euros.

Resultando una ganancia patrimonial a integrar en la base imponible de:

$$259.000 - 72.000 = 187.000 \text{ euros.}$$

En cuanto a la deducción en cuota aplicada en 2014 que deviene indebida en 2016, será la correspondiente a 1.000 acciones, de las 3.000 suscritas en 2014, toda vez que por 1.000 de estas acciones ya no se aplicó deducción al operar el límite base de deducción de 50.000 euros y que las otras 1.000 permanecen en el patrimonio del contribuyente al no haber sido transmitidas:

Base de la deducción que deviene indebida (1.000 × 25)	25.000
Deducción que deviene indebida (25.000 × 0,20)	5.000

Por último, en 2014 no nace el derecho a deducir porque el importe reinvertido (100.000 €) es, en este caso, igual al importe obtenido en la transmisión de las acciones que en el momento de su suscripción acreditaron el derecho a deducir y cuya ganancia patrimonial se ha acogido a exención por reinversión (50.000 + 100.000 × 0,50 = 100.000 €), esto es, porque no hay exceso que habilite de nuevo la deducción por inversión.

5. DEDUCCIONES EN ACTIVIDADES ECONÓMICAS. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS

El artículo 27.Cinco de la propia Ley 14/2013 da nueva redacción, con efectos desde el 1 de enero de 2013 [letra d) de su disp. final decimotercera] al artículo 68.2 de la Ley del IRPF, sobre deducciones en actividades económicas, en el que se abordan dos cuestiones novedosas:

- Se dispone que no resultará de aplicación en el ámbito del IRPF el régimen opcional de mejora para la aplicación de la deducción por actividades de I+D+i, regulado en el artículo 44.2 del TRLIS tras su modificación por la Ley 14/2013.
- Se establecen las especialidades para la aplicación en el ámbito del IRPF de la deducción por inversión de beneficios prevista en el artículo 37 del TRLIS, tras la nueva redacción que del mismo se opera también por la Ley 14/2013. Abordamos a continuación el estudio de la deducción por inversión de beneficios, en cuanto a dichas especialidades se refiere.

A) ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN

La deducción por inversión de beneficios, como el resto de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades económicas, se aplica a los contribuyentes del IRPF que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades. En el método de estimación objetiva resultarán de aplicación tales deducciones cuando así se establezca reglamentariamente, atendiendo a las características y obligaciones formales que le son propias, previsión reglamentaria que no se ha hecho efectiva hasta la fecha.

En todo caso, los contribuyentes que pretendan aplicar la deducción por inversión de beneficios deberán reunir los requisitos establecidos en el artículo 108 del TRLIS para tener la consideración de empresa de reducida dimensión, según el cual la cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior deberá ser inferior a 10 millones de euros.

B) CUANTIFICACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS

a) Base de cálculo de la deducción

Dan derecho a la deducción los rendimientos netos de actividades económicas que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias que se afecten a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

Pues bien, la base de la deducción será la cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del periodo impositivo que corresponda a tales rendimientos netos, invertidos en los términos del artículo 37 del TRLIS, sin que en ningún caso la misma cuantía pueda entenderse invertida en más de un activo. A este respecto debemos hacer dos precisiones:

- Aunque la norma no lo dice expresamente (como sí lo hace con los apartados 5 y 8), entendemos que en el ámbito del IRPF tampoco resulta de aplicación el apartado 4 del artículo 37 del TRLIS, sobre determinación de la base de deducción, que es sustituido por la especialidad regulada en el artículo 68.2.1.º de la Ley del IRPF.
- En cuanto a la delimitación de la magnitud «rendimiento neto», a la que alude el citado artículo 68.2.1.º de la Ley del IRPF, cabrían varios planteamientos, ante la falta de precisión normativa:
 - Considerar la magnitud que va a la base imponible, esto es, después de aplicar todas las reducciones, las del artículo 32 y disposición adicional vigésima séptima de la Ley del IRPF, opción más favorable a la Administración.
 - Considerar la magnitud previa a la aplicación de todas las reducciones, las del artículo 32 y disposición adicional vigésima séptima de la Ley del IRPF, opción más favorable al contribuyente.
 - Considerar cualquiera de las situaciones intermedias.

Nos pronunciamos por que la norma se refiere al rendimiento neto minorado en la reducción por irregularidad del artículo 32.1 y en la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas del artículo 32.2, ambos de la Ley del IRPF, y previo a la reducción por inicio de nuevas actividades económicas del artículo 32.3 y a la reducción por mantenimiento o creación de empleo de la disposición adicional vigésima séptima, también ambos preceptos de la Ley del IRPF, por cuanto estos dos últimos supuestos de reducción los utiliza la norma para modular el porcentaje de deducción aplicable, en los términos que luego veremos. En todo caso habremos de estar a lo que al respecto determinen las consultas de la Dirección General de Tributos.

b) Porcentaje de cálculo e importe límite de la deducción

Los contribuyentes que acrediten el derecho a deducir aplicarán los siguientes porcentajes de deducción:

- Con carácter general se aplicará el coeficiente de deducción del 10%.
- No obstante, el porcentaje de deducción será del 5% en los siguientes supuestos:
 - Cuando el contribuyente se hubiera practicado la reducción del 20% por inicio de nuevas actividades económicas, prevista en el artículo 32.3 de la Ley del IRPF.

- Cuando el contribuyente se hubiera practicado la reducción del 20 % por mantenimiento o creación de empleo, prevista en la disposición adicional vigésima séptima de la Ley del IRPF.
- Cuando se trate de rentas respecto de las que se hubiera aplicado la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, prevista en el artículo 68.4 de la Ley del IRPF.

El importe de la deducción no podrá exceder de la suma de la cuota íntegra estatal más autonómica del periodo impositivo en el que obtuvieron los rendimientos netos invertidos, sin perjuicio de la aplicación de los límites previstos en el artículo 69 de la Ley del IRPF.

C) NACIMIENTO DEL DERECHO A DEDUCIR Y REQUISITOS DE APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN

El derecho a deducir nace en el periodo impositivo en el que se materialice la inversión, entendiéndose que la inversión se ha efectuado en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sean objeto de contratos de arrendamiento financiero, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

El nacimiento del derecho a la deducción por inversión de beneficios está condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Los beneficios deben invertirse en elementos patrimoniales que reúnan los siguientes requisitos:
 - Pertenecer al inmovilizado material o inversiones inmobiliarias.
 - Ha de tratarse de elementos nuevos, esto es, que entren en funcionamiento por primera vez.
 - Han de quedar afectos a la realización de actividades económicas.
- El plazo para realizar la inversión comienza al inicio del periodo impositivo en que se obtengan los beneficios objeto de inversión y finaliza transcurridos dos años desde ese momento, esto es, el año de obtención del beneficio y el inmediato siguiente. Excepcionalmente, se podrá aplicar un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del contribuyente.
- Los elementos que materializan la inversión deberán permanecer en funcionamiento en la empresa, salvo pérdida justificada, durante un periodo de cinco años, o bien, durante toda su vida útil si esta resulta ser inferior. No se perderá la deducción en el caso de transmisión de los elementos patrimoniales que materializan la inversión,

antes de la finalización del plazo de permanencia exigido, siempre que el importe obtenido, o el valor neto contable si fuera inferior, se reinvierta de nuevo conforme a los requisitos de esta deducción.

Veamos en un ejemplo el funcionamiento de esta deducción en el ámbito del IRPF:

EJEMPLO 4

Sea un contribuyente que desarrolla en Aragón una actividad económica que aplica el método de estimación directa simplificada, determinando los rendimientos, base liquidable general y cuota íntegra total, estatal más autonómica, siguientes para 2013 y 2014:

	2013	2014
Rendimientos netos actividad económica EDS	40.000	40.000
Otros rendimientos netos base imponible general	12.000	12.000
Base imponible general	52.000	52.000
Reducción base imponible general	-10.000	-12.000
Base liquidable general	42.000	40.000
Cuota íntegra total (estatal más autonómica)	10.385,94	9.585,94

Determinar la deducción por inversión de beneficios, sabiendo que en diciembre de 2014 ha adquirido inmovilizado material nuevo que afecta a su actividad por importe de 75.000 euros y que ni en 2013 ni en 2014 ha aplicado las reducciones previstas en el artículo 32.3 y en la disposición adicional vigésima séptima de la Ley del IRPF, cumpliéndose con los límites del artículo 69 de la Ley del IRPF.

Solución

La deducción resulta aplicable en 2014, año en el que se materializa la inversión de los beneficios de la actividad, y el rendimiento neto computable como base para la deducción será la cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva de 2013 y 2014 que corresponda a tales rendimientos, con el límite del importe invertido:

- Rendimientos computables como base de deducción, esto es, la cuantía equivalente de la base liquidable general correspondiente a rendimientos de la actividad:

.../...

.../...

En 2013 ($42.000 \times 40.000/52.000$)	32.307,69
En 2014 ($40.000 \times 40.000/52.000$)	30.769,23
Rendimientos computables base deducción	63.076,92
• Cuantificación de la deducción:	
Base deducción	63.076,92
Importe invertido	75.000,00
Rendimientos computables base deducción	63.076,92
Importe deducción	6.307,69
Deducción ($63.076,92 \times 0,10$)	6.307,69
Límite ($10.385,94 + 9.585,94$)	19.971,88

ASPECTOS MERCANTILES DE LA LEY DE EMPRENDEDORES

José Sánchez Montalbán

*Licenciado en Derecho y Ciencias Empresariales en ICADE
Abogado y Asesor Corporativo*

EXTRACTO

Hay un verdadero *boom* en España acerca de los emprendedores y de la iniciativa empresarial en general.

Se nos presenta el emprendimiento como la manera en que España va a poder generar empleo suficiente para los seis millones de parados que existen, cuando la realidad es que cualquier actividad empresarial implica un riesgo evidente, que no llegan a buen puerto muchas de las iniciativas emprendedoras que se plantean y que muchas iniciativas de emprendimiento iniciadas por la desesperación de no encontrar un puesto de trabajo, al no tener una base sólida de partida más allá del interés en desarrollar alguna actividad, tienen más papeletas si cabe de no tener éxito.

Si a lo anterior le unimos el tradicional lastre que para la creación de empresas supone la burocracia normativa española, un sistema impositivo de los más gravosos del mundo y una escasez histórica de financiación, tenemos todos los argumentos para urgir una Ley de Emprendedores que de verdad diera respuesta y solución a todos estos acuciantes problemas y facilitara, agilizara e incentivara la vida empresarial española.

La Ley de Emprendedores del 27 de septiembre, si bien parece tener claros los problemas que afronta el emprendedor en España tanto al comienzo de su actividad como en el día a día de la misma, no llega a conseguir los objetivos deseados de agilizar trámites burocráticos e incentivar a aquellas personas que tienen un verdadero espíritu emprendedor en el desarrollo y expansión del mismo.

Nos deja la Ley de Emprendedores, eso sí, una serie de buenas ideas en las que esperemos que el legislador tenga la posibilidad de incidir en el futuro, y de crear realmente ese movimiento que lleve a España a la cabeza de los países en los que más fácil sea crear una empresa y en el que más recursos ofrezca la legislación de aplicación para no poner trabas al posible éxito de un proyecto empresarial.

Palabras claves: Ley de Emprendedores, emprendedor de responsabilidad limitada, sociedad limitada de formación sucesiva, puntos de atención al emprendedor y reducción de cargas administrativas.

COMMERCIAL MATTERS OF THE ENTREPRENEURS ACT

José Sánchez Montalbán

ABSTRACT

There is a real boom in Spain about entrepreneurs and, in general, about the business initiative. Nowadays, the entrepreneurship is shown to us as the way Spain is going to create enough jobs for the six million of existing unemployed people, when reality is that any business activity implies a clear risk, not having many of the entrepreneurial initiatives a good conclusion as long as they have been initiated due to the desperate fact that the entrepreneurial did not find any job and further these initiatives do not have a solid start point apart from the interest on developing a business activity.

Additionally, if we add to the aforementioned issues the traditional burden of the Spanish bureaucracy for the incorporation of business corporations, one of the most burdensome tax system in the world and a historical lack of financing, we have in hand all arguments to urge for an Entrepreneurs Act that really gives an answer and a solution to all these stressful problems and which makes it easier, stimulating and encouraging the creation of businesses in Spain.

The Entrepreneurs Act of September 27, although it seems to be clear about the problems that face the entrepreneur in Spain at the beginning of its business activity and on running its day-to-day business, does not meet the objectives of accelerating bureaucratic steps and encouraging those persons that really have a entrepreneurial spirit for the development and expansion of the same.

The Entrepreneurs Act leaves us certain good ideas that we hope that Spanish legislator has the possibility of working on them in the future to create a real entrepreneurial movement that leads Spain to the top of the countries in which is more easier to incorporate a company and which offers more legal resources to avoid troubles to the possible success of a business project.

Keywords: Entrepreneurs Act, limited liability entrepreneur, limited company of successive incorporation, entrepreneur attention points and decrease in administrative burdens.

Sumario

1. Introducción
2. Preámbulo de la Ley de Emprendedores
3. Título I. Apoyo a la iniciativa emprendedora
 - 3.1. Capítulo II. El emprendedor de responsabilidad limitada
 - 3.2. Capítulo III. La sociedad limitada de formación sucesiva
 - 3.3. Capítulo IV. Inicio de la actividad emprendedora
4. Título IV. Apoyo al crecimiento y desarrollo de proyectos empresariales
 - 4.1. Capítulo I. Simplificación de las cargas administrativas
 - 4.2. Capítulo II. Medidas para impulsar la contratación pública con emprendedores
 - 4.3. Capítulo III. Simplificación de los requisitos de información económico-financiera
5. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

Si había una propuesta estrella del Partido Popular en las elecciones de 2011, era precisamente la aprobación de una norma con rango de ley que fomentara el emprendimiento empresarial y que impulsara con él el tejido productivo español de pymes y autónomos. Tal como dice su programa electoral, «[e]l fomento del espíritu emprendedor exige eliminar el exceso de licencias, regulaciones y controles a priori que lastran gravemente la competitividad y la creación de empleo»¹.

Después de esperar más de dos años para conocer el fruto de este compromiso electoral, plazo que se nos antoja de todo punto excesivo a la vista de los problemas que tiene España en temas de emprendimiento y de creación de empleo, esperábamos con verdadera impaciencia esta ley.

Al leer el texto de la norma en la que se plasmaron los esfuerzos legisladores en este tema, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (la «**Ley de Emprendedores**»), esperábamos encontrar una «reducción de la carga regulatoria [...] acompañada de la garantía de la unidad de mercado» que proporcionara «un marco institucional internacionalmente competitivo para que pymes y autónomos puedan proyectarse al mundo en sus procesos de expansión e internacionalización»².

Los que participamos del día a día de las dificultades que cualquier empresario se encuentra en el momento de crear su empresa o iniciar la actividad de la misma somos plenamente conscientes de la necesidad que había de cumplir con esta promesa electoral. Es muy difícil explicar a un cliente que no tiene conocimientos jurídicos suficientes la cantidad de actuaciones y pasos que nos obliga a dar un derecho tan garantista como el nuestro desde que el emprendedor tiene no solo la idea de su negocio, sino también la financiación del mismo y la voluntad de iniciarlo, hasta que efectivamente puede cumplir su deseo de iniciar su actividad empresarial.

Ni qué decir tiene que los problemas para explicar las trabas y pasos que encontramos en el día a día de la constitución y puesta en marcha de sociedades aumentan exponencialmente cuando la persona que intenta invertir o emprender en España es extranjera.

La voluntad inicial de esa persona de invertir en un negocio en un país ajeno al suyo disminuye radicalmente en el momento en que empieza a ser consciente de todos los trámites que debe

¹ Texto literal del programa del Partido Popular 2011, página 38.

² Véase nota anterior.

completar. Tanto que, si realmente no confía ciegamente en el proyecto, no está apasionado en el mismo, muchas veces prefiere iniciar su aventura internacional en otro país que no sea España y volver a enfocarse en el nuestro en otra ocasión futura en la que se encuentre con más fuerzas.

¿Cómo creará el legislador que es de sencillo explicar a un extranjero que debe obtener un número de identificación de extranjeros para poder invertir en España o para ser administrador de una sociedad en nuestro país? ¿Cómo explicar la necesidad de informar acerca del titular real de su compañía para cumplir con la Ley del Blanqueo de Capitales? ¿O cómo explicar la necesidad de cumplimentar un modelo D-1A o PE-1/PE-2 si concede financiación a su propia sociedad española? ¿Cómo explicar las considerables sanciones que puede haber por no cumplir con la normativa aplicable en estos casos?

Estas tareas de explicación casi magistral son tan poco satisfactorias que o el cliente realiza un acto de fe en tu capacidad profesional, o realmente llega a poner en serias dudas la necesidad de su inversión en España.

Sin poner en cuestión en ningún momento la bondad y necesidad de normas distintas a la Ley de Emprendedores (dado que el objeto de este artículo no es otro que la referida ley), no se puede negar que las obligaciones que imponen normas como las citadas, unidas a las normativas de sociedades, notarial y registral españolas, más la administrativa nacional, autonómica y/o local que hay que contemplar a la hora de poner en marcha una nueva actividad y durante toda la vida del negocio, hacen que cualquiera, por muy buena que sea la idea que tenga en mente, se piense mucho iniciar su actividad e incluso, si es extranjero, invertir en España.

Y si todo lo anterior lo unimos a una fiscalidad de las empresas en España que no es precisamente de las más generosas del mundo, tenemos el cóctel perfecto para decidir no iniciar una actividad, o decidir invertir en otro país del mundo antes que en España.

Solo hay que echar un vistazo a noticias recientemente publicadas para darse cuenta de la paupérrima percepción que se tiene de España como país para crear negocios³. Por mucho que nos podamos esforzar en vender la marca de España fuera de nuestras fronteras como país en el que merece la pena invertir (lanzando, por tanto, una indicación clara a los nacionales de que si los extranjeros pueden invertir, ¡qué decir tiene que los propios españoles tienen una ocasión perfecta de crear su propio negocio en su país!), cuando instituciones de referencia como el Banco Mundial consideran a España en el puesto 142 de los 185 países en los que se ha estudiado la dificultad para crear un negocio, algún problema estructural ocurre en nuestro país a este respecto.

Cuando leemos en el referido informe que es más difícil crear una empresa en España que en países que en principio parecen tan poco atractivos para invertir como Gaza, Uzbekistán, Zambia o Sudán del Sur, entre muchos otros países, deberíamos pensar en profundidad qué es lo que realmente podemos mejorar al respecto, o dicho de otro modo, para que los empresarios y em-

³ Entre otros, se puede consultar http://economia.elpais.com/economia/2013/10/28/actualidad/1382990441_380369.html.

prendedores, nacionales o extranjeros, no se echen las manos a la cabeza cuando se les explica la cantidad de trámites y requisitos a cumplir.

Intentaremos abordar en las siguientes páginas cómo se ha llevado a cabo tan ansiado plan en la Ley de Emprendedores, en lo que respecta a la parte de derecho mercantil de la misma, esto es, tratando los temas referentes al emprendedor de responsabilidad limitada, la sociedad limitada de formación sucesiva, la simplificación de las cargas administrativas, las medidas para impulsar la contratación pública con emprendedores y la simplificación de los requisitos de información económico-financiera a empresas.

Pongo sobre aviso al lector desde ya de la radical decepción que personalmente me llevé cuando cayó en mis manos el texto final de la ley.

Creo con sinceridad que lo que un emprendedor⁴ necesita para motivarle a crear su negocio es la expectativa real de que va a poder cumplir con todos los requisitos legales, administrativos y de todo tipo necesarios para poner en marcha dicho negocio en un periodo de tiempo más o menos breve, y que realmente va a ganar dinero (incluso mucho dinero) arriesgándose a emprender esa nueva actividad.

Es cierto que lo primero requeriría una modificación sustancial y radical de toda la ingente normativa española, mucha de ella de larga tradición garantista, creada en una época en la que no existían las tecnologías de la comunicación de que disponemos hoy en día y que nos permiten responder a problemas de forma casi instantánea.

Pero el segundo incentivo al emprendedor, ganar dinero (y, por tanto, que toda la sociedad gane dinero con él mediante la creación de empleo, el aumento de compras a proveedores o la expansión del negocio), debería ser de más sencillo cambio, lo cual no significa que dicho cambio sea simple. Una modificación estructural del sistema impositivo español que lo simplifique de forma radical y permita a las Administraciones públicas recaudar lo justo y dejen al emprendedor que arriesga en su negocio lo suficiente para poder sentirse realizado con el mismo y que le anime a crear riqueza para el resto de la sociedad.

Menos subvenciones y ayudas a fondo perdido y una mejora en la fiscalidad de las empresas ayudarían en mi opinión a mejorar el incentivo a emprender.

Si a lo anterior le unimos que históricamente España no es un país de emprendedores en comparación con otros de nuestro ámbito cultural de referencia, tenemos la combinación perfecta para predecir que, desafortunadamente, la esperadísima Ley de Emprendedores no va a tener las consecuencias positivas necesarias para mejorar, de una manera visible y real, la tendencia natural de falta de emprendimiento en general de los españoles.

⁴ Me refiero aquí a aquellos emprendedores que inician un negocio por voluntad propia, porque realmente creen en su idea, no por verse desgraciadamente obligados por las circunstancias.

Si ha habido un hecho que realmente haya llevado a progresar económicamente a la humanidad a lo largo de la historia, ese ha sido sin duda la Revolución Industrial.

La Revolución Industrial se produce concretamente en el Reino Unido (y no en ningún otro país) después de la Gloriosa Revolución de 1688, que tuvo como efecto fundamental la ruptura con el periodo de reinados absolutistas y el comienzo de una época de mayor intervención parlamentaria, que llevó aparejada la conclusión de los derechos de monopolios históricos a empresas (vinculados a privilegios reales) y un proceso de reformas económicas que promovió las manufacturas más que impedir las o incrementar la imposición fiscal de las mismas⁵.

En pocas palabras, el cambio político ocurrido en el Reino Unido tras la Gloriosa Revolución, pasando de políticas extractivas a políticas inclusivas, en las que se pretende procurar el progreso del pueblo por encima de la recaudación de un Estado, lleva a que los ciudadanos de ese concreto país en ese momento se den cuenta de los beneficios que para ellos tiene innovar, mejorar y emprender. Y dichos beneficios no repercutirán solamente en los emprendedores de la época, sino en beneficio de toda la sociedad en su conjunto.

¿Para qué quiere una persona intentar mejorar, emprender en un país donde las políticas para sus ciudadanos sean extractivas, donde solo el rey absoluto o la aristocracia política de turno se pueda beneficiar de ello? Esta creo que es la pregunta que el legislador español debería haberse planteado a la hora de enfocar esta Ley de Emprendedores.

Pocas veces en la historia de España las políticas de los mandatarios de turno han sido inclusivas y en los momentos de nuestra historia en los que podíamos habernos sumado al carro de países de nuestro entorno implantando y apoyando este tipo de políticas hemos recibido doble ración de políticas extractivas⁶.

Hoy mismo, con un sistema impositivo con los tipos más altos del mundo y con unos altísimos niveles de corrupción política, poco se puede decir de inclusión y sí mucho de extracción.

Como decía antes, ¿qué motivación tendrá un emprendedor para dejar su cómodo trabajo de funcionario o en el sector privado con su contrato indefinido e iniciar un proyecto lleno de riesgos que, de salir bien, tampoco están claros los altos retornos de ese riesgo asumido? Casi mejor quedarse como está y que sea otro el que tenga la valentía de iniciar un proyecto. Aunque a lo mejor ese otro no tiene la inteligencia o la idea brillante que bien enfocada y desarrollada no

⁵ No puedo sino recomendar encarecidamente la lectura del libro de Daron ACEMOGLU y James A. ROBISON, *Why nations fail, the origins of power, prosperity and poverty*, publicado en 2012 por Crown Publishers, en el que se trata con un lenguaje muy cercano la gran cuestión de por qué hay históricamente países que prosperan y otros que no lo hacen tanto.

⁶ La vuelta al trono de Fernando VII el Deseado no es sino uno de los tantísimos ejemplos que, si nos ponemos a pensar, nos vienen a la mente.

solo genera grandes beneficios al autor de la idea, sino a toda la sociedad, generando puestos de trabajo, ingresos a proveedores y, cómo no, también ingresos al Estado.

Podríamos dedicar todas las páginas de este artículo a tratar sobre qué es lo que necesita España para ser una nación de emprendedores, más que, en general, de funcionarios, trabajadores acomodados y amantes del contrato de trabajo fijo, pero la conclusión creo que la podemos anticipar: mientras las políticas, los políticos y la forma de hacer política sean los que son, no se podrá hacer nada por mejorar el entorno emprendedor y la iniciativa empresarial.

No obstante, toda vez que nos ha tocado vivir aquí y ahora, analicemos con calma aquellos aspectos más mercantiles de la Ley de Emprendedores, a la espera de que la siguiente gran norma en ser aprobada, la Ley Financiera, tenga más éxito que esta en sus propósitos y logre dotar de financiación a aquellas empresas que son realmente solventes, pero que necesitan financiación para crecer o soportar picos de tesorería, y sobre todo, que la reforma fiscal tan comentada sí que produzca el vuelco que la economía española necesita para crear empleo de forma real y sostenida en el tiempo⁷.

2. PREÁMBULO DE LA LEY DE EMPRENDEDORES

Ciertamente la lectura del preámbulo de la Ley de Emprendedores no puede ser más alentadora en cuanto a las intenciones del legislador con esta norma. La situación económica de crisis que atraviesa España y las altas tasas de paro justifican «la necesidad de emprender reformas favorables al crecimiento y la reactivación económica. Las reformas no solo deben aspirar a impulsar la actividad de manera coyuntural, sino que deben también abordar los problemas estructurales del entorno empresarial en España, buscando fortalecer el tejido empresarial de forma duradera».

En verdad el resultado que esperábamos de esta Ley de Emprendedores era precisamente este, el introducir reformas sustanciales en la legislación española tales que permitieran de un lado reducir de un modo sustancial los requisitos y las trabas que los emprendedores encuentran en su camino para iniciar su actividad, y de otro lado introducir reformas financieras y fiscales que fomentaran la generación de beneficios por el emprendedor, motivando así el complicado proceso psicológico de pasar de la tranquilidad de un trabajo estable a un emprendimiento incierto.

Motivación e incentivo. Esas eran en mi opinión las claves de esta Ley de Emprendedores. Y el Preámbulo de la norma incide en eso: tienen que producirse reformas que favorezcan el crecimiento y la actividad económica de forma estructural, fortaleciendo el débil tejido empresarial español.

⁷ Por muchos artículos que se puedan revisar sobre este particular, menciono el de Expansión de 22 de octubre de 2013, «España demuestra que tener impuestos altos no significa recaudar más», <http://www.expansion.com/2013/10/22/economia/1382477719.html> (el gráfico del artículo no tiene desperdicio para nuestra desgracia).

Para conseguir este loable objetivo, el Preámbulo de la Ley de Emprendedores ya nos ofrece cinco aspectos en los que va a incidir esta norma, a saber:

1. Cambiar la mentalidad de la sociedad, para que se valore más la actividad emprendedora, siendo la base de este cambio de mentalidad el sistema educativo. No es el objetivo de este artículo, pero merece la pena leer con calma los artículos 4, 5 y 6 de la Ley de Emprendedores para entender la labor ingente que este cambio de mentalidad supondrá, de lograrse los objetivos del legislador en este punto, siendo quizá el punto más curioso de esta área el peso que hacen recaer sobre profesores y administraciones educativas en este punto.

Es irónico que se deje esta labor, ardua y de mucho tiempo y pocos resultados visibles a corto plazo, a funcionarios (en Administraciones centrales o autonómicas o profesores), los cuales no tienen entre sus mejores virtudes la de ser grandes emprendedores.

Esta Ley de Emprendedores tiene muchos puntos a seguir en el futuro para ver cómo se desarrollan. Este es sin duda mi favorito.

El tema del cambio de mentalidad de una sociedad, cual adoctrinamiento de épocas pretéritas, pero no tan lejanas, no deja de ser un punto que por sí solo merecería artículos y libros enteros de comentarios.

2. Mejorar el entorno normativo e institucional en el que se desenvuelven las actividades empresariales y en especial mejorar el «complejo marco jurídico formado por normativa mercantil, sectorial y local, dispersa en normativa europea, leyes y reglamentos nacionales, autonómicos y locales» de modo tal que se eliminen las barreras de entrada que dicha normativa supone al emprendimiento.
3. Impulsar canales de financiación bancarios y no bancarios para que mejore el acceso a la misma por los emprendedores.
4. Mejorar el entorno de la investigación, el desarrollo y la innovación, la utilización de tecnologías de la información y comunicaciones para impulsar el crecimiento y la competitividad de actividades empresariales.
5. Y por último, impulsar la internacionalización de las empresas para impulsar sus ganancias, su competitividad, su gestión, el acceso a la financiación, la generación de empleo y la diversificación de su riesgo.

Tampoco es parte de este artículo, pero resulta de sumo interés, el estudio de las propuestas del legislador español en este punto, atrayendo tanto inversores como talento extranjero a España. La efectividad de las medidas que el legislador propone en estos puntos será, en mi opinión, muy escasa y desde luego en modo alguno están relacionadas las medidas previstas en este apartado con el emprendimiento, que es lo que esta Ley de Emprendedores en un principio pretende.

En resumen, de la parte inicial del Preámbulo no podemos decir que el legislador no tuviera claros los problemas y los objetivos buscados con esta Ley de Emprendedores.

Tampoco de la lectura del artículo 1 de la Ley de Emprendedores, cuando trata del objeto de la norma, se desprende que el legislador tenga dudas de los problemas a los que se enfrentan los emprendedores en España y, por tanto, de qué puntos hay que tratar en esta Ley de Emprendedores:

«Artículo 1. Objeto.

Esta ley tiene por objeto apoyar al emprendedor y la actividad empresarial, favorecer su desarrollo, crecimiento e internacionalización y fomentar la cultura emprendedora y un entorno favorable a la actividad económica, tanto en los momentos iniciales a comenzar la actividad, como en su posterior desarrollo, crecimiento e internacionalización.»

Resulta por ello más llamativo el resultado conseguido con esta norma, que se me antoja lejos de esta declaración inicial de intenciones que se contiene en el Preámbulo.

Habrà que esperar a ver si de la aplicación práctica de esta Ley de Emprendedores, así como de las leyes que al efecto aprueben las comunidades autónomas⁸, y de los reglamentos y normas de menor rango que desarrollen las mismas, se consigue el resultado inicial esperado de incentivar y apoyar el desarrollo de la actividad empresarial en España.

3. TÍTULO I. APOYO A LA INICIATIVA EMPRENDEDORA

3.1. CAPÍTULO II. EL EMPRENDEDOR DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

El primero de los aspectos que trataré en este artículo es el de la nueva figura del emprendedor de responsabilidad limitada.

Aunque las medidas de la Ley de Emprendedores afectan a todas las actividades económicas y a todas aquellas personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades económicas, empresariales o profesionales, es decir, que afectan a todas las empresas, con independencia de su tamaño o la etapa del ciclo empresarial en la que se encuentren, las disposiciones de este Capítulo II de la Ley de Emprendedores afectan exclusivamente a personas físicas y que fundamentalmente se encuentran en un momento inicial de su actividad empresarial.

⁸ Por ejemplo, la Ley 10/2013, de 21 de octubre, de Apoyo a Emprendedores, Autónomos y Pymes de la Comunidad Autónoma de La Rioja, o la Ley 16/2012, de 28 de junio, de Apoyo a las Personas Emprendedoras y a la Pequeña Empresa de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entre otras.

Esta figura jurídica, novedad en nuestra normativa histórica, permite a las personas físicas que se acojan a la misma evitar que la responsabilidad derivada de sus deudas empresariales afecte a su vivienda habitual.

«Artículo 7. Limitación de responsabilidad del emprendedor de responsabilidad limitada.

El emprendedor persona física, cualquiera que sea su actividad, podrá limitar su responsabilidad por las deudas que traigan causa del ejercicio de dicha actividad empresarial o profesional mediante la asunción de la condición de "emprendedor de responsabilidad limitada", una vez cumplidos los requisitos y en los términos establecidos en este Capítulo.

Artículo 8. Eficacia de la limitación de responsabilidad.

1. Por excepción de lo que disponen el artículo 1.911 del Código Civil y el artículo 6 del Código de Comercio, el emprendedor de responsabilidad limitada podrá obtener que su responsabilidad y la acción del acreedor, que tenga origen en las deudas empresariales o profesionales, no alcance al bien no sujeto con arreglo al apartado 2 de este artículo y siempre que dicha no vinculación se publique en la forma establecida en esta ley.

2. Podrá beneficiarse de la limitación de responsabilidad la vivienda habitual del deudor siempre que su valor no supere los 300.000 euros, valorada conforme a lo dispuesto en la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil.

En el caso de viviendas situadas en población de más de 1.000.000 de habitantes se aplicará un coeficiente del 1,5 al valor del párrafo anterior.

3. En la inscripción del emprendedor en el Registro Mercantil correspondiente a su domicilio se indicará el bien inmueble, propio o común, que se pretende no haya de quedar obligado por las resultas del giro empresarial o profesional por cumplir con el apartado 2 de este artículo.

4. No podrá beneficiarse de la limitación de responsabilidad el deudor que hubiera actuado con fraude o negligencia grave en el cumplimiento de sus obligaciones con terceros, siempre que así constare acreditado por sentencia firme o en concurso declarado culpable.»

Se rompe, por tanto, con la larga tradición histórica de responsabilidad personal e ilimitada por las deudas contraídas por una persona con todos sus bienes, presentes y futuros, instrumento este de enorme fuerza disuasoria frente al empresario diligente de cometer excesos, negligencias o irresponsabilidades en su actividad mercantil, con relación a todas aquellas deudas que nazcan tras el registro de la condición de emprendedor de responsabilidad limitada de una persona física.

Incluso se podrá suprimir la responsabilidad universal del artículo 1.911 del Código Civil para todas aquellas deudas nacidas con anterioridad a la consideración de emprendedor de responsabilidad limitada de una persona física si cuenta con el consentimiento expreso de los deudores.

En este caso, aquellos empresarios que se decidan acoger a esta figura de «emprendedores de responsabilidad limitada» excepcionan de la posible responsabilidad que pudieran tener por sus actividades empresariales su vivienda habitual, siempre que la misma no esté valorada por encima de 300.000 euros, o 450.000 euros en caso de estar ubicada en poblaciones con más de un millón de habitantes.

La contrapartida a este derecho que el legislador ha concedido a los empresarios personas físicas, a la luz de los recientes casos de desahucios que tanta alarma social han generado, es la obligación por parte del emprendedor de responsabilidad limitada de dar cumplimiento a ciertas obligaciones de publicidad.

Así, el artículo 9 de la Ley de Emprendedores nos indica que la inscripción en el Registro Mercantil competente por razón del domicilio social del emprendedor de responsabilidad limitada es constitutiva de este derecho. Sin que conste la condición de emprendedor de responsabilidad limitada en la hoja registral abierta al mismo en el Registro Mercantil competente una persona física no tendrá la condición de tal emprendedor de responsabilidad limitada.

Junto con el nacimiento de la condición de emprendedor de responsabilidad limitada deberá constar, evidentemente pues es el elemento clave de esta figura jurídica, el activo de esta persona física que no va a estar afecto a su responsabilidad empresarial.

El documento que servirá de base para proceder a la inscripción de este hecho será el acta notarial que otorgue el emprendedor de responsabilidad limitada a estos efectos (que deberá presentar a inscripción el notario de manera telemática) o la instancia suscrita por el emprendedor de responsabilidad limitada con firma electrónica y remitida al Registro Mercantil de manera telemática.

Además de estar inscrito en el Registro Mercantil competente, el emprendedor de responsabilidad limitada deberá hacer constar en toda su documentación profesional la condición de tal mediante la utilización de las palabras «emprendedor de responsabilidad limitada» o «ERL» tras su nombre y apellidos y datos de identificación fiscal.

Asimismo, y como es lógico, para ser oponible frente a terceros la condición de no sujeción a responsabilidad del bien seleccionado por el emprendedor de responsabilidad limitada deberá ser inscrita en la hoja registral abierta en el Registro de la Propiedad competente para ese activo, realizándose la comunicación a estos efectos directamente entre el Registro Mercantil y el Registro de la Propiedad.

Una vez inscrita la condición de bien no sujeto a responsabilidad empresarial, no se podrán inscribir anotaciones preventivas de embargos sobre el bien en cuestión, salvo que dichos embar-

gos provengan de deudas de actividades no empresariales o bien profesionales, pero contraídas con anterioridad a la inscripción de la condición de emprendedor de responsabilidad limitada en el Registro Mercantil.

Además, en caso de venta de este bien a un tercero, dicha venta producirá inmediatamente la extinción de la no vinculación de este inmueble a la responsabilidad empresarial del emprendedor de responsabilidad limitada vendedor.

Obliga también la Ley de Emprendedores al emprendedor de responsabilidad limitada a formular y en su caso someter a auditoría⁹ las cuentas anuales de su actividad profesional al modo en que lo hacen las sociedades de responsabilidad limitada unipersonales, debiendo por tanto depositar dichas cuentas anuales en el Registro Mercantil competente y teniendo la sanción inmediata y objetiva de perder la condición de exención de responsabilidad del bien indicado al efecto por el emprendedor de responsabilidad limitada, en caso de que no se presentasen dichas cuentas anuales en el plazo de siete meses desde el cierre del ejercicio social¹⁰.

Por último, regula la Ley de Emprendedores en su disposición adicional décima, apartado 2, los aranceles registrales aplicables a las inscripciones de emprendedores de responsabilidad limitada tanto en el Registro Mercantil como en el de la Propiedad:

«Disposición adicional décima. Aranceles registrales y notariales.

1. (...).

2. Los aranceles registrales para las inscripciones del emprendedor de responsabilidad limitada en el Registro Mercantil y el Registro de la Propiedad serán los siguientes:

a) Registro Mercantil: 40 euros.

b) Registro de la Propiedad: 24 euros.

La publicación de la inscripción del emprendedor de responsabilidad limitada en el "Boletín Oficial del Registro Mercantil" estará exenta del pago de tasas.»

La limitación de responsabilidad que resulta del concepto mismo de emprendedor de responsabilidad limitada nos plantea varias dudas, algunas que la Ley de Emprendedores resuelve de forma correcta y otras que será la jurisprudencia la que, en su caso, se pronuncie.

⁹ Toda vez que hablamos de personas físicas, se me antoja rara esta obligación de auditarse, que, si bien podría darse, no me imagino que una persona física que, por su volumen de actividad, volumen de activos y número de trabajadores a su cargo, tenga la obligación de auditarse tenga la necesidad (y la voluntad) de limitar su responsabilidad para su vivienda habitual.

¹⁰ Si bien recuperará también inmediata y objetivamente dicha limitación a la responsabilidad en el momento en que presente las cuentas anuales correspondientes.

La primera de las cuestiones es hasta qué punto es eficaz esa limitación de responsabilidad, pieza clave del concepto de emprendedor de responsabilidad limitada. Así, resulta del artículo 10.3 de la Ley de Emprendedores que no es posible oponer esta limitación de responsabilidad a deudas que no provengan de la actividad del empresario de responsabilidad limitada o sean deudas contraídas con anterioridad a publicitar en el Registro Mercantil y de la Propiedad la condición de empresario de responsabilidad limitada¹¹, o bien que provengan de obligaciones tributarias o con la Seguridad Social.

Con relación a este último punto, el legislador deja muy clara la salvedad al principio de exención de responsabilidad del emprendedor de responsabilidad limitada en la disposición adicional primera de la Ley de Emprendedores:

«Disposición adicional primera. Deudas de derecho público del emprendedor de responsabilidad limitada.

1. Lo dispuesto en el Capítulo II del Título I de esta ley no resultará de aplicación respecto de las deudas de derecho público de las que resulte titular el emprendedor de responsabilidad limitada para cuya gestión recaudatoria resulte de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y en el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

2. En el caso de las deudas de derecho público a las que se refiere el apartado anterior, la Administración pública competente podrá desarrollar las actuaciones de cobro establecidas en la normativa en el mismo indicada, con las especialidades reguladas en el siguiente apartado.

3. Cuando entre los bienes embargados se encontrase la vivienda habitual del emprendedor de responsabilidad limitada en los términos del apartado 2 del artículo 8 de esta ley, su ejecución será posible cuando:

a) No se conozcan otros bienes del deudor con valoración conjunta suficiente susceptibles de realización inmediata en el procedimiento de apremio.

b) Entre la notificación de la primera diligencia de embargo del bien y la realización material del procedimiento de enajenación del mismo medie un plazo mínimo de dos años. Este plazo no se interrumpirá ni se suspenderá, en ningún caso, en los supuestos de ampliaciones del embargo originario o en los casos de prórroga de las anotaciones registrales.»

En resumen, queda claro, por tanto, que el emprendedor de responsabilidad limitada puede tener la tranquilidad hasta cierto punto de que su mala ventura empresarial no va a afectar a su vivienda

¹¹ Por tanto, si la vivienda habitual tiene una carga hipotecaria por su compra, por mucho que se inscriba la condición de emprendedor de responsabilidad limitada, mucho me temo que no será posible parar ninguna ejecución o embargo promovido por el banco acreedor.

empresarial siempre y cuando (i) las deudas por las que se intente embargar su vivienda habitual provengan de su actividad empresarial, (ii) sean posteriores a la inscripción de dicha persona física en el Registro Mercantil como emprendedor de responsabilidad limitada (o anteriores siempre que los deudores lo hubieran aceptado expresamente), (iii) no haya habido fraude o negligencia grave en su actuación, y (iv) dichas deudas no sean de derecho público (en cuyo caso, con el Estado hemos topado).

La segunda cuestión que no queda resuelta es qué ocurre para el caso de esas personas físicas que podrían entrar de lleno en el concepto de emprendedor de responsabilidad limitada, pero que no son dueños de una vivienda habitual, pues viven en régimen de arrendamiento. Reconociendo lo complicado que podría ser regular normativamente este escenario, sobre todo frente a la sencillez y claridad registral de los bienes inmuebles que posee una persona, de nuevo nuestro derecho se olvida de relaciones jurídicas que no sean la de propiedad de inmuebles.

Mi conclusión a esta nueva figura jurídica es que nos encontramos ante una idea que podría resultar buena en su planteamiento (dejar al margen del riesgo y ventura empresarial la vivienda del empresario persona física para evitar que dicho empresario y su familia se puedan quedar en la calle por culpa de los malos momentos de la actividad del empresario), pero que el legislador la complica de tal manera, siguiendo la tradición garantista de nuestro derecho, obligando a registrar y publicitar la condición de emprendedor de responsabilidad limitada y obligando a presentar sus cuentas anuales, que hará que en la práctica esta figura no llegue a tener relevancia alguna, toda vez que el hecho de cumplir con esta publicidad le va a hacer más difícil si cabe acceder a financiación de terceros¹² y no me cabe duda de que a pocas personas físicas empresarias les hace especial ilusión preparar y publicitar sus cuentas anuales.

3.2. CAPÍTULO III. LA SOCIEDAD LIMITADA DE FORMACIÓN SUCESIVA

Vuelve el legislador a crear una nueva figura en nuestro derecho de sociedades que vuelve a romper con uno de sus principios básicos.

Si en el caso del emprendedor de responsabilidad limitada la novedad consistía en la excepción a uno de los principios básicos de nuestro derecho, como es la responsabilidad ilimitada del deudor para el cumplimiento de sus obligaciones, eximiendo a dicho emprendedor de tal responsabilidad en determinados supuestos y bajo ciertas circunstancias concretas, en este caso el principio con el que rompe el legislador es el de exigir un capital social mínimo a las sociedades de responsabilidad limitada.

Las sociedades limitadas de formación sucesiva tendrán, por tanto, un régimen idéntico al actual de las sociedades limitadas, con la única excepción de que las primeras no tendrán obli-

¹² Solo hay que imaginarse la cara del banquero de turno cuando el emprendedor de responsabilidad limitada vaya a su sucursal y pida un préstamo y sea consciente de que, en muchos casos, el único bien de que dispone con algo de valor no va a responder de la devolución de ese préstamo.

gación de tener un capital social mínimo y, como consecuencia de ello, tendrán por el contrario obligaciones específicas, que no aplican a las sociedades limitadas, destinadas a garantizar una adecuada protección de terceros que se aplicarán en tanto en cuanto la sociedad limitada de formación sucesiva no alcance el capital social mínimo de una sociedad limitada, esto es, 3.000 euros.

Pretende el legislador con esta nueva figura jurídica abaratar el coste inicial de constitución de una sociedad limitada e impulsar que la misma crezca a través de la autofinanciación, invirtiendo los resultados que pueda obtener en la propia actividad empresarial (cosa lógica en los tiempos que vivimos dada la dificultad de acceso a la financiación de terceros).

Modifica, por tanto, la Ley de Emprendedores el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en diversos aspectos:

- a) Se incluye un nuevo apartado del artículo 4, el número 2, para recoger la posibilidad de constituirse sociedades de responsabilidad limitada con un capital inferior a 3.000 euros.
- b) Se modifica el artículo 5 para salvar de la prohibición de constituir sociedades con capital inferior al mínimo legal precisamente al supuesto de la sociedad limitada de formación sucesiva.
- c) También se reforma el artículo 23, en su punto d), cuando al tratar de los estatutos sociales de sociedades se refiere a su capital social, y obliga a incluir una mención concreta en dicho punto de los estatutos sociales de forma tal que, mientras que el capital social de dicha sociedad limitada sea inferior al mínimo legal, deba constar una declaración expresa a la sujeción de la sociedad al régimen de la sociedad limitada de formación sucesiva.
- d) Se introduce un nuevo artículo, 4 bis, que detalla en concreto el régimen de la sociedad de responsabilidad limitada de formación sucesiva:

«Artículo 4 bis. Sociedades en régimen de formación sucesiva.

1. Mientras no se alcance la cifra de capital social mínimo fijada en el apartado Uno del artículo 4, la sociedad de responsabilidad limitada estará sujeta al régimen de formación sucesiva, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Deberá destinarse a la reserva legal una cifra al menos igual al 20 % del beneficio del ejercicio sin límite de cuantía.
- b) Una vez cubiertas las atenciones legales o estatutarias, solo podrán repartirse dividendos a los socios si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resultare inferior al 60 % del capital legal mínimo.
- c) La suma anual de las retribuciones satisfechas a los socios y administradores por el desempeño de tales cargos durante esos ejercicios no podrá exceder del 20 % del

patrimonio neto del correspondiente ejercicio, sin perjuicio de la retribución que les pueda corresponder como trabajador por cuenta ajena de la sociedad o a través de la prestación de servicios profesionales que la propia sociedad concierte con dichos socios y administradores.

2. En caso de liquidación, voluntaria o forzosa, si el patrimonio de la sociedad fuera insuficiente para atender al pago de sus obligaciones, los socios y los administradores de la sociedad responderán solidariamente del desembolso de la cifra de capital mínimo establecida en la ley.

3. No será necesario acreditar la realidad de las aportaciones dinerarias de los socios en la constitución de sociedades de responsabilidad limitada de formación sucesiva. Los fundadores y quienes adquieran alguna de las participaciones asumidas en la constitución responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de dichas aportaciones.»

En resumen, en tanto en cuanto la sociedad limitada no llegue al capital social mínimo legal (recordemos que no hablamos de 3.000.000 de euros, sino de 3.000 euros, cantidad alta, pero asequible teniendo en consideración que todos los gastos de constitución de la sociedad son abonados de dicha cantidad), la sociedad de responsabilidad limitada deberá ser considerada necesariamente como una sociedad limitada de formación sucesiva, lo que conlleva todos los requisitos que hemos listado del nuevo artículo 4 bis de la Ley de Sociedades de Capital, con lo que:

- a) Se destinará a reserva legal al menos el 20% del beneficio del ejercicio, cuando en el caso de las sociedades limitadas ordinarias la cifra mínima de beneficio a dotar como reserva legal es del 10% hasta que alcance el 20% de la cifra de capital social.

Esto puede dar lugar a la paradójica situación de que tener una sociedad limitada de formación sucesiva con capital inicial de 0 euros y una sociedad limitada con capital social inicial de 3.000 euros, las dos con un resultado del ejercicio de 20.000 euros, lleve a la sociedad limitada de formación sucesiva a tener que dotar una reserva legal de 4.000 euros (con todas las consecuencias de indisponibilidad que implica que esa cantidad quede contabilizada como reserva legal), con lo que tiene un resultado disponible de 16.000 euros, mientras que por su parte la sociedad limitada ordinaria solo tendría que destinar a reserva legal 600 euros (que es el 20% de su capital social), con lo que la cantidad disponible para los socios de esta sociedad limitada ordinaria sería de 19.400 euros, ostensiblemente mayor que la de la de los socios de la sociedad limitada de formación sucesiva, que se supone creada en este formato porque sus socios no disponen de los 3.000 euros iniciales con que dotar el capital social inicial de la sociedad¹³.

¹³ Como veremos en las conclusiones de este apartado, dudo que vayamos a tener la oportunidad de ver muchas sociedades limitadas de formación sucesiva, pero si así fuera y se diera un supuesto numérico como el indicado en el ejem-

- b) Pero es más, cubierta esta reserva legal (u otras imperativas impuestas por los estatutos de la sociedad limitada de formación sucesiva), solo se podrán repartir dividendos en el caso de que el patrimonio no sea inferior a 1.800 euros (60% del capital social mínimo de una sociedad limitada).

En el caso de una sociedad limitada ordinaria se podrán repartir como dividendos con cargo al beneficio del ejercicio o a reservas de libre disposición aquellas cantidades de forma tal que dicho reparto no provoque que el patrimonio neto de la sociedad descienda por debajo de la cifra de capital social.

En este caso, no obstante se permite que no haya capital social alguno, el legislador ya fija la cifra de 1.800 euros como el límite que no se podrá superar para el reparto de dividendos.

Y evidentemente todos los requisitos que fija la Ley de Sociedades de Capital en su artículo 273 para el reparto de dividendos seguirán afectando a la sociedad limitada de formación sucesiva, con lo que efectivamente se consigue el objetivo fijado por el legislador: evitar peticiones de financiación a terceros y que la sociedad limitada de formación sucesiva se financie por sí misma¹⁴, resultado que puede no ser el deseado por el emprendedor que crea este tipo de sociedad y que le gustaría poder disponer con más facilidad de los beneficios de la misma.

- c) Incide también en ese objetivo que no se puedan repartir retribuciones a socios y administradores por el desempeño de sus cargos¹⁵ más del 20% del patrimonio neto del ejercicio, sin perjuicio eso sí de otras retribuciones que puedan percibir como trabajador por cuenta ajena o por prestación de servicios a la sociedad.

Adicionalmente a lo anterior, a los socios y administradores de la sociedad limitada de formación sucesiva se les impone la obligación solidaria de hacer frente a las deudas sociales en caso de liquidación si la sociedad no dispone de patrimonio suficiente hasta el límite de los 3.000 euros de mínimo capital social legal.

También responderán los socios de la realidad de las aportaciones llevadas a cabo, en su caso, al capital social de la sociedad limitada de formación sucesiva si deciden no aportar res-

plo, evidentemente lo que yo haría, de ser socio de esa entidad, es dotar de inmediato el capital de 3.000 euros antes de distribuir resultados.

¹⁴ Es indudable que este objetivo es bueno aisladamente considerado. Qué mejor para una sociedad que no necesitar de la financiación de terceros para sobrevivir o para crecer. Lo que resulta irónico es que se apliquen estos requisitos a sociedades que, en principio, parecen destinadas a empresarios de recursos limitados y que tanto el propio Estado como las instituciones públicas y privadas más significativas del mismo no hayan dejado de endeudarse sustancialmente en los últimos años, sin previsión tampoco de dejar de hacerlo en el corto plazo.

¹⁵ Como se podrá ver de la redacción literal incorporada del artículo 4 bis de la Ley de Sociedades de Capital, se hace referencia a retribuciones que los socios puedan percibir en ejercicio de su cargo de socios, lo cual entiendo que o bien hace referencia a percepción de dividendos o a devolución de aportaciones de cualquier tipo.

guardos acreditativos del desembolso de dichas aportaciones, tal como permite el punto 3 del artículo 4 bis de la Ley de Sociedades de Capital.

Como resumen de este capítulo dedicado por la Ley de Emprendedores a la sociedad limitada de formación sucesiva, o mucho me equivoco, o los intentos que se han pretendido dar en este sentido, para facilitar la constitución de sociedades, abaratando los costes de constitución y reduciendo trámites, van a tener el mismo resultado que tuvo el legislador cuando publicó la Ley 7/2003, de 1 de abril, de la Sociedad Limitada Nueva Empresa, que estuvo vigente precisamente hasta la entrada en vigor de la Ley de Sociedades de Capital.

Ya la Exposición de Motivos de la Ley de Nueva Empresa preveía que se aprobaba en el marco del trabajo «en la mejora y simplificación de las condiciones necesarias para la creación de empresas» y sigue con temas que nos deben ya sonar a todos diciendo que la Ley de Nueva Empresa «acomete el compromiso de reforzar el espíritu innovador y emprendedor que permita a nuestras pymes afrontar los retos que plantea el mercado único. Del mismo modo, establece un marco normativo mercantil y administrativo capaz de estimular la actividad empresarial y mejorar la posición competitiva de las pequeñas y medianas empresas en el mercado, dando cumplimiento a los compromisos de la Carta Europea de la pequeña empresa. Estas previsiones se materializan en actuaciones que tienen que comenzar, precisamente, por la simplificación de los trámites de constitución de empresas y por el empleo de la asistencia técnica necesaria para ayudarlas tanto en los momentos previos a su constitución como durante los primeros años de su actividad».

Más de diez años después, seguimos en el mismo punto, no hemos avanzado nada o más bien hemos retrocedido, toda vez que las posibilidades de financiación que tenían las empresas en ese momento (incentivo más que evidente para el emprendimiento) hoy ni existen ni se espera que existan en el corto, medio y, me atrevería a decir, largo plazo.

Reto al lector a que cuente con los dedos de una mano las veces que directamente él o algún conocido suyo han creado sociedades utilizando los recursos de la Ley de Nueva Empresa, o las veces que ha visto en una denominación de una sociedad limitada las palabras «sociedad limitada nueva empresa» o «SLNE». En mi caso particular termino pronto: cero.

Como dije para el caso de los emprendedores de responsabilidad limitada, la idea de partida es buena; la ejecución, bastante pobre.

No olvidemos que todo este despliegue de creatividad proviene del hecho de no aportar los 3.000 euros de capital social inicial mínimo de una sociedad de responsabilidad limitada, cantidad que insisto no es baja, pero no es insuperable.

Confío, no obstante, en que este cambio sea el inicio de nuevas reformas legislativas que, una vez cruzada la barrera de permitir la creación de sociedades sin capital social o de no tener que acreditar la realidad de aportaciones dinerarias en sociedades, agilicen realmente no solo la constitución de sociedades, sino la recepción de fondos por entidades de forma tal que se haga más atractivo recibir financiación por las empresas de este modo.

3.3. CAPÍTULO IV. INICIO DE LA ACTIVIDAD EMPRENDEDORA

3.3.1. Puntos de atención al emprendedor

Crea la Ley de Emprendedores los puntos de atención al emprendedor en su afán de agilizar en la medida de lo posible el inicio de las actividades empresariales de los emprendedores.

Los puntos de atención al emprendedor¹⁶ serán oficinas virtuales o presenciales en las que se podrán realizar todos los trámites necesarios para el inicio, ejercicio y cese de la actividad, facilitando información, tramitación de documentación, asesoramiento, formación y apoyo en la financiación, todo ello utilizando el sistema de tramitación telemática del Centro de Información y Red de Creación de Empresa (CIRCE).

Si bien la Ley de Emprendedores no deja claro qué instituciones, públicas o privadas, van a ser las encargadas de tener en el futuro estos puntos de atención al emprendedor, sí que se cita que al menos uno de estos puntos de atención al emprendedor estará en el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, a través del cual se podrá:

- a) Tramitar la obtención del documento único electrónico (DUE), para la identificación de la sociedad nueva empresa y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y de seguridad social, conforme a lo regulado en la disposición adicional tercera de la Ley de Sociedades de Capital¹⁷.
- b) Recibir toda la información y formularios necesarios para el acceso a la actividad y su ejercicio.
- c) Presentar toda la documentación y solicitudes necesarias.
- d) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que tengan la condición de interesado y, en su caso, recibir la correspondiente notificación de los actos de trámite preceptivos y la resolución de los mismos por el órgano administrativo competente.
- e) Recibir toda la información sobre las ayudas, subvenciones y otros tipos de apoyo financiero disponibles para la actividad económica de que se trate en el Estado, comunidades autónomas y entidades locales.

¹⁶ Conforme a lo previsto en la disposición adicional segunda de la Ley de Emprendedores, los puntos de asesoramiento e inicio de tramitación (PAIT) pasarán a denominarse puntos de atención al emprendedor, integrándose igualmente en los puntos de atención al emprendedor los centros de ventanilla única empresarial y la ventanilla única de la directiva de servicios eugo.es (VUDS) del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

¹⁷ La disposición adicional tercera del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, relativa al DUE queda modificada también en virtud de la disposición final sexta de la Ley de Emprendedores, al objeto de adaptarla a las previsiones de la misma.

- f) Llevar a cabo otras funcionalidades que se le atribuya por la Ley de Emprendedores y por el resto del ordenamiento jurídico.

En todo caso, lo que sí deja claro la Ley de Emprendedores, en su disposición adicional octava, es que la creación de estos puntos de atención al emprendedor, así como todo coste que pueda generarse para cualquier Administración pública de la aplicación de la misma, se llevará a cabo sin incrementar la partida de gasto público.

«Disposición adicional octava. Coste económico.

La aplicación de las previsiones contenidas en la presente ley, que pudieran tener una incidencia sobre el gasto público, se desarrollará con los recursos humanos y los medios materiales existentes. En particular, la aplicación de las previsiones contenidas en los artículos 13, 19, 22, 38, 39, 40 en la Sección 2.^a del Título V y en la disposición adicional segunda no suponen aumento del gasto público, toda vez que el funcionamiento de los órganos e instrumentos que se crean se desarrollará con los recursos humanos y los medios materiales existentes.»

3.3.2. Inscripción de los emprendedores de responsabilidad limitada

A través de los puntos de atención al emprendedor se podrá llevar a cabo la inscripción registral del emprendedor de responsabilidad limitada mediante el sistema de tramitación telemática del CIRCE y del DUE. El procedimiento de inscripción registral del emprendedor de responsabilidad limitada que opte por utilizar este sistema será el siguiente:

- a) En el punto de atención al emprendedor se cumplimentará toda la información del DUE y se aportará la documentación necesaria para efectuar la inscripción en el Registro Mercantil, así como en el Registro de la Propiedad¹⁸.
- b) El punto de atención al emprendedor enviará inmediatamente el DUE junto con la documentación correspondiente al Registro Mercantil, solicitando la inscripción del empresario de responsabilidad limitada. El Registro Mercantil contará con 6 horas hábiles para practicar la inscripción y remitir telemáticamente al sistema de tramitación del CIRCE la certificación de la inscripción practicada, que será remitida por este a la autoridad tributaria competente.
- c) Recibida la certificación de la inscripción, el registrador mercantil solicitará, respecto de los bienes inembargables por deudas profesionales y empresariales, la

¹⁸ Conforme vimos en el apartado referido al emprendedor de responsabilidad limitada, a los efectos de dar publicidad a su carácter de emprendedor de responsabilidad limitada y a los efectos de dejar a salvo de la posible responsabilidad derivada de su actividad empresarial su vivienda habitual bajo determinadas condiciones.

inscripción de esta circunstancia en el Registro de la Propiedad, aportando la certificación expedida por el Registrador Mercantil.

- d) El registrador de la propiedad practicará la inscripción en el plazo de 6 horas hábiles desde la recepción de la solicitud, e informará inmediatamente de la inscripción practicada al sistema de tramitación telemática del CIRCE, que lo trasladará a la autoridad tributaria competente.

3.3.3. Constitución de sociedades de responsabilidad limitada con y sin estatutos tipo

Continuando con el deseo de reducir los trámites y tiempos necesarios para que los empresarios den inicio a su actividad, la Ley de Emprendedores regula expresamente aquellos supuestos en que los socios fundadores de una sociedad de responsabilidad limitada (no es aplicable este aspecto a sociedades anónimas) constituyen dicha sociedad utilizando unos estatutos tipo en formato estandarizado cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente.

En estos casos el emprendedor, a través de los puntos de atención al emprendedor, cumplimentará el DUE, solicitará la reserva de denominación al Registro Mercantil Central incluyendo hasta cinco denominaciones distintas o pudiendo solicitar una de la bolsa de denominaciones con reserva prevista en la disposición final primera de la Ley de Sociedades de Capital, y se concertará la cita con el notario para el otorgamiento de la escritura de constitución, que no podrá ser superior en 12 horas hábiles al momento de inicio de la tramitación telemática del DUE.

En la fecha fijada el notario otorgará la escritura de constitución a la que habrá que aportar la certificación bancaria acreditativa del desembolso del capital social inicial (salvo que los socios fundadores manifiesten expresamente en la escritura que responderán solidariamente frente a la sociedad y a sus acreedores de la realidad de dicha aportación, en cuyo caso no será necesario aportar la referida certificación bancaria), y se comunicará mediante el sistema de tramitación telemática del CIRCE con la Administración tributaria solicitando un número de identificación fiscal provisional de la sociedad a crear y con el Registro Mercantil para remitirle copia autorizada de la escritura de constitución.

El Registro Mercantil, recibida la copia autorizada, copia del número de identificación fiscal provisional y de la acreditación de la exención del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, calificará e inscribirá la escritura de constitución de la sociedad en las 6 horas hábiles siguientes a la recepción de la misma, solicitando a través del CIRCE el número de identificación fiscal definitivo de la sociedad recién constituida.

Una vez creada la empresa, desde el punto de atención al emprendedor se realizarán los trámites necesarios para el inicio de la actividad de la sociedad, enviando la información contenida en el DUE a la autoridad tributaria, a la Tesorería General de la Seguridad Social y, en su caso, a

las Administraciones locales y autonómicas para llevar a cabo las comunicaciones, registros y solicitudes de autorizaciones y licencias necesarias para la puesta en marcha de la empresa.

Para el caso de que la sociedad de responsabilidad limitada a constituir no utilice los estatutos tipo, los socios fundadores podrán proceder del mismo modo que lo indicado para la constitución de sociedades de responsabilidad limitada con estatutos tipo, si bien el registrador mercantil competente solo estará obligado a inscribir en las 6 horas hábiles siguientes a la recepción de la escritura de constitución aquellos aspectos relativos a la denominación, domicilio, objeto social, capital social y órgano de administración seleccionado para la nueva sociedad, calificándose definitivamente la escritura de constitución en los plazos ordinarios; se entenderá que esta inscripción definitiva o segunda inscripción vale como modificación de los estatutos de la sociedad.

3.3.4. Realización de trámites asociados al inicio y al ejercicio de la actividad de empresarios individuales y sociedades

A través del DUE se podrán realizar los trámites necesarios para el alta e inicio de actividad de empresarios individuales y sociedades mercantiles, ajustándose el procedimiento a las siguientes reglas:

- a) Desde el punto de atención al emprendedor se recogerán en el DUE todos los datos necesarios para tramitar el alta en el Régimen de la Seguridad Social que corresponda, la declaración censal de inicio de actividad y, en su caso, la comunicación de apertura del centro de trabajo, que se remitirán por el sistema de tramitación telemática del CIRCE a las autoridades competentes.
- b) Simultáneamente al envío de las solicitudes de alta, el sistema de tramitación telemática del CIRCE remitirá a la comunidad autónoma la comunicación de inicio de actividad, la declaración responsable o la solicitud de autorización o licencia, en caso de ser exigido alguno de estos trámites por la comunidad autónoma donde el empresario vaya a establecerse.
- c) Simultáneamente al envío de la comunicación de inicio de la actividad o la declaración responsable a la comunidad autónoma, o concedida la autorización o licencia por la comunidad autónoma, el sistema de tramitación telemática del CIRCE remitirá por vía telemática, al ayuntamiento donde el empresario vaya a establecerse, la comunicación de inicio de actividad, la declaración responsable de la empresa o la solicitud de licencia, según los casos, de conformidad con las previsiones de los artículos 70 bis, apartado 4, 84 bis y 84 ter de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y demás legislación aplicable.
- d) Enviada la comunicación de inicio de actividad o la declaración responsable al ayuntamiento, o concedida la autorización o licencia municipal, el punto de atención al emprendedor comunicará de inmediato al empresario la finalización de los trámites necesarios para el inicio de la actividad.

- e) Con la solicitud de iniciación de los trámites, el empresario abonará el importe resultante de la suma de la totalidad de las tasas que en su caso se exijan por las autoridades competentes. El ingreso podrá realizarse mediante transferencia bancaria o tarjeta de crédito o de débito.

Asimismo, durante el ejercicio de la actividad también se podrá realizar a través del punto de atención al emprendedor cualquier otro trámite que resulte preceptivo para la realización de su actividad ante las autoridades estatales, autonómicas y locales, a excepción de trámites relacionados con obligaciones fiscales y de seguridad social, procedimientos de contratación pública o de solicitud de subvenciones.

3.3.5. Legalización de libros

Todos los libros que obligatoriamente deban llevar los empresarios se legalizarán telemáticamente en el Registro Mercantil después de su cumplimentación en soporte electrónico y antes de que transcurran cuatro meses desde el cierre del ejercicio social.

3.3.6. Organización de los registros e identificación de la actividad social

Impone la Ley de Emprendedores a los Registros de la Propiedad y Mercantiles un horario único de aperturas al público de lunes a viernes de 9.00 a 17.00 horas, salvo en el mes de agosto y los días 24 y 31 de diciembre, que solo abrirán de 9.00 a 14.00 horas.

En los documentos inscribibles se indicarán los códigos correspondientes a las actividades que corresponden a su objeto social y, por su parte, en las cuentas anuales se indicará la única actividad principal desarrollada durante el ejercicio social a que hacen referencia las citadas cuentas anuales por referencia al correspondiente código.

4. TÍTULO IV. APOYO AL CRECIMIENTO Y DESARROLLO DE PROYECTOS EMPRESARIALES

4.1. CAPÍTULO I. SIMPLIFICACIÓN DE LAS CARGAS ADMINISTRATIVAS

Al igual que ocurría en el apartado precedente de este artículo, en el que tratábamos toda una serie de aspectos relativos a agilizar el inicio de las actividades empresariales de los emprendedores, se incide en este Capítulo I del Título IV de la Ley de Emprendedores en la reducción de cargas administrativas.

Esta reducción de cargas administrativas se concreta en cinco puntos:

1. Revisión del clima de negocios a través de la mejora de la regulación de las actividades económicas.

En este sentido anualmente el Ministerio de Economía y Competitividad deberá estudiar propuestas para la mejora del clima de negocios para la inversión productiva, analizando asimismo la posición relativa de la economía española en los principales sistemas de indicadores internacionales de competitividad y clima de negocios.

Tras realizar estos estudios el Ministerio de Economía y Competitividad formulará anualmente un informe con propuestas para la mejora del clima de negocios y la competitividad de la economía española.

2. Reducción de cargas administrativas.

Las Administraciones públicas deberán asegurarse de eliminar al menos una carga administrativa por cada una que introduzcan, de coste equivalente.

3. Reducción de cargas estadísticas.

Se pretende evitar que los empresarios deban contestar más de una encuesta para el Instituto Nacional de Estadística durante el primer año de actividad si tienen menos de cincuenta trabajadores, evitando la consulta reiterada a los empresarios cuando inicien su actividad empresarial y requiriendo a las Administraciones para que utilicen los datos obrantes en fuentes administrativas para la elaboración de estadísticas para fines estatales.

4. Prevención de riesgos laborales en las pymes.

Se modifica la Ley 31/1995, de 8 de noviembre, de Prevención de Riesgos Laborales, dándole una nueva redacción al artículo 30.5 e incluyendo una disposición adicional decimoséptima en virtud de los cuales se amplían los supuestos en los que las pymes pueden asumir directamente la prevención de riesgos laborales para el caso de empresarios con un único centro de trabajo y hasta veinticinco trabajadores, y se crea una obligación en el Ministerio de Empleo y Seguridad Social, el Instituto Nacional de Seguridad e Higiene en el Trabajo y las comunidades autónomas para que se preste asesoramiento a empresas de menos de veinticinco trabajadores, con el fin de que el empresario pueda organizar sus actividades preventivas y cumplir con la normativa aplicable.

5. Libro de visitas electrónico de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

Se modifica el apartado 3 del artículo 14 de la Ley 42/1997, de 14 de noviembre, Ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, suprimiéndose la obligación de que las empresas tengan en cada centro de trabajo un libro de visitas a disposición de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, siendo la Inspección de Trabajo la que se encargue a partir de esta Ley de Emprendedores de mantener esa información a partir del libro electrónico de visitas que desarrolle la autoridad central de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social:

«3. La autoridad central de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social pondrá a disposición de las empresas, de oficio y sin necesidad de solicitud de alta, un libro de visitas electrónico por cada uno de sus centros de trabajo, en el que los funcionarios actuantes, con ocasión de cada visita a los centros de trabajo o comprobación por comparecencia del sujeto inspeccionado en dependencias públicas que realicen, extenderán diligencia sobre tal actuación.

Mediante orden del Ministerio de Empleo y Seguridad Social se determinarán los hechos y actos que deban incorporarse al libro de visitas electrónico, así como los obligados, la forma de remisión a los mismos y los sistemas de verificación electrónica de su integridad. Asimismo, se establecerán los supuestos excepcionados de llevar libro de visitas electrónico, el medio sustitutivo al mismo y el régimen transitorio de aplicación de esta medida.»

6. Apoderamientos electrónicos.

Se podrán conferir y revocar poderes en documento electrónico, siempre que el documento sea suscrito con la firma electrónica reconocida del poderdante, pudiendo ser remitido también por medios electrónicos dicho poder o revocación de poder al registro que corresponda.

4.2. CAPÍTULO II. MEDIDAS PARA IMPULSAR LA CONTRATACIÓN PÚBLICA CON EMPRENDEDORES

Si las medidas anteriores se basan fundamentalmente en intentar reducir los obstáculos que los emprendedores tienen a la hora de poner en marcha su actividad empresarial, este es quizá uno de los puntos que más interés despierta a la hora de incentivar el emprendimiento en España.

Las medidas recogidas hasta este punto en la Ley de Emprendedores, destinadas a reducir cargas administrativas a la hora de crear empresas en España, tienen unos efectos limitados y los seguirán teniendo hasta su implantación real en la economía española, que deberá suponer una verdadera conexión y una coordinación real y efectiva entre Administraciones públicas para lograr los plazos y objetivos previstos en la Ley de Emprendedores.

Sin embargo, las medidas recogidas en el Capítulo II del Título IV de la Ley de Emprendedores sí que pueden conseguir en la práctica y de una forma más o menos inmediata en el tiempo eliminar obstáculos para el acceso de los empresarios a la contratación pública incentivando con ello la creación de empresas y el emprendimiento en sí mismo.

4.2.1. Uniones de empresarios

Para poner en contacto a pequeños emprendedores que se dediquen a una misma actividad se prevé la posibilidad de que los empresarios se den de alta en el Registro Oficial de Licitadores

y Empresas Clasificadas del Estado para fomentar la creación de uniones de empresarios con el fin de que alcancen conjuntamente las condiciones que se exijan en los pliegos de contratación.

Se añade a tal efecto un segundo párrafo al artículo 59.1 del Real Decreto 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

4.2.2. Elevación de los umbrales para la exigencia de clasificación

Se modifica el apartado 1 del artículo 65 del Real Decreto 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a los efectos de aumentar los umbrales para la exigencia de clasificación en los contratos de obras (el valor estimado de la debida clasificación para ejecutar contratos de obras pasa de ser igual o superior a 350.000 euros a 500.000 euros) y de servicios (de 120.000 euros a 200.000 euros de valor estimado de ejecución del contrato).

Se modifica también el apartado 5 del artículo 65 y la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público a los efectos de recoger, asimismo, los límites anteriores.

4.2.3. Garantías para la contratación pública

Se modifican los apartados 2 y 3 del artículo 96 del Real Decreto 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público para que pueda constituirse la garantía en los contratos de obras, suministros y servicios mediante retención en el precio, que podrá acreditarse de manera electrónica salvo que en el pliego se establezca lo contrario.

Se añaden los apartados 4 y 5 del artículo 146 del Real Decreto 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, de modo tal que se podrá sustituir en el pliego de contratación, y en todo caso en contratos de obras con valor estimado inferior a 1.000.000 de euros y de suministros y servicios con valor estimado inferior a 90.000 euros, la aportación de la documentación acreditativa del cumplimiento de requisitos previos establecida en el apartado 1 de este artículo 146 por una declaración responsable del licitador indicando que cumple las condiciones legalmente aplicables para contratar con la Administración debiendo acreditar ante el órgano de contratación, previamente a la adjudicación del contrato, la posesión y validez de los documentos exigidos.

4.2.4. Prohibición de discriminar a favor de contratistas previos

Se añade el apartado d) del artículo 32 del Real Decreto 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, incluyendo como causa de nulidad de derecho administrativo todas aquellas disposiciones, actos o resoluciones

emanadas de cualquier órgano de las Administraciones públicas que otorguen, de forma directa o indirecta, ventajas a las empresas que hayan contratado previamente con cualquier Administración, siendo nulos de pleno derecho los actos y disposiciones que otorguen estas ventajas.

4.2.5. Reducción de los plazos de devolución o cancelación de garantías y de demora en el pago

Se modifica el apartado 5 del artículo 102 del Real Decreto 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, para reducir el plazo de 12 a 6 meses a contar desde la fecha de terminación del contrato para la devolución o cancelación de garantías prestada al momento de la adjudicación del contrato en caso de que la empresa licitadora sea una pequeña y mediana empresa, definida según el Reglamento (CE) 800/2008, de la Comisión, de 6 de agosto de 2008.

Asimismo, se modifican los apartados 6 y 8 del artículo 216 del Real Decreto 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a los efectos de incidir en la lucha contra la morosidad y conceder al contratista derecho a resolver el contrato y a resarcirse de los perjuicios que se le hayan originado por la demora de la Administración en más de 6 meses en el pago del precio (anteriormente el límite estaba en más de 8 meses).

Y se añade un nuevo artículo 228 bis al Real Decreto 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, que permite a la Administración tener un mayor control sobre los pagos que un contratista adjudicatario de una licitación pública lleve a cabo a favor de los subcontratistas a los que hubiera encargado parte de la labor de realización de dicho contrato.

4.3. CAPÍTULO III. SIMPLIFICACIÓN DE LOS REQUISITOS DE INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

La Ley de Emprendedores introduce ciertos cambios en los requisitos de información económico-financiera a aportar por las sociedades a los efectos de agilizar, como hemos visto en otras ocasiones en esta misma norma, los requisitos que soportan los empresarios en su día a día.

Así, en primer lugar, se modifica el apartado 2 del artículo 28 del Código de Comercio de 1885, a los efectos de aumentar de uno a tres meses el plazo en el que se registrarán en el libro diario de una sociedad la anotación conjunta de totales de operaciones. El citado artículo 28.2 del Código de Comercio queda redactado como sigue:

«2. El libro diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de

las operaciones por periodos no superiores al trimestre, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que trate.»

Adicionalmente, la Ley de Emprendedores incrementa los umbrales para la formulación de cuentas anuales abreviadas, a los efectos de que el mayor número de sociedades posible se beneficie de los menores requisitos exigibles para la formulación de cuentas anuales abreviadas, pudiendo, por tanto, formular también la memoria abreviada y estando exentas de elaborar el estado de flujos de efectivo y el informe de gestión.

En este sentido se modifica el apartado 1 del artículo 257 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que queda redactado como sigue:

«1. Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.»

En particular, se incrementan, por tanto, los umbrales del total de las partidas de activo, que de 2.850.000 euros pasa a 4.000.000, y el importe neto de la cifra de negocio, que ahora debe superar los 8.000.000 de euros en vez de los 5.700.000 euros anteriores.

Por último, se modifica el artículo 263 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, relativo a la obligación de verificar las cuentas anuales por auditor de cuentas incorporando un nuevo apartado 2 a dicho artículo, que queda redactado como sigue:

«Artículo 263. Auditor de cuentas.

- 1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.
- 2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los 2.850.000 euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 5.700.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.»

Se observa que los requisitos para auditar cuentas anuales son los mismos que los que antes de esta modificación imponía la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas de manera abreviada.

Con esta modificación se mitiga el efecto conseguido con la modificación anterior en relación con la elevación de los umbrales para formular cuentas abreviadas ya que de un lado sí que se consigue ampliar el número de empresas que a partir de la Ley de Emprendedores van a poder formular sus cuentas anuales de forma abreviada, pero de otro lado se mantienen los requisitos de auditoría de cuentas para el mismo número de empresas que antes de la reforma.

Por tanto, si antes de la Ley de Emprendedores era sencillo vincular, en la generalidad de los casos, la obligación de auditar las cuentas anuales con la formulación de cuentas ordinarias (o dicho de otro modo, con la no posibilidad de formular cuentas abreviadas), a partir de esta norma, que en sus principios pretende la simplificación de los requisitos legales de la actividad empresarial, habremos de tener en cuenta un nuevo criterio más, pues puede que haya sociedades que formulen cuentas de manera abreviada por no llegar a los nuevos límites incluidos en el artículo 257 de la Ley de Sociedades de Capital, pero que tengan la obligación de someter sus cuentas anuales a la revisión de un auditor de cuentas por superar los umbrales del artículo 263 de la Ley de Sociedades de Capital.

5. CONCLUSIONES

Como he mencionado al principio de este artículo, se tenían muchas esperanzas puestas en el texto de la Ley de Emprendedores como balsa de salvación a la creación de empleo y al fomento del autoempleo.

El periodo macroeconómico en el que nos encontramos y que va a continuar con nosotros durante cierto tiempo todavía, en tanto en cuanto no se consiga dar un impulso real a la economía y crear puestos de trabajo en número suficiente, ha llevado por desgracia a muchos españoles a buscar trabajo por sus propios medios, entrando de lleno en ese grupo económico-social que podemos denominar «emprendedores».

Lamentablemente no es este el mejor concepto de emprendedor, dado que una persona que tiene que emprender por necesidad tiene unas aspiraciones y unas metas muy distintas de la persona que emprende por convicción, porque cree en un proyecto y deja su puesto de trabajo fijo y bien remunerado para luchar por una idea.

El primer tipo de emprendedor, el emprendedor por necesidad, generalmente no suele llegar a buen puerto en sus propuestas económicas, dado que las mismas suelen ser precipitadas, poco calculadas e iniciadas no por propia voluntad sino obligado por las circunstancias de un despido no previsto y la imposibilidad de conseguir un nuevo puesto de trabajo por motivos de edad, de declive económico de su sector de especialización u otros.

Para este tipo de emprendedor quizá la parte más importante de esta Ley de Emprendedores es la inicial, en la que se incentiva la educación en el emprendimiento. Aunque para los actuales emprendedores por necesidad llegue ya tarde esta norma, no es lo mismo iniciar una actividad emprendedora aunque sea por necesidad con un bagaje educativo a las espaldas de incentivo al emprendimiento que sin haber sentido nunca ni tan siquiera la curiosidad de pretender iniciar una actividad por cuenta propia.

En mi opinión, normas como la Ley de Emprendedores u otras que la han precedido o que la sigan en el mismo sentido deben perseguir que existan cada vez más en España los que he denominado «emprendedores por vocación», toda vez que son estos los que tienen más posibilidades de tener éxito en sus proyectos ya que los mismos suelen estar muy meditados, con un plan de negocio trabajado y suelen estar fundados en una idea consistente y lo mismo que tasas de paro como las existentes en España (sean estas reales o no) son un fracaso de la sociedad en su conjunto, el éxito del proyecto de un emprendedor es un éxito de y para toda la sociedad por los beneficios que genera no solo para el emprendedor, sino para los trabajadores que contrate, para los empresarios que le suministren producto y hasta para las Administraciones públicas por los impuestos que recauden.

En España la sociedad en general nunca ha tenido una actitud emprendedora. Ha estado hasta mal visto la posibilidad de emprender contra la posibilidad de tener un puesto funcional o un trabajo fijo. Esa realidad está incluida en nuestro ADN y es muy complicado salir de esa forma de pensamiento.

Aún hoy en día, a pesar del *boom* que tiene el emprendimiento y de todo lo que tratan de educarnos los políticos y sus medios de comunicación para hacer lo que ellos no saben hacer, que es crear puestos de trabajo, sigue estando mal visto emprender, es como una derrota frente a la victoria social que supone ser funcionario o tener un puesto de trabajo fijo.

Coincido con aquellos que piensan que hasta que los niños en las escuelas no empiecen a jugar a imaginar ser empresarios y tener su propio negocio no habrán triunfado normas como la que es objeto de este artículo¹⁹.

¹⁹ Es interesante a estos efectos el artículo «Mitos del *boom* emprendedor» publicado en El País el 6 de noviembre de 2013: http://elpais.com/m/sociedad/2013/11/06/actualidad/1383766164_765200.html.

Mientras llega ese momento, no puedo sino concluir que, en mi opinión, la Ley de Emprendedores fracasará en su intento de incentivar el emprendimiento y la actividad empresarial en general.

Un empresario (sea o no emprendedor), cuando inicia un negocio por convicción, cuando es un emprendedor por vocación, lo que quiere es ganar dinero con el mismo (algo que así dicho puede parecer poco solidario y social, pero que, como dije antes, lo mejor que le puede pasar a una sociedad es tener empresarios que ganen mucho dinero y que hagan ganar dinero a toda la sociedad), para lo cual lo que necesita es tener una tributación sencilla y razonable, no confiscatoria como la actual, tener acceso a una financiación sensata y, a ser posible, que le resulte lo más sencillo posible lidiar con todos los trámites, trabas y obstáculos administrativos para crear un negocio y desarrollar su actividad empresarial.

Es evidente que nada de esto se consigue con la Ley de Emprendedores²⁰ (en la medida que es necesaria, y a no ser que suponga un cambio sustancial y perceptible). Tras la aprobación y entrada en vigor de la misma no creo que ni los emprendedores ni los que solemos asesorar a los mismos hayamos experimentado un cambio (ni radical ni en pequeña medida) en la burocracia con la que hay que lidiar en el día a día de un negocio.

Muchos cambios hubieran sido posibles, pero los mismos deberían ser de tal calado y profundidad que entiendo las dificultades de afrontarlos. Pero no creo (y espero estar en lo cierto) que un Gobierno tenga unas circunstancias más favorables que las actuales para dar un golpe de efecto en este sentido, con una amplia mayoría parlamentaria, con casi todas las comunidades autónomas también gobernadas por el partido que gobierna España y con una crisis tan profunda que hace que la sociedad sea más receptiva a cambios sustanciales en el modo de hacer las cosas.

Una nueva oportunidad perdida en la historia económica de España para pasar realmente a la «Champions League» de la economía mundial²¹ y ser un referente positivo de la misma, no el espejo en el que nadie quiere mirarse como nos ocurre ahora.

²⁰ En los puntos débiles de la Ley de Emprendedores incide el artículo de El Mundo de 8 de noviembre de 2013 «Descubre la cara B de la Ley de Emprendedores»: <http://www.expansion.com/2013/11/08/emprendedores-empleo/emprendimiento/1383933817.html>.

²¹ Aunque allá por el año 2007 ya había quienes anticipaban que España participaba en la Champions League de las economías mundiales: <http://www.elmundo.es/mundodinero/2007/09/11/economia/1189506158.html>.

MODIFICACIONES EN LA LEY 22/2003, DE 9 DE JULIO, CONCURSAL, INTRODUCIDAS POR LA LEY 14/2013, DE 27 DE SEPTIEMBRE, DE APOYO A LOS EMPRENDEDORES Y SU INTERNACIONALIZACIÓN

Inocencio Carazo González

Economista-Auditor

Gonzalo Domínguez Ruiz

Abogado

Socios Directivos de Insesa Concursal Abogados y Profesores del CEF

EXTRACTO

A lo largo del presente artículo se irán analizando las modificaciones que la llamada «Ley de Emprendedores» ha introducido en la Ley Concursal.

Que el derecho concursal es una realidad social y dinámica parece evidente. La última gran reforma de la Ley Concursal vino dada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre. Dos años después, algunos artículos ya reformados se vuelven a modificar y, como veremos a continuación, se aumenta el articulado y los títulos de la Ley 22/2003.

Los prolegómenos a las modificaciones habidas hay que buscarlos en la Ley 5/2012, de 6 de julio, de Mediación en Asuntos Civiles y Mercantiles. Como podrá observarse no siempre es fácil conciliar dos leyes y en esta ocasión esto no va a constituir una excepción.

Por último, hay que reconocer que siempre es loable la buena disposición del legislador de intentar acortar los plazos y dar soluciones rápidas a temas de tanta relevancia social; como siempre hemos deseado, hacemos votos para que la teoría no choque frontalmente contra la realidad.

Palabras claves: emprendedor, mediación, mediador concursal y acuerdo extrajudicial de pagos.

AMENDMENTS TO LAW 22/2003 OF 9 JULY, INSOLVENCY, INTRODUCED BY LAW 14/2013 OF 27 SEPTEMBER TO SUPPORT ENTREPRENEURS AND INTERNATIONALISATION

Inocencio Carazo González

Gonzalo Domínguez Ruiz

ABSTRACT

This article will analyse the modifications that the so-called «Law on Entrepreneurs» has made to Insolvency Law.

It would appear evident that insolvency law is a dynamic social reality. The last large reform of Insolvency Law came about under Law 38/2011 of 10 October. Two years later, some previously amended articles were again modified and, as we will see later, the number of articles and Titles in Law 22/2003 has increased.

To find a preface to the amendments, we have to look at Law 5/2012 of 6 July on mediation in civil and trade matters. As you will see, it is not always easy to conciliate two laws and, on this occasion, there is no exception.

Lastly, we must recognise that the willingness of the legislator in trying to shorten timeframes and provide fast solutions to matters of such social relevance is praiseworthy – as always, we earnestly hope that theory does not clash directly with reality.

Keywords: entrepreneur, mediation, insolvency mediator and out of court payment agreement.

Sumario

- I. Introducción
- II. Modificaciones en el texto existente de la Ley 22/2003 de la Ley Concursal
 - II.1. Artículo 3.1. Legitimación
 - II.2. Artículo 5 bis. Apartados 1, 3 y 4. Comunicación de negociaciones y efectos sobre el deber de solicitud de concurso
 - II.3. Artículo 15.3. Provisión sobre solicitud de otro legitimado y acumulación de solicitudes
 - II.4. Artículo 71.6.2.º. Acciones de reintegración
 - II.5. Artículo 178.2. Efectos de la conclusión del concurso
 - II.6. Artículo 198.1. Registro Público Concursal
- III. Modificaciones en los acuerdos de financiación
 - III.1. Artículo 71 bis. Nombramiento del experto por el registrador
 - III.2. Disposición adicional cuarta. Apartado 1
- IV. Título de nueva creación: Título X
 - IV.1. Introducción
 - IV.2. Artículo 231. Presupuestos
 - IV.3. Artículo 232. Solicitud de acuerdo extrajudicial de pagos
 - IV.4. Artículo 233. Nombramiento de mediador concursal
 - IV.5. Artículo 234. Convocatoria a los acreedores
 - IV.6. Artículo 235. Efectos de la iniciación del expediente
 - IV.7. Artículo 236. El plan de pagos
 - IV.8. Artículo 237. La reunión de los acreedores
 - IV.9. Artículo 238. El acuerdo extrajudicial de pagos
 - IV.10. Artículo 239. Impugnación del acuerdo
 - IV.11. Artículo 240. Efectos del acuerdo sobre los acreedores
 - IV.12. Artículo 241. Cumplimiento e incumplimiento del acuerdo
 - IV.13. Artículo 242. Especialidades del concurso consecutivo
 - IV.14. Disposición adicional séptima. Tratamiento de créditos de derecho público en caso de acuerdo extrajudicial de pagos
 - IV.15. Disposición adicional octava. Remuneración de los mediadores concursales
- V. Entrada en vigor

I. INTRODUCCIÓN

La Ley Concursal (en adelante, LC) ha sido objeto de modificaciones importantes desde que vio la luz en 2003. La última reforma vino de la mano de la Ley 38/2011, de 19 de octubre, y desde entonces hemos tenido una relativa calma. Se produce ahora una modificación (que no reforma) de la LC a través de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización.

Se introduce en la LC la figura del **mediador concursal**, que no es sino el desarrollo parcial de la mediación mercantil recogida en la Ley 5/2012, de 6 de julio, de Mediación en Asuntos Civiles y Mercantiles.

Ya se han empezado a oír las primeras voces que indican que en nuestro país nunca ha habido una tradición de acogerse a la figura del mediador como tampoco la hay, en otro orden, con la figura del jurado popular. Como iremos viendo, la figura del mediador concursal es controvertida desde su origen. Se parece en bastantes aspectos a la figura del árbitro y, lo que es peor, puede llegar a convertirse en juez y parte.

La Ley 14/2013, en la parte que nos interesa, afecta a la LC mediante modificación de aquellos artículos en los que es necesario dar cabida al mediador concursal y habilitando un nuevo título que regula todo el procedimiento de los acuerdos extrajudiciales de pagos, creando además un nuevo tipo de concurso: el concurso consecutivo.

La Ley 14/2013 regula todo lo indicado en su artículo 21, que denomina «Modificaciones de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal». No obstante, en el artículo 31, también se modifica la Ley 22/2003 en lo que se refiere a los acuerdos de refinanciación (creando el nuevo art. 71 bis y modificando el apartado 1 de la disp. adic. cuarta).

Nosotros vamos a intentar exponer las modificaciones habidas. Esta tarea no es tan fácil como podría parecer ya que, inevitablemente, se nos irán escapando críticas a unas modificaciones que dan la sensación que han sido redactadas por un equipo no excesivamente bien coordinado. No nos resistimos a transmitir la siguiente afirmación recogida en el Preámbulo de la ley donde se afirma que «el procedimiento [...] es muy flexible y se sustancian, extrajudicialmente, en brevísimos plazos ante funcionarios idóneos [...] como son el registrador mercantil o el notario, si bien [...] se limitarán a designar un profesional idóneo e independiente [...] y que se cumplan los requisitos de publicación [...]». Pues eso, lo dicho. No estamos convencidos de que los efectos positivos que puedan producirse a través de la actuación del mediador concursal sean relevantes,

pero si se consiguen acuerdos extrajudiciales de pagos, aunque sean mínimos, que eviten nuevos concursos que acabarían, cómo no, en liquidación y de paso se atenúa, aunque sea levemente, la carga de trabajo en los juzgados, ya nos daríamos por satisfechos.

II. MODIFICACIONES EN EL TEXTO EXISTENTE DE LA LEY 22/2003 DE LA LEY CONCURSAL

Se ofrece en primer lugar una visión general de las modificaciones introducidas en la LC por la Ley 14/2013 en el articulado y disposiciones ya existentes. En el epígrafe IV se analiza el nuevo título creado y su articulado.

Las modificaciones a las que nos vamos a referir son las siguientes:

Artículo 3.1	Legitimación
Artículo 5 bis	Apartados 1, 3 y 4. Comunicación de negociaciones y efectos sobre el deber de solicitar el concurso
Artículo 15.3	Provisión sobre la solicitud de otro legitimado y acumulación de solicitudes
Artículo 71.6.2. ^o	Acciones de reintegración
Artículo 71 bis (nuevo)	Nombramiento de experto por el registrador
Artículo 178.2	Efectos de la conclusión del concurso
Artículo 198.1	Registro Público Concursal
Disposición adicional cuarta.1	Homologación de los acreedores de refinanciación
Disposición adicional séptima (nueva)	Tratamiento de créditos de derecho público en caso de acuerdo extrajudicial de pagos
Disposición adicional octava (nueva)	Remuneración de los mediadores concursales

Veamos en qué consisten cada una de las modificaciones descritas.

II.1. ARTÍCULO 3.1. LEGITIMACIÓN

La modificación consiste en que se legitima al mediador concursal para solicitar la declaración de concurso, pero solo cuando se traten de procedimientos regulados en el nuevo título creado ad hoc (Título X) y que posteriormente comentaremos.

Se une, pues, a los legitimados del artículo 3 de la LC para solicitar el concurso, la figura del mediador concursal.

II.2. ARTÍCULO 5 BIS. APARTADOS 1, 3 Y 4. COMUNICACIÓN DE NEGOCIACIONES Y EFECTOS SOBRE EL DEBER DE SOLICITUD DE CONCURSO

Las modificaciones se limitan a dar cabida al mediador concursal de la manera siguiente:

- **5 bis 1.** Al contenido ya conocido del artículo 5 bis 1 se añade la precisión de que quien comunica al juzgado el que se ha solicitado un acuerdo extrajudicial de pagos es el registrador mercantil o notario al que se hubiera solicitado la designación del mediador concursal.
- **5 bis 3.** Sigue siendo el secretario judicial el que dejará constancia (mediante un decreto) de la comunicación presentada por el deudor o por el notario o registrador mercantil.
- **5 bis 4.** La redacción varía únicamente en que a la previsión de que el deudor haya o no alcanzado un acuerdo de refinanciación se une la de «un acuerdo extrajudicial de pagos» y la obligación de solicitar la declaración de concurso dentro del mes hábil siguiente, a menos que ya lo hubiera solicitado el mediador concursal o no se encontrara en estado de insolvencia.

Este aspecto se analizará más adelante, al analizar el nuevo Título X, pero no hay que olvidar que, con la nueva redacción del artículo 3.1 de la LC, el mediador concursal está legitimado para solicitar la declaración de concurso.

II.3. ARTÍCULO 15.3. PROVISIÓN SOBRE SOLICITUD DE OTRO LEGITIMADO Y ACUMULACIÓN DE SOLICITUDES

Basta recordar que el artículo 15.3, durante los tres meses del artículo 5 bis, prohíbe que se admitan solicitudes de concurso a instancia de otros legitimados (concurso necesario), salvo la del propio deudor o, se añade ahora, del mediador concursal.

Vemos, pues, que esta modificación va en lógica consonancia con la legitimación otorgada al mediador concursal.

II.4. ARTÍCULO 71.6.2.º. ACCIONES DE REINTEGRACIÓN

Como sabemos, el artículo 71 de la LC hace referencia a los acuerdos de refinanciación generales, y el n.º 2 del apartado 6, al informe del experto independiente designado por el registrador mercantil.

Aquí la ley intenta mostrarse más objetiva y sustituye «[...] por un experto independiente designado a su prudente arbitrio por el registrador mercantil [...]» por «un experto independiente que cumpla las condiciones del artículo 28 designado por el registrador mercantil [...]». Basta recordar que el artículo 28 describe las incapacidades, incompatibilidades y prohibiciones para ser nombrado administración concursal. Consideramos acertado este cambio de redacción.

II.5. ARTÍCULO 178.2. EFECTOS DE LA CONCLUSIÓN DEL CONCURSO

Este apartado ha sido modificado totalmente. Hace referencia a la conclusión del concurso del **deudor persona natural** por liquidación o insuficiencia de masa activa, indicando que «la resolución judicial declarará la remisión de las deudas insatisfechas siempre que el concurso no hubiera sido declarado culpable, ni condenado por el delito previsto por el artículo 260 del Código Penal o por cualquier otro delito singularmente relacionado con el concurso y que:

- a) Hayan sido satisfechos la totalidad de los créditos contra la masa, los créditos privilegiados y al menos el 25 % de los créditos ordinarios.
- b) En caso de que se hubiese intentado sin éxito el acuerdo extrajudicial de pagos, la remisión de los créditos restantes se producirá si hubiesen sido satisfechos totalmente los créditos contra la masa y los privilegiados».

Es de observar que el apartado 3 del artículo 178 de la LC, que se refiere al caso de personas jurídicas, no ha sido modificado, y en el mismo no se hace ninguna referencia a porcentaje alguno para la extinción de créditos.

La modificación habida suaviza los efectos de la conclusión del concurso en la persona natural, ya que en la anterior redacción el deudor quedaba responsable del pago de los créditos restantes en cualquier caso.

No obstante, esta modificación se expone con más detalle al analizar el nuevo artículo 242.2.5.º de la LC.

II.6. ARTÍCULO 198.1. REGISTRO PÚBLICO CONCURSAL

Hablar del Registro Público Concursal se hace un poco extraño teniendo en cuenta que su nacimiento se prolonga largamente en el tiempo. Es como si no quisiera ver la luz. En el momento de escribir este artículo, aún no ha sido creado.

En cualquier caso, la modificación introduce una sección más a las dos que contenía este artículo. Es decir, que en el futuro este registro constará de tres secciones:

- a) Sección primera: de edictos concursales.
- b) Sección segunda: de publicidad registral.
- c) Sección tercera: de acuerdos extrajudiciales.

Bien, hasta aquí, la modificación de artículos existentes, que, como hemos indicado con anterioridad, no son modificaciones que podríamos llamar estructurales, sino adecuaciones a la figura del mediador concursal.

III. MODIFICACIONES EN LOS ACUERDOS DE FINANCIACIÓN

Como ya hemos adelantado, la Ley 14/2013 realiza estas modificaciones de la LC en su artículo 31, mientras que lo analizado hasta ahora se modifica en el artículo 21 de la misma ley.

La modificación consiste en la creación de un nuevo artículo, el 71 bis, y en la nueva redacción del apartado 1 de la disposición adicional cuarta. Veamos a continuación cuál es el contenido de cada uno de ellos.

III.1. ARTÍCULO 71 BIS. NOMBRAMIENTO DEL EXPERTO POR EL REGISTRADOR

- **Competencia (art. 71 bis 1).** El primer apartado de este artículo es una reiteración de lo indicado en el artículo 71.6.2.º de la LC. Como ya sabíamos, la competencia para la tramitación la tiene el registrador mercantil.
- **Solicitud (art. 71 bis 2).** «La solicitud del nombramiento se hará mediante instancia firmada por el deudor, incluso antes de que esté concluido el acuerdo y redactado el plan definitivo [...]».

Hasta ahora, nada excepcional. Sigue el mecanismo general de solicitudes al Registro Mercantil para nombramiento de auditores por minoritarios, para proyectos de fusión, cambios de domicilio, etc., incluyendo la información específica.

- **Nombramiento (art. 71 bis 3).** El apartado tercero del artículo 71 bis abre una vía peculiar al registrador mercantil. Dice así: «El registrador antes de proceder al nombramiento, podrá solicitar varios presupuestos a uno o varios profesionales idóneos y antes de decidirse sobre el más adecuado».

De todos es sabido que, como norma general, cuando el registrador nombra a un experto independiente, en el nombramiento se suele incluir que «los honorarios se ajustarán a las normas del Instituto de Censores Jurados de Cuentas»; normas que, por cierto, no existen desde hace varios años.

No se entiende lo que se pretende con esto. ¿Nombrará el registrador al que presente el presupuesto más barato?; entre varios profesionales que cumplan los requisitos, ¿cuál es el más idóneo o cómo se mide esa idoneidad?

Consideramos que este apartado 3 ha sido redactado de manera poco afortunada todo él.

- **Incompatibilidades (art. 71 bis 4).** Son causas de incompatibilidad, para ser nombrado experto, las establecidas en el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Evidentemente, el auditor del deudor no puede ser nombrado experto.

- **Plazo de emisión del informe (art. 71 bis 5).** Es chocante que la ley deje inicialmente el plazo de emisión al albur del solicitante. Se lee textualmente: «El informe deberá ser emitido en el plazo que hubiere señalado el solicitante [...]».

Nuevamente no hemos de felicitar al legislador. Cualquiera que esté en el mercado sabe que el deudor, como norma general, considera el informe un peaje a pagar y que su idea del plazo va unida a su necesidad de tiempo.

Se intenta arreglar el desaguisado añadiendo que «en todo caso en el de un mes [...] sin perjuicio de la posibilidad de prórroga o prórrogas sucesivas por causas justificadas». Tampoco aquí se ha acertado en exceso, lo lógico es que se concediese una prórroga con carácter excepcional. En fin, que sigue sobrando el párrafo anterior.

Otro aspecto que llama la atención es que «si el informe no fuera emitido en plazo se entenderá caducado el encargo, procediéndose por el registrador a un nuevo nombramiento». Se echa en falta un régimen de exigencia de responsabilidad del experto que no cumpla con el encargo recibido.

- **Nombramientos Posteriores (art. 71 bis 6).** Según lo indicado en este apartado, un mismo experto puede ser nombrado en cualquier otra refinanciación acordada por el mismo deudor.

III.2. DISPOSICIÓN ADICIONAL CUARTA. APARTADO 1

En este apartado 1 de la disposición adicional cuarta se producen dos modificaciones:

- 1.^a Se modifica el quórum exigido, que pasa a ser del 55 % (antes era del 75 %).
- 2.^a Ahora, las condiciones exigidas del artículo 71.6 se refieren exclusivamente a la designación del experto independiente y elevación a escritura pública.

IV. TÍTULO DE NUEVA CREACIÓN: TÍTULO X

IV.1. INTRODUCCIÓN

Hasta ahora, la LC contaba con:

- Nueve títulos.
- Doscientos treinta artículos (más los arts. bis).
- Seis disposiciones adicionales.
- Dos disposiciones transitorias.
- Una disposición derogatoria.
- Treinta y cinco disposiciones finales.

Con la Ley 14/2013 se añade lo siguiente:

- Un título. Título X: El acuerdo extrajudicial de pagos.
- Doce artículos:
 - Artículo 231. Presupuestos.
 - Artículo 232. Solicitud de acuerdo extrajudicial de pagos.
 - Artículo 233. Nombramiento de mediador concursal.
 - Artículo 234. Convocatoria a los acreedores.
 - Artículo 235. Efectos de la iniciación del expediente.
 - Artículo 236. Plan de pagos.
 - Artículo 237. La reunión de los acreedores.
 - Artículo 238. El acuerdo extrajudicial de pagos.
 - Artículo 239. Impugnación del acuerdo.
 - Artículo 240. Efectos del acuerdo sobre los acreedores.
 - Artículo 241. Cumplimiento e incumplimiento del acuerdo.
 - Artículo 242. Especialidades del concurso consecutivo.

- Dos disposiciones adicionales:
 - Disposición adicional séptima. Tratamiento de créditos de derecho público en caso de acuerdo extrajudicial de pagos.
 - Disposición adicional octava. Remuneración de los mediadores concursales.

Veamos, pues, el contenido del articulado añadido.

IV.2. ARTÍCULO 231. PRESUPUESTOS

El artículo contiene, por una parte, el presupuesto subjetivo y, por otra, las exclusiones tanto de solicitud como de acceso.

1. Elementos subjetivos

Podrán iniciar un procedimiento para alcanzar un acuerdo extrajudicial de pagos:

a) **El empresario persona natural.**

Para ello debe encontrarse dentro del contenido del artículo 2.2 y 2.3 de la LC y justificar que su pasivo no supere los cinco millones de euros.

El artículo define a su vez el concepto de empresarios personas naturales, abarcando no solo a los así definidos por la legislación mercantil, sino a los autónomos, a los profesionales y a los que así considere la legislación de la Seguridad Social.

Este apartado merece los siguientes comentarios:

- a₁) Hay que observar que el procedimiento no es aplicable a todas las personas físicas, sino solo a las que ostenten la condición de empresario.
- a₂) Nótese que el artículo 190.1.2.º de la LC habla de que «la estimación inicial del pasivo no supere los cinco millones», mientras que el artículo 231 ordena «justificar que el pasivo no supere los cinco millones de euros».

La diferencia es notable. Lo que no está claro es cómo justificar el pasivo, si por un experto independiente (auditor) o valdría con una certificación del empresario. Nosotros nos inclinamos más por la primera opción. Es frecuente ver en los balances partidas de pasivo en el activo con signo menos y viceversa, con lo que en la realidad la cuestión es más complicada que sobre el papel.

b) Las personas jurídicas de cualquier clase.

El concepto de persona jurídica es amplio. Dice la ley «sean o no sociedades de capital», es decir, cooperativas, sociedades irregulares, agrupaciones de interés económico, etc., que cumplan las siguientes condiciones:

- 1.^a Se encuentren en estado de insolvencia. Nos remitimos al artículo 2 de la LC.
- 2.^a Que en caso de ser declaradas en concurso se cumplan los límites del artículo 190 de la LC (ámbito de aplicación del procedimiento abreviado).
Como hemos indicado anteriormente, pueden darse problemas con la concretización del activo y pasivo.
- 3.^a Que disponga de tesorería suficiente para satisfacer los gastos del acuerdo. Posteriormente se analizarán los gastos que puede conllevar el procedimiento. Ahora bien, esta previsión no habría estado de más que se hubiese incluido para los concursos en general.
- 4.^a Que su patrimonio y sus ingresos previsibles permitan con posibilidades de éxito llegar a un acuerdo de pago en los términos establecidos en el artículo 236.1 de la LC. Esta exigencia de un colchón patrimonial para pagar a los acreedores no se le exige expresamente al empresario persona física, pero consideramos que no sería lógico que no le fuese de aplicación, teniendo en cuenta el espíritu de la ley.

Aquí se plantea la cuestión de los «ingresos previsibles». Lo razonable es elaborar un plan de viabilidad, pero ¿quién lo elabora?

Por otro lado, al hablar la ley de «su patrimonio» nos encontramos con la misma indefinición, ¿se refiere al patrimonio deducido de la contabilidad?, ¿se refiere al patrimonio en términos reales?...

Como vemos, son aspectos de suma importancia que habrá que ir perfilando a medida que se vayan produciendo las correspondientes situaciones.

2. Exclusiones

El resto del contenido del nuevo artículo 231 está dedicado a las limitaciones para formular o acceder a un acuerdo extrajudicial, así en concreto, el apartado 3 del mencionado artículo indica que «**no podrán formular** solicitud para alcanzar un acuerdo extrajudicial»:

- 1.º Los condenados en sentencia firme por delito contra el patrimonio, contra el orden socioeconómico de falsedad documental, contra la Hacienda pública, la Seguridad Social o contra el derecho de trabajadores. Obsérvese que la ley dice «condenados por sentencia firme», luego no afecta a los imputados. Esto plantea un problema

ya que habrá de justificarse que se da este requisito, aunque la ley no lo exige. Lo normal es que los registradores y notarios exijan una evidencia que vaya más allá de una mera manifestación de no estar incurso en causa de incompatibilidad.

- 2.º Los que teniendo obligación de estar inscritos en el Registro Mercantil no lo estuvieran. Habrá que aportar una certificación o nota simple que justifique la inscripción.
- 3.º Los que estando obligados a llevar contabilidad no la hubiesen llevado en los tres ejercicios inmediatamente anteriores a la solicitud o no hubieran depositado las cuentas en cualquiera de los tres años citados. Es curioso que no se haga mención a los que tuvieron obligación de realizar auditoría de cuentas anuales y no hayan cumplido con esa obligación legal.
- 4.º Las personas que dentro de los últimos tres años hubieran:
 - Alcanzado un acuerdo extrajudicial con los acreedores.
 - Obtenido la homologación judicial de un acuerdo de refinanciación.
 - Se encuentren en concurso de acreedores.

Entendemos que las causas de esta prohibición son absolutamente lógicas y no merecen más comentarios al respecto.

Una vez obtenida la solicitud, **no podrán acceder** al acuerdo extrajudicial de pagos quienes:

- Se encuentren negociando con sus acreedores un acuerdo de refinanciación.
- O a los que les hubiese sido admitida la solicitud de concurso.

Por último, «**no será posible iniciar** el acuerdo extrajudicial si cualquier acreedor que necesariamente debiera verse vinculado por el acuerdo hubiera sido declarado en concurso». Esta afirmación recogida en el apartado 5 del artículo 231 nos parece un despropósito por la cantidad de problemas que plantea. En la situación actual, y permítasenos la pregunta, ¿quién no tiene un acreedor en concurso...?, o ¿cómo nos enteramos de cuál de nuestros acreedores está en concurso...? En fin, lo dicho.

¿Qué pasa con los **acreedores de derecho público**? Está claro, no podrán verse afectados por el acuerdo extrajudicial. Esta previsión ya viene recogida en la Ley 5/2012, de 6 de julio, de Mediación en Asuntos Civiles y Mercantiles, cuando en su artículo 2, apartado 2, indica que «quedan excluidos, en todo caso, del ámbito de aplicación de esta ley la mediación con Administraciones públicas».

Respecto a los **créditos con garantía real**, solo se verán afectados por el acuerdo si así lo decidiesen los acreedores que ostenten su titularidad. Puede observarse que esta discrecionalidad de los acreedores con garantía real es similar a la que les otorga el artículo 123 de la LC.

Por último, se niega a las entidades aseguradoras y reaseguradoras la posibilidad de acudir a este procedimiento.

IV.3. ARTÍCULO 232. SOLICITUD DE ACUERDO EXTRAJUDICIAL DE PAGOS

La cuestión inicial que cualquiera se plantea es: ¿a quién dirijo mi solicitud? Caben dos posibilidades:

- a) Al **Registro Mercantil** (correspondiente al domicilio del deudor).

Solamente lo pueden solicitar los empresarios o entidades que por obligación legal deban estar inscritos en el mismo.

- b) Al **notario** (en los demás casos).

No vale cualquier notario, sino que, al igual que en el caso anterior, será el del domicilio del deudor.

Aclarado lo anterior, cabe preguntarse por el contenido de la solicitud. En la instancia suscrita por el deudor debe hacerse constar:

- El efectivo y los activos líquidos.
- Los bienes y derechos de que se es titular.
- Los ingresos regulares previstos.

Entendemos que habrá de tenerse en cuenta la posible morosidad de acuerdo con la experiencia de cada sujeto y considerar, en su caso, las posibles correcciones valorativas.

- Lista de acreedores (¡¡todos los acreedores!!).

El problema que aquí se plantea es que los identifica el deudor. A priori cabría pensar que nadie mejor que el propio deudor para elaborar la lista. La realidad demuestra que esto no es así. Piénsese en los concursos de acreedores, las diferencias que existen entre la lista presentada por el deudor y la que elabora el administrador concursal.

- Contratos vigentes.
- Gastos mensuales previstos.

Si no se presentan algunos de los documentos anteriores, la solicitud no será admitida. La pregunta que surge inmediatamente es si cabe la subsanación. La ley no dice nada al respecto, pero entendemos que sí, siempre y cuando sea posible.

Hay que volver a resaltar lo que ya anunciábamos anteriormente. Si el empresario tiene obligación de llevar contabilidad, parece que un balance de situación sería uno de los documen-

tos a presentar (siempre que se ajustase a la realidad), pero en caso contrario ¿se prepara esa documentación para que el registrador o el notario se lo crea? Este aspecto, teniendo en cuenta su transcendencia, debería haberse regulado con más exactitud.

IV.4. ARTÍCULO 233. NOMBRAMIENTO DE MEDIADOR CONCURSAL

El nombramiento de mediador concursal puede recaer sobre una **persona natural o jurídica** de entre las que figuren en la lista del Registro de Mediadores e Instituciones de Mediación del Ministerio de Justicia publicada en el BOE.

El registrador o el notario procederán al nombramiento del mediador concursal, produciéndose la siguiente secuencia:

- a) Aceptación del mediador concursal: facilitará una dirección electrónica que cumpla las condiciones del artículo 29.6 de la LC.
- b) El registrador o el notario se lo notificarán a:
 - Los registros públicos de bienes competentes.
 - Al Registro Civil y a los demás registros públicos que corresponda.
 - Al juez competente para la declaración de concurso.
 - Publicación en el Registro Público Concursal.
 - A la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a la Seguridad Social, sean o no acreedores. Esta redacción es similar a la del tercer párrafo del artículo 21.4 de la LC.
 - A la representación de los trabajadores.

La redacción de este artículo plantea varias cuestiones que es necesario indicar, sin ánimo de ser exhaustivos:

- La ley dice que el nombramiento «habrá de recaer en la persona natural o jurídica a la que de forma secuencial corresponda...»; ¿qué significa de forma secuencial? Evidentemente no implica necesariamente empezar con la letra «A» de la lista y seguir el orden. Se puede iniciar por la «H», por ejemplo, e ir nombrando con una secuencia de 2, 3, 8...
- El rechazo a aceptar el nombramiento por parte del mediador no trae ninguna consecuencia. Se procede a nombrar a otro. Habría sido conveniente algún tipo de previsión como ocurre en el nombramiento de los administradores concursales.

- Por último, la notificación a la Agencia Tributaria y a la Seguridad Social, sean o no acreedores, parece lógica en consecuencia con el artículo 21.4 de la LC, pero ¿qué pasa con el resto de las Administraciones públicas, sean autonómicas, provinciales, locales, etc.?

A partir de aquí, el mediador concursal empieza a trabajar, veamos cómo.

IV.5. ARTÍCULO 234. CONVOCATORIA A LOS ACREEDORES

Comienza este artículo con una orden al mediador concursal cuyo cumplimiento en muchos casos se presentará de difícil realización: «En los diez días siguientes a la aceptación del cargo el mediador concursal comprobará la existencia y cuantía de los créditos y convocará al deudor y a los acreedores que figuren en la lista presentada por el deudor [...] a una reunión que se celebrará dentro de los dos meses siguientes a la aceptación [...]. Se excluirá, en todo caso, a los acreedores de derecho público».

Este primer párrafo del artículo 234 da lugar a muchos problemas en la realización del trabajo. El mediador dispone de diez días a partir de la aceptación del cargo para comprobar la existencia y cuantía de los créditos. Esto será posible unas veces y otras no, dependiendo del número de acreedores, control interno existente, etc. Suponemos que el redactor de este artículo no está acostumbrado a verificar saldos, pero sí podemos asegurar que ese trabajo implica algo más que un mero punteo.

Otra cuestión no aclarada es si solo se han de verificar los acuerdos que estén en la lista del acreedor o además los que se deduzcan, en su caso, de la contabilidad o de evidencias externas complementarias.

Los dos apartados siguientes, 2 y 3, señalan la forma de realizar la convocatoria (conducto notarial o cualquier otro modo que asegure la recepción) y el contenido de la misma.

Por último, señalar que los acreedores con garantía real pueden intervenir en el acuerdo comunicándose expresamente al mediador, en el plazo de un mes.

IV.6. ARTÍCULO 235. EFECTOS DE LA INICIACIÓN DEL EXPEDIENTE

La solicitud de la apertura del expediente no afecta al desarrollo de la actividad (como no podía ser de otra forma), pero prohíbe solicitar créditos y obliga a la devolución de las tarjetas de crédito, sin posibilidad de utilizar medios electrónicos de pago.

Entendemos que la ley pretende evitar que se produzcan situaciones de endeudamiento adicional, pero lo expresa de una manera francamente mejorable.

Por un lado, si no puedo usar medios electrónicos de pago, ¿qué ocurre?, ¿qué tengo que pagar en dinero? Tal vez, en este caso, la Ley de Blanqueo de Capitales y Financiación del Terrorismo tenga algo que decir.

Por otro lado, la prohibición de solicitar créditos o préstamos peca de una generalidad excesiva. ¿Se refiere a la solicitud a entidades de crédito?, ¿qué ocurre con las compras a 30, 60... días? En fin, creemos que es una redacción excesiva.

Es obvio que subyace la idea de que no se pueda generar un pasivo adicional al existente y que los acreedores que se hayan enterado exigirán el pago al contado en sus suministros, pero los nuevos suministradores no se enterarán salvo que el deudor lo ponga de manifiesto.

Desde la **publicación de la apertura**, se producirán los siguientes efectos:

- Durante un plazo máximo de tres meses, los acreedores que pudieran verse afectados por el acuerdo no podrán iniciar ni continuar ejecución sobre el patrimonio del deudor, salvo los acreedores de créditos con garantía real.
- Se prohíbe a los acreedores que pudieran verse afectados realizar algún acto que les mejore respecto a su situación inicial. Como se observa, subyace el respeto a la *pars conditio creditorum* como ocurre en la LC.
- Se abre a los acreedores la posibilidad de facilitar al mediador concursal una dirección electrónica para las comunicaciones necesarias.
- Por último, el deudor que se encuentra negociando un acuerdo extrajudicial no podrá ser declarado en concurso, hasta que no concurran las circunstancias del artículo 5 bis de la LC.

IV.7. ARTÍCULO 236. EL PLAN DE PAGOS

Tengamos en cuenta el plazo que hemos visto, que indica el artículo 234: «[...] convocará a los acreedores a una reunión que se celebrará dentro de los dos meses siguientes a la aceptación [...]».

El artículo 236 nos indica que «tan pronto sea posible, y en cualquier caso con una antelación de **veinte días naturales** [...]» a la reunión del artículo 234, el mediador concursal remitirá a los acreedores, con el **consentimiento del deudor**, un plan de pagos.

¿Qué debe incluir el plan de pagos?

- a) La espera: no podrá ser superior a los tres años.
- b) La quita: no podrá ser superior al 25 %.
- c) Propuesta de negociación de las condiciones de los préstamos y créditos. También puede consistir en la dación en pago.
- d) Copia del acuerdo o solicitud de aplazamiento de los créditos de derecho público.

Al plan de pagos se acompañará de un **plan de viabilidad** que contendrá:

- Propuesta de cumplimiento regular de las nuevas obligaciones.
- Plan de continuación de la actividad empresarial o profesional.

Nos da la sensación de que el plazo que da la ley es un poco justo, ya que en un mes y diez días naturales el mediador concursal debe, entre otros aspectos:

- Verificar el saldo de los acreedores.
- Elaborar un plan de pagos.
- Hacer una propuesta viable de negociación con entidades financieras.
- Elaborar un plan de viabilidad con el contenido anteriormente indicado.

Lo anterior, como regla general, no resulta pacífico. En ocasiones habrá dilación en las conversaciones y en la toma de datos, y se necesita un tiempo prudencial para conocer la empresa «por dentro»; por otro lado, igual que ocurre en la LC, se habla del plan de viabilidad, pero no dice quién debe elaborarlo. Entendemos que no puede ser el propio deudor por razones subjetivas; ¿debe ser entonces el mediador concursal quien lo elabore?, unas veces sí será posible, pero otras, lógicamente, no. ¿Debe ser un tercero independiente?; en este caso, ¿se le pagará por la empresa o por el mediador concursal?

Una vez elaborado todo lo anterior, los acreedores, dentro de los diez días naturales posteriores al envío de la propuesta de acuerdo por el mediador concursal, podrán presentar propuestas alternativas o modificaciones. Finalmente, y dentro de los diez últimos días que restan, el mediador concursal remitirá el plan de pagos y viabilidad final **aceptado por el deudor**.

Por último, señalar que si, dentro de los diez días naturales posteriores al envío de la propuesta, los acreedores que representan al menos la mayoría del pasivo necesario decidieran no continuar con las negociaciones, el mediador concursal deberá solicitar de inmediato la declaración de concurso.

Evidentemente, este concurso consecutivo será un **concurso necesario** de acuerdo con el artículo 22 de la LC.

IV.8. ARTÍCULO 237. LA REUNIÓN DE LOS ACREEDORES

La ley da una importancia capital a la reunión de los acreedores penalizando a los que habiendo sido convocados no asistan, salvo que previamente hubiesen manifestado su aprobación u opo-

sición dentro de los diez días naturales anteriores a la reunión. La penalización consiste en que en caso de concurso, debido al fracaso de la negociación, sus créditos se calificarán como subordinados.

Tanto al plan de pagos como al plan de viabilidad la ley les reviste de gran dinamismo, ya que los mismos pueden ser modificados en la propia reunión, siempre que respeten las condiciones de pago de los acreedores que previamente hubiesen manifestado su aprobación dentro de los diez días naturales anteriores y que no hayan asistido a la reunión.

Nótese que, dentro del respeto del ámbito marcado por ley, es posible la existencia de distintas alternativas y todas o varias pueden ser consideradas y en su caso aprobadas ya que, evidentemente, no estamos en sede concursal.

IV.9. ARTÍCULO 238. EL ACUERDO EXTRAJUDICIAL DE PAGOS

Para que el plan de pagos sea aceptado deben darse las mayorías que a continuación indicamos. No hay que olvidar, aunque parezca una obviedad y una reiteración innecesaria, que estamos en un **acuerdo no concursal**, luego aquí no existe una clasificación de acreedores, todos son iguales y todos con los mismos derechos.

Tenemos dos posibles mayorías:

- 60 % del pasivo (con carácter general).
- 75 % del pasivo y el voto favorable del acreedor con garantía real si el plan de pagos consiste en la cesión de bienes del deudor en pago de bienes y la garantía real recae sobre ese bien.

Este último caso se asemeja demasiado a una liquidación encubierta. Cabe preguntarse si esto ha sido buscado o simplemente salió así; aunque teniendo en cuenta la sensación que da la ley tanto en su contenido como en su redacción, la respuesta no necesita de comentario alguno, desde nuestro punto de vista.

Pueden darse dos posibles opciones:

- a) Que el plan fuera aceptado.

En este caso el acuerdo deberá protocolizarse en escritura pública y, en su caso, presentarse ante el Registro Mercantil.

Tanto el notario como el registrador se lo comunicarán al juzgado que hubiera de tramitar el concurso y se dará cuenta a los respectivos registros públicos, al BOE y al Registro Público Concursal.

b) Que el plan no fuera aceptado.

Si el deudor continúa en insolvencia, el mediador concursal solicitará la declaración de concurso y, en su caso, si hay insuficiencia de masa activa habrá de acudir al artículo 176.3.º de la LC con las especialidades del artículo 176 bis de la LC.

La ley indica que «el mediador concursal solicitará inmediatamente del juez la declaración de concurso y que el juez la acordará también de **forma inmediata**». Como es de todos conocido, esto es una mera declaración de intenciones; si alguien lo pone en duda, basta acudir al artículo 13.1 de la LC, ver lo que dice y analizar lo que ocurre en la realidad.

IV.10. ARTÍCULO 239. IMPUGNACIÓN DEL ACUERDO

Como no podía ser de otra forma, el acuerdo puede ser impugnado. Veamos cuáles son los requisitos:

a) **Legitimación.**

El acreedor que no hubiera sido convocado, o no hubiera votado a favor del acuerdo o hubiera manifestado con anterioridad su oposición, podrá impugnarlo ante el juzgado que fuera competente para conocer del concurso del deudor.

b) **Fundamentación de la impugnación.**

Podemos considerar dos tipos de motivos:

1.º **Cuantitativo:**

- Que no se den las mayorías del 60 o 75 % (art. 238 LC), teniendo en cuenta, en su caso, a los acreedores no convocados.
- Superación de los límites del artículo 236.1 de la LC (espera más de tres años y quita superior al 25 %).

2.º **Cualitativo:**

- Desproporción de la quita o moratoria exigidas.

c) **Cauce procesal.**

Hay que destacar los siguientes aspectos:

- Las impugnaciones se tramitarán por vía de incidente concursal (arts. 192 y ss. LC), siendo competente el juez del concurso.
- La impugnación no suspenderá la ejecución del acuerdo (art. 239.2 LC).

d) **Otros aspectos.**

- La sentencia de anulación del acuerdo se publicará en el BOE y en el Registro Público Concursal.
- La sentencia que resuelva sobre la impugnación será susceptible de **recurso de apelación** de tramitación preferente.
- La anulación del acuerdo implica:
 - Concurso consecutivo (art. 242 LC).
 - Desaparecen los efectos novatorios.
 - Por analogía con el artículo 162 de la LC, deben presumirse que los pagos realizados son legítimos.

IV.11. ARTÍCULO 240. EFECTOS DEL ACUERDO SOBRE LOS ACREEDORES

Los efectos del acuerdo extrajudicial de pago sobre los acreedores son los siguientes:

- Se produce la **novación de los créditos**. Así lo indica la ley al afirmar: «[...] los créditos quedarán aplazados y remitidos conforme a lo pactado».
- **Se paraliza el derecho de ejecución separada** ya que ningún acreedor afectado por el acuerdo podrá iniciar o continuar ejecuciones contra el deudor.
- **Alzamiento de trabas** a instancia del deudor ante el juez que los hubiere ordenado.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que el acuerdo alcanzado **no afecta** a:

- 1.º Las ejecuciones contra los obligados solidarios y los garantes personales del deudor.
- 2.º Las garantías reales no vinculadas al acuerdo ni a las administrativas.

IV.12. ARTÍCULO 241. CUMPLIMIENTO E INCUMPLIMIENTO DEL ACUERDO

«El mediador concursal deberá supervisar el cumplimiento del acuerdo». La ley es así de escueta. La cuestión es cómo, ya que no hay reglas concretas. Es evidente que tendrá que ir revisando los papeles del deudor. El objeto de la revisión será verificar que los pagos se realizan en los plazos y cuantías reflejados en el acuerdo.

Entendemos que el deudor está obligado a tener un control interno idóneo para estas operaciones, exigido, en su caso, por el mediador.

Veamos los efectos del cumplimiento o incumplimiento del acuerdo.

A) Efectos del cumplimiento.

Básicamente son dos: extinción de las deudas y superación de la insolvencia.

En este caso, el mediador concursal lo hará constar en acta notarial que se publicará en el BOE y en el Registro Público Concursal.

B) Efectos del incumplimiento.

En este caso, el mediador concursal deberá instar el concurso consecutivo, regulado en el artículo siguiente.

IV.13. ARTÍCULO 242. ESPECIALIDADES DEL CONCURSO CONSECUTIVO

Hasta ahora podíamos clasificar los concursos en: voluntario, necesario, normal, abreviado o de especial trascendencia. A partir de la creación del Título X de la LC hay que añadir una tipología más de concurso: el **concurso consecutivo**.

En el preámbulo de la Ley 14/2013 ya se adelanta este nuevo tipo de concurso al afirmar que, cuando el procedimiento fracasa, el mismo «sirve de tránsito al concurso con las especialidades adecuadas»; estas especialidades son las que contiene el artículo que estamos comentando.

A) ¿Cuándo un concurso es consecutivo?

Solamente un concurso será concurso consecutivo cuando sea consecuencia de alguna de las siguientes causas recogidas en el artículo 242.1 de la LC:

- 1.º **Imposibilidad** de alcanzar un acuerdo extrajudicial de pagos.
- 2.º **Incumplimiento** del plan de pagos acordados.
- 3.º Cuando se produzca por la **anulación** del acuerdo extrajudicial alcanzado.

Es muy importante que tengamos claro lo indicado, ya que si, por ejemplo, un acreedor solicita el concurso durante el periodo de plan de pagos por causas distintas a las indicadas, no sería un concurso consecutivo y, en consecuencia, no le serían de aplicación los efectos contenidos en el artículo 242 de la LC.

B) ¿Quiénes están legitimados para solicitar el concurso consecutivo?

1. El deudor: lógicamente tendrá la consideración de concurso consecutivo voluntario.

2. El mediador concursal: está obligado a ello desde que entienda que no es posible alcanzar un acuerdo o desde el momento en que tenga evidencia de que el mismo se ha incumplido. El carácter de este concurso sería de necesario.
3. Los acreedores: en este caso, el concurso tendría carácter de necesario, siendo de aplicación el artículo 18 de la LC.
4. El juez de lo Mercantil de oficio. Es interesante destacar el criterio de los magistrados de lo Mercantil de Madrid en este aspecto: «En caso de anulación del acuerdo, el juzgado procederá de oficio, mediante testimonio de la sentencia de anulación con el que se dará lugar al auto de declaración de concurso consecutivo, de carácter necesario».

Es decir, que el juez de lo Mercantil que haya conocido de la impugnación del acuerdo alcanzado, si estima la impugnación y anula el mismo, procederá de oficio a la declaración del concurso consecutivo.

C) Especialidades del concurso consecutivo (art. 242.2 LC)

Como nota previa, hay que indicar que este tipo de concurso es un **concurso de liquidación** y que la ley intenta que el proceso sea rápido y ágil, tanto es así que la primera opción que se contempla en el artículo 242.2 es acudir al 176 bis de la LC, es decir, al archivo del concurso por insuficiencia de masa activa para atender los créditos contra la masa. Por supuesto, es de aplicación la previsión contenida en el artículo 176 bis 4 (el concurso exprés).

Dicho lo anterior, si el proceso sigue, son de aplicación los artículos 142 y siguientes de la LC. Veamos, pues, las especialidades del concurso consecutivo.

1.^a **Nombramiento del mediador concursal como administrador concursal.**

Ya hemos comentado con anterioridad que el mediador concursal tiene que reunir los requisitos que le exige el artículo 11 de la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles y los que exige el artículo 27 de la LC, luego, salvo justa causa, parece que esto no reviste mayor problema salvo la consideración de que el mediador concursal pasa a ser «juez y parte» en el procedimiento con las implicaciones que cualquier interesado pueda alegar.

Continúa el artículo 242.2.1.^a diciendo que «[...] no podrá percibir por este concepto más retribución que la que hubiere sido fijada en el expediente de arreglo extrajudicial [...]».

Si analizamos la recién creada disposición adicional octava, «**Remuneración de los mediadores concursales**», nos indica que les será de aplicación «[...] las normas establecidas o que se establezcan para la remuneración de los administradores concursales». A nosotros nos parece que esto no tiene mucho sentido por

múltiples motivos, ya que, entre otros, el acuerdo extrajudicial de pagos, como su nombre indica, no es un proceso judicial y se le intenta aplicar las normas para un proceso judicial; más importante, si cabe, es la determinación de esos honorarios. Actualmente la administración concursal aplica las reglas contenidas en el Real Decreto 1860/2004, de 6 de septiembre, por el que se establece el arancel de derechos de los administradores concursales, que como todos sabemos consisten en la aplicación de unos porcentajes sobre el activo y pasivo del concursado, pero dentro de las obligaciones de la administración concursal, está la de determinar la masa activa y pasiva del concurso, teniendo en cuenta lo que el deudor indica en su demanda, y complementándolo con los trabajos de verificación de la contabilidad del deudor, con los documentos soporte, con la comunicación de créditos, etc. Esto no lo hace el mediador concursal, luego ¿sobre qué bases se aplican los porcentajes indicados?

En cualquier caso, la ley es clara al afirmar que el mediador concursal nombrado administrador concursal no puede percibir retribución alguna, salvo que el juez del concurso acuerde otra cosa.

2.^a Nuevos créditos contra la masa.

A los créditos contra la masa del artículo 84.2 de la LC se añaden «[...] los que se hubiesen generado durante la tramitación del expediente extrajudicial, que no hubieran sido satisfechos».

En primer lugar, esto significa que no se ha atendido la previsión que ordena el artículo 231 de la LC. Y por otro lado, debería indicarse cuándo se pagan estos créditos, ya que, salvo los créditos del artículo 84.2.1.º que se pagan de forma inmediata (art. 84.3 LC), el resto se pagan a su vencimiento y como ya están vencidos, ¿se entiende que han de ser pagados como los del artículo 84.2.1.º? Hay razones sobradas para no pensar así.

3.^a Acciones de reintegración.

Indica el artículo 242.2.3.^a que «el plazo de dos años para la determinación de los actos rescindibles se contará desde la fecha de la solicitud del deudor al registrador mercantil o notario».

Consideramos que la ley dice lo que ha querido decir, dicho en otras palabras, que el artículo 71 de la LC no ha sido modificado en absoluto, salvo la precisión sobre el plazo del artículo 71.1 de la LC.

Sobre este particular han surgido diferentes cuestiones, pero al final creemos que todo se resume en que la fecha de solicitud viene dada, si se nos permite la expresión, con «el sello de entrada» al margen de cuándo se produzca la tramitación.

A partir de aquí, y como norma general, son rescindibles y en consecuencia objeto de reintegración los actos contemplados en el artículo 71.1 de la LC, incluidos, por

supuesto, los actos posteriores a la solicitud del acuerdo extrajudicial y anteriores a la declaración del concurso.

4.^a Remisión del pasivo insatisfecho.

Con la nueva regulación concursal, se nos plantean dos posibles escenarios que permiten cancelar las deudas no satisfechas una vez finalizada la fase de liquidación del concurso. Es una auténtica novedad. Para una mejor comprensión expositiva las analizamos las dos en este epígrafe aunque la del artículo 178.2 de la LC viene referida al concurso en general, no al concurso consecutivo al que le es de aplicación el artículo 242.2.5.^a de la LC.

Tanto en un artículo como en otro, subyace la misma filosofía: cubrir unos mínimos del pasivo y que el concurso no sea calificado de culpable.

4.1. La remisión del pasivo insatisfecho en el concurso consecutivo (art. 242.2.5.^a LC).

Veamos los requisitos:

1.º El deudor ha de ser empresario persona natural.

Esto implica que no es aplicable a las personas jurídicas (es lógico, ya que las personas jurídicas en liquidación quedan disueltas y se extinguen) ni a las personas naturales que no sean empresarios (recordar que estas últimas no acceden al acuerdo extrajudicial).

2.º El concurso ha de ser calificado de fortuito.

3.º Ha de haber una resolución judicial. Así lo indica el artículo objeto de análisis al afirmar que «[...] el juez declarará la remisión de todas las deudas no satisfechas [...]».

4.º No es de aplicación a las deudas de derecho público, que seguirán su procedimiento normal (ejecución administrativa).

5.º El deudor ha de satisfacer en su integridad los créditos contra la masa y los créditos concursales privilegiados (especiales y generales).

4.2. La remisión del pasivo insatisfecho en el artículo 178.2 de la LC.

Este precepto es aplicable al resto de los concursos, es decir, es la vía general de remisión.

La modificación del artículo 178.2 de la LC supone un cambio total, ya que con anterioridad a la Ley 14/2013 se disponía que «[...] el deudor quedará responsable del pago de los créditos restantes [...]». Veamos cuáles son los requisitos que se imponen:

- 1.º El deudor ha de ser persona natural (¡¡sea empresario o no!!, ya que como sabemos el artículo 1.1 de la LC así lo indica). Lógicamente no es de aplicación a las personas jurídicas, que vienen reguladas por lo indicado en el artículo 178.3.º.
- 2.º El concurso ha de ser calificado de fortuito.
- 3.º Ha de haber resolución judicial.
- 4.º Al contrario que lo indicado en el artículo 242.2.5.^a, aquí sí que se incluyen los créditos de derecho público, cuya remisión se producirá como en el resto de los créditos.
- 5.º El deudor no puede haber sido condenado (¡con condena firme!) por el delito previsto en el artículo 260 del Código Penal o por cualquier otro delito singularmente relacionado con el concurso.

Recordemos que el artículo 260 del Código Penal indica que:

«1. El que fuere declarado en concurso será castigado con la pena de prisión de 2 a 6 años y multa de 8 a 24 meses, cuando la situación de crisis económica o la insolvencia sea causada o agravada dolosamente por el deudor o persona que actúe en su nombre.»

Ahora bien, ¿qué se entiende por «cualquier otro delito singularmente relacionado con el concursado»? Veamos la respuesta que dan los magistrados de lo Mercantil de Madrid:

- No se deben entender, en abstracto, como delitos cuyo bien jurídico protegido está relacionado de algún modo con los concursos de acreedores, según su tipificación legal.
 - Se debe referir la norma a delitos específicamente relacionados con el concurso concreto que se tramita y en el cual debe decidirse sobre la exoneración de pasivo, con una vinculación directa.
 - No será preciso, en cambio, para apreciar el requisito, que el delito esté tipificado dentro de los delitos contra el patrimonio o el orden socioeconómico, sino que basta que por su contenido antijurídico quede relacionado con la concreta insolvencia tramitada en el concurso (v. gr., delitos contra las relaciones familiares, por impago de pensiones y alimentos) (mayoría).
- 6.º El deudor ha de haber satisfecho los créditos contra la masa, los créditos concursales privilegiados y al menos el 25 % de los ordinarios.
 - 7.º Por último, si el deudor hubiere intentado sin éxito el acuerdo extrajudicial de pagos, podrá obtener la remisión de los créditos restantes

si hubieran sido satisfechos los créditos contra la masa y los créditos con privilegio (tanto especial como general).

IV.14. DISPOSICIÓN ADICIONAL SÉPTIMA. TRATAMIENTO DE CRÉDITOS DE DERECHO PÚBLICO EN CASO DE ACUERDO EXTRAJUDICIAL DE PAGOS

Como ya adelantábamos al principio, se crean dos nuevas disposiciones adicionales a la LC. Veamos la primera de ellas.

En su primer apartado, la disposición adicional séptima nos indica algo que ya se ha reiterado anteriormente. Lo dispuesto en el Título X no resulta de aplicación a los créditos de derecho público.

En el apartado 2 se establece que «el deudor persona natural o jurídica al que se refiere el artículo 231 de la LC que tuviera deudas de las previstas en el apartado anterior, una vez admitida la solicitud de acuerdo extrajudicial de pagos regulada en el artículo 232, deberá solicitar de la Administración pública competente un aplazamiento o fraccionamiento de pago [...]». Hay aquí dos cuestiones importantes a destacar:

- a) El mandato legal obliga a solicitar un aplazamiento o un fraccionamiento.
- b) La cuestión básica es el tema de garantías que para conceder ese aplazamiento o fraccionamiento pedirá la Administración pública correspondiente. ¿Qué ocurre si el deudor no tiene bienes que ofrecer por estar, por ejemplo, hipotecados? El futuro nos dirá.

Por último, los apartados 3 y 4 tratan de las peculiaridades propias de estos aplazamientos o fraccionamientos con la Hacienda pública y la Seguridad Social respectivamente.

IV.15. DISPOSICIÓN ADICIONAL OCTAVA. REMUNERACIÓN DE LOS MEDIADORES CONCURSALES

Para esta cuestión nos remitimos a lo indicado en el epígrafe IV.13, apartado C.

V. ENTRADA EN VIGOR

Para terminar, indicar que la disposición transitoria de la Ley 14/2013 indica que «los concursos declarados antes de la fecha de entrada en vigor de esta norma, en cuanto a las normas establecidas en el Capítulo V del Título I ("Acuerdo extrajudicial de pagos"), seguirán rigiéndose hasta su terminación por la normativa anterior a esta ley».

A su vez, la disposición final decimotercera de la misma ley indica que:

- La ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, es decir, el 29 de septiembre de 2013.
- No obstante, el Capítulo V del Título I entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

En el momento de publicación de este artículo, ambos plazos han pasado, pero no viene mal destacar que no toda la reforma habida en la LC viene recogida en el Capítulo V del Título I.

LA DIMENSIÓN SOCIO-LABORAL DEL PRETENDIDO -¿O PRETENCIOSO?- NUEVO «ESTATUTO PROMOCIONAL DEL EMPRENDEDOR»

Cristóbal Molina Navarrete

*Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social.
Universidad de Jaén*

EXTRACTO

Se ha aprobado, por fin, y con gran algarabía, la considerada como verdadera «Ley de Emprendedores», la Ley 14/2013, tras una primera versión aguada, la representada por la Ley 11/2013. Ambas leyes hacen un intenso uso instrumental de medidas sociales y laborales para favorecer la actividad de emprendimiento. El propósito de este estudio es ver y analizar, desde el ámbito estrictamente socio-laboral (medidas de empleo, laborales, de seguridad social, de autorización para trabajar), si el estudio jurídico de las nuevas propuestas avala la fe puesta en la Ley 14/2013 para favorecer el crecimiento de nuestro tejido económico o si, al contrario, propicia más bien la multiplicación de situaciones difíciles entre el autoempleo y los «falsos autónomos». Y veremos que no solo el camino emprendido por la Ley 14/2013 es insuficiente para crear las condiciones favorables a la mejora de la actividad empresarial, sino que sigue habiendo zonas muy tortuosas cuando no, al menos algunas, erradas, pues más bien propician el retorno a estrategias de fuga o huida de lo laboral, ahora hacia el autoempleo travestido de un evanescente estatuto jurídico de «actividad emprendedora-sujeto emprendedor».

Palabras claves: políticas de mercado de trabajo, trabajo autónomo, autoempleo y emprendedores.

LABOUR DIMENSION OF THE SUPPOSED –OR PRETENTIOUS?– NEW «PROMOTIONAL STATUS OF THE ENTREPRENEUR»

Cristóbal Molina Navarrete

ABSTRACT

Official State Gazette publishes, at last, and with great fanfare, the considered real «Entrepreneurial Law», Act 14/2013. This Act was preceded by a first watered down version, represented by the Law 11/ 2013. These two laws make heavy use of measures of social security and labour to promote entrepreneurial activity. The purpose of this study is to analyze, from a strictly labour sphere (employment measures, labour law, social security, work authorization –start-up visa–), if the law firm supports the proposed new faith in Law 14/2013 to promote the economic growth and entrepreneurship or whether, on the contrary, such laws multiply confusing situations between self-employment and the «false self-employment». And we will see that not only the path taken by the Law 14/2013 is insufficient to create favorable to the improvement of business conditions, but still very tortuous areas when at least some, wrong, because rather favor the return to «evasion strategies of the labour law», now towards self-employment transvestite legal status of an evanescent promotion «entrepreneurial activity».

Keywords: labour market policies, self-employment and entrepreneurs.

Sumario

1. Introducción: ¿«tiempos difíciles» para trabajadores, «maná» para «emprendedores»?
2. La «creación de empresas» como política de fomento de empleo: ¿desbordamiento de los ámbitos clásicos de «lo laboral» o nuevas fugas del «trabajo asalariado»?
3. El ámbito subjetivo de la Ley de Emprendedores: la disfuncional ausencia de distinción entre autoempleo y emprendimiento
4. Las monstruosas «leyes portaaviones»: «inflación legal» y mala calidad de las leyes de fomento de la «excelencia empresarial»
5. La Ley de Emprendedores desde la perspectiva de las políticas de fomento de los mercados transicionales de trabajo: el derecho a la segunda oportunidad ocupacional de los emprendedores
6. «Plus ultra»: la instrumentación de las cotizaciones sociales al servicio de la promoción de la actividad del emprendimiento más allá del autoempleo juvenil
 - 6.1. La generalización de la «cuota o tarifa social plana»: ¿más «emprendedores» o más «falsos autónomos»?
 - 6.2. Otra forma ambigua de promover la lucha contra la economía sumergida: el nuevo régimen de cotización favorable a la pluriactividad
 - 6.3. El reconocimiento de un fracaso histórico: a vueltas con la mejora de los incentivos para el empleo y autoempleo de las personas con discapacidad
 - 6.4. Una enigmática disposición adicional: ¿la promoción de la fuga del deber de cotizar de las entidades deportivas *amateur* a favor del voluntariado deportivo?
 - 6.5. Un «baño de realidad» más para el emprendedor: el levantamiento de la inmunidad de la vivienda habitual respecto de las deudas de Seguridad Social
7. La degradación de un «derecho fundamental» a mera «carga administrativa» a aliviar: el desbordamiento de la gestión directa de la prevención de riesgos laborales
 - 7.1. La reconducción de la norma laboral al espíritu liberal común de la Ley de Emprendedores: la inclusión de los servicios de protección de derechos sociales en la lógica de los servicios económicos
 - 7.2. Las débiles cautelas del texto legal: la errada confusión del «centro de trabajo único» con «un lugar de trabajo único»
 - 7.3. Una norma de incentivo de «cambios tranquilos» a cargo de «dineros» públicos: el «efecto desplazamiento» del coste de servicios empresariales a servicios públicos
8. Librando al empresario del «dolor de cabeza» del libro de visitas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social: nuevos pasos hacia la más prometida que lograda administración laboral electrónica

9. La internacionalización de la actividad emprendedora mediante la «caza de talentos»: la promoción de la inmigración laboral «de clase alta»
 - 9.1. Una norma de favor hacia la inmigración económica «de clase alta»: exportación a coste cero del «talento patrio» e importación «a precio de mercado» del «talento extranjero»
 - 9.2. Dos regímenes jurídicos inmigratorios y un destino: el desplazamiento de la ley común de inmigración extranjera económica por la privilegiada de emprendimiento extranjero
 - 9.3. En busca de los pretendidamente benefactores *business angels* extranjeros: el visado de inversor
 - 9.4. La inclusión de España en el selecto club de países con un régimen de acogida favorable a las iniciativas empresariales: el visado y la autorización de residencia de emprendedor
 - 9.5. La promoción de un «mercado transnacional de profesionales altamente cualificados»: un nuevo, y adicional, régimen especial de autorizaciones para residir y trabajar
 - 9.6. El fomento de un mercado transnacional de movilidad en el empleo: la nueva y especial autorización para la movilidad intraempresarial, sobre todo en el seno de los grupos
 - 9.7. Previsiones de carácter general en la tramitación de las autorizaciones para residir y trabajar en el marco de la Ley de Emprendedores: entre el marco comunitario y las llamadas a las regulaciones «fuera de la ley»
 - 9.8. Un nuevo contraste de regulaciones entre la inmigración laboral «ordinaria» y la de élite: el «privilegio» de las facilidades de salida al extranjero
10. Del «mini-empleo» a la ocurrencia del «mini-emprendimiento»: las «mini-empresas de estudiantes», ¿fomento «precoz» del empleo o incentivo de la simulación especulativa?
11. Conclusión: una ley ¿solo insuficiente o también parcialmente inicua?

*«La palabra Política tiene dos sentidos: Conquista y conservación del poder;
Organización de la ciudad. El primer sentido es muy preciso. El segundo lo
es mucho menos. Pero el segundo sirve perpetuamente de disfraz al primero»*

Paul VÁLERY

Cuadernos (1894-1945)

1. INTRODUCCIÓN: ¿«TIEMPOS DIFÍCILES» PARA TRABAJADORES, «MANÁ» PARA «EMPRENDEDORES»?

Casi dos años después de presentarse a la sociedad civil como «proyecto estrella» del programa electoral del PP para resolver el gravísimo problema de desempleo de nuestro país, después de muchos rumores –«dimes y diretes»– sobre los pretendidos beneficios para la actividad empresarial, la celeberrima «Ley de Emprendedores» ya estaría aquí, ya habría llegado, ya sería realidad¹. Anunciada «a bombo y platillo» y explicadas sus novedades más relevantes en todos los medios de comunicación, tras el regusto agridulce que parece haber dejado el sucedáneo constituido por la Ley 11/2013, de medidas de apoyo al emprendedor –y de estímulo del crecimiento y la creación de empleo (y autoempleo) para los jóvenes–, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre –en adelante, LEI–, emerge como la «auténtica Ley de emprendedores». Se presenta con un «halo de Ley divina», porque en ella estaría el germen de una genuina revolución en los tres subsistemas legales más concernidos por el nuevo «Estatuto Promocional del Emprendimiento» que promete: Derecho Mercantil, Derecho Fiscal y Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Aunque tampoco habría que olvidar el Derecho Administrativo, en especial el de la contratación pública, cuya regulación, inestable, vuelve a cambiar, ahora desde una lógica claramente favorecedora de la reducción de los costes de licitación para los emprendedores, en especial los de menores dimensiones, a fin de intentar hacerles partícipes del «maná» –dinero– público.

Albricias y faustos para las deprimidas sociedad y economía españolas, pues. Por fin, contaríamos en nuestro Derecho con un marco que ofrece el máximo de facilidades posibles para que ni una sola persona potencial emprendedora se quede sin actualizar esa vocación, esa

¹ Para una exposición, extremadamente complaciente y benévola, del «decálogo» de sus principales novedades vid.: http://www.elconfidencial.com/tecnologia/2013-09-30/diez-claves-para-digerir-la-nueva-ley-de-emprendedores_34477/

«oportunidad de emprender», tanto de inicio cuanto de forma sobrevenida, facilitando todas las «oportunidades de transición al emprendimiento», desde cualquiera que sea la situación –desempleado, parado, emprendedor en dificultades...–. El cambio que se ofrece no sería solo del marco regulador, y los incentivos, sino más bien de cultura, pasando del imaginario social típico del emprendedor como «*sospechoso de defraudar*» algo a alguien a la diferente imagen benévola de sujeto socialmente comprometido y económicamente productivo, pero asfixiado por un exceso de cargas que es urgente aligerar en todos los planos, propiciando un «modelo de *gestión empresarial "low cost"*» –incluidas «tarifas planas sociales», exención de contratar la prevención de riesgos laborales...

Pero no solo es esa imagen la que se promueve cambiar, también la del extranjero que está en España por razones económicas. De modo que pasemos de la del inmigrante sospechoso, cuando no lisa y llanamente «culpable» por anticipado, de querer aprovecharse de todos nuestros recursos y nuestras oportunidades de empleo y bienestar, al «inmigrante inversor-cooperador talentoso», que quiere ayudar a nuestro desarrollo y merecería una amorosa acogida, frente al recelo tradicional hacia «lo extranjero», facilitando que pongan sus negocios aquí o que sean contratados los más cualificados, aligerando las pesadas cargas para las empresas que anhelan su contratación y se venían quejando de las dificultades. Aparecerán, fuera de la penosa, lúgubre y mal vista Ley de Extranjería, la figura de los «*visados de emprendedores*», lo que nos homologaría con el club liberal más granado o selecto del mundo al respecto –Canadá, Reino Unido o Chile–, o autorizaciones especiales para captar-contratar todo el «*talento extranjero*», que nos sea posible, ahora que el patrio emigra, pues muchas empresas españolas (sobre todo tecnológicas) se venían quejando de los tediosos trámites a la hora de contratar a un trabajador extranjero.

¿Se puede dar más por una sola Ley para promover el espíritu del emprendimiento, ejemplo sin par de entrega solidaria a la creación de riqueza, para el bienestar de quien toma la iniciativa –en forma de autoempleo, individual o colectivo– y del prójimo –en forma de empleo asalariado–? Sí, claro. Se puede liberar a las empresas del tradicional «dolor de cabeza» que da la llevanza de los «libros de la Inspección de Trabajo y de Seguridad Social» –ITSS–, eximiéndoles de ello o desplazando la carga a la propia ITSS. Pero sobre todo se les puede librar de algo aún más doloroso, como es que pierdan no solo «hasta la camisa», sino incluso su casa. Con la nueva Ley se vende mediáticamente que un pequeño empresario nunca perdería su casa (siempre que no supere los 300.000 euros de valor) por deudas –veremos que la letra pequeña de la Ley dice otra cosa para las públicas–. De este modo, lo que se les negaría a otros ciudadanos que pierden su casa por deudas –no solo las hipotecarias, por ejemplo–, se les reconocería ahora, tras su «Ley providencia», a los emprendedores, facilitándoles el anhelado «derecho a la segunda oportunidad» y saliendo «al rescate» de pequeños emprendedores, a través, por ejemplo, de una novedosa vía de renegociación extrajudicial de deudas empresariales, que permite pactar quitas de hasta el 25 % de los créditos y esperas de hasta 3 años. Además, se inventan nuevas formas de «personificación» de su organización económico-jurídica, como la figura del «emprendedor de responsabilidad limitada», o se facilitan las ya existentes, inspirándose en las políticas de la admirada Alemania, como la «Sociedad Limitada de Formación Sucesiva», a fin de posibilitar su constitución con menores costes de todo tipo.

En suma, el discurso oficial que subyace a esta fiebre legislativa con el horizonte puesto, se dice, en el favor hacia el emprendimiento, habría creado un imaginario social e institucional en el que España viviría una inusitada «ola emprendedora», despertando por doquier las más diversas y prolíficas vocaciones empresariales, y no ya tanto porque el trabajo por cuenta ajena –el empleo asalariado– viva tiempos muy difíciles, oscuros para los millones de desempleados y degradantes para quien lo conserva pero con menos salario y más tiempo de trabajo, sino porque el nuevo marco institucional estaría logrando cambiar la misma mentalidad de los españoles, promoviendo una nueva cultura del trabajo. Pero esta suerte de advenimiento final de «El Dorado» español del emprendimiento ¿es ahora ya sí real?² Lamentablemente no.

De nuevo el «pensamiento mágico» hoy tan en boga nos lleva a ilusiones ópticas. Los datos estadísticos son tozudos y desmienten esa realidad. Las cifras disponibles hasta ahora se empeñan en llevar la contraria. Primero, porque, como muestra el principal barómetro internacional sobre el «emprendimiento», el Global Entrepreneurship Monitor (GEM), la tasa emprendedora no ha crecido en el último año, sino que ha sufrido un ligero descenso (del 5,8 al 5,7% de la población adulta), aunque la llamada «intención emprendedora» ha aumentado desde 2009, hasta situarse en el 12,05%. Por tanto, una cosa es lo que gustaría a muchas personas y otra lo que realmente quieren, o creen que pueden, hacer. El Instituto Nacional de Estadística (INE) confirmaría este desfase, pues muestra cómo la creación de empresas lleva bajando año tras año desde que comenzó la crisis, salvo 2011. Segundo, porque se acredita que buena parte de ese emprendimiento no es tal, sino que responde a un modelo tradicional en época de crisis, cual es la metamorfosis de los asalariados, ahora en el desempleo, en «auto-empleados», trasformando sus derechos de ruptura laboral en inversiones para financiar sus azarosos y aventureros «proyectos empresariales», o, dicho en inglés, que parece tener más expectativa de éxito su «*business plan*»³, confiando, además, en que podrá encontrar un «*business angel*» que actuará providencialmente financiado tal plan y aportando la solución al verdadero problema, la financiación sostenida. Si muchas de estas conversiones son lícitas y revelan un proceso de transición, forzado pero real, hacia el otro lado de la trinchera –de empleado a empleador, de trabajador a empresario–, otras más no son sino nuevas manifestaciones de una estrategia conocida: los falsos autónomos.

La tan repetida como idílica, por tanto irreal, imagen del garaje donde un joven Steve Jobs gestó el gigante Apple habría dado mucho para la literatura de empresas y gestión y ha servido para abonar la ilusión de emprender futuros imperios. Algo con que toda economía sueña, pero es bien sabido que dista mucho de la realidad, porque son más los fracasos y el emprendimiento no puede

² Para la frustración de estas expectativas en relación con la Ley 11/2013, pese a participar ampliamente de este enfoque de suministro de oportunidades sin par para el emprendimiento, si bien aquí acotado más bien al «auto-empleo», *vid.* mi comentario, en coautoría, de aquella ley en el número 367 de esta Revista.

³ *Vid.* VIDAL, M.: «Muerte al Business Plan». Blog *Up in the cloud*, de 7 de octubre de 2012: «... Las ideas geniales no existen (...). Todo está inventado y lo fascinante es la combinación eficiente de esos factores (...). El business Plan no es más que una opción de ruta, una línea que nos cuenta dónde estamos y cómo pensamos lograrlo, no lo que vamos a lograr». <http://www.abc.es/blogs/marc-vidal/public/post/muerte-al-business-plan-13840.asp>

confundirse con la presión personal, social y mediática hacia una alternativa, y forzada, forma de empleo: el autoempleo como necesidad de actividad para no quedar atrapado en el desempleo de larga duración y con el riesgo de «em-perder» todo lo poco que queda tras la extinción del empleo asalariado. El propósito de este estudio es ver y analizar, desde el ámbito estrictamente socio-laboral (medidas de empleo, laborales, de seguridad social, de autorización para trabajar), si el estudio jurídico de las nuevas propuestas avala esa realidad tanto estadística y cualitativa y, en consecuencia, si una cosa es lo que se promete –lo que se dice dar– y otra bien diferente lo que se lleva a la norma –lo que se da realmente–. Y veremos que no solo el camino emprendido por la Ley 14/2013 es insuficiente, sino que sigue habiendo zonas muy tortuosas cuando no, al menos algunas, erradas, pues más bien propician tan solo el retorno a enésimas estrategias de fuga o huida de lo laboral, ahora hacia el autoempleo travestido de un evanescente estatuto jurídico de «actividad emprendedora-sujeto emprendedor».

2. LA «CREACIÓN DE EMPRESAS» COMO POLÍTICA DE FOMENTO DE EMPLEO: ¿DESBORDAMIENTO DE LOS ÁMBITOS CLÁSICOS DE «LO LABORAL» O NUEVAS FUGAS DEL «TRABAJO ASALARIADO»?

Según el artículo 25.1 g) de la Ley de Empleo, tanto el «autoempleo» como la «creación de empresas» constituyen ámbitos específicos de las *políticas activas de empleo*, de modo que dentro de las llamadas políticas de mercado de trabajo entrarían todas las acciones y medidas dirigidas a fomentar las iniciativas empresariales mediante el *trabajo autónomo* y la *economía social*. Así como, de conformidad con la letra h) de este precepto, las acciones y medidas dirigidas a la creación de actividad empresarial y la dinamización e *impulso del desarrollo económico* en determinados territorios. Desde esta perspectiva, para las políticas activas de empleo contemporáneas, las medidas de orientación e incentivo para la búsqueda-hallazgo de empleo incorporarían también toda acción que tenga que ver con el diseño, la puesta en práctica y facilidad de sostenimiento de las «iniciativas empresariales». Eso sí, conocidas las ambigüedades que encierra la promoción de la «cultura empresarial» en su dimensión tradicional, que expresa conflicto y ejercicio de poderes, ahora se diluiría aquella bajo la nueva etiqueta-fórmula mágica de «iniciativa emprendedora», más virtuosa.

Desde este contexto de política de empleo, pues, parece manifiesta la oportunidad –incluso la necesidad– de enfocar el fomento de «*sujetos emprendedores*» y la promoción de la «*actividad emprendedora*», al margen de la precisión de las difusas fronteras jurídicas entre los diversos conceptos en juego –autoempleo, emprendedor, trabajo autónomo...–, desde una perspectiva socio-laboral. Por tanto, pese a la marcada dimensión mercantil de la Ley 14/2013, esta aparecería dentro de las pretendidas «*reformas de segunda generación*» del mercado de trabajo y en aras de un nuevo modelo productivo, más cualitativo. De ahí, la distancia que se querría establecer entre las reformas «de primera generación», orientadas en gran medida a la devaluación de condiciones de trabajo –Ley 3/2012– y a la modificación del equilibrio de poderes precedente entre los sujetos de las relaciones de trabajo, y las de segunda, dotadas de mayor le-

gitimidad porque, al margen de lo insuficiente de las medidas, por las limitaciones de recursos en época de crisis, los que avalan la Ley confían en su ser un instrumento eficaz para que la vocación empresarial en España se incremente y florezca muchísimo más que hasta la fecha, siendo este objetivo algo aparentemente indiscutible por nadie, pues la creación de emprendedores sería algo positivo en sí mismo.

Se apuesta, pues, más desde la fe que desde la razón, en que en los próximos años existan muchísimos jóvenes –y no tanto– empresarios que, nacidos en las próximas semanas, meses y años, serán un revulsivo eficaz en la lucha por la generación de empleo. Emergería como una, pretendida, «nueva» y muy potente «política de mercado de trabajo» por el incremento de la actividad económica que supondría este tejido empresarial nuevo. Con él llegaría autoempleo para el que emprende la iniciativa y empleo asalariado por el éxito de la iniciativa más allá de quien la promueve. La Ley entroncaría directamente, pues, si bien la desborda por la diversidad de medidas jurídico-económico-financieras, con la Ley 11/2013, la «primera» –pseudo–ley de emprendedores, como evidencia que algunas medidas de esta aparezcan extendidas en la Ley 14/2013 –ejemplo: la tarifa o cuota social plana–. Por eso, no debe sorprender que esta suerte de pretendido, si bien en gran medida abortado, por lo que luego se dirá, «nuevo estatuto jurídico-mercantil de promoción del emprendimiento», se ve complementado con una triple vertiente socio-laboral:

- a) Seguridad Social, en especial la que tiene que ver con los costes de establecimiento –las cuotas sociales.
- b) Legislación laboral, sobre todo aquella que implique «cargas administrativas» a aligerar, como la relativa a los libros de inspección laboral y la organización preventiva.
- c) Ocupacional, relativa a otras heterogéneas medidas de fomento del autoempleo.

El nuevo marco jurídico-institucional promotor de la iniciativa emprendedora parte de una caracterización de nuestro tejido empresarial que se conecta de modo directo a un problema igualmente presente en las últimas reformas del mercado de trabajo en un plano estrictamente laboral: «la alta tasa de desempleo juvenil, que para el caso de los menores de 25 años duplica la media de la UE-27» –EM, punto I, párrafo quinto–. Para el legislador, sus causas profundas estarían, por igual, tanto en «algunas deficiencias que han venido caracterizando a nuestro modelo de relaciones laborales» cuanto en

«la ausencia de una mayor iniciativa emprendedora entre los más jóvenes que haya llevado, ante la falta de oportunidades de trabajo por cuenta ajena, a unos mayores niveles de autoempleo capaces, a su vez, de generar más empleo».

Cómo no, se propone un cambio cultural, se dice que «de mentalidad», de forma que «la sociedad valore más la actividad emprendedora y la asunción de riesgos». Para ello, junto a la instru-

mentación a tal fin del «sistema educativo», con lo que se vuelve a incidir en este reduccionismo de tal sistema, que deja de ser una vía para formar «personas» y se convierte en «enseñaderos empresariales», esto es, en lugares para el «culto a la iniciativa empresarial», se hace referencia a la paralela instrumentación del «marco normativo-institucional», básicamente en una dirección doble:

- a) *Aligeramiento de cargas administrativas* para la gestión empresarial, pues de ello se deriva directamente la reducción de costes de producción y transacción

Una primera línea de acción es la reducción –auténtica «jibarización»– de las que tiene el legislador por «costosas cargas administrativas» que pesarian sobre tales iniciativas. Como suele ser frecuente, el legislador parte de un juicio generoso con los esfuerzos a tal fin realizados anteriormente, si bien los consideraría claramente insuficientes en un buen número de aspectos⁴. De nuevo, si se quiere seguir con los paralelismos, se recordará que la reforma laboral tiene un presupuesto político-jurídico análogo, un reconocimiento del valor de las reformas precedentes, siempre, se dice, situadas «en la buena dirección» –esta es la parte de espaldarazo al gobernante anterior y al legislador precedente, justificando cierta continuidad, que dé estabilidad y confianza–, pero se habrían revelado ya insuficientes a los fines buscados, o cuando no lisa y llanamente «fallidas» en su ejecución, por lo que se haría precisa una nueva vuelta de tuerca.

De ahí que se propongan, tanto en el ámbito específico del mercado de trabajo «asalariado», como en el más genérico y moderno «mercado de *trabajo-emprendimiento*» en general, nuevas medidas en la dirección de reformas liberalizadoras, devaluando las condiciones o requerimientos legales de todo tipo a meros «gastos». Estos, en cuanto tales, han de ser reducidos a su mínima expresión pues los costes de gestión empresarial, en particular de las pymes, serían elevados en España y, por lo tanto, habría que llevar a cabo un importante desmantelamiento de ese «entramado» o maraña de cargas. Así, en palabras del legislador,

«El cumplimiento del marco jurídico vigente exige frecuentemente, no solo la contratación de servicios de asesoramiento, sino también la dedicación de "recursos humanos" a este fin, lo que resulta especialmente gravoso para las empresas de menor dimensión. Además, los regímenes de autorización y los requisitos de obligado cumplimiento para los operadores suponen en muchas ocasiones verdaderas barreras de entrada en determinados mercados» –EM, I, párrafo undécimo.

Al margen de la general conexión entre ambas líneas de reforma del mercado en este punto, aquí habrá una directa e inmediateísima asociación entre la dimensión laboral de las reformas y esta

⁴ «Durante los últimos años se han abordado reformas que reflejan una mejora del posicionamiento de España dentro de los indicadores internacionales más relevantes sobre la facilidad de hacer negocios. No obstante, la posición relativa de España en este ámbito continúa siendo insuficiente en muchos aspectos.» –EM, I, Ley 14/2013.

eminentemente mercantil. Como veremos con mucho más detalle, entre esas «*cargas administrativas a aligerar*» aparece la obligación de gestionar y organizar la actividad preventiva, conforme a las previsiones del artículo 30 de la Ley de Prevención de Riesgos Laborales (LPRL), en cumplimiento o satisfacción –garantía de efectividad– del derecho laboral a una protección eficaz de la seguridad y salud de los trabajadores ex artículo 14 de la LPRL. Todo el discurso oficial de la prevención de riesgos laborales como «inversión productiva» recibirá, en definitiva, una andanada en su línea de flotación. En esta misma línea de reducción de costes de gestión socio-laboral debe entenderse el régimen especial y de favor, claramente de privilegio, respecto a la regulación jurídica socio-administrativa de la inmigración laboral extracomunitaria común, con la que se renuncia por completo a la más mínima coordinación reguladora, con la consiguiente incertidumbre para la identificación del régimen concretamente aplicable al existir algunas yuxtaposiciones.

b) Mejora de la eficacia y eficiencia de las políticas de promoción institucional de la «*actividad de emprendimiento*»

La reducción de los costes empresariales, que es la línea unitaria de todas y cada una de las reformas, admite otra dirección: la política de estímulos, institucionales y financieros. Para ello se propone mejorar la eficacia de las políticas de apoyo al emprendimiento.

Estas abarcan:

«Todas aquellas iniciativas públicas que ofrecen servicios de asistencia, información, asesoramiento y fomento de la cultura emprendedora o impulsan la prestación de estos servicios con carácter privado a través de esquemas de colaboración o de la concesión de ayudas o financiación» –EM, I, párrafo duodécimo.

Se entenderá así, por lo que aquí atañe, y al margen del régimen fiscal también de favor, que se analiza en otra parte de este monográfico, que aparezca una nueva regulación de las cotizaciones sociales para incentivar esa actividad –arts. 28 a 30 LEI–, así como un mandato al Instituto Nacional de Seguridad e Higiene en el Trabajo (INSHT) de establecer un servicio de asesoramiento preventivo –art. 39 LEI–. Es muy curioso que en este caso se promueva no la acción privada, mediante el recurso al mercado de servicios preventivos⁵, con subvención o incentivos, sino directamente la acción pública, una suerte de mundo al revés para una Ley que aspira a promover la iniciativa privada y la economía libre de mercado. Todo ello pese a que, como también se verá, este tipo de servicios de acción preventiva parecía haber quedado al margen de la normativa comunitaria de liberalización de servicios, incluso en la vertiente *light* o «suave» de la última versión normativa de la polémica en su día «*Directiva Bolkenstein*». También aquí deberá hacerse

⁵ Por todos, vid. MOLINA HERMOSILLA, O.: *El papel de las Sociedades de Prevención en el mercado de los Servicios de Prevención*, Murcia: Laborum, 2007, en especial todo el análisis del capítulo IV.

una llamada clara a la vertiente socio-laboral del modelo de gestión informática empresarial que quiere promoverse, expresada en nuestro ámbito en la exigencia del Libro Electrónico de la ITSS, que se suma así a una amplia secuencia de informatización de la gestión de las relaciones entre empresarios y la Administración laboral, así como de la Seguridad Social⁶.

Ahora bien, esta comunicación íntima entre las dos Leyes de fomento del autoempleo puede también hacerle arrastrar algunos de los problemas de la primera –no son «auténticos emprendedores» los que crecen–. La inicial, y sugestiva, por una «nueva cultura del trabajo», a través del fomento de la «cultura del emprendimiento», no solo reaviva la usual instrumentación de la legislación socio-laboral al servicio de la reactivación económica mediante el apoyo a la iniciativa empresarial, sino que, al tiempo, posibilita las nuevas estrategias de debilitamiento de aquella legislación.

Pero, si analizamos con más profundidad esta idea, la metamorfosis que se propone cultural tiene otros calados, porque emergen claramente, desde la declaración de voluntad o manifestación de intenciones del legislador, dos graves cuestiones jurídicas y sociales. De un lado, la confusión entre «emprendimiento» y «autoempleo», de otro, y en gran medida relacionado, la tensión entre la promoción de la cultura emprendedora –vertiente positiva– y la búsqueda de «empleos de opción» alternativos al asalariado, propiciando la fuga del contrato de trabajo. Insuficiente la primera estrategia de ofrecer a las empresas más rentables herramientas de gestión del personal –devaluación de condiciones de trabajo a través de la reforma «de primera generación»–, la pretendida segunda generación de estas reformas apunta también «a la siega de la hierba debajo de los pies de la norma laboral»: la mutación o reconversión del personal laboral –en general desempleado, pero no solo– en una «legión de auto-empleados» y/o «emprendedores». En suma, lo que se promete de una forma mediática y política como salto evolutivo positivo de nuestro mundo del trabajo y de las relaciones económico-productivas podría terminar reverdeciendo viejos y problemáticos fenómenos, como el de las «zonas grises» –las zonas de concurrencia entre diversas formas de prestación de servicios retribuidos, mercantiles y laborales– y, muy en particular, el de las múltiples estrategias de «huida o fuga de la regulación socio-laboral» ordinaria⁷.

⁶ Un aspecto destacado, si bien suena a conocido, y se recoge en el –un tanto olvidado– Estatuto del Trabajo Autónomo, es la creación de los denominados «Puntos de Atención al Emprendedor», que recogen la eterna aspiración a la célebre «ventanilla única». Así: «serán ventanillas únicas electrónicas o presenciales a través de las que se podrán realizar todos y cada uno de los trámites para el inicio, ejercicio y cese de la actividad empresarial. Se garantiza la existencia de al menos un Punto de Atención al Emprendedor electrónico en el Ministerio de Industria, Energía y Turismo que prestará la totalidad de los servicios previstos en esta Ley».

⁷ Una tendencia que se ha caracterizado, con acertada expresión, recordando uno de los viejos procesos padecidos por las normas laborales desde hace décadas: la «fuga del contrato de trabajo» a través de la promoción de «contratos mercantiles» para la organización de las prestaciones de servicios en el mercado económico. *Vid.* RODRÍGUEZ-PIÑERO, M.; CASAS BAAMONDE, M. E. y VALDÉS DAL-RÉ, F.: «La huida del derecho del trabajo hacia el "emprendimiento", las reformas de la Reforma Laboral de 2012 y otras reformas: la L 11/2013 y el RDL 11/2013», en *Relaciones Laborales*, n.º 10, Sección Editorial, octubre 2013, editorial La Ley.

Ciertamente, hay aspectos dirigidos auténticamente a la vertiente económica y mercantil de la «actividad de emprendimiento» –«financiación», el acceso al crédito, que es uno de los elementos hoy básicos; la «promoción de la innovación», en el plano sobre todo científico y tecnológico–. Pero los elementos de autoempleo no dejan de estar presentes y, lo que es peor, en todo caso, aparecen una multiplicidad de efectos de desplazamiento de las normas laborales comunes hacia regímenes especiales más «liberales» y «baratos». El gran problema será que no queda claro si estamos realmente ante esa evolución o más bien se trata de promover la sustitución de los contratos de trabajo, que ahora se ven casi misiones imposibles en un número suficiente para cubrir la demanda en el mercado de trabajo, por contratos mercantiles. En consecuencia, la perspectiva inicial de una complementariedad pacífica entre la vertiente o «dimensión socio-laboral» del nuevo «estatuto mercantil de la actividad del emprendedor» termina dejando emerger una nueva tensión entre «lo laboral» y «lo mercantil», de modo que este oculta una política orientada a la *«huida» de aquel*.

De este modo, los contratos de trabajo terminan por reconvertirse en contratos de servicios civiles o mercantiles, al igual que las cotizaciones de los empresarios mutan en las «auto-cotizaciones» o cuotas de «autónomos». Un fenómeno-riesgo fabricado que está más generalizado en el actual marco de reformas, pues es difícil no ver en la reforma inmediata de las pensiones un fenómeno de fomento de la «huida del Derecho de las Pensiones Públicas», o de la Seguridad Social pública, al Derecho de la Previsión Social, e incluso, más netamente, al Derecho Mercantil de los Ahorros y Planes de Pensiones.

3. EL ÁMBITO SUBJETIVO DE LA LEY DE EMPRENDEDORES: LA DISFUNCIONAL AUSENCIA DE DISTINCIÓN ENTRE AUTOEMPLEO Y EMPRENDIMIENTO

En la delimitación de las normas laborales, también de las de Seguridad Social, se halla siempre gran dificultad para la identificación de sus sujetos, laboral y empresarial. De ahí el tópico de las «zonas grises». Una realidad confusa y de fronteras móviles que luego se complicó notablemente con una norma del denominado nuevo «Derecho Social simbólico», el Estatuto del Trabajo Autónomo, que ponía, además, una nueva figura híbrida en circulación, los «trabajadores autónomos económicamente dependientes». De este modo, y en el marco de un fenómeno socio-económico y jurídico más amplio, como es la descentralización productiva, la figura del estatuto del «trabajador clásico» se desvanecía al nacer estatutos de promoción del trabajo en los que los trabajadores asumen cualidades de empleador-empresario.

De este modo, la diferenciación de lo «verdadero» y lo «falso» halla nuevos desafíos, intensificados con la necesidad de distinguir con nitidez entre los trabajadores autónomos, los auto-empleados y los emprendedores. Estos conforman realidades socio-económicas y jurídicas colindantes, pero no se confunden, o no deben hacerlo, so pena de incurrir en notables disfuncio-

nes, no solo teóricas, sino prácticas. Por ejemplo, y sin perjuicio de lo que más adelante se comentará, una inadecuada distinción entre estos conceptos está poniendo en gravísimo riesgo la utilidad, si es que la tiene, de medidas como la «tarifa social plana», una de las figuras-estrella de fomento del «emprendimiento», pero que ha quedado solo para la promoción del «trabajo autónomo» individual y el «autoempleo colectivo o social» –cooperativas de trabajo asociado–. Con la LEI, este problema, surgido en la aplicación práctica de la Ley 11/2013, a raíz de un discutido y discutible, pero no irracional desde los conceptos clásicos, criterio de la entidad gestora, será mayor, perjudicando su sentido.

Las dificultades y problemas pueden ser mayores atendiendo a la multiplicación que la LEI hace de las formas subjetivas –o personificadas– de la organización jurídico-económica de la *actividad de emprender*, pues una misma actividad fomentada puede desarrollarse por diferentes sujetos jurídicos y sus regímenes no son estrictamente coincidentes, al contrario, se diversifican. Las tensiones entre la «*legislación mercantil*», que es el título principal, si bien no el único que ampara la LEI –disp. final 9.^a de la Ley 14/2013–⁸, y la laboral –y de Seguridad Social–, se agravan respecto del pasado. En apariencia, la LEI quiere evitar estos problemas dando certeza a su ámbito subjetivo. De ahí que, el título preliminar –«Disposiciones generales», arts. 1 a 3– establezca, junto al objeto y ámbito aplicativo, la definición de emprendedor. Pero el concepto de emprendedor se define de forma muy amplia, por tanto sin un excesivo rigor técnico-jurídico, pues apuesta por fórmulas flexibles, funcionales, que pretenden fomentar una actividad más que proteger a un colectivo concreto de sujetos jurídico-económicos. Por eso, se define al «emprendedor» como toda persona, al margen de su forma jurídica –persona física o persona jurídica–, que pretenda desarrollar –emprendedores potenciales– o esté desarrollando –emprendedores actuales– una actividad productiva, sea económica estrictamente sea profesional⁹.

Así, se pretende que las medidas de la Ley puedan beneficiar a todas las iniciativas empresariales, no ya solo independientemente de su forma jurídica, sino también al margen de su tamaño –grandes, medianas o pequeñas– y de la «etapa del ciclo empresarial» en la que se hallen –inicial, desarrollada; en crisis o en bonanza–. Ahora bien, esa imagen es irreal y muy contraproducente, porque ignora que la LEI margina ciertas actividades y se centra en determinado tipo de emprendedores, en especial los de menor dimensión, por lo que la definición genérica no servirá para identificar los centros subjetivos de imputación de cada una de las medidas previstas. Al mismo tiempo, convivirá la dimensión de autoempleo, que precisa un estatuto promocional mediante la reducción de costes de establecimiento de su actividad personal, como tipo o proto-

⁸ «Esta Ley se dicta, con carácter general, al amparo del artículo 149.1.6.^a de la Constitución que atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre "legislación mercantil", a excepción de los Títulos, Capítulos o artículos, o parte de los mismos, que se relacionan a continuación:...».

⁹ Artículo 3 de la Ley: «Se consideran emprendedores aquellas personas, independientemente de su condición de persona física o jurídica, que desarrollen una actividad económica empresarial o profesional, en los términos establecidos en esta Ley».

tipo socio-económico y cultural próximo al trabajador, un «trabajador autónomo» –individual o asociado–, con la de emprendimiento, que se vincula más a la configuración como un «*sujeto-empresarial*». Aquí tendrían cabida todas las fórmulas orientadas a crear un traje a medida, a través de formas jurídicas de empresa que faciliten su labor, reduciendo su riesgo de mercado y sus deberes de gestión del trabajo.

Así, como forma de promoción del autoempleo habría que entender la figura nueva y problemática del «*emprendedor de responsabilidad limitada*» (capítulo II del título I), pues crea un régimen de limitación de responsabilidad sin adquirir personalidad jurídica diferenciada de la persona física que ejerce la actividad económica y/o profesional –art. 7 LEI–. De tal guisa se establece un tratamiento especial para este colectivo, si bien está condicionado al cumplimiento de ciertas obligaciones de publicidad registral y llevanza de cuentas anuales –en los mismos términos que las sociedades unipersonales de responsabilidad limitada–. En cambio, la nueva figura societaria de la «Sociedad Limitada de Formación Sucesiva» (capítulo III del título I), sin capital mínimo, y que se incardina en el objetivo más general de reducir los costes empresariales, en este caso de establecimiento inicial, orientándola también a la técnica de la «autofinanciación», responde claramente a la promoción del emprendimiento. Para un análisis detenido de estas figuras se remite al comentario de la vertiente mercantil de este nuevo y pretendido –o pretencioso– estatuto.

En esta línea de promoción del emprendimiento pueden situarse las medidas que van en la dirección de facilitar la búsqueda de formas de dar una nueva oportunidad para la recuperación del equilibrio financiero, a través de la refinanciación. Aunque, ciertamente, no debe descartarse un enfoque de promoción del autoempleo, a través de la dinámica de los llamados «mercados transicionales de trabajo», caracterizados por favorecer el tránsito o paso desde unas situaciones socio-económicas a otras, en este caso desde un marco económico de emprendimiento a otro. Curiosamente, sin embargo, no ha tenido especial acogida en la LEI la promoción de formas de emprendimiento que, concurrentes con las de autoempleo colectivo, hoy gozarían de un especial predicamento, como *el llamado «emprendimiento social» y o «autoempleo colectivo»*.

En este sentido, desde diversos sectores, políticos y sociales¹⁰, se ha lamentado el incumplimiento del compromiso adquirido a tal fin. Se insiste que en el actual contexto de crisis, de deterioro del estado del bienestar y de precarización del trabajo, las cooperativas y otras enti-

¹⁰ «Estamos viviendo una decepción, que es extensible a todo el sector de la economía social, que había depositado en esta ley muchas esperanzas. De hecho, saben ustedes que nos las prometíamos muy felices cuando el día 19 de junio del año 2012 se aprobó por unanimidad en esta Cámara una proposición no de ley para conmemorar el Año Internacional de las Cooperativas. Entonces acordamos que en la futura ley de emprendedores que iba a presentar el Gobierno español se incorporarían múltiples reivindicaciones del sector de la economía social. La verdad sea dicha, esto no ha ocurrido». Vid. Intervención del Parlamentario por el Grupo Mixto señor Tardà en la sesión de debate correspondiente al Proyecto de Ley tenida en pleno el 19 de septiembre de 2013, en el Senado. BOCG http://www.congreso.es/public_oficiales/L10/CONG/DS/PL/DSCD-10-PL-139.PDF

dades y empresas, las que conforman la denominada economía social, que cuenta hoy con un marco legislativo propio –Ley 5/2011, de 29 de marzo–, serían capaces de generar ocupación estable y de calidad.

La creación de cooperativas vuelve hoy a presentarse como una alternativa viable no ya solo para muchos trabajadores en una situación de paro-desempleo sino también para enteras comarcas –creación de capital social– en su lucha casi imposible de ganar –una suerte de enésimo «David contra Goliat»– contra la tendencia industrial, impuesta por la competencia global, a la deslocalización. En tiempos de crisis el heterogéneo mundo de la economía social presentaría una mayor potencialidad para generar empleo de calidad. Los sucesos de los últimos días evidencian que no es una garantía –caso Fagor– y que se sujetan a los mismos parámetros de competencia mundial.

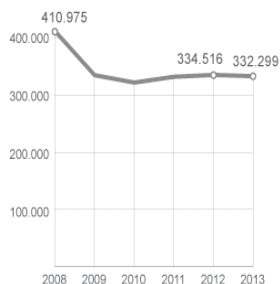
Pero, sea como fuere, parece bien claro que la falta de «oportunidades de empleo (asalariado)» está llevando a mucha gente a pensar en el «emprendimiento» no como una «oportunidad de negocio», con su plan de inversiones y de crecimiento a medio y largo plazo, sino como una solución alternativa inmediata de autoempleo, de ahí que proliferen los autónomos y las microempresas, reconvirtiéndose, sin mucha reflexión, de trabajadores asalariados –ahora despedidos– en autónomos. Como se anunciaba en la introducción, los datos son demasiado tozudos y deberían llevar a una mayor reflexión a los poderes públicos a la hora de diseñar este tipo de leyes, no solo en el ámbito estatal, sino también, y cada vez más, en el autonómico. Múltiples gobernantes tienden a presentar las cifras de aumento de altas en los registros de «emprendedores» como expresión de que una nueva cultura social y económica estaría naciendo y con ello se avistaría un nuevo modelo económico. Las cifras, en sí mismas, pero sobre todo bien leídas, evidencian realidades diferentes, sino opuestas.

Así, casi 8 de cada 10 –el 76%– altas de empresas corresponde a compañías sin ningún empleado. De las 332.299 empresas que se dieron de alta en 2012, el 76% nació sin asalariados (255.218) y el 20% (casi 69.000) tenían entre uno y cinco empleados, según el INE. La tendencia es similar en los años anteriores y si bien en 2013 parece haber algunas diferencias, no tienen una dimensión de cambio de la tendencia. Por lo tanto, las medidas orientadas a fomentar la creación de iniciativas empresariales que no solo den empleo a quienes las promueven sino también a otros desempleados, incluso alterando gravemente el de por sí ya muy deteriorado, por complejo y caótico, sistema de contratación laboral, ponen de manifiesto lo fallido de políticas como las llevadas a cabo por la Ley 11/2013 –por ejemplo, los fracasados contratos de apoyo a emprendedores–. Esta sustancial continuidad de fenómenos de autoempleo, individual y colectivo, encubriendo aparentes realidades de emprendimiento, se confirma en la capitalización de las prestaciones por desempleo, principal vía de financiación del proyecto: entre enero y julio de 2013, 123.413 parados capitalizaron para crear una empresa.

Este dato es similar al de 2012 (120.905). La mayoría se convierte, pues, en autónomos individuales y una minoría, algo más de 5.000, lo hacen en socios de cooperativas.

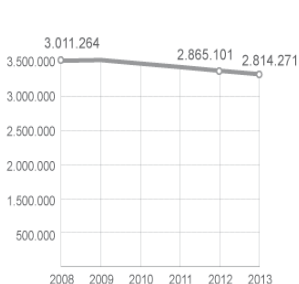
► CREACIÓN DE EMPRESAS

A 1 de enero de cada año



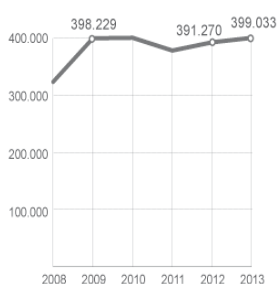
► EMPRESAS QUE PERMANECEN

A 1 de enero de cada año

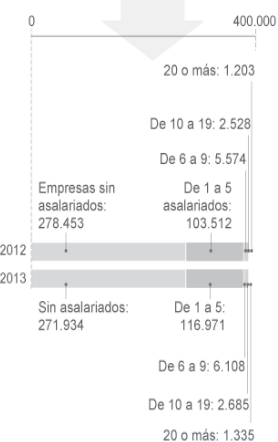
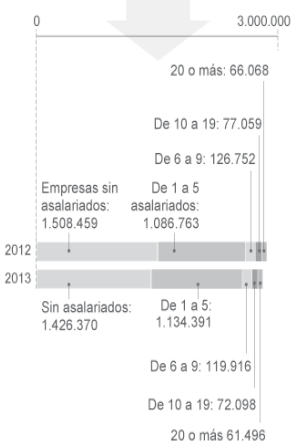
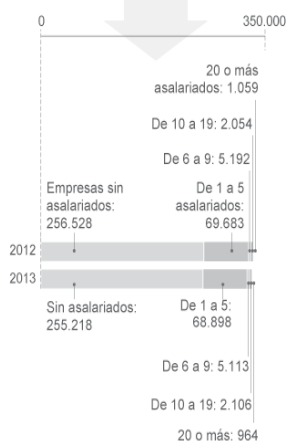


► CESE DE EMPRESAS

A 1 de enero de cada año

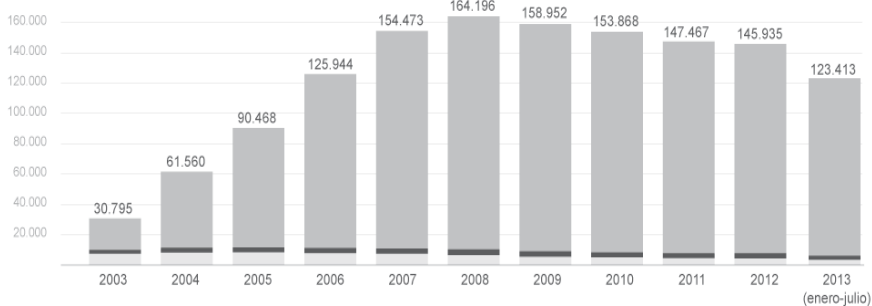


NÚMERO DE EMPRESAS SEGÚN EL NÚMERO DE ASALARIADOS



► PARADOS QUE CAPITALIZAN SU PRESTACIÓN DE DESEMPLEO

Autónomos
Socios de cooperativas
Socios de sociedades laborales



Fuente: El País

4. LAS MONSTRUOSAS «LEYES PORTAAVIONES»: «INFLACIÓN LEGAL» Y MALA CALIDAD DE LAS LEYES DE FOMENTO DE LA «EXCELENCIA EMPRESARIAL»

Si difícil es la comprensión, tanto conceptual como aplicativa, de la LEI atendiendo a lo difuso de su ámbito subjetivo y lo confuso de sus pretensiones, pretendiendo perseguir un fin –la promoción de un estatuto de fomento de la actividad de emprender– cuando ofrece otro –facilitación, incluso artificial, de conversión de personas desempleadas, por tanto que incrementan los registros de parados, en autoempleados–, mayor incertidumbre se derivará aún de la monstruosa técnica legislativa seguida para la configuración de este nuevo marco promocional de una actividad económico-profesional. Suele ocurrir que a más «calidad de fondo» se persigue con una Ley, más pésima es su «factura técnico-jurídica». La LEI es acreedora de la crítica que merecen las llamadas «Leyes portaaviones».

Primero porque no solo modifica numerosas normas relevantes del ordenamiento jurídico –24–, sino que, además, contiene una regulación propia y especial de esas materias, con lo que afecta a muy diferentes ámbitos jurídicos, permaneciendo en el tiempo y sin que haya a menudo la debida coordinación, como sucede, por ejemplo, respecto de algunos de los regímenes de autorización administrativa por razones de interés económico. Segundo, porque incide sobre materias recientemente reformadas, con lo que colabora a generar una mayor incertidumbre sobre su concreto contenido. Ni siquiera ha sido capaz de resolver, como se advertía, algunos de los problemas aplicativos que han suscitado algunas medidas de especial relevancia o trascendencia para los fines de la norma, según sucede respecto del alcance subjetivo de la célebre «tarifa o cuota social plana». En suma, no es virtuosa, más bien todo lo contrario, su técnica legislativa, con lo que, al claro vicio de la inflación legal, pues se añade a otras leyes estatales y autonómicas sobre esta actividad de emprender, le agrega los de la incoherencia e inestabilidad reguladoras.

5. LA LEY DE EMPRENDEDORES DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS POLÍTICAS DE FOMENTO DE LOS MERCADOS TRANSICIONALES DE TRABAJO: EL DERECHO A LA SEGUNDA OPORTUNIDAD OCUPACIONAL DE LOS EMPRENDEDORES

Aunque el objeto de la LEI es favorecer la «actividad emprendedora-empresarial» en cualquier etapa de su «ciclo vital» –art. 1–, no cabe duda de que se centra en el fomento de tales actividades, facilitando el establecimiento de nuevos emprendedores, y en la rebaja de costes para propiciar su continuidad y expansión. Luce, pues, una imagen positiva.

Pero al igual que crecen, las empresas mueren y, en todo caso, como todo «sujeto», tienen azarosas situaciones en el desarrollo de su actividad, incluyendo dificultades graves para su supervivencia. Si bien hay sectores de opinión que le han reprochado a la LEI que deje, salvo medidas puntuales, en un segundo plano la problemática del «emprendedor en dificultades económico-fi-

nancieras», la LEI no olvida esta posibilidad. De ahí que incluya algunas medidas orientadas, de algún modo, a intentar reconocer y, menos, a hacer efectivo lo que se ha denominado, con más boato que realidad, el «derecho subjetivo a una segunda oportunidad de emprender». Se quiere que esta segunda oportunidad ante una situación empresarial muy negativa, no se produzca solo en el marco de la Ley Concursal, que a menudo buscará la solución de liquidar su empresa, sino que pueda encontrar otras fórmulas más conservadoras de su iniciativa, como la mediación concursal. Una fórmula que, además, si se constituye en empresario de responsabilidad limitada, le permitiría tener ventajas, como la de eximir o salvar su vivienda del pago de sus compromisos o sus deudas.

Ciertamente, este aspecto es propiamente mercantil. El capítulo II del título I –«El Emprendedor de Responsabilidad Limitada»– crea una nueva figura, el Emprendedor de Responsabilidad Limitada, gracias a la cual las personas físicas *podrán evitar que la responsabilidad derivada de sus deudas empresariales afecte a su vivienda habitual bajo determinadas condiciones*, con lo que se pretende garantizar su subsistencia y, en cierto modo, también facilitar una segunda oportunidad, ayudando a conducir un proceso de transición desde el cese de la actividad a otra actividad emprendedora. La creación de esta figura va acompañada de las oportunas garantías para los acreedores y para la seguridad jurídica en el tráfico mercantil. En este sentido, la operatividad de la limitación de responsabilidad queda condicionada a la inscripción y publicidad a través del Registro Mercantil y el Registro de la Propiedad.

Por su parte, hay que destacar el capítulo V (también del título I) –«Acuerdo extrajudicial de pagos»–. Este prevé un mecanismo de negociación extrajudicial de deudas de empresarios, ya sean personas físicas o jurídicas, similar a los existentes en los países próximos. Como recuerda el legislador en su preámbulo: *«En la situación económica actual, son necesarios tanto cambios en la cultura empresarial como normativos, al objeto de garantizar que el fracaso no cause un empobrecimiento y una frustración tales que inhiban al empresario de comenzar un nuevo proyecto y pase a ser un medio para aprender y progresar»* –EM, II, párrafo decimosexto–.

Surge, así, pues, el intento de crear un estatuto, pre y concursal, facilitador de la segunda oportunidad de actividad productiva. Con él se pretende promover regímenes que liberen de deudas precedentes a los emprendedores.

De nuevo, y vinculándose también al objetivo del aligeramiento de las cargas administrativas, se diseña un procedimiento muy flexible –la flexibilidad como valor también en el estatuto concursal del emprendedor– y extrajudicial, sustanciado en brevísimos plazos ante funcionarios idóneos por su cualificación –registrador mercantil o notario¹¹. Se recoge de este modo la queja de

¹¹ Si bien, como ocurre con los acuerdos de refinanciación, se limitarán a designar un profesional idóneo e independiente que impulse la avenencia y a asegurar que se cumplan los requisitos de publicación y publicidad registral necesarios para llevar a buen término los fines perseguidos con el arreglo. Es responsabilidad del negociador impulsar los trámites de un procedimiento harto sencillo en que, al menos, se discipline mínimamente la convocatoria de todos los acreedores del deudor común, a quienes se incentiva la asistencia a la reunión. En la reunión, a la vista de una propuesta avanzada por el negociador, se discute el plan de pagos o el eventual acuerdo de cesión de bienes en pago

diversos colectivos de autónomos que aseguraban que cuando un empresario fracasa en un negocio le es imposible intentarlo de nuevo por las deudas contraídas con el anterior. De ahí que, entre las medidas orientadas a corregir esta situación se amplía hasta en dos años el plazo para asumir las deudas en caso de que se enfrente a un posible embargo. En buena medida, la LEI responde a la convicción de que el fracaso de un emprendedor no debe resultar una «condena a muerte», que impida u obstaculice cualquier actividad empresarial futura, sino que debe considerarse más bien como una oportunidad para aprender y mejorar. Por eso, este enfoque cuenta con el apoyo de la Comisión, que parte de que «el fracaso de un emprendedor no debe ser una condena a muerte»¹²: *«Los estudios muestran que las empresas que vuelven a empezar tienen más éxito y una mayor supervivencia que la media de las... que empiezan; crecen más deprisa y dan más empleo»*.

Puede pensarse que esta cuestión es netamente jurídico-mercantil y, por lo tanto, excedería del interés que merece esta norma para un jurista del trabajo. A mí entender no es así, más bien todo lo contrario. En realidad, tras ese enfoque no hay sino una concepción más amplia de cómo ordenar hoy las instituciones del mercado de trabajo –que incluiría la actividad de emprender, de forma directa y personal, individual o asociado– y que se liga de una forma estrecha a la denominada teoría de los «mercados transicionales de trabajo». Para esta lógica lo importante no es asegurar la estabilidad ni la continuidad de nadie en ningún puesto o actividad –conservación del empleo, conservación de la empresa–, sino que lo realmente relevante para el marco institucional es favorecer el que haya fluidez, al inicio, y continuidad, en el desarrollo posterior, de las *oportunidades de actividad socio-económica útil*. Son las *oportunidades de transición* entre situaciones productivas las que cuentan y las que deben ser objeto de las garantías e incentivos jurídico-institucionales y económicos.

Desde esta perspectiva, la LEI entroncaría también con el concepto de flexiseguridad, hunde sus raíces en esa teoría de los «mercados de trabajo transicionales» (MTT) y pretende explicar y dar coherencia a los fenómenos y tendencias de «erosión» de la *«relación estándar de empleo»* y, en consecuencia, de sus técnicas de regulación, facilitando la configuración de *nuevas relaciones profesionales* y *«nuevos mercados de actividad útil o social y económicamente productiva»*. En esta lógica transicional cada vez son más difusas las fronteras entre el «empleo asalariado» y «otras actividades productivas», transitando las personas cada vez más entre diferentes situaciones en relación con su actividad económica y/o profesional. De ahí que propicie un análisis que concibe la actividad remunerada, no ya como un *stock*, sino como un flujo, aplicando metodologías que explican las pautas de las numerosas transiciones que realizan, o pueden realizar, los individuos a lo largo de sus vidas productivas. Ese análisis no es solo teórico o descriptivo de una realidad, sino que asume un compromiso de promoción de viejos y nuevos mecanismos institucionales para impedir que esas transiciones se conviertan en puertas de entrada al desempleo de larga duración, incluso a la marginación social, transformándolas en oportunidades de actividad económica y socialmente útiles, que en el caso de la LEI se identifica con oportunidades de em-

de deudas. Por otra parte, la Ley es generosa en el reconocimiento de las posibilidades de negociación de deudas, de modo que pueden pactarse quitas de hasta el 25 % de los créditos y esperas de hasta 3 años.

¹² Declaración del comisario de Industria y Emprendimiento de la UE, Antonio Trajani. Vid.: <http://www.elconfidencial.com/tecnologia/2013/01/11/el-fracaso-de-un-emprendedor-no-debe-ser-una-condena-a-muerte-3979/>

prender en todo momento, haciendo al sujeto-emprendedor inasequible al desaliento, ni cuando está en desempleo ni cuando le va mal el proyecto empresarial¹³.

Por supuesto no puedo ir más allá en este enfoque de la LEI, pues mi cometido es hacer un estudio más centrado en las medidas socio-laborales concretas que contiene a tal fin. Pero no puedo terminar esta reflexión que apunto sin evidenciar la perplejidad derivada de comprobar cómo lo que no se regula de forma general para los trabajadores asalariados y desempleados, la promoción de servicios de transición ocupacional que aseguren o faciliten auténticas oportunidades de recolocación, ni siquiera para los jóvenes, pese a la tan llevada y traída «garantía juvenil» y el intento de ensayo para España en la Ley 11/2013, si se procura hacer, con enormes deficiencias e incoherencias claro, en la LEI. De nuevo, el legislador pretende crear una apariencia de regulación favorable a esta actividad, de modo que aparenta reconocer derechos de continuidad en la actividad productiva, al margen de la situación crítica por la que pueda atravesar, a los emprendedores que no se reconocería fuera de ese marco. La realidad es bien diferente.

6. «PLUS ULTRA»: LA INSTRUMENTACIÓN DE LAS COTIZACIONES SOCIALES AL SERVICIO DE LA PROMOCIÓN DE LA ACTIVIDAD DEL EMPRENDIMIENTO MÁS ALLÁ DEL AUTOEMPLEO JUVENIL

6.1. LA GENERALIZACIÓN DE LA «CUOTA O TARIFA SOCIAL PLANA»: ¿MÁS «EMPRENDEDORES» O MÁS «FALSOS AUTÓNOMOS»?

El título II –relativo a «Apoyos fiscales y en materia de Seguridad Social a los emprendedores»– incluye un relevante régimen de beneficios fiscales y de Seguridad Social para el apoyo a la iniciativa emprendedora. En paralelo, pues, a la política de creación de un sistema especial de incentivos fiscales que fomente la creación de empresas¹⁴, se incluyen algunas medidas en el ám-

¹³ «Los mercados de trabajo transicionales pretenden "hacer que las instituciones compensen" por medio de mecanismos institucionales que mejoren la empleabilidad y la flexibilidad tanto de los parados (transiciones integradoras) como de los ocupados (transiciones de mantenimiento de la posición) por medio de un conjunto diferenciado de opciones de movilidad, derechos y seguro de renta». *Vid.* SCHMID, G. y SCHOMANN, K.: «El concepto de mercados de trabajo transicionales y algunas conclusiones para la política de empleo: el estado de la cuestión» en TOHARIA, L. (compilador), «Los mercados de trabajo transicionales. Nuevos enfoques y políticas sobre los mercados de trabajo europeos», *Informes y Estudios*, Serie Empleo n.º 29, MTAS, 2006.

¹⁴ Ejemplos: régimen especial del criterio de «caja doble» para el devengo e ingreso del IVA, en aplicación de la norma comunitaria de referencia; deducción en el impuesto sobre sociedades por reinversión de beneficios para empresas de reducida dimensión; deducción de la cuota del IRPF por inversiones en empresas de reciente o nueva creación, a fin de propiciar formas de financiación como el «capital semilla» o los célebres «*business angels*» (reflejo del gusto por el lenguaje místico y el pensamiento mítico). Otras son más dudosas. Así, junto a la puesta en marcha de los célebres «*business angels*», la Ley de Emprendedores reconoce y promueve «los inversores de proximidad». La gran importancia de esta ley para los jóvenes emprendedores que no tengan capital es acudir a su padre, si es que tiene solvencia, recursos en efectivo o capital en cuentas fijas o en depósitos, y podrá dar al hijo los recursos que necesite para llevar adelante su proyecto empresarial y al mismo tiempo tendrá una bonificación en el IRPF de un 20%. Si no es su padre

bito de las cuotas de la Seguridad Social, en especial, pero no solo, (1) un *régimen de cotización reducida* a tal fin, extendiendo a todos los emprendedores una medida que la Ley 11/2013 limitó solo a los jóvenes. Asimismo, y como también veremos de inmediato, se introduce un (2) *régimen especial de incentivo de la pluriactividad*, con objeto de no penalizar en exceso a los trabajadores que coticen en el Régimen General y que vienen obligados a cotizar en otro régimen a tiempo completo cuando realizan una actividad económica alternativa. De este modo se estimularían también nuevas altas en el específico Régimen Especial de Trabajadores Autónomos –RETA–. Esto facilitaría, al mismo tiempo, al menos si creemos al legislador, el control de las actividades no declaradas, en línea con la más general política de lucha contra la economía irregular y «el trabajo negro», y que suponen una grave competencia desleal con los autónomos que declaran.

De nuevo una cosa es lo que se dice perseguir –preámbulo cuento– y otra bien distinta lo que realmente se promueve, con frecuencia lo opuesto de lo predicado. En efecto, en lo que concierne a la extensión del régimen de «cuota social plana» a todos los sujetos que realizan una actividad emprendedora, al margen de la edad, se agravan ciertos problemas.

El artículo 29 –Reducciones a la Seguridad Social aplicables a los trabajadores por cuenta propia– *añade una nueva disposición adicional, 35.ª bis* –un ejemplo de la perversa técnica legislativa utilizada, como se ha denunciado con carácter general– al texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio –TRLGSS–. A su tenor, «los trabajadores por cuenta propia o autónomos con 30 o más años de edad» y que causen alta inicial –o que no hubieran estado en situación de alta en los cinco años inmediatamente anteriores, a contar desde la fecha de efectos del alta, en el RETA, con lo que se quiere promover su reactivación en el mercado de trabajo– podrán aplicarse una serie de reducciones sobre la cuota social por contingencias comunes. La cuota a reducir será el resultado de aplicar a la base mínima de cotización que corresponda el tipo mínimo de cotización vigente en cada momento, incluida la incapacidad temporal, por un periodo máximo de 18 meses, según la siguiente escala:

- a) Una reducción equivalente al 80 % de la cuota durante los 6 meses inmediatamente siguientes a la fecha de efectos del alta.
- b) Una reducción equivalente al 50 % de la cuota durante los 6 meses siguientes al periodo señalado en la letra a).
- c) Una reducción equivalente al 30 % de la cuota durante los 6 meses siguientes al periodo señalado en la letra b).

Se trata, pues, de régimen de favor equivalente, reduciendo o neutralizando el efecto diferencia de incentivo o estímulo del autoempleo joven, con lo que deja de ser una medida de fomento

quien dispone de recursos y acude a su sobrino o a otro pariente, también tendrá esa posibilidad. Y si acude a su vecino de escalera y este vecino cree en el proyecto empresarial, podrá darle hasta 50.000 euros para que pueda desarrollarlo. Si el proyecto empresarial necesita más de 50.000 euros, el joven emprendedor tendrá la posibilidad de acudir a tres o cuatro inversores de proximidad, con un máximo de 50.000 euros, para poder desarrollar su proyecto empresarial.

del empleo por cuenta propia juvenil para devenir una medida de fomento del emprendimiento y/o autoempleo a secas. Una regla de equidad de trato que no resultaría especialmente criticable atendiendo a las tasas tan altas de desempleo de larga duración de trabajadores «maduros» que sufrimos. Esta ampliación del régimen de beneficios, al margen de la edad, es resultado de un proceso de negociación entre el Grupo Parlamentario del PP y el de *Convergència i Unió*. Esta Ley supondrá una bonificación con 2.000 euros en las cotizaciones de los autónomos para el inicio de su actividad. De unos 3.000 euros pasaría a 1.000, que es más o menos el 70 % del coste de la Seguridad Social. Esta era una de las cuestiones que continuamente todas las asociaciones de autónomos que existen en España –ATA, UPTA, PIMEC– venían planteando. Con lo que conseguirían estos colectivos una importante reducción de los costes estructurales de la iniciativa.

Hasta aquí la lectura positiva de la LEI, por cumplir con lo prometido. Pero ¿en su verdadera aplicación práctica merecerá el mismo juicio benévolo que la promesa oficial?

La respuesta es más pesimista. De un lado, la LEI ha ignorado por completo un grave problema aplicativo de esta medida para los jóvenes emprendedores que, de seguro, se va a volver a plantear, ahora más agudamente, por afectar a más personas y porque el ámbito subjetivo de aplicación de la LEI pretende ser mayor que el de la Ley 11/2013. En efecto, la aplicación de la medida originaria, la disposición adicional 35.^a del TRLGSS, ha llevado a miles de quejas de jóvenes emprendedores que se sienten defraudados por la norma, pues quienes han optado por una forma societaria no económico-social –cooperativas de trabajo asociado– y no por la actividad de autónomos en régimen de persona física han visto cómo se les exige el reintegro de la reducción. Las incoherencias resultan manifiestas.

La primera –solo aparente– Ley de Emprendedores –Ley 11/2013– crea y difunde a los cuatro vientos una más que proverbial «tarifa social plana» para todos y cada uno de los emprendedores –en ese momento para los menores de 30 años–. Luego, los organismos responsables evidencian «la letra pequeña», no mostrada ante el fulgor de los «grandes titulares». En efecto, quienes asuman la forma de sociedad en su iniciativa emprendedora no tendrán derecho al beneficio, solo quienes lo hagan bajo una veste de persona física. La segunda Ley –la LEI–, sin aclarar la primera cuestión, crea formas jurídicas nuevas para dar cobertura organizativa a los emprendedores, no ya solo facilitando crear nuevas sociedades de responsabilidad limitada, pero que estarían excluidas de la citada «tarifa social plana» por su forma societaria, sino también creando nuevas figuras jurídicas de emprendedores, como los «emprendedores de responsabilidad limitada», con lo que ahora se plantea el problema de si también están incluidos o no.

En suma, la nueva Ley no solo no aclara el problema generado por la aplicación de la primera, sino que lo complica, pues ahora impediría que se pueda aplicar la tarifa plana a los emprendedores y/o autónomos no ya solo que tengan menos de 30 años, sino a todos los emprendedores, cualquiera que sea su edad, que no asuman la forma de persona física –o sea socio de cooperativa de trabajo asociado–. Es decir, la misma Ley trata de dar una mayor facilidad de creación de proyectos de emprendimiento asociado, societario, y, sin embargo, al tiempo, luego excluye del beneficio de la cuota social plana al emprendedor societario y administrador de esa sociedad. Por tanto, la segunda Ley agrava la incoherencia de la primera. Si ya la primera está generando críticas numerosas, y fundadas, la segunda debe multiplicarlas, porque no solo la aplicación de esta

segunda se contradice gravemente con la primera, sino que se contradice consigo misma, con lo que crea obstáculos tanto a la primera –para emprendedores jóvenes– como a la segunda, a ella misma –maduros–. ¿Cómo se pueden resolver estas contradicciones internas de la LEI?

Este problema revela unas consecuencias graves sobre estos jóvenes emprendedores y el espíritu emprendedor que se quiere reactivar –recuérdese que esta idea está en los genes mismos de la célebre, y muy tristemente fallida, Estrategia Europea por el Empleo, allá por el año 2000–, porque, si se quiere apoyar al emprendimiento con leyes, qué mejor que hacerlo creando confianza en lo que establecen y asegurando que resuelven problema concretos, no creando nuevos por alentar falsas expectativas. Quien ve amenazada ahora su viabilidad por el reintegro de las reducciones es evidente que está expresando que no tenía más aval para su proyecto empresarial que su necesidad de salir del desempleo a un coste bajo de establecimiento personal. Ahora, la LEI es clara al excluir del beneficio a las nuevas empresas con empleados –apartado 1, párrafo segundo, disp. adic. 35.^a bis TRLGSS–, así como, a sensu contrario, para cualquier forma asociativa de esa actividad que no sea la de cooperativa de trabajo asociado. Por lo tanto, revela que no es una medida ni de fomento de la actividad de emprender en sentido estricto, ni tampoco del autoempleo en general, sino del autoempleo individual y, de modo parcial, de ciertas formas de autoempleo colectivo.

El recurso a un concepto técnico-jurídico clásico, el trabajador por cuenta propia o trabajador autónomo, dificulta así la finalidad de la LEI, que es promover la actividad emprendedora. Por lo tanto, para salir de esta contradicción habría que interpretar que la LEI no se limita a promover una determinada forma de organizar jurídicamente la actividad, sino a fomentar la actividad misma, al margen de la forma jurídica que adopte. Por lo tanto, debería hacerse una interpretación expansiva del concepto trabajador autónomo, de modo que se incluya también a emprendedores que opten por la fórmula asociativa, siempre y cuando no tengan trabajadores empleados, pues aquí la prohibición legal, siendo de todo punto incoherente con su fin, es clara y terminante.

En todo caso, precisa la LEI que las reducciones de cuotas previstas se soportarán, como todas, a diferencia de las bonificaciones –a cargo del SPEE–, por el presupuesto de ingresos de la Seguridad Social¹⁵.

Pero hay un segundo problema del que dejar constancia, atendiendo también a un análisis científico de la realidad, al margen de las promesas legislativas e institucionales. En este sentido, si se estudian con detenimiento, como se debe, las estadísticas de titulares de la tarifa plana, dejan al descubierto más «falsos autónomos» que «nuevos emprendedores».

Desde el mes de marzo, mes en el que entró en vigor la tarifa plana para autónomos «a 50 euros» –que no son propiamente tales–, se han dado 50.000 altas nuevas dentro de este régimen de

¹⁵ Además, los trabajadores por cuenta propia «maduros» que opten por el sistema de reducciones de cuota indicado, no podrán acogerse, a diferencia de lo que se prevé para los autónomos jóvenes, a los beneficios –bonificaciones y reducciones– de la disposición adicional 35.^a del TRLGSS –Reducciones y bonificaciones aplicables a los jóvenes trabajadores autónomos.

la Seguridad Social. ¿Albricias? No lo creo. El balance neto de los primeros seis meses del año 2013 arrojaba, según las estadísticas oficiales, una pérdida neta en el RETA de 38.000 personas. Es decir, el sector de «auténticos» autónomos perdía efectivos poco a poco, de forma muy gradual, pese a la satisfacción gubernamental por las cifras más globales, sin desagregar situaciones reales, mientras que el autoempleo de los más jóvenes está creciendo. ¿Qué está ocurriendo aquí fundamentalmente? Para muchos, incluido un buen número de responsables políticos, que está calando la «cultura emprendedora» y, por lo tanto, hay atisbo de un cambio de ciclo. Para otros, en cambio, más realistas, lo que está acaeciendo es que se confirma el anunciado, y previsible, «efecto desplazamiento», de modo que se produce una traslación de regímenes, desde el general a autónomos, creando las condiciones favorables para la vieja figura del «falso autónomo con relación laboral real».

Como han evidenciado numerosos analistas, muchas empresas del sector servicios pueden recurrir a estas fórmulas con relativa facilidad. Se formaliza contrato mercantil (o ni siquiera se realiza) y al trabajador que se debería dar en alta en el Régimen General, se le obliga al alta en autónomos, se asumen los costes laborales de estos nuevos autónomos y se consigue una repercusión empresarial menor global, contra el pago de facturas y no mediante el pago de nóminas. No parece fácil de creer que 50.000 menores de 30 años hayan creado una mínima o básica estructura empresarial y puedan darse de alta como autónomos «puros» o auténticos.

Evolución durante el año 2013
(comparación interanual)

Regímenes	Afiliados medios año 2013 (hasta junio)	Afiliados medios año 2012 (hasta junio)	Diferencia	
			Absoluta	Relativa
Régimen General	13.169.798	13.828.256	-658.458	-4,76
General ¹	11.975.820	12.684.257	-708.437	-5,59
S. E. Agrario	770.861	830.923	-60.062	-7,23
S. E. Hogar ²	423.117	313.076	110.041	35,15
R. E. Autónomo	3.017.103	3.055.215	-38.112	-1,25
R. E. Mar	60.666	61.831	-1.165	-1,88
R. E. Carbón	4.193	5.405	-1.212	-22,42
Total	16.251.761	16.950.707	-698.946	-4,12
¹ No incluye el S. E. Agrario ni el S. E. Hogar ² En el S. E. de E. del Hogar (vigente desde 1 de enero de 2012) se incluyen los afiliados del extinguido R. E. del Hogar				
Fuente: Ministerio de Empleo y Seguridad Social				

6.2. OTRA FORMA AMBIGUA DE PROMOVER LA LUCHA CONTRA LA ECONOMÍA SUMERGIDA: EL NUEVO RÉGIMEN DE COTIZACIÓN FAVORABLE A LA PLURIACTIVIDAD

Veámos cómo, al margen de lo que resulta en la realidad, la voluntad legislativa de luchar contra las múltiples situaciones de fraude a las arcas públicas, en este caso a las de la Seguridad Social, está presente en otras medidas novedosas de la LEI, combinando así su fin promotor de la actividad emprendedora con el de la evitación de iniciativas fraudulentas. Un doble objetivo que estaría claramente presente en el artículo 28 de la LEI –*cotización a los trabajadores incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores por cuenta propia o Autónomos en casos de pluriactividad con jornada laboral a tiempo completo o a tiempo parcial superior al 50 por ciento*–. Este precepto, claramente favorable, lo que no deja de ser llamativo en una crisis extrema de empleo, a la pluriactividad, establece:

1. A los trabajadores que causen alta inicial en el RETA a fin de comenzar y con ello den lugar a *una situación de pluriactividad* a partir de la entrada en vigor de la Ley, se les concede una opción: podrán elegir como base de cotización social en ese momento la comprendida entre el 50 % de la base mínima de cotización establecida anualmente con carácter general en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) durante los primeros 18 meses, y el 75 % durante los siguientes 18 meses, hasta las bases máximas establecidas para este régimen especial.
2. Si tal situación de pluriactividad se da *para trabajos a tiempo parcial con una jornada igual o superior al 50 %* de la correspondiente a la de un trabajador con jornada a tiempo completo comparable, se podrá elegir en el momento del alta, como base de cotización, la comprendida entre el 75 % de la base mínima de cotización establecida anualmente con carácter general en la LPGE durante los primeros 18 meses, y el 85 % durante los siguientes 18, hasta las bases máximas.

La aplicación de esta medida será incompatible con cualquier otra bonificación o reducción establecida como medida de fomento del empleo autónomo, así como con lo previsto en el artículo 113 Cinco.7 de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, o artículos equivalentes de las sucesivas LPGE.

6.3. EL RECONOCIMIENTO DE UN FRACASO HISTÓRICO: A VUELTAS CON LA MEJORA DE LOS INCENTIVOS PARA EL EMPLEO Y AUTOEMPLEO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

Por su parte, el artículo 30 –Reducciones y bonificaciones de cuotas a la Seguridad Social para las personas con discapacidad que se establezcan como trabajadores por cuenta propia– mo-

difica la disposición adicional 11.^a de la Ley 45/2002, de 12 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma del sistema de protección por desempleo y mejora de la ocupabilidad. La modificación significa que las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, que causen alta inicial en el RETA, se beneficiarán, durante los 5 años siguientes al alta, de reducciones y bonificaciones en la cuota por contingencias comunes, en análogos términos que la general, por un periodo máximo de 5 años, conforme a esta escala:

- a) Una reducción equivalente al *80 % de la cuota durante los 6 meses inmediatamente siguientes a la fecha de efectos del alta*. Esta reducción es aplicable solo a los autónomos con discapacidad sin asalariados.
- b) Una bonificación equivalente al *50 % de la cuota durante los 54 meses siguientes*. Puesto que no se prevé nada específicamente habremos de entender que esta medida de incentivo sí es aplicable a los trabajadores autónomos con discapacidad que empleen asalariados.

El apartado 2 prevé que cuando los trabajadores autónomos con un grado de discapacidad igual o superior al 33 % tengan menos de 35 años de edad y causen alta inicial o no hubieran estado en situación de alta en los 5 años inmediatamente anteriores, a contar desde la fecha de efectos del alta, en el RETA, podrán aplicarse una serie de reducciones y bonificaciones sobre la cuota por contingencias comunes –la cuota a reducir es siempre el resultado de aplicar a la base mínima de cotización el tipo mínimo de cotización vigente en cada tiempo, incluida la incapacidad temporal–, por un periodo máximo de 5 años, de conformidad con la siguiente escala:

- a) Una reducción equivalente al *80 % de la cuota durante los 12 meses inmediatamente siguientes a la fecha de efectos del alta*.
- b) Una bonificación equivalente al *50 % de la cuota durante los 4 años siguientes*.

En este caso, ninguna de las dos reducciones son aplicables, a diferencia de lo que se ha visto para el conjunto de los autónomos con discapacidad «maduros» –los de 35 años o más–, a los autónomos con empleados a su servicio.

Este régimen, más favorable de cotización social sí será también de aplicación a los socios trabajadores de cooperativas de trabajo asociado, que estén encuadrados en el RETA, cuando, claro está, cumplan los demás requisitos legalmente previstos para acogerse a tal beneficio social. Los autónomos con discapacidad acogidos a este sistema-incentivo podrán acogerse posteriormente, en su caso, a las reducciones y bonificaciones del apartado 1, si bien el cómputo total no puede superar el plazo máximo de 60 meses. También el régimen de compatibilidades entre incentivos sociales es, pues, más beneficioso que el previsto con carácter general.

Finalmente, pero ya en el marco de la política de incentivo de la creación de empleo asalariado para las personas con discapacidad y mediante medidas fiscales, destaca la modificación

legal llevada a cabo en el «*Artículo 41. Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad*» de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Así:

1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.
2. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 %, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.
3. Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el artículo 109 de esta Ley.

En consecuencia, todas aquellas empresas que contraten personas con discapacidad incrementarán sus incentivos fiscales en un 50 %. Todas las empresas que contraten a personas con discapacidad incrementarán su bonificación hasta 9.000 euros en vez de los 6.000 actuales.

Este cambio se ha presentado como un cierto paliativo al «olvido» o a la «marginación» que sufren las empresas de economía social en general en la Ley, pues sí se daría entrada a uno de los sectores más relevantes de la economía social, las que procuran la inserción de personas vulnerables socialmente, en este caso el colectivo de las personas con discapacidad. De ahí que haya sido saludado este cambio legal como paso significativo por las asociaciones y organizaciones empresariales de personas discapacitadas. En suma, la apuesta por la economía social se centraría básicamente en la mejora de los incentivos económicos para la contratación de las personas con discapacidad, elevando bonificaciones y prorrogándolas en el tiempo –a cuatro años y medio–. No es un gran avance pero, al menos, supone una mejora.

6.4. UNA ENIGMÁTICA DISPOSICIÓN ADICIONAL: ¿LA PROMOCIÓN DE LA FUGA DEL DEBER DE COTIZAR DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS AMATEUR A FAVOR DEL VOLUNTARIADO DEPORTIVO?

Hemos evidenciado que el legislador ha querido envolver su afán por promover más iniciativas de emprendimiento empresarial y profesional con la preocupación de no dar pábulo adicional a las situaciones fraudulentas, tan extendidas en nuestra economía. De ahí, que la inquietud por la evitación de fraudes aparezca por doquier en la LEI, tanto como desfilan las oportunidades de hacerlos, con lo que de nuevo las incoherencias reguladoras llegan hasta el paroxismo. Un ejemplo

emblemático de ello es, en el marco institucional de una pretendida política de incentivo social de ciertas actividades de relevancia social, la muy excéntrica y aún más enigmática *disposición adicional 16.^a* de la Ley 14/2013. De nuevo, una norma legal incluye un mandato programático y de estudio para evaluar situaciones que están rayanas en el fraude de ley y no para corregirlo, como parecería, sino más bien para promoverlas o consolidarlas. La disposición dice así: *«En el plazo de 4 meses desde la aprobación de la... Ley el Gobierno procederá a realizar un estudio de la naturaleza de la relación jurídica y, en su caso, encuadramiento en el campo de aplicación de la Seguridad Social de la actividad desarrollada en clubs y entidades deportivas sin ánimo de lucro que pueda considerarse marginal y no constitutivo de medio fundamental de vida».*

Es evidente que se trata de establecer una medida de favor, otra más, para este tipo de entidades. Pero con ello se terminará favoreciendo otra manifestación de la «huida de las reglas generales o comunes sociales», para fijar un régimen privilegiado y de menor coste, por tanto menor cotización o contribución, cuando no directamente la exclusión, al Sistema.

¿De dónde surge tan inquietante formulación y qué busca realmente? El seguimiento de los trámites parlamentarios del Proyecto de Ley ilustra a qué se debe una previsión tan enigmática como esta y en ella se encierra otra dialéctica de lucha entre el «empleo» –con contrato de trabajo y derechos, aunque degradados– y el «pseudo-empleo» –sin contrato y sin derechos–, ahora bajo la forma del «trabajo voluntario». En efecto, parece ser que se trata de un compromiso del Gobierno con las fuerzas catalanas del Parlamento, tanto ERC como CIU, incluido a través de la aceptación del Grupo Parlamentario Popular del Congreso de una enmienda al Proyecto de Ley promovida por tales partidos nacionalistas. El objetivo era aprovechar la oportunidad de esta Ley, según confiesa de manera auténtica un promotor de tal enmienda, *«a fin y efecto de paralizar, repito, a fin y efecto de paralizar las inspecciones fiscales que se llevaban a cabo en los clubes deportivos en todo el Estado español pero de forma muy singular en Cataluña...»*. Estas inspecciones, a lo que se ve, no tendrían más sentido, lo que ya resulta chocante en sí mismo, de

«... penalizar el trabajo del voluntariado deportivo, lo cual significaba la muerte de muchos clubes, básicamente clubes deportivos radicados en barrios y poblaciones pequeñas, o también en grandes ciudades, pero que tienen su actividad destinada al deporte amateur, al deporte de base...»¹⁶.

La disposición adicional 16.^a recogería este compromiso, si bien solo en relación con una actividad de estudio de la situación a efectos de encuadramiento en la Seguridad Social de tal actividad y sin referencia alguna al presupuesto institucional que parece estar en la base de la misma: las inspecciones fiscales –y se supone también que las de Seguridad Social– y sus eventuales paralizaciones. No obstante, las informaciones disponibles alertan de que ha sido así, lo que si para los

¹⁶ Vid. página 3 de la intervención en el Senado del señor Tardá, http://www.congreso.es/public_oficiales/L10/CONG/DS/PL/DSCD-10-PL-139.PDF.

clubes deportivos puede suponer «un cierto alivio» para el común de los ciudadanos debe suponer una cierta alarma, pues revela inseguridad jurídica: si no tienen fundamento las inspecciones no debían llevarse a cabo, con Ley o sin Ley, con estudio o sin estudio y si lo tienen, no deben suspenderse por el compromiso político. Un estudio no puede servir de excusa o para el incumplimiento normativo o para el cambio legislativo si no hay una razón más poderosa que la eventual «*muerte de los clubs deportivos de base*». El trabajo voluntario sería, pues, un presupuesto para la viabilidad de este tipo de clubes no profesionales. ¿Por qué? Porque no tendrían los recursos suficientes para sacar adelante estas actividades sin aquella forma no retribuida de trabajo.

La Ley habría reducido de 6 a 4 el periodo para hacer efectivo ese acuerdo político-jurídico para que el Ministerio de Empleo y Seguridad Social intente dar una respuesta positiva a estas 16.000 entidades catalanas y otros muchos miles que existen en el resto de España so pena, en caso contrario, de que se vean abocadas al cierre. La referencia a las entidades deportivas sin ánimo de lucro parece apuntar de forma más directa, pese al recurso a términos genéricos, a las diferentes federaciones deportivas. En Cataluña, no obstante, ámbito territorial e institucional presupuesto en la regulación, esto afectaría a más de 16.000 entidades y a más de 200.000 personas.

Estos pequeños clubes sin ánimo de lucro de todo tipo de actividades –baloncesto, fútbol, béisbol, natación...– se nutrirían de un elevado número de «trabajadores voluntarios» que dedican un determinado tiempo «residual» o marginal, unas horas a la semana, para ser monitores y formar a los futuros deportistas de nuestro país. La proliferación de este tipo de trabajos de colaboración habría llevado a intensificar las inspecciones fiscales y de la Seguridad Social que, ante su volumen, podría llegar a poner en riesgo la propia continuidad de este «tejido deportivo de base». El problema no sería solo catalán, sino que estaría en toda España. Se trata de personas que ganan entre 50 y 100 euros al mes y que no cotizan al Sistema. En síntesis, si lo que se pretende es proceder a un estudio de la regulación laboral y de Seguridad Social de los clubes deportivos que tienen personal en su plantilla, a fin de diferenciar entre actividad regular, con la contrapartida de un salario efectivo –aunque sea cada vez más reducido– y actividad esporádica, con una percepción económica meramente compensatoria de gastos o marginal, la previsión es superflua en el actual estadio jurídico. La razón es que el resultado de ese estudio ya se conoce, pues solo se constataría lo que ya ocurre ahora.

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido ya unificada al respecto y mantiene una posición razonablemente clara, no obstante sus eventuales matices en torno al modo de determinar la habitualidad de la actividad, bien por parámetros temporales bien por umbrales retributivos, respecto a lo que las doctrinas de suplicación mantienen ciertas diferencias de matiz:

«El criterio del montante de la retribución es apto para apreciar el requisito de la habitualidad. Como ha señalado la jurisprudencia contencioso-administrativa (SSTS 21 diciembre 1987 y 2 diciembre 1988) tal requisito hace *referencia a una práctica de la actividad profesional desarrollada no esporádicamente sino con una cierta frecuencia o continuidad. A la hora de precisar este factor de frecuencia o continuidad puede parecer más exacto en principio recurrir a módulos temporales que a módulos retributivos, pero*

las dificultades virtualmente insuperables de concreción y de prueba de las unidades temporales determinantes de la habitualidad han inclinado a los órganos jurisdiccionales a aceptar también como indicio de habitualidad al montante de la retribución...»¹⁷.

Pero si lo que hay detrás de una disposición legislativa tan enigmática como la comentada aquí es, sin más, promover que se facilite desde la legislación que determinadas actividades laborales queden desplazadas por una actividad de voluntariado, con salarios encubiertos, aunque sean de muy escasa cuantía, excluyendo que se aplique la regulación ordinaria, como así ha ocurrido en más de una ocasión, según se evidencia en las Actas de Infracción levantadas en este ámbito estaríamos ante una nueva anomalía jurídica, ante un nuevo vicio normativo propiciado por esta Ley. Inaceptable, pues, en un Estado Social de Derecho que se precie mínimamente.

En suma, no sería de recibo aprovechar una normativa de promoción de la actividad emprendedora para aligerar-liberar las responsabilidades laborales y de Seguridad Social propiciando incumplimientos de la normativa general o común. No puede pretenderse con esa llamada estimular «simulaciones» de reglas especiales donde funcionalmente solo habría derogaciones o excepciones a las reglas comunes, una vez más, eso sí, apelando más a la emocionalidad que a la razón –jurídica–, a un «sentimiento de protección de cuestiones de espíritu», ahora del «espíritu deportivo *amateur*» y sus bondades sociales. Virtudes que nadie les niega y habría que promover, pero no a costa de dismantelar la regulación laboral.

6.5. UN «BAÑO DE REALIDAD» MÁS PARA EL EMPRENDEDOR: EL LEVANTAMIENTO DE LA INMUNIDAD DE LA VIVIENDA HABITUAL RESPECTO DE LAS DEUDAS DE SEGURIDAD SOCIAL

Pero la Seguridad Social no está dispuesta a ser solo reconocedora de beneficios y su capacidad de transigir a favor de la iniciativa emprendedora toparía con la seriedad de sus exigencias de cobro respecto de las deudas con ella. Aunque de todos es conocido cómo las grandes empresas siguen manteniendo deudas millonarias con la Seguridad Social, la LEI no parece estar dispuesta a propiciar un tratamiento análogo con los emprendedores y una cosa es eximirle, bajo ciertas condiciones, de deudas con acreedores privados y otra bien distinta sería aceptar ese «privilegio» con el dinero público.

En este sentido, entiendo de interés hacer una pequeña referencia a un tema concurrente entre el Derecho Mercantil y el Derecho de la Seguridad Social. En este sentido, si el primero ha querido dar un cierto fundamento a la garantía del llamado «derecho a la segunda oportunidad», como hemos

¹⁷ Vid. STS, Sala 4.ª, de 29 de octubre de 1997, RCUd núm. 406/1997. Recogen, posteriormente, esta jurisprudencia, SSTSSJ Cataluña, núm. 4879/2001, de 6 junio; Andalucía/Sevilla, núm. 152/2001 de 18 enero; Islas Baleares (núm. 113/2003, de 3 marzo, entre otras.

indicado, que pasa, entre otros factores, por salvar la vivienda habitual del emprendedor en el caso de que su proyecto fracase, y para eso se crea una nueva figura, el emprendedor de responsabilidad limitada, la objeción que cabe hacer desde la dimensión socio-laboral de su estatuto es que en la mayoría de los casos no servirá de nada porque si ese emprendedor bien ha dado «garantías personales» –normalmente a los grandes acreedores– basadas en su vivienda, o, por lo que aquí interesa, si tiene deudas con la Seguridad Social –o con Hacienda–, acabará perdiendo la vivienda, y estos casos son los más habituales. Por lo tanto, en la mayoría de los casos el emprendedor con problemas acabará perdiendo su vivienda habitual en favor del cobro de deudas del Estado, como las de Seguridad Social.

En efecto, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición adicional 1.^a de la LEI, el beneficio de no sujeción de la vivienda habitual a responsabilidad del emprendedor de responsabilidad limitada previsto en el capítulo II del título I de la LEI no resultará de aplicación respecto de las deudas de derecho público de las que resulte obligado¹⁸. Para la gestión recaudatoria resultará de plena aplicación lo dispuesto con carácter general en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y en el TRLGSS. Por tanto, el tan cacareado gozo del emprendedor en el pozo de las deudas fiscales o de Seguridad Social.

Según el artículo 8.1 de la LEI, como excepción a la regla general civil de responsabilidad universal –arts. 1.911 del Código Civil y 6 del Código de Comercio–, el emprendedor de responsabilidad limitada podrá obtener que su responsabilidad y la acción del acreedor, que tenga origen en las deudas empresariales o profesionales, no alcance al bien no sujeto con arreglo al artículo 8.2 de la LEI –vivienda habitual de valor inferior a 300.000 euros– y siempre que dicha no vinculación se publique en la forma establecida en la LEI¹⁹. Pues bien, por lo que aquí interesa, no es oponible ese beneficio de exclusión de deuda ante la Seguridad Social.

Ahora bien, cuando entre los bienes embargados se encontrase la vivienda habitual del emprendedor de responsabilidad limitada en los términos del apartado 2 del artículo 8 de esta Ley, su ejecución será posible cuando –apartado 3 de la disp. adic. 1.^a:

- a) No se conozcan otros bienes del deudor con valoración conjunta suficiente susceptibles de realización inmediata en el procedimiento de apremio.
- b) Entre la notificación de la primera diligencia de embargo del bien y la realización material del procedimiento de enajenación del mismo medie un plazo mínimo de dos años.

¹⁸ Conforme al artículo 7 de la LEI «el emprendedor persona física, cualquiera que sea su actividad, podrá limitar su responsabilidad por las deudas que traigan causa del ejercicio de dicha actividad empresarial o profesional mediante la asunción de la condición de "Emprendedor de Responsabilidad Limitada", una vez cumplidos los requisitos y en los términos establecidos en este Capítulo».

¹⁹ Conforme al artículo 10.1 de la LEI, para su oponibilidad a terceros, la no sujeción de la vivienda habitual a las resultas del tráfico empresarial o profesional deberá inscribirse en el Registro de la Propiedad, en la hoja abierta al bien.

Este plazo no se interrumpirá ni se suspenderá, en ningún caso, en dos supuestos: las ampliaciones del embargo originario y la prórroga de las anotaciones registrales.

Conviene llamar la atención sobre la modificación del artículo 10.5 del Estatuto del Trabajo Autónomo para incluir este régimen especial de embargo de la vivienda habitual²⁰.

7. LA DEGRADACIÓN DE UN «DERECHO FUNDAMENTAL» A MERA «CARGA ADMINISTRATIVA» A ALIVIAR: EL DESBORDAMIENTO DE LA GESTIÓN DIRECTA DE LA PREVENCIÓN DE RIESGOS LABORALES

7.1. LA RECONDUCCIÓN DE LA NORMA LABORAL AL ESPÍRITU LIBERAL COMÚN DE LA LEY DE EMPRENDEDORES: LA INCLUSIÓN DE LOS SERVICIOS DE PROTECCIÓN DE DERECHOS SOCIALES EN LA LÓGICA DE LOS SERVICIOS ECONÓMICOS

Como reconociera expresamente el preámbulo de la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, en atención a los datos de la OCDE:

«... España es, de hecho, el segundo país de Europa donde más trámites es necesario realizar para crear una empresa. Resulta, por lo tanto, necesario sustituir en lo posible estas cargas administrativas por otros procedimientos de control menos gravosos, garantizando en todo caso el cumplimiento de la normativa vigente».

Con carácter general, la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, y la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, incidieron en la reducción de tales cargas. En especial afirmando la inexigibilidad de medios de control preventivos para el ejercicio de actividades, salvo que sean necesarios para tutelar bienes superiores. No obstante, el marco normativo e institucional sigue siendo muy complejo y poco claro y sigue existiendo una enorme dispersión normativa y de procedimientos, especialmente gravosa para las pymes en general y

²⁰ «5. A efectos de la satisfacción y cobro de las deudas de naturaleza tributaria y cualquier tipo de deuda que sea objeto de la gestión recaudatoria en el ámbito del Sistema de la Seguridad Social, embargado administrativamente un bien inmueble, si el trabajador autónomo acreditara fehacientemente que se trata de una vivienda que constituye su residencia habitual, la ejecución del embargo quedará condicionada, en primer lugar, a que no resulten conocidos otros bienes del deudor suficientes susceptibles de realización inmediata en el procedimiento ejecutivo, y en segundo lugar, a que entre la notificación de la primera diligencia de embargo y la realización material de la subasta, el concurso o cualquier otro medio administrativo de enajenación medie el plazo mínimo de dos años. Este plazo no se interrumpirá ni se suspenderá, en ningún caso, en los supuestos de ampliaciones del embargo originario o en los casos de prórroga de las anotaciones registrales.»

para las microempresas, en particular, que soportan un coste considerable en comparación con la dimensión de su actividad, de modo que España aparece cada vez peor en el *ranking* de facilidad para las oportunidades de negocio. Siendo tal deficiencia un problema inexorable, lo que no puede justificar es la eliminación de cualquier carga y a cualquier precio. A mi juicio, la reforma propiciada en el artículo 30 de la LPRL no atiende a esta exigencia de equilibrio y proporcionalidad.

En efecto, el título IV, con el ampuloso nombre de «Apoyo al crecimiento y desarrollo de los proyectos empresariales», insiste en una línea liberalizadora a ultranza. En él aparecen una serie de medidas jurídicas orientadas a fomentar el crecimiento empresarial basadas fundamentalmente en la *«liberalización de las cargas»* para las empresas y la consecuente *«reducción de los costes de gestión»* que de ellas se derivarían. Responden, pues, a un claro modelo de desregulación neoliberal, que tiende a considerar buena parte de los requerimientos legales y administrativos de la actividad empresarial como «obstáculos» al desarrollo de las «oportunidades de negocio lucrativo» y, en consecuencia, como «gastos» superfluos.

Esta concepción está presente claramente en todo el título, como prueba el que su capítulo I se dirija a lo que denomina «supresión de cargas administrativas», su capítulo II, a la eliminación de obstáculos al acceso de los emprendedores a la contratación pública, «de forma que esta pueda actuar como una auténtica palanca a la expansión de las empresas», y su capítulo III, a la «simplificación-reducción» de los requisitos de información económica-financiera, con vistas a flexibilizar «las exigencias de contabilidad de las empresas de menor dimensión, en cumplimiento del principio de proporcionalidad». De este modo, los defensores acérrimos de esa Ley ponen el acento en el impulso a su través de todo un cambio cultural para el conjunto de las Administraciones, porque de una suerte de *«pensamiento de la sospecha»* sobre el empresario, hasta ahora visto como potencial defraudador de algo, se pasaría a la «cultura del pleno servicio» a los pequeños y medianos empresarios, ahora bajo la fórmula mágica del «emprendedor».

El presupuesto de la Ley sería la instrumentación de las cargas administrativas al servicio de la garantía de oportunidades de negocios, por lo que eso exigiría ayudarles a través de una marcada reducción de los trámites, tiempos y cargas empresariales, sin preocuparse de a qué valores o principios sustanciales sirve el cumplimiento de determinadas obligaciones legales. En suma, predomina la visión de las normas que establecen obligaciones para los empresarios como costes excesivos para el emprendedor, por lo que bajo la perspectiva del nuevo principio de favor hacia la actividad-oportunidad de emprendimiento esas obligaciones aparecerían solo como gastos a reducir.

Paradójicamente, este «espíritu liberal» viene acompañado de una instrumentación de los recursos —«dineros»— públicos al servicio de aquellas, a través de la contratación pública. La compra pública aparece, pues, como una fuente de oportunidades de emprendimiento.

A mi juicio, buena muestra de esta profunda ambivalencia de la simplificación que se acomete en la Ley es la facilitación del acceso a la contratación pública para el colectivo de emprendedores de menores dimensiones. Qué duda cabe que esta línea de política jurídica y esta defensa de un modelo simplificado de gestión de la compra pública pueden servir bien al interés de mejorar

la eficiencia de esta potestad de gestión pública. Así cabría valorar algunos cambios en aspectos cruciales: se autoriza que los pliegos de contratación no impongan la presentación de la numerosa documentación administrativa habitual, de manera que bastará con que los «llamados» a licitar presenten una «declaración responsable» –técnica que, en el contexto de las leyes de liberalización de los servicios, tiende a sustituir a la de autorizaciones–, y los «elegidos» o adjudicatarios aporten la documentación material (contratos de obras de valor inferior a 1.000.000 de euros y suministros inferiores a 90.000 euros); se permitirá que la garantía se constituya mediante retención en el precio lo que aliviará los costes y trámites de quienes optan a la contratación pública; se acortan los plazos para la devolución de garantías, pasando de 12 meses a 6 en caso de que la empresa adjudicataria sea una pyme.

Medidas como estas, y otras, largamente solicitadas por los sectores privados muy interesados en esa apertura del acceso a este mercado de compra pública, así como incluso por los propios gestores públicos, podrían saludarse positivamente, calificando como acertada la nueva reforma de la Ley de Contratos del Sector Público introducida por la Ley comentada²¹. Ahora bien, no cabe duda de que al mismo tiempo con ella se abre una nueva puerta de acceso de la estricta lógica de mercado en la configuración de potestades públicas.

Se propicia, pues, una forma más diluida o suave, pero perceptible, de «huida del Derecho Administrativo». Ciertamente, se pretende con ello acabar con el «privilegio de acceso» a los «dineiros» públicos de los grandes contratistas, cuyas derivas fraudulentas llevamos años conociendo, incluso por vía penal, para ampliar el espectro de agentes económicos –emprendedores–, que pueden beneficiarse de un trozo, aunque pequeño, de la «tarta pública». Por eso, en última instancia, parece claro que aquí cede en cierta medida el interés general que presupone la normativa de contratación en el sector público a favor de reformas que buscan que la legislación de contratos del sector público arroje el lastre de trámites, pretendida o realmente, farragosos para que los nuevos emprendedores, cuya bondad se presume ahora *iuris tantum* respecto de la vieja veste de «empresario», puedan amamantarse también para sostener su negocio del dinero público²².

Pues bien, en este contexto, tiene especial encaje una de las novedades legales en el ámbito laboral que requiere, en mi opinión, de una más especial y mayor atención: la nueva reforma del artículo 30 de la LPRL. No tengo duda de que está entre los más preocupantes de la Ley 14/2013. El motivo de la modificación legal se sitúa, según explica el legislador, en el deseo de ampliar los supuestos en que las pymes puedan asumir directamente la gestión de la actividad de prevención

²¹ «Y en este caso se va a producir ese doble beneficio, aunque el de la gestión pública lo haya sido de carambola, pues el único objetivo declarado es el de ahorrar costes de gestión a los empresarios. Pero, sea como sea, bien está». *Vid.* el análisis favorable de profesionales: <http://josemiguelcarbonero.blogcanalprofesional.es/la-ley-de-emprendedores-por-fin-una-simplificacion-de-la-contratacion-publica/>

²² *Vid.* la crítica del magistrado CHAVES, J.R. en «Blog jurídico de SEVACH», de 30 de septiembre de 2013: «La nueva Ley 14/2013 de Emprendedores: ¿ruido y nueces?», en <http://contencioso.es/2013/09/30/la-nueva-ley-142013-de-emprendedores-ruido-y-nueces/>

de riesgos laborales, autorizando tal «economía de opción organizativa» en caso de empresarios «con un único centro de trabajo y hasta veinticinco trabajadores». Para ello se da nueva redacción al artículo 30.5 de la LPRL, que ahora reza del siguiente modo:

«5. En las empresas de hasta diez trabajadores, el empresario podrá asumir personalmente las funciones señaladas en el apartado 1, siempre que desarrolle de forma habitual su actividad en el centro de trabajo y tenga la capacidad necesaria, en función de los riesgos a que estén expuestos los trabajadores y la peligrosidad de las actividades, con el alcance que se determine en las disposiciones a que se refiere el artículo 6.1.e) de esta Ley.

La misma posibilidad se reconoce al empresario que, cumpliendo tales requisitos, ocupe hasta 25 trabajadores, siempre y cuando la empresa disponga de un único centro de trabajo.»

Ciertamente, una previsión tan radical no deja de tener cautelas para evitar actualizar los riesgos graves de desprotección social que se ciernen en la aplicación de esta reforma. Así, no solo se exigirá competencia técnica al emprendedor-empresario que decida gestionar directamente sus obligaciones preventivas, según el tipo y gravedad del riesgo existente, también se limita el ámbito organizativo beneficiario a empresas de un solo centro.

7.2. LAS DÉBILES CAUTELAS DEL TEXTO LEGAL: LA ERRADA CONFUSIÓN DEL «CENTRO DE TRABAJO ÚNICO» CON «UN LUGAR DE TRABAJO ÚNICO»

Pero, a mi entender, queda claro que el cambio que introduce sigue suponiendo un grave peligro de que en las empresas de menos de 25 trabajadores no haya un sujeto realmente competente y técnicamente responsable de prevención de riesgos laborales, desplazado formalmente por la figura de la pretendida gestión directa del propio empresario. El incremento cuantitativo es extremo, pues traslada un modelo pensado, ya discutiblemente, para empresas de hasta 10 empleados a otras de 25, que produce un grave salto cualitativo en la regulación, hasta el punto de poner en cuestión el propio modelo organizativo de la prevención de riesgos laborales conforme a las exigencias del Derecho Comunitario, que, como interpreta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, prima los recursos preventivos internos de carácter especializado. Recuérdesse que las empresas con menos de esos 25 trabajadores, parámetro cuantitativo que ya tiene antecedentes legislativos –ejemplo: asunción por el FOGASA del 40 % de la indemnización por despido económico procedente– son en España más del 90 % –Directorio Central de Empresas (DIRCE).

Cierto, siempre puede pensarse que podía haber sido peor, por cuanto la propuesta inicial era situar el umbral en las empresas de hasta 50 trabajadores, al tiempo que se tiende a resaltar que empre-

sas de un solo centro o centro único de trabajo son muchísimas menos, pues también en las pequeñas empresas suele haber una dispersión o diversidad de centros, naturalmente menor que en el caso de las medianas empresas y por supuesto que en las grandes. Ahora bien, el número es suficientemente extenso como para inquietar y poner de relieve que, por más que el legislador pone alguna cautela más, como veremos, el cambio no será nada pacífico en el sistema de relaciones laborales español, no será un «cambio tranquilo». Al contrario, son más las razones para mostrar inquietud por este cambio, salvo primar la visión de la seguridad y salud en el trabajo como una carga y no como una inversión. Una vez más las libertades de actividad empresarial pesan más que la protección de derechos sociales fundamentales, degradando los compromisos u obligaciones legales de los empresarios a favor de la efectividad de tales derechos básicos a meros trámites o requisitos formales²³.

La restricción, ciertamente relevante como se decía, pero no tranquilizadora como se advertía igualmente, que supone el que deba tratarse de empresas de centro único de trabajo no esquiva todos los problemas. Y no lo hace, entre otras cosas porque bien sabido es que en el ámbito de la prevención el centro de imputación relevante para la actividad económica susceptible de generar riesgo no es el centro de trabajo sino el «lugar de trabajo», y una empresa con un solo centro de trabajo puede tener diversos «lugares de trabajo». En estos casos se plantea el problema de si podría asumir la función preventiva mediante una forma de gestión directa, en paralelo a la asunción de la responsabilidad legal de los riesgos y, en su caso, daños que pudieran derivarse. La doctrina científica y la jurisprudencia (por todas, SSTS, Sala 4.ª, de 22 de noviembre de 2002, Recurso 3904/2001 y 26 de mayo de 2005, RCU 3726/2004) vienen entendiendo que el estricto concepto de centro de trabajo previsto en el artículo 1.5 del ET no resulta aplicable a los efectos previstos en las normas preventivas, sino que la referencia legal equivale más bien a la expresión «lugar de trabajo».

Como es conocido, esta problemática compleja se ha evidenciado sobre todo en un tiempo en el que proliferan las formas de gestión indirecta de las organizaciones, en virtud del uso y abuso de los procesos de descentralización productiva –relaciones triangulares–. Una vez más la libertad de empresa ampararía esas «economías de opción organizativa y de gestión», pero el Derecho debe garantizar al mismo tiempo la coherente responsabilidad con esa libre decisión, extendiendo la responsabilidad más allá de la actividad en el centro de trabajo. Si la empresa decide libremente subcontratar parte de su actividad a otra empresa, lo que ocurra en ese lugar de trabajo no le es ajeno, sino que forma parte de las responsabilidades que ha de asumir, lo mismo que los beneficios, con las diversas contratas. Al empresario principal, pues, le es exigible siempre, aun en organizaciones económicas complejas mediante la multiplicación de relaciones con-

²³ Este afán liberal por encima de la garantía de la calidad profesional ya está presente igualmente en la jurisprudencia social, como se recordará, si bien en este caso se alegaba la defensa de la libertad de trabajo, en relación con la STS, de 27 octubre 2010, Recurso de Casación núm. 53/2009. Esta sentencia declaró ilegal la exigencia de una tarjeta profesional en el sector de la construcción que acreditara de forma fehaciente la formación recibida en un sector que, por aquel entonces, batía records de accidentes, también de empleo claro –IV CC Construcción, 2007–. La Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 5/2009, de 13 febrero, auto n.º 185/2008, casada, era mucho más equilibrada en la tensión entre los deberes-libertades del empresario y los derechos-deberes de los trabajadores.

tractuales, una actividad de información-control en relación con el conjunto de los trabajadores de las empresas subcontratistas en relación con obras y/o servicios de los que es titular, aunque se lleven a cabo en «centros de trabajo» distintos al de su titularidad.

Como indica una jurisprudencia unificada y consolidada, la empresa responde de modo solidario con los contratistas y subcontratistas del cumplimiento de todas las obligaciones preventivas respecto a los trabajadores que aquellos ocupen en los lugares de trabajo que estén bajo su esfera de control. De acuerdo con esa interpretación, lo decisivo es el hecho de que el trabajo se desarrolle

*«... bajo el control y la inspección de la empresa principal, o en relación con **lugares, centros de trabajo, dependencias o instalaciones de esta, y que además los frutos y consecuencias de ese trabajo repercuten en ella...**».*

Por tanto, es el hecho de la actividad dentro de la esfera de la responsabilidad del empresario en materia de seguridad e higiene lo que determina sus obligaciones preventivas, y en caso de incumplimiento, *«la extensión de la responsabilidad en la reparación del daño causado, pues no se trata de un mecanismo de ampliación de la garantía en función de la contrata, sino de una responsabilidad que deriva de la obligación de seguridad del empresario para todos los que prestan servicios en un conjunto productivo que se encuentra bajo su control»*. Y ello aunque no se trate propiamente de un centro de trabajo en sentido estricto del que ostenta la titularidad sino de un «lugar de trabajo» bajo su poder de dirección y control, en cualquier modo relevante, por tanto más allá de los supuestos del artículo 24 de la LPRL –SSTS, Sala 4.^a, de 18 de abril de 1992; 16 de diciembre de 1997; 5 de mayo de 1999; 26 de mayo de 2005, RCU 3726/2004; 7 de octubre de 2008, RCU 2426/2007.

En definitiva, a mi juicio, debería hacerse una interpretación extensiva del término que ha elegido, impropia, la Ley de Emprendedores para reformar el artículo 30.5 de la LPRL, de forma que la referencia a un único centro de trabajo de la empresa se identifique con un único «lugar de trabajo» de la empresa-emprendedor. Es manifiesto que así entendido se corrige de una forma sustancial la voluntad legislativa, que seguro tiene en mente *–voluntas legislatoris–* un único centro de trabajo. Pero la norma legal, que ciertamente tiene poder de disponer de los conceptos jurídicos, atribuyéndoles sentidos y alcance diversos en atención a los diferentes sectores o bloques reguladores en que los inserta, no tiene poder para disponer del sentido a atribuir a un determinado concepto en el marco de una interpretación sistemática, y sobre todo si en juego están normas comunitarias, su garantía de efecto útil, como aquí sucede.

7.3. UNA NORMA DE INCENTIVO DE «CAMBIOS TRANQUILOS» A CARGO DE «DINEROS» PÚBLICOS: EL «EFECTO DESPLAZAMIENTO» DEL COSTE DE SERVICIOS EMPRESARIALES A SERVICIOS PÚBLICOS

Sea como fuere, plenamente consciente el legislador del enorme riesgo que conlleva esta habilitación expansiva al emprendedor-empleado, y en coherencia con la paradoja arri-

ba evidenciada con un carácter general, también aquí se va a llamar a la colaboración pública, por tanto a los «dineros» de todos, para ayudar a ese emprendedor-empresario «menor», a asumir tan comprometida responsabilidad-carga. A tal fin, se añade por el artículo 39.Dos de la Ley 14/2013 a la LPRL una nueva disposición «extravagante» para concretar ese compromiso de los poderes públicos con el cumplimiento efectivo de obligaciones empresariales: *«Disposición adicional decimoséptima: Asesoramiento técnico a las empresas de hasta veinticinco trabajadores»*.

En su párrafo primero se invoca el título competencial que habilitaría a asumir tal función colaboradora con un deber empresarial y se da un mandato a este fin al órgano que asume la competencia, tratando de evidenciar la existencia de un marco de cooperación más amplio entre Administraciones públicas y agentes sociales, cuando la realidad es que existe al respecto una clara oposición por parte de los sindicatos:

«En cumplimiento del apartado 5 del artículo 5 y de los artículos 7 y 8 de esta Ley, el Ministerio de Empleo y Seguridad Social y el INSHT, en colaboración con las comunidades autónomas y los agentes sociales, prestarán un asesoramiento técnico específico en materia de seguridad y salud en el trabajo a las empresas de hasta veinticinco trabajadores».

En el segundo párrafo se intenta concretar este compromiso asesor público para dar algo de seguridad jurídica en este complicado panorama. Un exceso de intervención pública podría llevar a convertir a los organismos institucionales científico-técnicos competentes en servicios de prevención gratuitos del empresario. Pero con ello, se desplazaría a las técnicas propias del mercado, precisamente, y una vez más con la creación de enormes paradojas, cuando no sin más contradicciones con los objetivos o fines perseguidos, pues la idea motriz de los cambios es favorecer las «oportunidades de negocio» en todos los mercados, por tanto, se entiende que también en el de la gestión-consultoría preventiva de riesgos profesionales. Por eso, se intenta acotar esta actividad en la de asesoramiento estricto:

«Esta actuación consistirá en el diseño y puesta en marcha de un sistema dirigido a facilitar al empresario el asesoramiento necesario para la organización de sus actividades preventivas, impulsando el cumplimiento efectivo de las obligaciones preventivas de forma simplificada.»

Se tratará, por tanto, de un sistema análogo al conocido, y ciertamente ambivalente y polémico, además de defectuoso, programa «Prevención 10». Como es sabido, el sistema **«Prevencion10.es»** apareció como un **servicio público gratuito** de asesoramiento en materia de prevención de riesgos laborales para microempresas y trabajadores autónomos. La difusión de este «servicio público gratuito» –paradójico cuando se trata de liberalizar oportunidades de negocio y reducir, al tiempo, déficits públicos– suele presentarse como expresión inequívoca de una forma de gestión muy rentable.



Contiene la herramienta «evalúa-t». Con ella se permite, a partir de la información aportada por la persona usuaria, generar la documentación relativa a la actividad preventiva de la empresa. Esto es: plan de prevención, evaluación de riesgos laborales y planificación de la actividad preventiva de la empresa para los puestos de trabajo incluidos en la herramienta.

Entre los presupuestos exigidos para poder acceder a esta forma de auto-evaluación está el disponer de una de las modalidades de organización de la prevención directa o interna siguientes: asunción de la prevención por parte del empresario/a o trabajador/a designado/a. Si es el empresario-emprendedor quien asume la organización de la prevención, es necesario que desarrolle su actividad profesional de manera habitual en el centro de trabajo y que cuente con formación de nivel básico, intermedio o superior en prevención de riesgos laborales, según los casos y en función de la evaluación de riesgos y de las medidas preventivas que haga falta adoptar. En la aplicación informática se advierte claramente de que el uso de «evalúa-t» no es suficiente para realizar la prevención de riesgos laborales de una empresa. Hay que tener presente que es simplemente una herramienta de gestión y, por ello, hará falta desarrollar otras acciones de prevención no incluidas en la herramienta: información, consulta y organización de la participación de las personas trabajadoras, la coordinación de actividades empresariales –muy importante para los casos en que hay multiplicidad de lugares de trabajo–, las actuaciones en caso de emergencias y primeros auxilios o la investigación de los daños a la salud que puedan ocurrir.

Como es evidente, este servicio de asesoramiento y gestión públicos tendrá que sufrir una importante revisión cuando se convierta en el probable sistema «prevención 25», con su herramienta de gestión *on-line* correspondiente. Ciertamente, el programa ha sido actualizado en fechas recientes, incorporando nuevas funcionalidades más operativas, así como una herramienta de auto-prevención para los autónomos sin asalariados («autopreven-t») ²⁴, en particular la coordinación de actividades empresariales. Incluso incorpora una innovadora e intuitiva plataforma «t-formas» destinada a facilitar aún más al empresario el cumplimiento de sus obligaciones, permitiéndole com-

²⁴ Vid. los comentarios sobre las nuevas funcionalidades y sobre el modo de utilizar todas estas herramientas en: <http://www.insht.es/portal/site/Insht/menuitem.1f1a3bc79ab34c578c2e8884060961ca/?vgnnextoid=495a10dc800dd310VgnVCM1000008130110aRCRD&vgnnextchannel=ac18b12ff8d81110VgnVCM100000dc0ca8c0RCRD>

plementar su formación en materia preventiva y, en particular, sobre la prevención de los riesgos específicos de su actividad. Ahora bien, al margen de que actualmente no están disponibles cursos para todos los sectores –solo para los de peluquerías, oficinas y bares y restaurantes–, debiéndose ampliar de forma progresiva a otros sectores, parece claro que la reforma requerirá cambios.

El que se haya pasado de 10 trabajadores a 25, pese a la indicación de «centro-lugar de trabajo» único, no tiene solo efectos cuantitativos, a nuestro entender, sino también cualitativos, por lo que su correcta funcionalidad u operatividad debe exigir una revisión profunda tanto del sentido como del contenido del programa de asesoramiento público para la gestión preventiva privada. En todo caso, conviene recordar que siempre hay actividades que será necesario concertar con un servicio de prevención ajeno, como por ejemplo la vigilancia de la salud, la formación a los trabajadores en prevención de riesgos laborales o bien la evaluación de los puestos de trabajo que no estén incluidos en la herramienta «evalúa-t» de nuevo cuño, o que lo están muy parcamente –por ejemplo: riesgos psicosociales–. En todo caso, debe quedar bien claro, para que la decisión de economía de opción que ahora le concede el legislador a un buen número de emprendedores-pequeños y medianos empresarios sea coherente con el ámbito de responsabilidad asumido por eventuales deficiencias, que aquellos no solo se ven comprometidos a una idónea gestión del programa, sino que es el único responsable de la efectividad de las medidas preventivas que deriven de la evaluación de riesgos y de su aplicación eficaz en la empresa, sin que pueda derivar la responsabilidad en el servicio público, sin perjuicio de la eventual responsabilidad que puede exigírle por negligencia o inobservancia de la confianza legítima en sus resultados.

En suma, aquí estaríamos ante una norma que promueve la fuga-elusión empresarial del modelo de gestión preventiva no ya solo legalmente preferente –recursos internos pero de carácter especializado y no confundidos con el empleador– sino incluso normalizada –contrato con servicios de prevención externos o ajenos–, para un buen número de empresas. Pero es que, además, se haría con el «agravante» de asumir esa mutación con cargo a fondos públicos, de modo que el asesoramiento privado-mercantil previsto en la LPRL sería sustituido en buena parte por el asesoramiento-consulta de los órganos científico-técnicos, que se ponen, así, al servicio de la actividad preventiva obligación empresarial. En realidad, en línea de principio, no me parecería mal un cambio de ese tipo, reforzando la función preventiva como servicio social, pero debería hacerse no para determinadas empresas y no a cargo del empleador, sino de un modo más coherente y reflexivo. Pero, es evidente, coherencia y reflexión son cualidades de las que adolece en extremo esta «Ley portaaviones», que dispara contra la línea de flotación de algunas reglas laborales fundamentales.

8. LIBRANDO AL EMPRESARIO DEL «DOLOR DE CABEZA» DEL LIBRO DE VISITAS DE LA INSPECCIÓN DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL: NUEVOS PASOS HACIA LA MÁS PROMETIDA QUE LOGRADA ADMINISTRACIÓN LABORAL ELECTRÓNICA

En la misma línea de política del derecho liberalizadora de cargas administrativas en el plano socio-laboral, el artículo 40 de la Ley 14/2013 elimina la obligación de que las empresas tengan,

en cada centro de trabajo, un libro de visitas a disposición de los funcionarios de la ITSS. En su lugar, y de nuevo cargando sobre la función pública una actividad informativa o de transparencia empresarial, será la Inspección de Trabajo la que se encargue de mantener esa información a partir del libro electrónico de visitas que desarrolle la Autoridad Central de la ITSS. A tal doble fin –liberar al empresario de cargas y atribuir las al funcionario– se modifica el artículo 14.3 de la Ley 42/1997, de 14 de noviembre, Ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social –LITSS–, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. La Autoridad Central de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social pondrá a disposición de las empresas, de oficio y sin necesidad de solicitud de alta, un Libro de Visitas electrónico por cada uno de sus centros de trabajo, en el que los funcionarios actuantes, con ocasión de cada visita a los centros de trabajo o comprobación por comparecencia del sujeto inspeccionado en dependencias públicas que realicen, extenderán diligencia sobre tal actuación.»

No estaríamos, pues, sino ante una manifestación más de la tendencia más general, no obstante los continuos desmentidos e ineficacias presentes en la práctica, a una gestión administrativa electrónica. Toda la LEI está igualmente poblada de exigencias de este tipo, si bien su aplicación exige periodos transitorios²⁵, ante las dificultades de su puesta en práctica de forma inmediata y pese a que ese ideal de administración electrónica cuenta ya con diferentes leyes y varios años de promoción. La gestión electrónica de toda la actividad ligada a las empresas, por supuesto la administrativa, aparece así como un mandato de cumplimiento obligado y no ya como un mero desiderátum.

Y así se va difundiendo en todos los ámbitos²⁶, por tanto no iba a ser menos el laboral. No es baladí recordar la modificación de la disposición adicional 3.^a del texto refundido de la Ley de

²⁵ Por ejemplo, según la disposición adicional 13.^a de la LEI, «la obligación de llevanza en formato electrónico de los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles, de conformidad con el artículo 19..., será efectiva en el plazo de un año desde la entrada en vigor de la Ley». O también la exigencia de una «agenda electrónica notarial». Según el apartado 1 de la disposición adicional 3.^a de la LEI, los Ministerios de Justicia y de Industria, Energía y Turismo establecerán el uso de la agenda electrónica notarial para la constitución telemática de sociedades de responsabilidad limitada y cualquier otra forma jurídica que se incorpore reglamentariamente en el Documento Único Electrónico regulado en la disposición adicional 3.^a del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Su apartado 2 hace de ese uso de la agenda electrónica notarial una obligación para el notario, de manera que las citas que se establezcan mediante la misma tendrán efectos en el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 15 y 16 de la LEI. Y para demostrar que esto va en serio, se remite, cómo no, al Reglamento para establecer «medidas sancionadoras por los incumplimientos de lo establecido en los apartados anteriores» –apdo. 3.

²⁶ La disposición final 3.^a de la LEI modifica el apartado 8 de la disposición adicional 5.^a de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que queda redactado de la siguiente manera: «8. Las sociedades en constitución y los empresarios individuales que presenten el documento único electrónico para realizar telemáticamente sus trámites de constitución e inicio de actividad, de acuerdo con lo previsto en la Ley 14/2013 de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, quedarán exoneradas de la obligación de presentar la declaración censal de alta, pero quedarán obligadas a la presentación posterior de las declaraciones de modificación o de baja que correspondan en la medida

Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, relativa al Documento Único Electrónico –DUE– que queda redactada de la siguiente manera:

«1. El Documento Único Electrónico (DUE) es aquel en el que se incluyen todos los datos referentes que, de acuerdo con la legislación aplicable, deben remitirse a los registros jurídicos y las Administraciones Públicas competentes para:

- a) La constitución de sociedades de responsabilidad limitada.
- b) La inscripción en el Registro Mercantil de los emprendedores de responsabilidad limitada.
- c) *El cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria y de Seguridad Social asociadas al inicio de la actividad de empresarios individuales y sociedades mercantiles.*
- d) La realización de cualquier otro trámite ante autoridades estatales, autonómicas y locales asociadas al inicio o ejercicio de la actividad, incluidos el otorgamiento de cualesquiera autorizaciones, la presentación de comunicaciones y declaraciones responsables y los trámites asociados al cese de la actividad.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las obligaciones fiscales y de la Seguridad Social durante el ejercicio de la actividad, así como los trámites asociados a los procedimientos de contratación pública y de solicitud de subvenciones y ayudas (...).».

Dado que se trata de una materia que exige una reglamentación detallada para que ese Libro pueda cumplir adecuadamente sus funciones, se delega en el Ministerio de Empleo, a través de una Orden la determinación de

«... los hechos y actos que deban incorporarse al Libro de Visitas electrónico, así como los obligados, la forma de remisión a los mismos y los sistemas de verificación electrónica de su integridad...».

Esta delegación en la norma reglamentaria es habitual. En este mismo ámbito, el BOE del día 16 de octubre publicaba la Orden ESS/1892/2013, de 8 de octubre, por la que se regula el tablón de edictos de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social. El objetivo de esta Orden sería dar cumplimiento a los mandatos legales en materia de edictos electrónicos.

En efecto, si el artículo 59.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, desarrolla la notificación a través de edicto en aquellos supuestos en los que los interesados en un procedimiento sean

en que varíe o deba ampliarse la información y circunstancias contenidas en dicho documento único electrónico en caso de que el emprendedor no realice estos trámites a través de dicho documento».

desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o el medio a que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien, intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la disposición adicional 8.ª de la Ley 42/1997, de 14 de noviembre, Ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, hace lo propio «en los casos en que sea competente para ello la Inspección de Trabajo y Seguridad Social». En tales supuestos –la no posibilidad real de notificación de los actos administrativos–, se llevará a cabo «exclusivamente, por medio de anuncio en el tablón de edictos de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social». La Orden Ministerial de referencia, pues, tendría por misión establecer la gestión y el modo de funcionamiento de la publicación en el Tablón de Edictos de la ITSS, así como los efectos de los actos administrativos y comunicaciones emitidos por ella.

En materia de libro electrónico se hace la misma remisión al reglamento. Pero, cómo no, la delegación en las normas de «derecho de subsuelo» o «subterráneo» va, una vez más, mucho más allá de ese cambio del modelo de libro inspector y del sujeto que ha de asumir la actualización del mismo, y llega hasta el extremo de contemplar supuestos en los que el libro, aun electrónico, también será prescindible, mutando este deber documental por otro, cuyas características no se indican. Así, el inciso final de ese artículo 14.3 de la LITSS dice:

«Asimismo, se establecerán los supuestos excepcionados de llevar Libro de Visitas electrónico, el medio sustitutivo al mismo y el régimen transitorio de aplicación de esta medida.»

En suma, por enésima vez, una legislación orientada a crear confianza y seguridad lleva a todo lo contrario, abriendo nuevas ventanas y puertas a usos poco garantistas. Asimismo, es ya un tópico, en unas ocasiones sin excesivo fundamento salvo el de parte, en otros con mucha razón, criticar, desde el plano de la distribución constitucional de competencias, que este tipo de medidas y regulaciones están impregnadas de elementos re-centralizadores. Así, situados en el estricto plano de la LEI, se ponen como ejemplos, entre otros, la configuración del llamado Documento Único Electrónico y del sistema de tramitación telemática del Centro de Información y Red de Creación de Empresas –los documentos DUE y Circe–²⁷. En ellos no habría ninguna consideración de las competencias de las comunidades autónomas en esta materia mediante sistemas, además, que podrían cohonestarse para una mayor eficacia.

Se prefiere crear estructuras únicas y centralizadas mediante la invocación de títulos competenciales cuando menos dudosos²⁸, que no son ni título competencial del Derecho Mercantil

²⁷ Según el artículo 41 de la Ley 14/2013, «los apoderamientos y sus revocaciones, otorgados por administradores o apoderados de sociedades mercantiles o por emprendedores de responsabilidad limitada podrán también ser conferidos en documento electrónico, siempre que el documento de apoderamiento sea suscrito con la firma electrónica reconocida del poderdante. Dicho documento podrá ser remitido directamente por medios electrónicos al Registro que corresponda».

²⁸ De gran importancia la transformación de los llamados «Puntos de Asesoramiento e Inicio de Tramitación (PAIT)» en «Puntos de Atención al Emprendedor (PAE)» –disp. adic. 2.ª LEI–. Igualmente, los centros de ventanilla única

–cuya competencia exclusiva sí corresponde al Estado– ni del Derecho Tributario. Pero nada hubiera impedido la posibilidad de crear, en el ejercicio de sus competencias de ejecución de la legislación laboral, por ejemplo –estamos hablando de una materia que tiene un sustrato laboral importante–, «registros autonómicos» armonizables con los del Estado. Esta previsión o esa impronta centralizadora de todos los mecanismos de actuación sobre algo tan importante como el emprendimiento preocupan no solo a los enfoques más autonomistas o nacionalistas y no está ausente en el ámbito laboral, pues la pluralidad territorial no puede ser desconocida por el inexorable principio de mejora de la eficacia de gestión administrativa de cara al ciudadano, que quiere la satisfacción de su interés, al margen de la Administración que resuelva su problema. En este sentido, también la referida Orden relativa al tablón de edictos de la ITSS ha suscitado cuestiones de legalidad constitucional en esta materia.

Si bien han sido obviadas a través de una simple subsanación de errores –BOE de 5 de noviembre–, de modo que, con fundamento en ese amplísimo cajón de sastre que permite la corrección de errores de normas cuya elaboración se hace subterráneamente, se presentaría como un mero «olvido» lo que era en la formulación originaria una clara marginación de las competencias autonómicas. De modo que, donde el artículo 3, apartado 1, dice –«digo»–: «El tablón de edictos de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social será único para todo el Sistema de Inspección de Trabajo y Seguridad Social, tendrá formato digital...», debe decir –«digo diego»–: «El Tablón de edictos de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social será único para todo el Sistema de Inspección de Trabajo y Seguridad Social, *salvo lo establecido en el apartado primero, párrafo segundo, de la disposición adicional octava de la Ley 42/1997 de 14 de noviembre, tendrá formato digital...*»²⁹.

empresarial y la Ventanilla Única de la Directiva de Servicios eugo.es (VUDS) del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se integrarán en los Puntos de Atención al Emprendedor. La forma de integración se establecerá, claro está, mediante norma reglamentaria. Estos «servicios públicos de asesoramiento» al emprendedor pueden gestionarse a través de formas públicas –gestión directa– o bien privadas –gestión indirecta–, con prestaciones gratuitas y otras, en su caso, mediante tasa o pago de precio. Así, se prevé expresamente que el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, oído el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, pueda celebrar convenios de establecimiento de Puntos de Atención al Emprendedor con otras Administraciones Públicas y entidades privadas. En los convenios se establecerán los distintos catálogos de servicios que deben prestarse, así como su carácter gratuito y los que pueden ofrecerse mediante contraprestación económica. Entre los servicios a prestar, podrán incluirse todos o alguno de los servicios a los que se refiere el artículo 13.2 de la LEI. Conforme al apartado 4 de la disposición adicional 2.ª de la LEI, las Administraciones públicas llevarán a cabo todas las actuaciones necesarias para que, en el plazo máximo de un año desde la entrada en vigor de esta Ley, se presten todos los servicios propios del «PAE electrónico» del Ministerio de Industria, Energía y Turismo.

²⁹ BOE de 5 noviembre de 2013: Advertidos errores en la Orden ESS/1892/2013, de 8 de octubre, por la que se regula el tablón de edictos de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 248, de 16 de octubre de 2013, se procede a efectuar las oportunas rectificaciones: en la página 84.188, segundo párrafo, donde dice: «De su contenido cabe destacar la unidad de tablón para todo el Sistema de Inspección de Trabajo y Seguridad Social y el carácter universal...», debe decir: «De su contenido cabe destacar la unidad de tablón para todo el Sistema de Inspección de Trabajo y Seguridad Social, salvo lo establecido en el apartado primero, párrafo segundo, de la disposición adicional 8.ª de la Ley 42/1997 de 14 de noviembre, y el carácter universal...».

9. LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD EMPRENDEDORA MEDIANTE LA «CAZA DE TALENTOS»: LA PROMOCIÓN DE LA INMIGRACIÓN LABORAL «DE CLASE ALTA»

9.1. UNA NORMA DE FAVOR HACIA LA INMIGRACIÓN ECONÓMICA «DE CLASE ALTA»: EXPORTACIÓN A COSTE CERO DEL «TALENTO PATRIO» E IMPORTACIÓN «A PRECIO DE MERCADO» DEL «TALENTO EXTRANJERO»

Aunque, como el propio presidente del Gobierno reconociera hace algo más de un mes, el pilar del empleo en nuestra economía serían las pequeñas empresas, pues «lo que soporta el andamiaje son los más de tres millones de autónomos, que generan más del 95 % de empleo y que han desaparecido por decenas de miles durante la crisis»³⁰, el discurso de la recuperación y del cambio de modelo productivo se apuesta sobre todo al sector exterior, «que es la parte más visible de nuestra (pretendida) mejoría», esto es, a nuestra capacidad de ser competitivos en un mercado global. Por lo tanto, otro «eslogan» que se repite como un auténtico «mantra» en esta nueva mítica –y mística– del emprendimiento es la necesidad imperiosa de abrir esta actividad a los mercados internacionales, porque estos serían «... *una fuente esencial de crecimiento en un contexto de globalización caracterizado por una integración de los mercados cada vez mayor*» –EM, I, párrafo decimoquinto–. En suma, la internacionalización, rasgo predicado desde el origen mismo de la economía capitalista de mercado, se revelaría hoy «más que nunca como un motor clave del crecimiento económico a largo plazo... por su relación con la competitividad y los incrementos de productividad», pues serían las internacionalizadas las empresas que más capacidad tendrían para «*crecer y crear empleo*».

Pues bien, desde esta convicción, el título V de la Ley incorpora un amplio catálogo de medidas orientadas a hacer realidad institucional y operativa este sueño-mito de la mayor «internacionalización de la economía española», como una vía adecuada para lograr ese no menos ansiado objetivo, tan proclamado como ya ignorado u olvidado, del «nuevo modelo productivo». Consta de dos secciones normativas, siendo la 2.^a la que a nosotros, desde una perspectiva socio-ocupacional, nos interesa. La sección 1.^a, intitulada «Fomento de la internacionalización», se centra básicamente en el refuerzo del marco institucional de promoción de la capacidad de las empresas para desarrollar sus oportunidades de negocio internacionalmente, así como algunos de los principales instrumentos financieros de apoyo.

Pero, junto a los sujetos económicos, también la LEI se ocupa muy ampliamente de la dimensión transnacional de los mercados de trabajo, «internos» –movilidad «en» el empleo– y externos

³⁰ Discurso dado por el Sr. Rajoy en un Foro de Emprendedores y Autónomos promovido por una de las principales asociaciones del sector, ATA, y en el que «ha dedicado palabras de afecto y ánimo al colectivo de autónomos». Vid. <http://www.elmundo.es/economia/2013/11/07/527b969361fd3dc07c8b4571.html>

–movilidad «para» el empleo–, para *comprar-importar* al mejor «capital humano». La sección 2.^a, intitulada «Movilidad internacional», regula determinados supuestos en los que, por razones de mero o estricto interés económico, se pretende facilitar y agilizar la concesión de visados y autorizaciones de residencia, al objeto de atraer inversión y «cazar nuevos talentos extranjeros» para que lo pongan al servicio del desarrollo de España. El preámbulo de la Ley recuerda cómo los flujos internacionales estarían hoy cambiando a gran velocidad, en todo caso mucho mayor de lo que la Administración habría «estado dispuesta a adaptarse en los últimos años», pues el tradicional estatuto administrativo regulador de estos procesos obstaculizaría más que fomentaría políticas y prácticas de las empresas «específicas para apoyar su expansión en otros países». Por lo tanto, también aquí, como ya se vio respecto de otras «cargas administrativas socio-laborales», la Administración «debe ajustar sus procesos para apoyar estos movimientos a escala global», favoreciendo las instituciones nacionales la creación de un «mercado transnacional de profesionales» y/o «emprendedores». En este sentido, el legislador no duda en criticar algunas de las deficiencias a tal fin de nuestros «activos directivo-productivos humanos», pues «... *el número de profesionales y directivos que tiene España con las capacidades necesarias para gestionar la internacionalización empresarial es, en algunos supuestos, insuficiente y resulta necesario que profesionales extranjeros en ámbitos muy específicos vengan a formar a españoles o a formarse ellos en España*» –EM, I, párrafo decimoséptimo–.

Por supuesto, aquí las paradojas y contradicciones de la nueva Ley de Emprendedores, que la pueblan por doquier, emergen con mayor fuerza, si cabe. No deja de ser llamativo, cuando no lisa y llanamente sarcástico, casi de «sainete español moderno», que se haga una defensa tan fervorosa de la necesidad de captar «talento extranjero» cuando la falta de oportunidades para emplear decentemente, incluso precariamente, al «joven talento patrio» está llevando a que emigren por miles, sin que se haga nada, incluso se promueve su salida, como beneficiosa para ellos y para el conjunto de la economía y la sociedad española. Favorecemos, pues, que emigre hacia otros países ese «talento nacional», reclamado por nuestros competidores globales, y «a coste 0» para ellos, pues hemos financiado nosotros ese talento-competencia extranjera mediante recursos del sistema de educación y formación. La paradoja, cuando no la contradicción sin más, no puede ser mayor, evidenciando aquí no ya solo una escasa conciencia de la realidad existente, que hace difícilmente creíble que España pueda atraer a los mejores profesionales e inversores extranjeros cuando deja ir a los que hay formados y demandan los demás países, sino que sería también un claro ejemplo de ese efecto sustitución-desplazamiento que tienen estas leyes.

En suma, de nuevo emerge un nuevo desengaño de este tipo de normas símbolo. Como ya se ha indicado en otros aspectos aquí comentados, pues constituye un auténtico hilo común de este cuerpo legislativo y de esta pretendida novación cultural socio-económica, más que propiciar nuevas oportunidades para la creación de empleo nuevo, o autoempleo, lo que hace es sustituir unas formas de empleo por otras, unos colectivos por otros. En este contexto, se pretende hacer compatible una política de empleo restrictiva para las personas inmigrantes extracomunitarias «de baja cualificación», colectivo que está entre los más afectados por la crisis de empleo en nuestro mercado de trabajo, según se demuestra con sus altas tasas de desempleo, regresivas respecto de su porcentaje de población activa, y otra expansiva o más liberal para las personas

inmigrantes económicos «de alta o excelente cualificación» profesional³¹. Por supuesto tampoco el legislador oculta esta dialéctica o tensión, si bien la diluye o la resuelve diferenciando con claridad entre las «*políticas inmigratorias de mercado de trabajo*» –*asalariado*, y baja cualificación, como presupone tal constatación, si bien no se atreve a decirlo de una manera expresa–, y las «*políticas inmigratorias de mercado de emprendimiento*». Para este la política inmigratoria sí debe ser una política de fomento y de promoción, por ser, cómo no, una fuente de competitividad, el gran valor en auge en todas las políticas de reforma del mercado –también de trabajo–. Por lo que llama la atención la diferencia de trato y, en consecuencia, la deliberada miopía o reducción de vista.

España, pues, se sumaría a un «carro inmigratorio» que ya lleva tiempo en el marco institucional de la Unión Europea (UE): «La admisión, en los países de nuestro entorno, de profesionales cualificados es una realidad internacional que, a nivel global, se estima que representa un 30 % de la emigración económica internacional». Para hacer frente a esta realidad, la mayor parte de los países de la OCDE están implantando nuevos marcos normativos que privilegian el acceso de profesionales de «excelencia» o alta cualificación como elementos de competitividad, por lo que tal regulación socio-administrativa se instrumentaliza al servicio de la política de fomento del autoempleo y/o el emprendimiento. Se recuerda que desde hace tiempo la OCDE habría

«... identificado como un factor básico para favorecer el emprendimiento el entorno institucional y regulatorio del Estado de acogida. Por ello, los países más avanzados disponen ya de sistemas especialmente diseñados para atraer inversión y talento, caracterizados por procedimientos ágiles y cauces especializados».

A diferencia de las empresas, que han tendido a configurarse históricamente como «mercados internos de trabajo», los de «profesionales» tienden a configurarse como «mercados externos de trabajo», por tanto, abiertos y globales. Las medidas de simplificación y aligeramiento de trámites tendrían un foco subjetivo expansivo. Se dirige –art. 61.1 LEI– tanto a los inversores –arts. 63 a 67– y emprendedores –arts. 68 a 70–, de un lado, cuanto a los trabajadores que realicen movimientos entre empresas –arts. 73 y 74–, profesionales altamente cualificados –arts. 71 y 72– –que incluye a los investigadores–, así como a los cónyuges e hijos mayores, de otro.

³¹ Según los datos del Observatorio Permanente de la Inmigración a 30 de junio de 2013 había 5.503.977 extranjeros con certificado o tarjeta de residencia en vigor. De ellas, 2.702.867 personas están acogidas al régimen comunitario y 2.801.110 al régimen general, con un incremento en el primer grupo de 21.830 residentes respecto al trimestre anterior (0,81 %) y 105.113 personas en serie anual (4,05 %), y en el segundo de 14.192 y 65.059 autorizaciones (0,15 % en el trimestre y 2,38 % en serie anual, respectivamente). El porcentaje de ciudadanos extranjeros a los que se aplica el derecho de libre circulación y residencia, es decir, el régimen comunitario, es del 49,11 % sobre el total (49,03 el trimestre anterior), frente al régimen general que se sitúa en el 50,97 % (50,89 % en el primer trimestre de 2013). En los últimos trimestres, no obstante se ha ido estrechando la diferencia entre ambos regímenes por el incremento del primer grupo, que ha pasado del 46,36 % en diciembre de 2007 al 49,11 % actual. Las Comunidades Autónomas de Cataluña, Madrid, Andalucía y Comunidad Valenciana concentran el 65,75 % del total de la población extranjera (1.261.416, 938.781, 708.469 y 707.666, respectivamente).

9.2. DOS RÉGIMENES JURÍDICOS INMIGRATORIOS Y UN DESTINO: EL DESPLAZAMIENTO DE LA LEY COMÚN DE INMIGRACIÓN EXTRANJERA ECONÓMICA POR LA PRIVILEGIADA DE EMPRENDIMIENTO EXTRANJERO

Conforme a la tristemente célebre STCO 31/2010, de 28 de junio, las autorizaciones para trabajar es una materia que bien puede encuadrarse, además de en el título específico de inmigración –art. 149.1. 2.^a CE–, en el relativo a la legislación-ejecución laboral, aunque se articule a través de un estatuto administrativo. La LEI contempla una densa regulación al respecto, por lo que el sector jurídico concernido será el público-socio-laboral relativo al estatuto de la inmigración económica. Pero a tal fin, y de modo técnico, no así políticamente, sorprendente e inquietante, no se modifica ni una sola coma, al menos directamente, de la Ley Orgánica 4/2000, esto es, la legislación común de extranjería. Al contrario, se crean diversos *regímenes especiales notablemente más favorables, por reducción de sus trámites y agilización de sus plazos*, de visados y autorizaciones para emprender y/o trabajar. La LEI se convierte, de este modo, en un régimen especial y privilegiado, que quiere dejar bien claro, ya desde la ubicación legal misma, la «diferencia de clase social migratoria».

La solución legislativa, en el plano de la técnica reguladora, no puede dejar de causar perplejidad, porque una norma dirigida a simplificar los procedimientos prescinde del todo de la normativa legal y reglamentaria de extranjería. Esta fue modificada en fechas relativamente recientes para incorporar un procedimiento, aparentemente más flexible y agilizado (título IX del RD 557/2011), «*para autorizar la entrada, residencia y trabajo en España, de extranjeros en cuya actividad profesional concurren razones de interés económico, social o laboral, o cuyo objeto sea la realización de trabajos de investigación o desarrollo o docentes, que requieran alta cualificación, o de actuaciones artísticas de especial interés cultural*» –arts. 178 a 181.

En consecuencia, una vez más evidenciando la pésima técnica legislativa seguida en estas leyes, con elevados costes para la seguridad jurídica y, en consecuencia, para la eficacia de los fines que se dicen perseguir, nos encontramos con que normas posteriores se solapan con otras de fecha anterior sin que haya una clara delimitación de sus ámbitos de imputación. Claro está, en caso de conflicto de normas es manifiesto que se aplicarán con preferencia, no solo en virtud del principio de jerarquía normativa sino de modernidad y también de especialidad, los nuevos regímenes. Es de esperar que el esperable y esperado desarrollo reglamentario –la habilitación general para ello está en la disp. final 10.^a de la LEI– clarifique todo este maremagnum.

Conforme al citado artículo 61.1 de la LEI, los extranjeros, ya residentes en España ya se propongan entrar o residir aquí, «*verán facilitada su entrada y permanencia en territorio español por razones de interés económico*» –principio de favor para el acceso a nuestro país–, siempre y cuando acrediten uno de estos «*estatus socio-económico cualitativo*»³²:

³² Por supuesto, fuera quedan los extranjeros que ya cuentan con un estatuto de acceso privilegiado, por estar basado en la libertad de circulación, como son «los ciudadanos de la Unión Europea y a aquellos extranjeros a los que les sea de

- a) Inversores (mercados financieros).
- b) Emprendedores (mercados de actores económicos).
- c) Profesionales altamente cualificados (mercados externos profesionales), que incluye a los investigadores (mercados externos de trabajadores cualificados).
- d) Trabajadores que efectúen movimientos intra-empresariales, esto es, dentro de la misma empresa (mercado interno unitario de trabajo) o grupo de empresas (mercados interno complejo o abierto de trabajo).

En esta legislación especial de promoción o fomento de la movilidad transnacional de emprendedores y profesionales «altamente cualificados» se prevén tanto normas de carácter general para todos los estatus socio-económicos favorables a su estancia y residencia –art. 62 LEI–³³ en España cuanto normas particulares a tal fin.

En el marco de regulación general, la LEI cuida de garantizar que esta apertura de puertas de par en par a la entrada por razones económico-productivas no derive en más facilidades a la economía delincinencial. De ahí que prevea que las ventajas dadas en la presente Ley se entenderá siempre «sin perjuicio del cumplimiento, por los sujetos obligados, de las obligaciones establecidas en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y las obligaciones tributarias o de Seguridad Social correspondientes» –art. 62.5 LEI–. Al mismo fin apostilla, probablemente porque no las tiene todas consigo respecto de los efectos de esta Ley promocional, que las Misiones diplomáticas y Oficinas Consulares, al recibir las solicitudes de visados de residencia, efectuarán a la Dirección General de la Policía –DGP– «las consultas pertinentes destinadas a comprobar si el solicitante representa un riesgo en materia de seguridad». Evacuada a la DGP la consulta, esta tendrá solo siete días para responder, y si no lo hace el silencio será favorable a la concesión del visado de residencia –art. 62.6 LEI–³⁴.

aplicación el derecho de la Unión Europea por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia» –art. 61.2 LEI–. En otros términos, se excluye a los ciudadanos en «régimen comunitario», frente al denominado «régimen general» o común. Aquel incluye ciudadanos de la UE, de Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza, y sus familiares.

³³ El artículo 62.1 de la LEI prevé, para los visados de estancia, que, sin perjuicio de la acreditación de los requisitos específicos previstos para cada visado o autorización, los extranjeros a los que se refiere la sección deberán reunir, para estancias no superiores a tres meses, las condiciones de entrada previstas en el Reglamento (CE) 562/2006, de 15 de marzo, por el que se establece un Código comunitario de normas para el cruce de personas por las fronteras (Código de Fronteras Schengen). Además, para estos visados de estancia, deberán acreditar los requisitos previstos en el Reglamento (CE) 810/2009, de 13 de julio, por el que se establece un Código comunitario sobre visados (Código de visados). En los supuestos de visados de residencia, se remite al Reglamento (UE) 265/2010, por el que se modifica el Convenio de aplicación del Acuerdo de Schengen y el Reglamento (CE) 562/2006, por lo que se refiere a la circulación de personas con visados de larga duración, así como para las autorizaciones de residencia, exigiendo acreditar el cumplimiento de una serie de requisitos allí establecidos, destacando los que, como es usual, prueben la «buena conducta» previa –ausencia de antecedentes penales– y la existencia de recursos económicos para su subsistencia y la de su familiar.

³⁴ La DGP deberá responder en el plazo máximo de siete días desde la recepción de la consulta, transcurridos los cuales sin haber obtenido respuesta se entenderá que su sentido es favorable.

9.3. EN BUSCA DE LOS PRETENDIDAMENTE BENEFACTORES *BUSINESS ANGELS* EXTRANJEROS: EL VISADO DE INVERSOR

Como es conocido, uno de los principales problemas de las empresas españolas es su alto nivel de dependencia de la financiación bancaria, frente a otros países en los que pesan más las colocaciones de bonos o los inversores. Entre estos se destaca el referido modelo –que no puede sustraerse al regusto, evidenciado aquí, de los nombres místicos, exotéricos o mágicos– de los *business angels*. Estos no solo pondrían –arriesgarían– su dinero en empresas nacientes sino que harían de «buenos mentores» de ellas por doquier. Pero no están arraigados en España como en los mercados anglosajones.

Para intentar cambiar esta deficiente situación, la LEI ofrecería sobre todo, cómo no, nuevos beneficios fiscales, como se indicó. Pero también facilidades de establecimiento en España. De ahí el diseño del nuevo y preferente *visado de estancia y/o residencia de los inversores*, previsto para los extranjeros no residentes que se propongan entrar en territorio español con el fin de realizar una inversión significativa de capital. A tal fin podrán solicitar el visado específico del artículo 63 de la LEI.

Para concretar ese concepto jurídico indeterminado en qué representa la expresión «inversión significativa de capital», el apartado 2 del artículo 63 de la LEI lo concreta así:

- a) Una inversión inicial por un valor igual o superior a 2 millones de euros en títulos de deuda pública española, o por un valor igual o superior a 1 millón de euros en acciones o participaciones sociales de empresas españolas, o depósitos bancarios en entidades financieras españolas.
- b) La adquisición de bienes inmuebles en España con una inversión de valor igual o superior a 500.000 euros por cada solicitante.
- c) Un proyecto empresarial que vaya a ser desarrollado en España y que sea considerado y acreditado como de interés general, para lo cual se valorará el cumplimiento de al menos una de las siguientes condiciones:
 - 1.º Creación de puestos de trabajo.
 - 2.º Realización de una inversión con impacto socio-económico de relevancia en el ámbito geográfico en el que se vaya a desarrollar la actividad.
 - 3.º Aportación relevante a la innovación científica y/o tecnológica.

Como puede fácilmente comprobarse, en este tercer supuesto, el legislador no ha sido capaz de sustraerse a la indeterminación y no concreta lo que ha de entenderse por proyecto empresarial relevante, pues se sigue acudiendo a conceptos indeterminados –inversión con un impacto socio-económico «de relevancia en el ámbito geográfico» de desarrollo; «aportación relevante a la innovación»...–. Tampoco su valor añadido en términos de creación de empleo se concreta con una referencia siquiera de mínimos, por lo que bastaría, a lo que parece, con la creación de dos

«puestos de trabajo», dado que utiliza el término en plural, aunque es más que probable que bastara con que creara un empleo adicional al del emprendedor. Por lo tanto, pocos condicionantes legales tiene el requerido informe previo que la Oficina Económica y Comercial de la demarcación territorial –se entiende que el Consulado– donde el inversor presente la solicitud debe emitir, con lo que el margen de discrecionalidad es amplio, una vez más en este ámbito de políticas públicas, para identificar que «concurren razones de interés general».

En todo caso, el artículo 64 de la LEI se ocupa de precisar los modos de acreditación de la concurrencia de los diferentes supuestos de inversión significativa.

En lo que concierne a sus efectos, la concesión del visado de residencia para inversores constituirá título suficiente para residir en España durante, al menos, un año –art. 65 LEI.

Ahora bien, es posible que el inversor extranjero pretenda permanecer en España más allá de aquel periodo de un año. En tal caso, podrán proveerse de una específica «autorización de residencia para inversores», que tendrá validez en todo el territorio nacional y exigirá acreditar los requisitos fijados en el artículo 66 de la LEI y que por lo general suponen probar que ha mantenido en el tiempo esa inversión por una cantidad igual o superior a la mínima exigida, o a las condiciones de relevancia acreditadas en su día para el proyecto empresarial, si bien bastará a tal fin contar con un nuevo informe económico, pero ahora de la Dirección General de Comercio e Inversiones del Ministerio de Economía y Competitividad *«para constatar que las razones de interés general acreditadas inicialmente se mantienen»*. En todo caso, una condición *sine qua non* para esta autorización es cumplir con las obligaciones en materia tributaria y de Seguridad Social. La autorización inicial de residencia para inversores tendrá una duración de dos años, si bien resulta renovable a solicitud de tales extranjeros inversores por un máximo de otros dos –art. 67 LEI.

La misma preocupación que se ha visto con carácter general para evitar deslizar una norma de favor hacia la movilidad económico-productiva transnacional hacia el mercado español a otra de promoción de la especulación financiera y el fraude fiscal la hallamos en este precepto. Por eso el artículo 63.3 de la LEI advierte que «se entenderá igualmente que el extranjero solicitante del visado ha realizado una inversión significativa de capital cuando la inversión la lleve a cabo una persona jurídica, *domiciliada en un territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal conforme a la normativa española*, y el extranjero posea, directa o indirectamente, la mayoría de sus derechos de voto y tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de su órgano de administración».

9.4. LA INCLUSIÓN DE ESPAÑA EN EL SELECTO CLUB DE PAÍSES CON UN RÉGIMEN DE ACOGIDA FAVORABLE A LAS INICIATIVAS EMPRESARIALES: EL VISADO Y LA AUTORIZACIÓN DE RESIDENCIA DE EMPRENDEDOR

En lo que concierne a los nuevos «visados de emprendedores», los extranjeros que quieran entrar y permanecer en España con tal condición socio-económica por un periodo de un año, bien con

el fin único, ya sea solo principal, pero no exclusivo, de llevar a cabo los trámites previos para poder desarrollar una actividad emprendedora, deberán proveerse de visado específico. Se trata, pues, de un plan de fomento de la «movilidad internacional» hacia España, la entrada y permanencia aquí por motivos económicos. Junto a los requisitos más generales que han de cumplirse para la obtención de cualquier tipo de autorización, estancia, permiso de residencia o visado, según la duración de cada situación, se establecen otros más específicos y facilitadores de ese flujo hacia el mercado español.

España seguiría, pues, los pasos de países como Chile, Reino Unido o Canadá –este está de estreno al respecto–, que han incorporado lo que se denomina *start-up visa*, un visado que pretende facilitar la instalación de emprendedores y fomentar la creación de empresas de base tecnológica. El visado para emprendedores canadiense, por ejemplo, puede ser relevante para el país a la hora de atraer talento extranjero y así intentar retener el propio, que tiene ahora en «Silicon Valley» su destino principal, pues la mayoría de los ingenieros que completan su formación en Canadá tienen como destino Estados Unidos. Se estima que en la actualidad 350.000 canadienses trabajan y viven en Silicon Valley, casi un 1 % de la población total del país. Objetivos parecidos a los perseguidos con la puesta en práctica de los visados *Tier 1 Entrepreneur Visas*, aprobados por el gobierno británico en abril de 2011. Supeditados a una serie de condiciones, mucho más benévolas que en el régimen común, facilitan la entrada de talento tecnológico en un país que lidera Europa en innovación pero que no se conforma y va a la caza de más. Al calor de estas iniciativas determinadas compañías, como TechStars, una de las principales incubadoras/aceleradoras de *start-ups* de todo el mundo, dirigen su mirada hacia estos programas de movilidad. Uno de los principales atractivos para los emprendedores extranjeros es que, si resultan escogidos por TechStars, tendrán derecho a un visado que les permitirá trabajar en Reino Unido durante al menos tres años³⁵.

No solo el mundo anglosajón se habría apuntado a estos planes, también el latino, o más bien el sudamericano. El año pasado se puso en marcha el *programa de Chile de establecer condiciones y ayudas para atraer empresarios* a sus costas, para beneficiarse de la inversión, la creatividad, el crecimiento y el empleo. El «Start-Up Chile» buscará establecer a Chile como el centro empresarial de Latinoamérica, el llamado «Silicon Valley» latino. Un dato reciente revela que más de la mitad de las *start-ups* de Silicon Valley cuentan con un inmigrante extranjero.

En España se echaba de menos una medida de este tipo. Un buen número de los más representativos directivos de las empresas más innovadoras, así como de profesores de las escuelas de negocios, confrontaban la imagen de país «*de sol y playa, acogedor de turistas del mundo entero*», pero, al tiempo, «expulsor de jóvenes talentos» e incapaz de «*acoger a jóvenes ejecutivos, emprendedores y científicos que quieran compartir su talento con nosotros, crear empresas desde España, innovar e investigar*». Para deshacer tópicos, lo mejor crear un nuevo mito, como el que haría de España, a través de este instrumento normativo, uno de los más codiciados mercados de captación y retención de talento extranjero. Así, se dice que esta regulación realizaría, nada menos, que el

³⁵ Vid. <http://brendangill.tumblr.com/post/45752718669/international-entrepreneurs-techstars-london-comes>

«Sueño de un país conocido en el mundo entero por sus empresas y sus emprendedores, sus escuelas de negocio punteras, su creación e innovación, su gastronomía y su tecnología»³⁶.

En esta dirección liberalizadora, según el régimen español de *«start up visa»*, que nos colocaría a la cabeza del «mapa mundial» de estos selectivos programas de movilidad para la actividad económica de calidad, los titulares de tal visado previsto podrán acceder a la situación de residencia para emprendedores contemplada en esta sección sin necesidad de solicitar visado y sin que se requiera un periodo previo mínimo de permanencia, *«cuando se justifique que se ha producido previamente el inicio efectivo de la actividad empresarial para la que se solicitó el visado»* –art. 68.2 LEI–. De este modo, se facilita la creación de la actividad empresarial que constituye el objeto del régimen de acceso privilegiado antes incluso de contar con tal visado. De nuevo vemos cómo lo que cuenta es la «actividad», al margen de la forma o ropaje jurídico con el que se realice, siempre y cuando no sea ilegal, claro.

Existen dos tipos de autorizaciones, correspondientes a diversas etapas de la actividad emprendedora. Para la entrada y estancia por periodo inferior a un año, de un lado, y para la residencia y permanencia, de otro. La primera se concreta en el visado, como regla general, y la segunda en una autorización.

En suma, ya se tenga o no visado previo a tal fin, el emprendedor extranjero que quiera solicitar entrar en España, o que siendo titular de una autorización de estancia o residencia o visado pretenda iniciar, desarrollar o dirigir una actividad económica como emprendedor, tiene la posibilidad de ser provisto de *«una autorización de residencia para actividad empresarial»* que, como en el caso anterior del inversor, tendrá validez en todo el territorio nacional. A tal fin, los solicitantes deberán cumplir los requisitos generales previstos en el artículo 62 de la LEI y los requisitos legales necesarios –normas sectoriales– para el inicio de la actividad –art. 69 LEI–. Como para la inversión significativa, también la LEI aparenta delimitar con más precisión qué ha de entenderse por «actividad emprendedora». Y como en el supuesto anterior el objetivo resulta fallido y termina proponiendo una remisión al criterio, discrecional, del órgano público competente, con lo que convierte una cuestión sustancial en algo formal o documental: por actividad emprendedora se entenderá «aquella que sea de carácter innovador con especial interés económico para España y a tal efecto cuente con un informe favorable del órgano competente de la Administración General del Estado» –art. 70.1 LEI.

En otros términos, será actividad emprendedora innovadora lo que la oficina pública de turno diga que lo es, sin más condicionante legal y sin más control jurisdiccional que la prohibición de arbitrariedad. Los criterios de orientación que intenta aportar el legislador son tan vagos que no

³⁶ Cfr. SANTISO, J.: «(Des) marca España», diario *El País*: «Sueño con un país que no le niegue hasta cuatro veces el visado –lo que hemos hecho– a uno de los emprendedores más exitosos de España. Un país que propulse su marca, dentro y fuera, como una startup nation». En ese artículo se anticipaba un régimen como el ahora incluido en la LEI http://economia.elpais.com/economia/2013/01/04/actualidad/1357326531_884324.html

suponen ningún seguro de certeza mínima y previsibilidad de la decisión administrativa, dependiendo entonces más bien solo de criterios de oportunidad política.

Cómo no, la prioridad se reconoce al criterio de la creación de puestos de trabajo, pero no se da tampoco ningún estándar mínimo. Poca luz arrojará, pues, el artículo 70.2 de la LEI para determinar una práctica administrativa de «valoración» de la capacidad innovadora y productiva de la actividad emprendedora si se limita a fijar un criterio prioritario, pero sin precisión cuantitativa ni cualitativa –tampoco se exige un estándar mínimo de calidad del empleo–, pues solo se dice que se tendrá en cuenta «especialmente y con carácter prioritario la creación de puestos de trabajo en España». Ni tampoco aporta más transparencia o certeza cuando, como criterios secundarios, apela, para el control de esa valoración a referentes subjetivos, como el perfil profesional del solicitante, o de una gran ambigüedad económica –«el plan de negocio, incluyendo el análisis de mercado, servicio o producto, y la financiación» y «el valor añadido para la economía española, la innovación u oportunidades de inversión».

9.5. LA PROMOCIÓN DE UN «MERCADO TRANSNACIONAL DE PROFESIONALES ALTAMENTE CUALIFICADOS»: UN NUEVO, Y ADICIONAL, RÉGIMEN ESPECIAL DE AUTORIZACIONES PARA RESIDIR Y TRABAJAR

9.5.1. ¿Un nuevo régimen de «tarjeta azul»? Los problemas de delimitación con el régimen especial de régimen común

La promoción de esos mercados transnacionales de actividad económica, haciendo a España principal destino, cuando ahora vuelve a ser lugar emisor o expulsor, se proyecta aquí también en el ámbito de la contratación por parte de las empresas de personas de la más alta cualificación. La LEI permitiría ahora que las empresas inicien una relación laboral en territorio español con profesionales extranjeros altamente cualificados, generalmente directivos, de forma más sencilla y rápida, haciendo así caso de otra de las quejas de las corporaciones más significativas de nuestro país, que quieren competir en la atracción de talento extranjero y no sufrir los calvarios para la contratación que representaría el régimen general. A fin de facilitar la contratación de trabajadores altamente capacitados, claves o críticos para la viabilidad de los proyectos de innovación, integrándolos en equipos de trabajo de las empresas establecidas ya en España, se promueve este tipo de autorizaciones que ofrecen ventajas respecto de la legislación de extranjería común o «vulgar».

Si no automaticidad, que es lo que piden los empresarios³⁷, la LEI quiere proporcionar inmediatez y, en todo caso, sencillez en la gestión. Se trata, en consecuencia, de promover un régi-

³⁷ Vid. <http://www.eleconomista.es/emprendedores-ayudas/noticias/4788831/04/13/Los-empresarios-piden-un-visado-para-emprendedores-para-reactivar-el-tejido-empresarial.html>

men análogo al de los trabajadores altamente cualificados ya previstos en el marco de la llamada «tarjeta azul» y que se regula en la Directiva 2009/50/CE del Consejo, de 25 de mayo de 2009, relativa a las condiciones de entrada y residencia de nacionales de terceros países para fines de empleo altamente cualificado. Un régimen ya traspuesto a nuestro Derecho, a través del artículo 38 ter, de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social –LOEXIS–. Su desarrollo reglamentario está en los artículos 85 a 94 del Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000, aprobado por Real Decreto 557/2011, de 20 de abril. Se trata de una autorización de residencia temporal y trabajo que puede obtener un trabajador extranjero que reside fuera de España para desempeñar una actividad laboral para la que se requiera contar con cualificación de enseñanza superior o, excepcionalmente, con un mínimo de cinco años de experiencia profesional que pueda considerarse equiparable³⁸.

En consecuencia, un problema básico para la aplicación del nuevo régimen será diferenciarlo correctamente del existente en precedencia, que no puede ser desplazado por completo por la normativa nacional al tener un fundamento de Derecho Comunitario. La diferencia es notable porque en el régimen de la LOEXIS sí se tiene en cuenta la situación nacional de empleo que permita la contratación, no así en el nuevo de la LEI. La duración es de un año para el régimen de tarjeta azul, eximiéndose de la obtención de visado de residencia y trabajo previo en casos de ejercicio del derecho a la movilidad, tras haber sido titular de una de dichas autorizaciones en otro Estado miembro de la UE. El órgano competente, a la vista de la documentación presentada y de los informes obtenidos, resolverá de forma motivada en el plazo de 45 días desde la presentación de la solicitud, atendiendo a los requisitos previstos sobre la autorización solicitada. El artículo 89 del Reglamento prevé la existencia de una transferencia de competencias en esta materia a las comunidades autónomas, lo que, como se ha dicho con carácter general y se repetirá en este ámbito, no sucede para las autorizaciones de favor de la LEI.

9.5.2. Los supuestos previstos para la autorización de residencia de profesionales altamente cualificados, en especial el mercado de investigadores

En lo que concierne a las «*autorizaciones de residencia para profesionales altamente cualificados*», los procedimientos de promoción para acceder al territorio español con tal cualidad o condición socio-económica, que tendrán igualmente validez en todo el territorio nacional pues afecta al mercado de trabajo y esa es una cuestión de competencia estatal, se prevén para las empresas que requieran la incorporación de profesionales extranjeros para el desarrollo de una relación laboral incluida en alguno de los cuatro supuestos que prevé el artículo 71 de la LEI. A saber:

³⁸ Conforme al artículo 85.2 del Reglamento, se entenderá por cualificación de enseñanza superior aquella derivada de una formación de enseñanza superior, de duración mínima de tres años y que proporcione el nivel de cualificación necesaria para ejercer una profesión que exija un alto nivel de capacitación o para ingresar en un programa de investigación avanzada.

- a) *Personal directivo o altamente cualificado, cuando la empresa o grupo de empresas reúna alguna de las siguientes características:*
- 1.º Promedio de plantilla durante los 3 meses inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud superior a 250 trabajadores en España –en situación de alta, claro.
 - 2.º Volumen de cifra neta anual de negocios superior a 50 millones de euros o volumen de fondos propios o patrimonio neto superior a 43 millones de euros, en España.
 - 3.º Inversión bruta media anual, procedente del exterior, no inferior a 1 millón de euros en los 3 años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.
 - 4.º Empresas con un valor del *stock* inversor o posición según los últimos datos del Registro de Inversiones Exteriores del Ministerio de Economía y Competitividad superiores a 3 millones de euros.
- b) Personal directivo, o altamente cualificado, perteneciente, *en el caso de pymes establecidas en España, a un sector estratégico.*
- c) *Personal directivo o altamente cualificado que forme parte de un proyecto empresarial que suponga, alternativamente y siempre que la condición alegada con base en este supuesto sea considerada y acreditada como de interés general:*
- 1.º Un incremento significativo en la creación de puestos de trabajo directos por parte de la empresa que solicita la contratación.
 - 2.º Mantenimiento del empleo.
 - 3.º Un incremento significativo en la creación de puestos de trabajo en el sector de actividad o ámbito geográfico en el que se vaya a desarrollar la actividad laboral.
 - 4.º Una inversión extraordinaria con impacto socio-económico de relevancia en el ámbito geográfico en el que se vaya a desarrollar la actividad laboral.
 - 5.º La concurrencia de razones de interés para la política comercial y de inversión de España.
 - 6.º Una aportación relevante a la innovación científica y/o tecnológica.
- d) *Graduados, posgraduados de universidades y escuelas de negocios de reconocido prestigio.*

Es manifiesto que el segundo supuesto adolece de la recurrente ambigüedad que deriva del uso de conceptos jurídicos indeterminados y que, en consecuencia, pese a que cabe diferenciar

entre su control y el de la discrecionalidad administrativa, abren el margen para una decisión expansiva de la autoridad administrativa. El punto 5.º del tercer supuesto es también ilustrativo de esta ambigüedad, pues bastará que se entienda que concurren «razones de interés para la política comercial y de inversión» española para que concurra el presupuesto habilitante del régimen de favor.

Un régimen más fácil de acceso a España que aparece igualmente reconocido para la promoción de un «mercado internacional de profesionales de la investigación», ya estén aún en situaciones iniciales formativas ya en fases consolidadas de su carrera investigadora. Queda claro también que subyace en esta regulación un propósito, hoy muy en el ojo del huracán, de la internacionalización de las universidades españolas. Precisamente, como destacara en fecha reciente la comisaria europea de Investigación, Innovación y Ciencia, al presentar en Madrid el nuevo programa europeo de «I+D+i Horizonte 2020», una de las mayores preocupaciones de la Comisión es la «fuga de cerebros», sobre todo en España, ya que muchos de ellos se van a Estados Unidos. No obstante, su planteamiento no es nacional, sino europeo, por eso, «el Horizonte 2020» ofrecería oportunidades de financiación para los jóvenes, pero en el «área europea».

Por eso, una de las propuestas es el «área europea de investigación», que significa hacer la UE más atractiva, de modo que «si un investigador español deja España, que su primera opción sea otro país europeo», no Estados Unidos, mucho más competitivo, o Japón, China, India, Singapur... avanzando muy rápidamente. Con todo realismo resalta la responsable europea en la materia, no es dando facilidades de movilidad como se potencia la investigación, sino que si se quiere de verdad desarrollar la investigación y la innovación en Europa hay que invertir. El nuevo Programa Marco de la UE para investigación e innovación cuenta con 72.000 millones de euros para 7 años a fin de proveer financiación para investigadores, científicos, compañías, pymes, universidades, institutos de investigación y grandes empresas. Por eso, es paradójico que se potencie esa movilidad transnacional hacia España en el mismo momento en que se sigue reduciendo la inversión en investigación, por lo que al apostar por la «importación de investigadores/as» sin ese contexto favorable de financiación y nuevas oportunidades para desarrollar ese talento, la propuesta legislativa parece abocada al vacío.

No obstante, el legislador, a falta de financiación³⁹, parece confiarse milagrosamente a la captación de investigadores innovadores foráneos, sin atender a la situación nacional de los autóctonos. A tales fines, el artículo 72 de la LEI, incluido también en el capítulo IV del título V, prevé que los extranjeros que pretendan entrar en España, o que siendo titulares de una autorización de estancia y residencia, deseen realizar actividades de formación, investigación, desarro-

³⁹ «He dicho a todos los Gobiernos, a todos los ministros de finanzas, a todos los presidentes de Gobierno que es de vital importancia invertir, mantener y aumentar la inversión en investigación e innovación. La prueba es que los países que más han invertido son los que mejor están aguantando la tormenta de la crisis económica. Sé lo que está pasando en España. El ministro Luis De Guindos ha recalcado el primer incremento, desde 2009, para investigación e innovación en 2014. Después de acumular un recorte del 40%». Vid. las declaraciones de la Comisaría de Investigación en El País: http://sociedad.elpais.com/sociedad/2013/11/12/actualidad/1384283123_623495.html

llo e innovación en entidades públicas o privadas, deberán estar provistos del correspondiente «visado o de una autorización de residencia para formación o investigación». Una vez más, tal documento tendrá validez en todo el territorio nacional y se concreta en una serie de supuestos –concretamente cuatro– que lista el precepto legal. A saber:

- a) El personal investigador –PI– al que se refieren el artículo 13 y la disposición adicional 1.^a de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación –LCTI⁴⁰.

De conformidad con el artículo 13.2 de la LCTI, el PI podrá estar vinculado con la universidad pública u organismo para el que preste servicios mediante una relación sujeta al Derecho Administrativo o al Derecho Laboral, y podrá ser funcionario de carrera, funcionario interino, o personal laboral fijo o temporal, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público.

- b) El personal científico y técnico que lleve a cabo trabajos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica, en entidades empresariales o centros de I+D+i establecidos en España.
- c) Los investigadores acogidos en el marco de un convenio por organismos de investigación públicos o privados, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.
- d) Los profesores contratados por universidades, órganos o centros de educación superior e investigación, o escuelas de negocios establecidos en España, de acuerdo con los criterios que se establezcan reglamentariamente.

En estos dos últimos casos la concreción vuelve a remitirse a la norma reglamentaria. En los dos primeros supuestos, el abanico de formas de contratación del PI es tan extenso que se abre un heterogéneo entramado de regímenes para la formalización de los vínculos entre el PI y los centros empleadores.

⁴⁰ La LCTI tiene como objeto declarado (art. 1) establecer el marco para el fomento de la investigación científica y técnica y sus instrumentos de coordinación general, con el fin de contribuir a la generación, difusión y transferencia del conocimiento para resolver los problemas esenciales de la sociedad. Concretamente, el objeto fundamental de la LCTI es la promoción de la investigación, del desarrollo experimental y de la innovación como elementos sobre los que ha de asentarse el desarrollo económico sostenible y el bienestar social. La LCTI dicta las normas que permiten adecuar la aplicación del Estatuto Básico del Empleado Público a las singularidades del personal investigador. La enorme diversidad de categorías –y de regímenes, en algunos casos– del personal investigador que deriva de las disposiciones de la LCTI conforma un nuevo y muy complejo panorama de «recursos humanos» –o, en expresión aún más impersonal y bárbara, pese a lo difundido que está hoy en todos los sectores, de «capital humano»– en las universidades públicas –y demás centros de investigación–, que estas habrán de gestionar del mejor modo posible. *Vid.* Recientemente MARINA JALVO, B.: «Cuestiones esenciales del régimen jurídico del personal investigador al servicio de las Universidades Públicas tras la LCTI», *Revista General de Derecho Administrativo*, n.º 30, 2012.

9.6. EL FOMENTO DE UN MERCADO TRANSNACIONAL DE MOVILIDAD EN EL EMPLEO: LA NUEVA Y ESPECIAL AUTORIZACIÓN PARA LA MOVILIDAD INTRAEMPRESARIAL, SOBRE TODO EN EL SENO DE LOS GRUPOS

Finalmente, por lo que concierne a la movilidad en el seno de las empresas, por tanto en el interior de su organización, más simple –misma empresa– o más compleja –mismo grupo empresarial–, no ya en el mercado de trabajo externo transnacional, como los otros supuestos analizados, el artículo 73 de la LEI regula la autorización de residencia por traslado intraempresarial. En esta regulación especial y de favor a la movilidad en el empleo –dentro de una relación, que se configura como trasnacional–, se contemplan dos tipos de traslados: individual y colectivo. Debe causar igualmente perplejidad una previsión de este tipo sin referencia alguna para que haya una adecuada coordinación entre el régimen especialísimo que ahora se regula y el que ya está contemplado en el régimen general de extranjería. Una normativa esta que, hasta donde se sabe, tiene un rango de ley orgánica y un desarrollo reglamentario específico relativo a la «*Residencia temporal y trabajo en el marco de prestaciones transnacionales de servicios*» –arts. 110 a 116 del RD 557/2011–. Pero el «elitismo» que rezuma esta nueva regulación le hace no mencionar ni siquiera una vez la existencia de esa legislación, de la que renegaría para estos «flujos migratorios económicos de cuello blanco» o de «excelencia». De nuevo, se busca una regulación sencilla y ágil pero por atajos, sin una ordenación coherente y estructurada.

Para los traslados trasnacionales individuales dentro de una misma empresa o grupo de empresas, el artículo 73.1 de la LEI prevé que los extranjeros que se desplacen a España en el marco de una relación laboral, profesional o por motivos de formación profesional, con una empresa o grupo de empresas establecida en España, o en otro país, deberán estar provistos del correspondiente visado de acuerdo con la duración del traslado y de una autorización de residencia por traslado intraempresarial. En este caso, deberán quedar acreditados, además de los requisitos generales del artículo 60, los siguientes específicos:

- a) La existencia de una actividad empresarial real, en empresa unitaria o grupo. Aquí, como es obvio, el problema principal será acreditar la existencia de un grupo empresarial, pues no hay un concepto único al respecto, como es bien sabido. No obstante, la reciente doctrina de unificación de doctrina puede aportar luz al respecto, aunque no sea definitiva.
- b) Titulación superior o equivalente o, en su caso, experiencia mínima profesional de 3 años.
- c) La existencia de una relación laboral o profesional, previa y continuada, de 3 meses con una o varias de las empresas del grupo.
- d) Documentación de la empresa que acredite el traslado.

Por su parte, el artículo 74 de la LEI prevé que las empresas o grupos de empresas que cumplan los requisitos establecidos en la letra a) del artículo 71 de la misma norma –empresas de dimensiones mayores (volumen de plantilla de 250 trabajadores promedio, cierto volumen de negocio) o pymes de sectores estratégicos– puedan solicitar la tramitación colectiva de autorizaciones a tal fin. En este caso, estará basada directamente en la necesidad de gestión planificada de «un cupo temporal de autorizaciones» de movilidad intra-empresarial presentadas por tales grupos o empresas.

Respecto al *grupo de empresas* se plantea el problema de su delimitación, pues ha de probarse su existencia, con lo que se suscita la cuestión del perímetro o ámbito organizativo de grupo jurídicamente relevante a estos efectos de la autorización. No hay ninguna norma que lo defina. Por lo que de nuevo hay que lamentar, como ya hiciera la STS, Sala 4.^a, de 25 de junio de 2009, rec. núm. 57/2008, y acaba de reiterar de forma revisada la STS, Sala 4.^a, de 27 de mayo de 2013, RCU 78/2012, la falta de regulación sistemática de los grupos en las ramas del Derecho donde más inciden y más se les menciona: Derecho Mercantil, Fiscal y Derecho Laboral.

Como consecuencia de tan escaso tratamiento, la cuestión primordial que se plantea es la de configurar lo que en la terminología mercantilista se conoce por «grupo de sociedades» y que en el campo laboral es generalmente denominado «grupos de empresas». Precisamente, la LEI refiere a este último término, cuando tiene una dimensión básicamente mercantil, como se ha visto, no obstante su heterogeneidad, como estamos viendo. La más reciente doctrina de unificación de doctrina social define el grupo como forma de vinculación empresarial más intensa que las uniones consorciales, sindicatos y cárteles, pudiendo acotarse como el «... conjunto de sociedades que, conservando sus respectivas personalidades jurídicas, se encuentran subordinadas a una dirección económica unitaria».

Así pues, el mismo se caracteriza por dos elementos:

- a) La independencia jurídica de sus miembros, tanto en el ámbito patrimonial (mantienen la titularidad del patrimonio) cuanto en el organizativo (se estructuran por sus propios órganos); y
- b) La dirección económica unitaria, cuya intensidad es variable en función del grado de centralización, pero que en todo caso ha de alcanzar a las decisiones financieras (política empresarial común), bien sea en términos de control (grupos verticales o de subordinación) bien en los de absoluta paridad (grupos horizontales o de coordinación).

Como sigue recordando la STS, Sala 4.^a, de 27 de mayo de 2013, siguiendo la posición de la doctrina científica más ortodoxa, el componente fundamental de dificultosa precisión es el elemento de «dirección unitaria». Para la doctrina mercantilista no basta –para apreciar su existencia y la consiguiente del grupo– la simple situación de control o dependencia societaria (por la titularidad de las acciones o participaciones sociales; y por la identidad de los miembros

de órganos de administración), sino que es preciso que «la sociedad dominante ejerza de forma decisiva su influencia, imponiendo una política empresarial común». Pero en el campo del Derecho del Trabajo –nacional y comunitario–, entiende, de manera relativamente novedosa en su jurisprudencia que,

«... las dificultades probatorias y la seguridad jurídica excluyen la exigencia del ejercicio efectivo de la dirección unitaria y se satisfacen con la mera posibilidad de dicha dirección común, atendiendo a la existencia de control societario»⁴¹.

Precisamente, esta tendencia legal coincide con la del Derecho Comunitario, expresada sobre todo en las Directivas reguladoras de los Comités de Empresa Europeos, traspuestas a nuestro Derecho, últimamente por la Ley. En todo caso hemos de destacar que la concepción amplia del «grupo» responde a las recomendaciones del «Forum Europaeum».

Pese al absentismo legislativo, ciertamente deliberado, pues responde a una política de desregulación favorable a los grupos de empresas, facilitando un ejercicio de la libertad de empresa más amplio, que está en la causa de crecientes deficiencias definitorias y reguladoras, se ha ido desarrollando un copioso tratamiento jurisprudencial de la materia, que parte de las ya lejanas SSTS de 5 de enero de 1968 y 19 de mayo de 1969, si bien se petrificaría la posición en los años 90. Así, se pasó de una inicial concepción en la que la pertenencia al grupo se consideraba «un dato económico irrelevante desde la perspectiva laboral», porque se acepta la independencia jurídica y la responsabilidad separada de las sociedades del grupo, sin perjuicio de que se aceptasen

⁴¹ Este es el concepto amplio que sigue el artículo 42.1 del Código de Comercio, al entender que una sociedad es «dominante» de otra («dominada» o «filial») cuando posee la mayoría de capital, la mayoría de votos o la mayoría de miembros del órgano de administración; concepto amplio que se desprendía también del artículo 4 de la Ley del Mercado de Valores (Ley 24/1988, de 24 de julio; en su redacción anterior a la Ley 47/2007, de 19 de diciembre), cuando disponía que «se considerarán pertenecientes a un mismo grupo las entidades que constituyan una unidad de decisión, porque cualquiera de ellas controle o pueda controlar, directa o indirectamente, las decisiones de las demás»; en la misma línea se encuentra el artículo 2 del Real Decreto 1343/1992 (de 6 de noviembre, de desarrollo de la Ley 13/1992, de 1 de junio, sobre entidades financieras), al preceptuar que para «determinar si existe una relación de control se atenderá a los criterios previstos en el artículo 4 de la Ley del Mercado de Valores»; en similar sentido, aludiendo a la concreta «unidad de decisión» se refiere el artículo 78 de la Ley de Cooperativas (Ley 27/1999, de 16 de julio); en parecidos términos se manifestaba el artículo 87 de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre –ya derogado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio–), al normar que «se considerará sociedad dominante a la sociedad que, directa o indirectamente, disponga de la mayoría de los derechos de voto de otra sociedad o que, por cualesquiera otros medios, pueda ejercer una influencia dominante sobre su actuación»; más sencillamente, el actual artículo 4 de la Ley del Mercado de Valores (redacción proporcionada por la aludida Ley 47/2007), dispone que «[a] los efectos de esta Ley, se estará a la definición de grupo de sociedades establecida en el artículo 42 del Código de Comercio»; y en igual sentido se indica en el artículo 18 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital [indicado RD Legislativo 1/2010, de 2 de julio], que «[a] los efectos de esta Ley, se considerará que existe grupo de sociedades cuando concurra alguno de los casos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y será sociedad dominante la que ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de una u otra».

desviaciones en excepcionales supuestos (a virtud del principio de la realidad en la atribución de la condición de empresario, la doctrina del empresario aparente y la del fraude de ley), al pretendidamente más moderno que, persistiendo en la regla general de responsabilidad separada, admite la trascendencia laboral del referido grupo... cuando tal dato va acompañado de elementos adicionales» (desde la STS, Sala 4.^a, de 3 de mayo de 1990).

Desarrollando más estas últimas afirmaciones, la jurisprudencia tradicional de la Sala Social parte de un doble presupuesto:

- a) El principio de presunción de licitud del «grupo de sociedades» como forma organizativa de la actividad de empresa económicamente útil asentada en la realidad.
- b) El grupo de empresas a efectos laborales no es un concepto de extensión equivalente al grupo de sociedades del Derecho Mercantil.

El reconocimiento del grupo de empresas en el ordenamiento laboral, cuyos efectos se manifiestan sobre todo en la comunicación de responsabilidades entre las empresas del grupo, exigiría, pues, la presencia de una serie de factores atinentes a la organización de trabajo; y estos factores configurarían un campo de aplicación normalmente más restringido que el del grupo de sociedades (SSTS 3 de noviembre de 2005 –RCUD 3400/04 y 23 de octubre de 2012 –RCUD 351/12–). Doctrina tradicional que se mantiene en su primera afirmación –el «grupo» es una organización en principio ajustada a Derecho–; pero que

«... ha de rectificarse en su segundo inciso, el relativo a que el «grupo de empresas a efectos laborales» no es coincidente con el propio del Derecho Mercantil. Y ha de ser rectificada, porque el concepto de «grupo de empresas» ha de ser –y es– el mismo en las distintas ramas del Ordenamiento jurídico, siquiera en sus diversos ámbitos –mercantil, fiscal, laboral– pueden producirse singulares consecuencias que están determinadas por diversas circunstancias añadidas; concretamente... en el campo del Derecho del Trabajo es dable sostener una responsabilidad solidaria de las empresas integrantes del «grupo» cuando en el mismo concurren... factores adicionales...» –FJ 8.º, punto 2, STS, Sala 4.^a, de 27 de mayo de 2013, cit⁴².

⁴² Como se recuerda, entre otras, en las SSTS de 26 de enero de 1998 –RCUD 2365/97–; de 4 de abril de 2002 –rec. núm. 3045/01–; 20 de enero de 2003 –rec. núm. 1524/02–; 3 de noviembre de 2005 –RCUD 3400/04–; 10 de junio de 2008 –rec. núm. 139/05–; 25 de junio de 2009 –rec. núm. 57/08–; 21 de julio de 2010 –RCUD 2845/09–; y 12 de diciembre de 2011 –rec. núm. 32/11–, para lograr aquel efecto de responsabilidad solidaria hace falta un componente adicional que esta sala ha residenciado tradicionalmente –nos remitimos a las sentencias previas a la unificación de doctrina que en aquellas se citan– en la conjunción de alguno de los siguientes elementos: a) Funcionamiento unitario de las organizaciones de trabajo de las empresas del grupo; b) Prestación de trabajo común, simultánea o sucesiva, en favor de varias de las empresas del grupo; c) Creación de empresas aparentes sin sustento real, con las que se pretende la dispersión o elusión de responsabilidades laborales; y d) Confusión de plantillas, confusión de patrimonios, apariencia externa de unidad empresarial y unidad de dirección.

Sin necesidad de ir más allá en el análisis de la moderna doctrina jurisprudencial sobre el grupo de empresas, cuyos vaivenes y consolidación merecerían de un análisis más profundo, por cuanto responde todavía a demasiados mitos y obsolescencias, favorables siempre a dejar un margen amplio de libertad organizativa y de gestión a los actores económicos, entiendo que ya podemos resolver adecuadamente la cuestión relativa a qué ha de entenderse por grupo a los efectos de las autorizaciones analizadas. A mi juicio, no es dado sostener un criterio restrictivo —«grupo patológico»— sino amplio —grupo fisiológico.

En consecuencia, las exigencias de acreditación del grupo a estos efectos no deben seguir la posición general mantenida en torno a la exigencia de responsabilidad solidaria, pues no estamos en este caso. Al respecto, sabido es, como recuerda la STS, Sala 4.ª, de 20 de marzo de 2013, que *«el concepto de grupo laboral de empresas y, especialmente, la determinación de la extensión de la responsabilidad de las empresas del grupo depende de cada una de las situaciones concretas que se deriven de la prueba que en cada caso se haya puesto de manifiesto y valorado, sin que se pueda llevar a cabo una relación numérica de requisitos cerrados para que pueda entenderse que existe esa extensión de responsabilidad. Entre otras cosas, porque en un entramado de...empresas..., la intensidad o la posición en relación de aquellas con los trabajadores o con el grupo no es la misma»*. Pero esta prueba deberá tener en cada caso el alcance exigible para cumplir con el fin concreto perseguido por la norma que usa el concepto de grupo como centro de imputación de una consecuencia jurídica, que no tiene que ser necesariamente el mismo, como evidencia la jurisprudencia comunitaria, y sin que esa diversidad de perímetros socio-económicos y organizativos del grupo relevante para cada caso regulador implique la responsabilidad solidaria⁴³.

En suma, bastará con probar que existe un control efectivo y/o una dirección unitaria, sin referencia a los criterios adicionales de integración, para que se esté en el caso de grupo que presupone este procedimiento de autorización especial y privilegiado —más ágil y sencillo— para la movilidad transnacional intragrupo empresarial. Diferente será, en su caso, dilucidar las eventua-

⁴³ Así se deduce de la STS, Sala 4.ª, de 27 de mayo de 2013, que analiza esta situación en el marco de un despido colectivo. Al respecto, estudia la relevancia a otorgar al hecho de que los Reglamentos sobre procedimientos de despido colectivo (art. 6 RD 801/2011; y art. 4 RD 1483/2012) impongan a la empresa dominante del grupo —concurriendo ciertas circunstancias— la obligación de aportar determinados documentos. Para el tribunal, este dato no altera los precedentes criterios sobre la responsabilidad del grupo, ya que finalidad es meramente informativa acerca de la «limpieza» de relaciones entre la empresa matriz y sus filiales, así como de la posible concurrencia de alguno de los elementos adicionales —determinantes de responsabilidad solidaria— a que más arriba se ha hecho referencia. Se continúa afirmando, aquí quizás con un exceso de formalismo o positivismo legislativo, que si la intención —*voluntas legislatoris*— «hubiese sido otra, en concreto la de establecer con carácter general la responsabilidad solidaria de las empresas del grupo e incluso tan solo la de ampliar el ámbito a tener en cuenta en las extinciones por causas económicas (extendiéndolo a la totalidad del grupo o a la empresa matriz), esta importante consecuencia se habría establecido —razonablemente— con carácter expreso. Conclusión que reforzaría la jurisprudencia comunitaria dictada en interpretación del artículo 2 de la Directiva 98/59, y que niega la cualidad de empresario a la empresa matriz en los grupos de empresa, aun para el caso de que la decisión extintiva fuese decidida por aquella [vid. STJCE de 10 de septiembre de 2009, asunto AEK y otros, apartados 57 y 58]».

les responsabilidades solidarias que se pudieran plantear por el incumplimiento de las obligaciones laborales y de Seguridad Social en el marco de esta relación internacional laboral, que sí exigirá acreditar tales pruebas de elementos adicionales. Otra cosa es que resulte, a mi entender, dudoso el que se precise una autorización administrativa, sea del tipo que sea, en tales casos, por cuanto una ordenación coherente de la relación laboral en el seno del grupo transnacional debería implicar una visión unitaria de la misma, de modo que bastaría con la decisión empresarial, sin necesidad de autorización alguna.

A este respecto, no está de más recordar que, precisamente, esa es la finalidad que se persigue con el marco europeo de libertad de prestación de servicios entre las empresas que operan en los Estados sometidos a régimen comunitario, y al margen de la nacionalidad del trabajador desplazado, que puede ser extracomunitaria –de terceros Estados en el argot del Derecho de la UE–. Es la libertad de prestación de servicios la que aparece en el horizonte de este tipo de regímenes, que promueven el mayor número de intercambios económicos y mercantiles posibles y al menor coste. Si bien no resulta formalmente de aplicación, como se ha dicho, si marcará la evolución futura. La jurisprudencia comunitaria ha ido decantando, al respecto, un régimen especialmente flexible, prohibiendo la inclusión de cargas y obstáculos por parte de los Estados miembros en forma de exigencias documentales y administrativas, que por lo general se entienden contrarios a esa libertad de prestación de servicios, salvo que respondan a necesidades imperiosas de protección –como por ejemplo los derechos de orden público laboral⁴⁴.

9.7. PREVISIONES DE CARÁCTER GENERAL EN LA TRAMITACIÓN DE LAS AUTORIZACIONES PARA RESIDIR Y TRABAJAR EN EL MARCO DE LA LEY DE EMPRENDEDORES: ENTRE EL MARCO COMUNITARIO Y LAS LLAMADAS A LAS REGULACIONES «FUERA DE LA LEY»

La regulación especial termina con previsiones de procedimiento aplicables de manera general. Respecto a los *visados de estancia y residencia*, la competencia para su expedición se remite a las Misiones Diplomáticas y Oficinas Consulares de España de conformidad con lo previsto en el marco comunitario que regula esta materia. En particular, los Reglamentos (CE) 810/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de julio de 2009 (Código de Visados), y (UE) 265/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de marzo de 2010, por el que se modifica el Convenio de aplicación del Acuerdo de Schengen y el Reglamento (CE) 562/2006 por lo que se refiere a la circulación de personas con visados de larga duración.

⁴⁴ Como es sabido, el régimen especial para la movilidad transnacional comunitaria de trabajadores en el marco de la libertad de prestación de servicios es la Directiva 96/71/CE. Con carácter general, hay que tener en cuenta la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (DO L 376, pág. 36). *Vid.* SSTCE de 23 de noviembre de 1999, Arblade y otros, C-369/96 y C-376/96, y de 19 junio de 2008, caso Comisión de las Comunidades Europeas contra Luxemburgo, C-319/06.

El denominado «visado uniforme», que exige ser tramitado mediante procedimiento privilegiado, podrá expedirse para una, dos o múltiples entradas, y se prevé para movilidades no migratorias en sentido estricto. El periodo de validez, que suele ser de corta duración, en este caso no será superior a cinco años. En todo caso, el periodo de validez de este visado y la duración de la estancia autorizada se decidirán, según prevé la LEI, sobre la base del examen realizado de conformidad con el artículo 21 del referido Reglamento (CE) 810/2009, que es el que establece el Código Comunitario de Visados⁴⁵.

Por su parte, el visado de validez territorial limitada –solo para algunos Estados–, y que no es uniforme, se concederá cuando concurren circunstancias de interés nacional, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 del Código de Visados del citado Reglamento (CE) 810/2009. Los visados de residencia previstos en esta sección y expedidos conforme a los Reglamentos comunitarios referidos –Reglamento (UE) 265/2010 y el Reglamento (CE) 562/2006– tendrán validez de un año y autorizarán la residencia de su titular en España *sin necesidad de tramitar la típica tarjeta de identidad de extranjero*.

A la simplificación de trámites se une la rapidez o inmediatez de gestión, pues las solicitudes de visado se resolverán y notificarán en el plazo de 10 días hábiles, salvo en los casos de solicitantes sometidos a la consulta prevista en el artículo 22 del Código de Visados, en cuyo caso el plazo de resolución será el previsto con carácter general en dicho Código –art. 75.5 LEI–. Por lo que hace a la competencia administrativa para la gestión de las autorizaciones de residencia previstas en esta Sección, el artículo 76 de la LEI atribuye la función tramitadora a la Unidad de Grandes Empresas y Colectivos Estratégicos, correspondiendo dictar la resolución, tras ese trámite, a la Dirección General de Migraciones.

El procedimiento de tramitación se hará de forma necesaria mediante la utilización de medios telemáticos. En estos supuestos, el plazo máximo de resolución será de 20 días desde la presentación de la solicitud, rigiendo, en el caso de no resolución expresa o antes de ese tiempo final, el silencio administrativo positivo. Las resoluciones serán motivadas y podrán ser objeto de recurso de alzada, de acuerdo con lo previsto en los artículos 114 y 115 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Los titulares de este tipo de autorizaciones para residir –y trabajar– podrán solicitar su renovación por periodos de dos años siempre y cuando mantengan las condiciones que generaron el derecho –art. 76.2 LEI.

El régimen de facilidades de gestión del acceso y permanencia en España por motivos de «inmigración –o movilidad transnacional– económica», en sentido estricto, a diferencia de la más

⁴⁵ Entró en vigor el 5 de abril de 2010. El Código de Visados reúne en un documento único todas las disposiciones jurídicas que regulan las decisiones sobre visados. Incrementa la transparencia, desarrolla la seguridad jurídica y garantiza la igualdad de trato de los solicitantes, al mismo tiempo que armoniza las normas y prácticas para los Estados Schengen (22 Estados miembros y 3 Estados asociados) que aplican la política común de visado. Para garantizar un trato equitativo de los solicitantes de visado, se ha elaborado un manual para el procesamiento de las solicitudes.

tradicional «inmigración laboral», se articula a través de otros preceptos incluidos fuera del texto articulado, en la «parte extravagante». Las disposiciones adicionales de la LEI 4.^a a 7.^a establecen previsiones orientadas a consolidar ese régimen de favor hacia la movilidad internacional.

Conforme a la disposición adicional 4.^a –permiso único–, las autorizaciones de residencia previstas en la presente norma se tramitarán según lo dispuesto en la Directiva 2011/98/UE, de 13 de diciembre de 2011, por la que se establece un procedimiento único de solicitud de un permiso único que autoriza a los nacionales de terceros países a residir y trabajar en el territorio de un Estado miembro –apdo. 1–. En esa norma comunitaria se fija un conjunto común de derechos para los trabajadores de terceros países que residen legalmente en un Estado miembro. Las solicitudes de expedición, modificación o renovación de estos permisos se presentarán mediante un *procedimiento único de solicitud* –apdo. 2–. Las decisiones de expedición, modificación o renovación de estos permisos únicos constituirán un único acto administrativo, sin perjuicio del procedimiento de expedición del visado que corresponda –apdo. 3–.

Una vez más, la llamada a procedimientos únicos, que tanto predicamento tienen en un plano de eficacia, por revelarse como simplificación de una extraordinaria amalgama no solo de trámites sino también de procedimientos, planteará problemas de competencias. Al menos en relación con Cataluña y Andalucía. Estas comunidades autónomas, en virtud de sus Estatutos de Autonomía, habiendo recibido ya la primera la transferencia de forma efectiva y contando en el marco de la legislación de extranjería del régimen general con una regulación reglamentaria adecuada a tal reparto, tienen competencias en materia de autorizaciones iniciales de trabajo.

En prueba de esta buscada flexibilidad, se excepciona el cumplimiento de la regla general en materia de ordenación del mercado de trabajo nacional respecto de los inmigrantes extracomunitarios, de forma que para la movilidad transnacional económico-profesional, que ha de tener lugar a través de las autorizaciones reguladas en la sección 2.^a de la LEI, no se tendrá en cuenta «*la situación nacional de empleo...*» –apdo. 1 de la disp. adic. 5.^a (sectores estratégicos)–. La exclusión del criterio general para este régimen de favor no es baladí para el caso de los profesionales y para el personal investigador, en la medida en que, como se recordó, uno de los principales dramas que sufre la economía española es la falta de oportunidades para personal altamente cualificado, sea profesional sea investigador, español, en situación de desempleo, tanto, que tienen que emigrar. Que se facilite la contratación por empresas establecidas en España de ese tipo de personal extranjero cuando hay una oferta muy abundante «autóctona» refleja, en el plano jurídico, una honda contradicción normativa o antinomia, y en el plano social, un agravio comparativo poco justificable.

Pero el legislador no está dispuesto a quedarse corto en su apuesta por la movilidad internacional de excelencia, por la «captura de capital humano de excelencia extranjero», y va más allá. Por eso, habilita al Gobierno para que, desde la potestad reglamentaria, mantenga un pulso constante a la evolución del talento extranjero y haga lo que considere oportuno.

En efecto, ahora como expresión de la huida del principio de legalidad, apostando por nuevos fenómenos de deslegalización, recurrentes en esta Ley, como se ha venido indicando, *se ha-*

bilita al «Derecho de Sótanos», al hecho en los «subsuelos» de Gobierno, para que amplíe esta excepción legal de la no atención a la situación nacional del mercado de empleo –saturada al efecto, como decíamos–. Así:

«... por Orden Ministerial del Ministerio de la Presidencia a iniciativa conjunta de los Ministerios de Empleo y Seguridad Social y de Economía y Competitividad se podrá establecer la no aplicación de la Situación Nacional de Empleo para la contratación de extranjeros en sectores considerados estratégicos. En dicha Orden se podrá acordar un cupo anual de contrataciones».

Sorprendente también la posibilidad de regular un cupo especial de contrataciones a tal fin cuando el Catálogo Nacional de Ocupaciones de difícil cobertura está prácticamente «a cero», si exceptuamos algunas actividades deportivas y trabajos en el sector marítimo. Pero la marginación del papel de la Ley en este ámbito, por la propia Ley, no ha terminado todavía. Si se tiene la paciencia, y la curiosidad, además de la precaución, de leer la disposición final 11.^a de la LEI aún se comprobará que la delegación de esta materia al mero arbitrio del poder ejecutivo puede llegar al paroxismo, emulando uno de los peores vicios que ha venido arrastrando históricamente esa legislación de extranjería que tanto se quiere ocultar aquí.

En efecto, en su párrafo primero, prevé que anualmente el Ministerio de Empleo y Seguridad Social, a propuesta conjunta con los Ministerios de Asuntos Exteriores y de Cooperación, de Interior y de Economía y Competitividad presente un informe en el Consejo de Ministros sobre la aplicación de la sección 2.^a del título V de esta Ley. Hasta aquí nada problemático, incluso parece una disposición loable, pues conviene verificar la eficacia de lo que se regula.

Ahora bien, la perplejidad viene después. Según su párrafo segundo, de acuerdo con dicha evaluación, el Consejo de Ministros «podrá aprobar Instrucciones por las que se establezca el procedimiento de entrada y permanencia por motivos económicos de interés nacional en supuestos no previstos específicamente en esta Ley». Esto es, ya no solo se remite la regulación de buena parte de estas materias al Reglamento, sino que ahora ya valdría con simples «Instrucciones», con lo que la deslegalización es máxima, quebrando, a mi juicio, el principio de reserva de Ley que existe en esta materia y de seguridad jurídica. Aquí la apelación al «derecho del subsuelo» traspasa las fronteras jurídicas para deslizarse hacia un peligroso «procedimiento de movilidad fuera de la Ley» –tanto de la LEI como de la LOEXIS.

9.8. UN NUEVO CONTRASTE DE REGULACIONES ENTRE LA INMIGRACIÓN LABORAL «ORDINARIA» Y LA DE ÉLITE: EL «PRIVILEGIO» DE LAS FACILIDADES DE SALIDA AL EXTRANJERO

Una de las cuestiones más problemáticas, en el verano del 2013, respecto al régimen de salida al extranjero de los inmigrantes no nacionales –y no comunitarios– beneficiarios de la pres-

tación por desempleo fue la fijación del plazo de esa salida sin pérdida del derecho social. La solución vino de un radical viraje de la jurisprudencia social –SSTS, Sala 4.^a, de 18 y 30 de octubre de 2012–, luego asumido, en lo sustancial, por el legislador –RDL 11/2013–. El resultado es que esa salida al extranjero no podrá ser superior a 90 días para mantener la prestación, aunque sea en régimen de suspensión. Pues bien, frente a esta regulación restrictiva de las salidas de los inmigrantes extranjeros si cobran prestaciones por desempleo, y confirmando esta imagen dual de la sociedad que se quiere generar –o mejor, que ya se ha creado–, ahora se apuesta por una regulación liberal cuando se trata de «inmigrantes laborales o profesionales cualificados»:

«... Sin perjuicio de la necesidad de acreditar, conforme a la legislación vigente, la continuidad de la residencia en España para la adquisición de la residencia de larga duración o la nacionalidad española, la renovación de la residencia podrá efectuarse aun existiendo ausencias superiores a seis meses al año en el caso de visados de residencia y autorizaciones para inversores extranjeros o trabajadores extranjeros de empresas que realizando sus actividades en el extranjero tengan fijada su base de operaciones en España» –disp. adic. 6.^a.

Aquí se facilita la residencia en España con periodos amplios de ausencia del territorio español, mientras que para la inmigración laboral propiamente dicha –«trabajadores pobres y poco cualificados»– se dificulta. No falta quien ve en esto una clara operación de compraventa patrimonial y búsqueda de soluciones al sistema financiero. Se dice que la Sociedad de Gestión de Activos procedentes de la Reestructuración Bancaria –la «Sareb»– tiene un patrimonio importante que colocar, formado por muchas viviendas con dificultad de venta por su sobre coste inicial. De ahí que sea un incentivo para invertir y comprar en España de ganga.

Pese a las bondades que nos vendieron sobre la creación de un banco malo en España, gran panacea para los problemas de exposición al ladrillo de las entidades financieras y, en general, del mercado inmobiliario de nuestro país, las cifras de venta de Sareb hechas públicas evidenciarían el fracaso anticipado de este organismo. La Sareb apenas ha vendido alrededor de 4.500 viviendas a particulares hasta mediados de octubre, a las que habría que añadir una cartera de 939 viviendas adjudicada al fondo de capital riesgo HIG. Teniendo en cuenta que el objetivo establecido para todo el año es de 7.528 viviendas y que el plan de negocio contempla que Sareb se deshaga de alrededor de 34.000 inmuebles hasta 2016, podemos concluir el gran fallo. Por tanto, la LEI sería, una vez más, un instrumento para potenciar la salida a estos *stocks* inmobiliarios, favoreciendo la compra de los mismos a cambio de facilidades para visados.

En todo caso, ya se han visto las prevenciones establecidas para evitar que esta facilidad de tránsito y de permanencia no se convierta en una puerta abierta a la delincuencia económica, ya muy extendida en España, al tiempo que se atribuyen a la Administración competencias específicas para verificar en todo momento el cumplimiento de los requisitos exigidos legalmente, tanto en la fase de inicio como en la de renovación, que requiere mantenerlos. Así lo prevé la inútil disposición adicional 7.^a de la LEI, pues es evidente que los titulares de las autorizaciones y visados deben mantener en todo momento los requisitos que dieron lugar a su concesión y que, cómo no,

la Administración podrá comprobar, bajo formas amparadas en Derecho claro, la observancia de tales requisitos –apdo. 2.

En síntesis, la regulación especial, diferenciada, privilegiada y no coordinada con la general, de la LEI, no consagraría un auténtico principio-derecho de libertad de circulación del «capital humano altamente cualificado». Pero sí se potencia esa transición liberada de cargas o con menos obstáculos⁴⁶.

La cuestión está en que, como sucede con la promoción del sector exportador, si todos «ven», ¿quién «compra»? Aquí, si todos los países, europeos o no, promueven atraer hacia ellos talento de otras nacionalidades, resultará manifiesto que algunos que lo intenten no lo lograrán. Países europeos, como Portugal, Italia, Reino Unido, o sudamericanos, como Chile, ya están, según se indicó, poniendo en marcha medidas de carácter similar para atraer inversión económico-productiva de una manera ordenada y disciplinada por esta vía. Pero no son, pese a lo que se hace creer desde el sector económico-empresarial, los procedimientos reguladores la principal barrera de entrada-contratación, aunque una simplificación y aligeramiento de los mismos ayude, sin duda, sino la creación de condiciones sociales y económicas que hagan más atractiva la vida en España. Y en un contexto de depresión y desmantelamiento del estado de bienestar es difícil que se den aquellas.

10. DEL «MINI-EMPLEO» A LA OCURRENCIA DEL «MINI-EMPRENDIMIENTO»: LAS «MINI-EMPRESAS DE ESTUDIANTES», ¿FOMENTO «PRECOZ» DEL EMPLEO O INCENTIVO DE LA SIMULACIÓN ESPECULATIVA?

Las ocurrencias institucionales y empresariales, luego plasmadas formalmente en las leyes, para intentar paliar una situación de crisis de empleo tan trágica como desconcertante, no pare-

⁴⁶ Recuérdese que esa «libertad de circulación» de los factores productivos y de los bienes económicos aparece por doquier en este tipo de Leyes. De manera expresa, por citar un ejemplo fuera de este ámbito laboral, aparece en la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria, una de cuyas modificaciones –a través de la disp. final 1.ª de la LEI– es la inclusión en su exposición de motivos del siguiente párrafo: «Esta Ley también consagra la doctrina del principio de la libertad de circulación dentro de la Unión Europea en materia de venta minorista por parte de los expendedores consagrada en este caso por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 26 de abril de 2012, dictada en el Asunto C-456/10, y por la Sentencia del Tribunal Supremo, de 8 de noviembre de 2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 1/59/2007.» Asimismo, la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, modificada por la disposición final 7.ª de la LEI. Esta Ley parte del mismo presupuesto: «... el comercio minorista es... un ámbito especialmente dinamizador de la actividad económica y del empleo y, por ello, para favorecer la recuperación económica en el actual contexto resulta fundamental la adopción de medidas que faciliten la actividad y eliminen obstáculos que impiden el desarrollo de la iniciativa empresarial en este ámbito. Las cargas administrativas constituyen algunos de estos obstáculos que no son necesarias ni proporcionadas y cuyos objetivos pueden alcanzarse mediante procedimientos de control que no retrasen ni paralicen el desarrollo de la actividad...».

cen tener fin. Primero fueron los llamados «*mini-empleos*», o «mini» y «midi» *jobs*, según una poco feliz experiencia germánica. Ahora, evidenciando que la fantasía especulativa, o quizás la desorientación sobre cómo hacer frente a esta aguda crisis, no tiene límites, ni fronteras, se plasmaría en la propuesta de «mini-empresas». Desde luego que no está solo en la cabeza de los poderes públicos, también en la de los altos directivos de este país. Así, partiendo de la necesidad de distinguir claramente entre *el autoempleo y el emprendimiento, que es quien monta una empresa con vocación de crear empleo y crecer*, se ha dicho que ese cambio de auto-empleados a emprendedores requiere un cambio cultural, que es el eslogan difundido machaconamente desde todos los sectores de opinión –y acción– favorables a este proceso de transformación. Pero tal cambio solo se producirá:

«Cuando en el patio los niños jueguen a ser empresarios...»⁴⁷.

La ocurrencia –o el deseo–, de la directiva financiera, parece que va a ser puesta en la práctica por los poderes públicos. Dicho y, en breve, a lo que parece, hecho. La disposición adicional 9.^a reconoce a la «mini-empresa» o empresa de estudiantes como herramienta pedagógica, a través de la cual se podrán realizar transacciones económicas y monetarias, emitir facturas y abrir cuentas bancarias. Estas empresas durarían un año, prorrogable a dos, transcurridos los cuales se liquidarían. Los estudiantes podrían, a través de ellas, realizar transacciones reales, sin necesidad de embarcarse en el riesgo que supone crear una empresa real.

Se remite, cómo no, al desarrollo reglamentario, a fin de configurarlas de una manera libre por el Gobierno en cada momento –enésima llamada al «derecho de subsuelo», derecho de sótano–. Tiene una dimensión educativa, pues se trata de un instrumento pedagógico, pero es evidente que no puede desconocerse la dimensión ocupacional, de modo que esta se introduce de modo anticipado en el sistema educativo⁴⁸. La idea del emprendedor y de la cultura empresarial como elementos indispensables para el desarrollo económico y social se incluye ya de forma expresa en algunas etapas educativas, pero se considera necesario subrayar y ampliar este elemento, incorporándolo como objetivo específico en todas las etapas de la educación básica, así como en la formación profesional y en el bachillerato. También en la universidad. De ahí que se encomiende a las administraciones educativas la revisión y adecuación de los currículos de las enseñanzas regladas a estos nuevos objetivos. Para fomentar la cultura del emprendimiento resulta necesario prestar especial atención a las enseñanzas universitarias, de modo que las univer-

⁴⁷ Vid. Yolanda Pérez, responsable de «BStartup», que es la dirección especializada en empresas de nueva creación en el mundo digital creada por el Banco Sabadell. De momento, ha destinado una partida de un millón de euros para hacerse socio de 10 empresas, a razón de 100.000 euros por cada una, entre capital y apoyo. En «Mitos del Boom emprendedor», http://sociedad.elpais.com/sociedad/2013/11/06/actualidad/1383766164_765200.html, cit.

⁴⁸ El título I –«Apoyo a la iniciativa emprendedora»– contiene una serie de medidas en diversos ámbitos para incentivar la cultura emprendedora y facilitar el inicio de actividades empresariales. En el capítulo I –«Educación en emprendimiento»– se incorporan medidas para que los jóvenes adquieran, a través del sistema educativo, las competencias y habilidades requeridas para emprender.

sidades lleven a cabo tareas de información y asesoramiento para que los estudiantes se inicien en el emprendimiento.

Esta regulación de futuro habría que ponerla en relación con muchos aspectos hoy polémicos. En el plano educativo, la denostada Ley Orgánica para la Mejora de la Calidad Educativa, que prevé la estimulación del espíritu emprendedor a través de la posibilidad de elección de las trayectorias educativas más adecuadas y de la creación de las condiciones para que todos los alumnos puedan adquirir y expresar sus talentos. Y en el plano educativo no laboral, las «prácticas no laborales», que promueve la Ley 11/2013.

La incierta, casi en blanco, remisión a la legislación reglamentaria nos priva de conocer qué tiene en mente el legislador. Pero es muy difícil, sino imposible, sustraerse a la existencia de una marcada raíz común a la estrategia que venimos desvelando en el análisis jurídico de la vertiente socio-laboral de este pretendido nuevo Estatuto Promocional del Emprendimiento. ¿Se trataría de fomentar el sentido de la actividad productiva, por tanto de la ocupación y empleo por cuenta propia y autónoma en etapas precoces del ciclo vital de las personas, o más bien estamos ante una nueva forma de promoción de situaciones simuladas, de *pseudo-empresas* que podrían funcionar en el mercado bajo una serie de premisas? Del mismo modo que ciertas medidas de fomento del autoempleo terminan siendo vías de creación de nuevos falsos autónomos ¿las mini-empresas de estudiantes no serían sino un modo de creación de «pseudo-empresas», como si del juego del Monopoly se tratara, para alimentar la curiosidad de los jóvenes y sus habilidades para la especulación económica, jugando a empresarios?

En este nuevo menú de empresas⁴⁹, creando «empresas de deudores», «empresas de extranjeros», etc., pareciera que no hay límite alguno, y ahora le toca el turno incluso a los estudiantes. Siendo bien pensados, se trataría de dar a los estudiantes una herramienta para que «experimenten» con el emprendimiento en un entorno real, más o menos controlado, y que esto les sirva de incentivo y de experiencia para, una vez terminados sus estudios, hacerlo sin limitación alguna. Pero pongámonos en la realidad. ¿No puede ser que esas limitaciones supongan un problema que haga que estas empresas fracasen a las primeras de cambio y en lugar de incentivar sirvan para *frustrar la iniciativa emprendedora*? Por otro lado, si el negocio va bien pero antes o después te obligan a cerrarlo y empezar de nuevo ¿qué garantía hay de que el segundo intento tenga el mismo resultado que el primero? Introducir en el mercado real a este tipo de entidades puede tener un *efecto distorsionador* que afecte al resto de empresas «normales». ¿Cotizarán o no los estudiantes que tengan este tipo de empresas? ¿Podrán contratar trabajadores? ¿Qué impuestos pagarán? ¿Supondrán estos aspectos una serie de ventajas respecto al resto que puedan desembocar en una *competencia desleal* que ponga en más dificultades al resto?

La sinrazón reguladora alcanza aquí nuevos extremos, pues como se ha indicado con toda agudeza:

⁴⁹ Vid. Blog Salmón, Economía y Finanzas en color natural: <http://www.elblogsalmon.com/entorno/miniempresas-o-empresas-de-estudiantes-ocurrencia-legislativa-del-dia-en-el-boe>

«Ahora, nos encontramos con un artículo que me recuerda a los juegos para niños que emulan profesiones y actividades, como es un Mecano, el banco de herramientas o el Quimicefa y, realmente, no queda nada claro la utilidad real de estas mini-empresas.

Si el objetivo es enseñar el funcionamiento de una empresa, no es necesario habilitar la constitución como tal ni operar de manera directa en el tráfico mercantil y menos aún abrir cuentas bancarias y adquirir bienes o servicios. Todo esto se simula perfectamente sin mucho inconveniente... Este tipo de simulaciones se pueden realizar perfectamente sin necesidad de recurrir a la constitución real de un aborto jurídico pleno que abre la puerta más a fraudes y situaciones caóticas que a la enseñanza real del funcionamiento empresarial, de las problemáticas diarias que se viven o todos aquellos puntos que todas las empresas contemplan cada día. Artículos ridículos en las leyes hacen que perdamos la credibilidad a todos los niveles y son aquellos que generan carga burocrática y trabajo para toda la maquinaria legislativa del Estado⁵⁰.»

La mejor prueba de que estas mini-empresas no tienen razón de ser y son absurdas la tendremos en la evolución del número de ellas que se pongan en marcha, número que tenderá a cero con suma facilidad. La reducción al absurdo está prohibida en hermenéutica, salvo aquí. No creo que la creación de nuevos tipos de empresas ayude mucho a fomentar el emprendimiento. Más bien lo mejor sería que, como sucede respecto de la preconizada simplificación de la contratación laboral –que quizás vea la luz antes de finalizar 2013 o al inicio de 2014–, hubiera menos modalidades jurídicas y las que existieran tuvieran más facilidades para operar. Desgraciadamente la tendencia es la contraria, también en la contratación, como ha acreditado sobradamente el destrozo en el sistema de contratación laboral para jóvenes realizado por la Ley 11/2013, cuyo fracaso es hoy constatable, ofreciendo una reafirmación del efecto sustitución de estas normas, pero no de mejora del equilibrio del mercado de trabajo, ni en el plano cuantitativo ni en el cualitativo.

11. CONCLUSIÓN: UNA LEY ¿SOLO INSUFICIENTE O TAMBIÉN PARCIALMENTE INICUA?

Convertir en paradigma de la creación de riqueza –crecimiento económico– y empleo al emprendimiento, como hace la Ley 14/2013, y ya anunciara la Ley 11/2013, parece, cuando menos, discutible. El emprendimiento no puede ser el eje cardinal sobre el que recaiga la vuelta a unas tasas de desempleo razonables, sustituyendo en buena medida la creación de empleo ordinaria de otros tiempos mediante la contratación de empresas mercantiles, incluso en su versión socialmente más aceptable de las empresas de economía social, en detrimento de la contratación de

⁵⁰ Vid. <http://www.pymesyautonomos.com/vocacion-de-empresa/miniempresas-o-empresas-de-estudiantes-pero-que-broma-es-esta>

trabajadores dependientes. En buena medida se dan ya por derrotadas las políticas de mercado de trabajo orientadas a tal fin, cuando más falta hacen.

En cierto modo se presentaría también como una nueva expresión de la teoría de los «vasos comunicantes», de modo que el florecer del emprendimiento, como nueva fórmula mágica que encubriría y diluiría todas las formas de autoempleo, respondería más al decaimiento del empleo asalariado, viéndose este desplazado por aquel tendencialmente⁵¹. En efecto, si al final del proceso promovido institucionalmente de cambio de la cultura ocupacional española está la convicción de que la creación de empleo va a gravitar fundamentalmente sobre la capacidad individual de emprendimiento, sucederá lo mismo que en relación con la obsesión por la exportación como vía de crecimiento económico, pues de la misma manera que si todos venden es evidente que alguien debe dejar de hacerlo, para ser comprador, tampoco si todos son emprendedores no va a haber mercado de trabajo alguno ni sector de actividad alguna que pueda absorber tanto emprendedor, tanto emprendimiento. Esto no puede ser un paradigma tendencialmente absoluto, un sustituto de la creación de empleo o del acceso al mercado de trabajo a través de la contratación laboral, ni tampoco un paliativo mientras se recupera, la economía «normal», arriesgando expectativas y recursos de los desempleados, que terminaran pasando del desempleo –cobertura social– al autoempleo, para luego terminar en el «cese de actividad», en todo caso inactivos, pero ahora ya sin recurso de protección social alguno, e incluso endeudados –*em-perdidos*–.

Desde otro punto de vista, se considera que no es una ley dañina, sus efectos serán positivos pero menores de los esperados. Identificaría unos problemas serios, pero los aborda con muy poca ambición, y en ese sentido se revelaría como una oportunidad perdida. En suma, su mayor defecto sería el acumular demasiados brindis al sol. Desde esta perspectiva, esta nueva Ley de Emprendedores revelaría una falta de ambición, un cierto «quiero y no puedo», porque buena parte de sus medidas no tendrán los efectos pretendidos –se excepcionan en su funcionamiento con excesiva frecuencia, están lastradas de entrada...– bien porque resultarán ineficaces –escasa cuantía de los incentivos fiscales y de Seguridad Social...

El principal problema reconocido por todos, la falta de medidas para promover el crédito, constituye en nuestra opinión uno de los puntos más débiles de esta Ley de Emprendedores y,

⁵¹ A mi juicio, puede decirse sin exagerar de la Ley 14/2013 lo mismo que se ha dicho de la Ley 11/2013, pues sin perjuicio de sus evidentes diferencias en las medidas a adoptar de forma mayoritaria, las dos tienen como razón principal el fomentar la iniciativa empresarial y el autoempleo. Ambos casos responden básicamente al propósito de apoyar la iniciativa emprendedora y con ello fomentar el trabajo autónomo y la iniciativa empresarial, de los jóvenes la primera, del conjunto de la población, la segunda. Una política de fomento del autoempleo generalizada, no ya solo para los jóvenes, que también tiene como un referente fundamental los estímulos fiscales y de Seguridad Social. Se trata, por tanto, «de un nuevo enfoque de la "huida del Derecho del Trabajo", centrado ahora, no ya solo en el empleo, sino también en el fomento del trabajo autónomo, al que se ha dotado ya de un estatuto propio». *Vid.* RODRÍGUEZ-PIÑERO, *et al.*, cit. Si bien, y para complicar mucho más el marco, que se dice querer simplificar y asegurar, de un modo más confuso, e incierto, pues ese «Estatuto del Trabajo Autónomo» se vería solapado ahora, cuando no desplazado, con una suerte de «Estatuto del Emprendimiento» o «Estatuto de la Actividad de Empezar».

en consecuencia, esa insuficiencia es una de las principales razones que lastran que pueda funcionar como un estatuto promocional en sentido estricto, creíble. Y sin embargo, no es así, contiene elementos que pueden perjudicar de una forma grave la situación actualmente existente⁵².

Por otro lado, dice el «libro de la sabiduría popular»: «si no tienes políticas, haz leyes». Pues eso estaría sucediendo en el ámbito de los emprendedores. El «emprendimiento» no es solo una «palabra de moda», una fórmula mágica, como acaba de decirse, que encubre la falta de una política eficaz de mercado de trabajo, sino que supone una creciente proliferación de «leyes de emprendedores». La galopante «inflación legislativa» en materia de emprendimiento tuvo su origen, en el plano estatal, en el Real Decreto-Ley 4/2013, ahora Ley 11/2013, a la que habría ahora que añadir la comentada aquí. No obstante, aún podemos, y debemos, remontarnos un poco más, y traer a colación el otrora también simbólico «*Estatuto del Trabajo Autónomo*», que, cómo no, se ha visto afectado parcialmente por esta Ley. Además, en el plano descentralizado, hay seis leyes de emprendedores autonómicas y otras tres en proceso de tramitación, por lo que la inflación legislativa en esta materia es llamativa. No deja de ser paradójico que, tratando el legislador de atender la fundada queja de los «emprendedores» de que uno de los principales problemas que sufren es la dispersión y las cargas administrativas, proliferen las leyes y el caos legislativo, de modo que a más se promete un «nuevo Estatuto Promocional del Emprendedor» más parecido a una «jungla jurídica» es su marco regulador, por la que ya es muy difícil moverse incluso los más reconocidos especialistas, cuanto más los emprendedores, aquellos que deberían conocerlo mejor y confiar en sus bondades.

Este huracanado furor legislativo tiene importantes efectos negativos. Por ejemplo, como ya se indicó, la ley modifica materias recientemente ordenadas por la Ley 11/2013, como el régimen de cotizaciones de la Seguridad Social, añadiendo en el TRLGSS a la disposición adicional 35.^a «una bis», con lo que apenas dos meses después de un cambio ya hay otro, lo que no es propio de un país con una mínima seguridad jurídica.

Cierto, es la propia Comisión Europea –y el FMI, y la OCDE– la que nos exige que no decaiga el «espíritu reformista». Pero una cosa es mantener ese espíritu y otra bien distinta derivarla en una auténtica «fiebre reformadora», probablemente con la idea de aparentar que se hacen muchas cosas cuando realmente no se hace nada trascendente.

⁵² Por ejemplo, se le ha reprochado que cree «un nuevo índice hipotecario... poco ético... poco justo, poco social y que, además, agrava la situación económica de muchísimas familias». Por tanto, aprovechando esta Ley, y sin posibilitar un debate de fondo, se crea un nuevo índice hipotecario para el que muchas familias, por una hipoteca media, van a tener que pagar más de 22.000 euros, cantidad que se irá produciendo a lo largo de toda la vida del préstamo hipotecario. Es una cantidad muy considerable, «que entra en esta ley por la puerta de atrás, que entra con nocturnidad...». Por tanto, en muchos casos no es la crisis la que lleva a la insolvencia económica de las familias, sino la legislación, el propio marco institucional que, paradójicamente, debía orientarse a prevenirla y, en todo caso, a resolverla. Intervención del señor SAURA GARCÍA, debate en el Senado, sesión de 19 de septiembre de 2013, cit., pág. 12. Así sucederá cuando se aplique la polémica, y en mi opinión poco comprensible, salvo reflejar un liberalismo salvaje, la disposición adicional 15.^a: Régimen de transición para la desaparición de índices o tipos de interés de referencia.

En consecuencia, lo que se ganaría en diversidad reguladora se estaría perdiendo en el plano de la «calidad institucional», uno de cuyos factores clave es la seguridad jurídica y, a tal fin, fundamental resultaría una estabilidad normativa que aquí brilla por su ausencia⁵³. Sin ella pocos serán los que quieran asumir una iniciativa de emprendimiento en sentido estricto, más allá de transitar por una arriesgada senda de «autoempleo» porque, lo que es bien distinto, ya no tengan más alternativa que permanecer en el paro, ni siquiera en el desempleo –finalización de la cobertura social–. Pymes y autónomos, a los que van dirigidas –al menos de palabra– son incapaces de gestionar ese alud de cambios legislativos. La muy prometida simplificación del marco jurídico se torna en todo lo contrario, eso sí, aprovechando ese objetivo incumplido se degradan ciertos derechos laborales, como hemos visto⁵⁴.

Pero la calidad institucional también presupone igualdad jurídica de trato a todos los ciudadanos y a los actores económicos que concurren en una sociedad y en un mercado. Al respecto, en algunos casos un problema de fondo importante es la creciente diferencia que se está abriendo, la progresiva brecha, entre grandes y pequeñas empresas. Se produciría así el llamado «efecto salto», que hace que las empresas tengan una serie de ventajas y ayudas por debajo de cierto umbral, por debajo de cierto tamaño, que se pierden si lo sobrepasan. Por tanto, esto constituiría un riesgo de desincentivo importante para el aumento de tamaño de nuestras empresas, cuando se quiere justo lo contrario, promoviendo su dimensión competitiva no solo por la innovación sino por el crecimiento –incluso internacional–. La prioridad confesada es proteger la capacidad generadora de empleo de las pymes. Pero no se diferencia adecuadamente entre diversos tipos de esta categoría, metiéndolas a todas en el mismo cajón de sastre. Pero la mayor parte de este tipo de empresas no es ni el que más recursos dedica a la I+D ni el que más capacidad tiene de exportar, factores clave para un nuevo modelo productivo y, por tanto, para organizaciones con mayor capacidad de ocupación.

Son las empresas que más innovan, cualquiera que sea su dimensión, las que tienen un mayor empleo, más que proporcionalmente a las que no lo hacen.

También ha quedado fuera, desde esta perspectiva crítica relativa a las debilidades en el plano de la igualdad de trato, como se evidenció, la promoción del emprendimiento social, que ocupa un notorio espacio entre el emprendedor individual y el societario. Desde esa perspectiva,

⁵³ Otra prueba más, de las múltiples que pueden ofrecerse, es la disposición final 8.ª de la LEI, que modifica el artículo 7 de la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, relativo a los incentivos fiscales para las entidades de nueva creación. Ese precepto tributario introduce, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, una nueva disposición adicional 19.ª en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que asume ahora una nueva redacción.

⁵⁴ A menudo crecen incluso las cargas de gestión y administración de las empresas. Así, las empresas que no se acojan al IVA de caja, pero que trabajen con una empresa que sí que se va a acoger al IVA de caja van a tener que llevar dos libros de registro, no uno. Es decir, la pretendida mejora de la situación va a implicar no menos burocracia, sino más burocracia.

la economía social tiene, con sus variables, muchas potencialidades que la Ley ha renunciado a potenciar, quizás esperando a elaborar otra Ley más.

Asimismo, en el plano de las exclusiones, se cuestiona la utilidad de la Ley para hacer frente a los «*emprendedores en dificultades*». Hemos visto que esta perspectiva no está para nada ausente de las novedades. Pero no es su principal activo, su más básica preocupación y, en todo caso, evidencia contradicciones, como la inaplicación del régimen de limitación de la responsabilidad respecto de la vivienda habitual para las deudas públicas. La tan cacareada construcción de un «derecho a la segunda oportunidad» es más una promesa esbozada.

Como criticable sería, no ya solo en el plano jurídico, sino en el de la eficacia, incluso en el de la conciencia de la realidad que tiene esta Ley, la concepción elitista que promueve de la política migratoria y, por tanto, de la sociedad. En relación con el referido título V, y bajo el rótulo ampuloso del apoyo a la internacionalización de la economía española, se filtran lo que bien pueden considerarse auténticas «normas de clase social», diferenciando claramente el régimen jurídico atendiendo no solo a diferencias de cualificación –segmentación profesional de la sociedad– sino también económicas. Un inmigrante trabajador pobre, de los que ahora ya tanto proliferan, que pierda el empleo, lo que en época de crisis es frecuente, más que para los autóctonos, verá como en un breve trascurso de tiempo deja de tener autorización de trabajo y, como consecuencia, también permiso de residencia, entrando en situación de irregularidad sobrevenida con el riesgo de expulsión de él y de su familia. En cambio, si el «inmigrante» es rico –o tiene algún padrino– podrá comprar un inmueble por valor igual o superior a 500.000 euros y entonces tendrá el permiso de residencia y situándose en pie de igualdad casi con los que disfrutaban de los derechos de ciudadanía, dejando para los inmigrantes pobres tan solo los eventuales beneficios de la asistencia social a toda persona.

Ciertamente, la Ley no incorpora solo aspectos orientados a la fragmentación social desde la regulación jurídica, estableciendo notables diferencias atendiendo a criterios sociales y económicos siempre discutibles, pues también procura generalizar ciertos beneficios hasta hoy selectivos, solo para determinados emprendedores, como los jóvenes. Se ha dicho, quizás con un exceso de optimismo, que si a partir de la publicación en el BOE de la Ley los jóvenes emprendedores que no tengan capital van a tener muchas posibilidades de iniciar la puesta en marcha de un negocio, la Ley 14/2013 no descuida a los emprendedores mayores, maduros.

Por tanto, tiene efectos expansivos, de generalización de beneficios –por ejemplo, se abre a pequeños empresarios la contratación pública, con prohibición expresa de la práctica precedente de favorecer a quienes ya contrataban previamente...–, y tiene su plasmación en el ámbito social con la generalización de la cuota social plana, aunque genere las mismas dudas de aplicación que aquellas, como se ha visto.

Tampoco en el ámbito socio-laboral, pues, podría decirse que esta segunda Ley de Emprendedores no sea perniciosa, sino solo insuficiente, pues contiene algunas modificaciones muy peligrosas, sea de forma efectiva lo sea de manera potencial. Esta Ley presupone un diagnóstico

erróneo, el que identifica los males de nuestra economía como un «problema de sobrecostes en la oferta», de ahí que siga viendo, como en la Ley 3/2012, todo lo laboral como un coste que hay que reducir, cuando sin duda el problema fundamental es de falta de demanda, especialmente en un país que vive de la demanda interior, donde tres de cada cuatro puestos de trabajo dependen de ello y, en consecuencia, no es la multiplicación de la «oferta de emprendedores» lo que encierra la solución, sino la ampliación de la «demanda interna», y con los ajustes en las políticas públicas y en los salarios es imposible reflotar la economía para lograr ese impulso.

Además de falsas soluciones, se ha aprovechado esta nueva «Ley portaaviones», «hecha de recortes» y «parches» en diferentes leyes, para impulsar nuevos retrocesos importantes en derechos socio-laborales. Por ejemplo, la reforma de la LPRL va a suponer –ya les adelanto– un incremento de esos riesgos y muy probablemente de la siniestralidad en los centros de trabajo. O bien se recurre también, pese a la crítica del Tribunal Constitucional al respecto, a la fórmula de utilizar las enmiendas a las leyes para incorporar cosas que no tienen nada que ver con las leyes que se aprueban pero que les interesa introducir como cambios legislativos, o como un «mensaje a navegantes», como el caso del «trabajo voluntario deportivo». Eso sí, en su fondo esconde una permisividad con alternativas no laborales a la actividad, un hilo conductor presente en un buen número de temas incorporados en la Ley y aquí analizados en el ámbito laboral.

Hemos visto como mucho emprendimiento sigue siendo en realidad autoempleo obligado por la crisis. No voy a ser yo quien niegue que el «espíritu empresarial» del discurso dominante –financiero, institucional, mediático...– vaya haciéndose su hueco, pero el estudio científico –la razón–, no el mito, el pensamiento mágico –incluso el «neorrealismo mágico»–, ponen de relieve que ni se ha traducido todavía en un incremento de la actividad económico-productiva real ni el nuevo marco regulador es el comprometido para configurar un auténtico estatuto promocional del emprendimiento.

Como indican los expertos en este tema más sensatos, estamos ante un «boom del emprendimiento», con cambios reales pero también con muchos tópicos falsos, por lo que no solo hay mucho de «moda» pasajera sino también de peligro: «... este boom conlleva el peligro que conlleva todo boom: que hay una parte de burbuja y que la gente se crea que emprender es fácil, que todo el mundo vale para ello y que este auge implica que todo proyecto va a salir bien... La gente puede acabar tomándose a broma, cuando emprender es muy difícil. Hay que estudiar mucho el modelo de negocio y hacer estudios de viabilidad»⁵⁵. Pero puede ocurrir algo peor y es que esas personas arriesguen –más bien porfien– todos sus ahorros, con inclusión de las prestaciones por desempleo y sus indemnizaciones de despido, en un proyecto que tiene más papeletas para

⁵⁵ Vid. Luisa Alemany, directora del Instituto de Emprendimiento de ESADE. Se incluye en el bien elaborado artículo periodístico, con datos estadísticos y opiniones fundadas, en *El País*: «Mitos del "boom" emprendedor», http://sociedad.elpais.com/sociedad/2013/11/06/actualidad/1383766164_765200.html

que se frustre que para lo contrario, sin que el prometido maná de las ayudas llegue, y si llegan o no serán suficientes o ya será demasiado tarde⁵⁶. El principal problema no es el primer crédito, sino mantener la financiación, ese es el gran caballo de batalla para el que los programas de ayuda «prometidos» no sirven.

En definitiva, «mucho título –cuento– para tan poca política y tan pocos recursos para apoyar la actividad económica de los emprendedores». Quizás sería mejor dejar de hacer leyes y que llegue el tiempo de la política de empleo, en todas y sus renovadas dimensiones. Por supuesto, también de una política fiscal más acorde con la justicia contributiva, y una política de fomento del crédito, por cuanto la realidad actual es que ha bajado más de un 7% el crédito en 2013 respecto del año 2012 y, como es evidente, si suben los impuestos y sigue sin haber crédito a tasas razonables, sobra «cualquier Ley de Emprendedores», pues se caen por su base los presupuestos materiales más relevantes. Otra cosa es para el fomento del empleo por cuenta propia, del autoempleo. Son las políticas de crecimiento económico y de mercado de trabajo cualitativas lo mejor que podría hacerse para el tejido empresarial, el empleo y los emprendedores, sin perjuicio de que en esta cuestión siempre haya algo de emocional, lo que no suele estar en las opciones de autoempleo propiamente dichas, aunque algo también⁵⁷.

En suma, y aunque creemos que es importante para la vida en tiempos difíciles «no dejar de soñar», una lección de realismo ante macro-leyes símbolo como la LEI ayuda a medir mejor su alcance. Un análisis detenido de sus diferentes medidas, en general, pero, por lo que aquí ha interesado o competido, en su dimensión socio-laboral, demuestra que, a menudo, todos estos mensajes de favor hacia la cultura emprendedora, por el favor del clima social y las bondades del nuevo marco institucional, resultan vacíos o están lejos de lo que realmente ocurre en el día a día. Y es que, en última instancia, pese a la imagen que quiere recrear, o más bien inventar, el legislador:

⁵⁶ La prensa da cuenta a diario de situaciones de este tipo. *Vid.* «De operarios despedidos a empresarios», artículo en el que se sintetiza la épica de un numeroso número de ex trabajadores de una planta de tableros de cuarzo para resucitar la empresa, que los echó tras una pelea judicial para que sus antiguos dueños no la recuperaran: «De empleados a propietarios. En cuatro palabras se resume una transición laboral que les ha costado dos años de angustias y pelea judicial para sacar adelante un proyecto que los aleja de la larga cola del paro. 39 de los 74 extrabajadores de Privilege, una planta que fabrica tableros de aglomerado de cuarzo para encimeras de cocina y baño en Narón, se han hecho con las riendas de su antigua empresa y apuran los trámites para volver a producir bajo el nombre de Seaquarz». La Administración gallega comprometió un crédito de 1,5 millones del que no han visto ni un euro. Apremian al Gobierno para que desbloquee un anticipo de 300.000 euros que necesitan para importar la piedra de Turquía e Israel y dar de alta la nave en Fenosa, http://ccaa.elpais.com/ccaa/2013/11/09/galicia/1384023685_713998.html

⁵⁷ Se ha puesto de relieve que lo que cabe esperar, una vez pase esta interminable crisis, es que parte de esa cultura emprendedora permanezca. Pero «hay en el espíritu emprendedor puro algo muy emocional». Así lo expresan múltiples emprendedores, como una arquitecta que, sorteando diversas vicisitudes, logró sacar adelante un proyecto empresarial vinculado a su profesión. Y lo resume así cuando se le pregunta por las ventajas de ser emprendedor/a: «Lo mejor es sentir que está creando algo, es muy especial». En «Mitos...», cit., http://sociedad.elpais.com/sociedad/2013/11/06/actualidad/1383766164_765200.html

«Detrás del «emprendedor» (a menudo un mero auto-empleado añadido yo) no hay una especie de "superhéroe", sino una persona con hipoteca, con obligaciones económicas y con una realidad muy distinta a la que se suele pintar en esos mensajes vacíos sobre ello»⁵⁸.

De nuevo «El Dorado» para el emprendedor español tendrá que esperar a mejor tiempo. O quizás *ad calendas graecas*.

⁵⁸ Vid. <http://www.elblogsalmon.com/emprendedores/la-intrahistoria-de-una-ronda-de-financiacion-de-una-startup-cinco-lecciones-utiles>