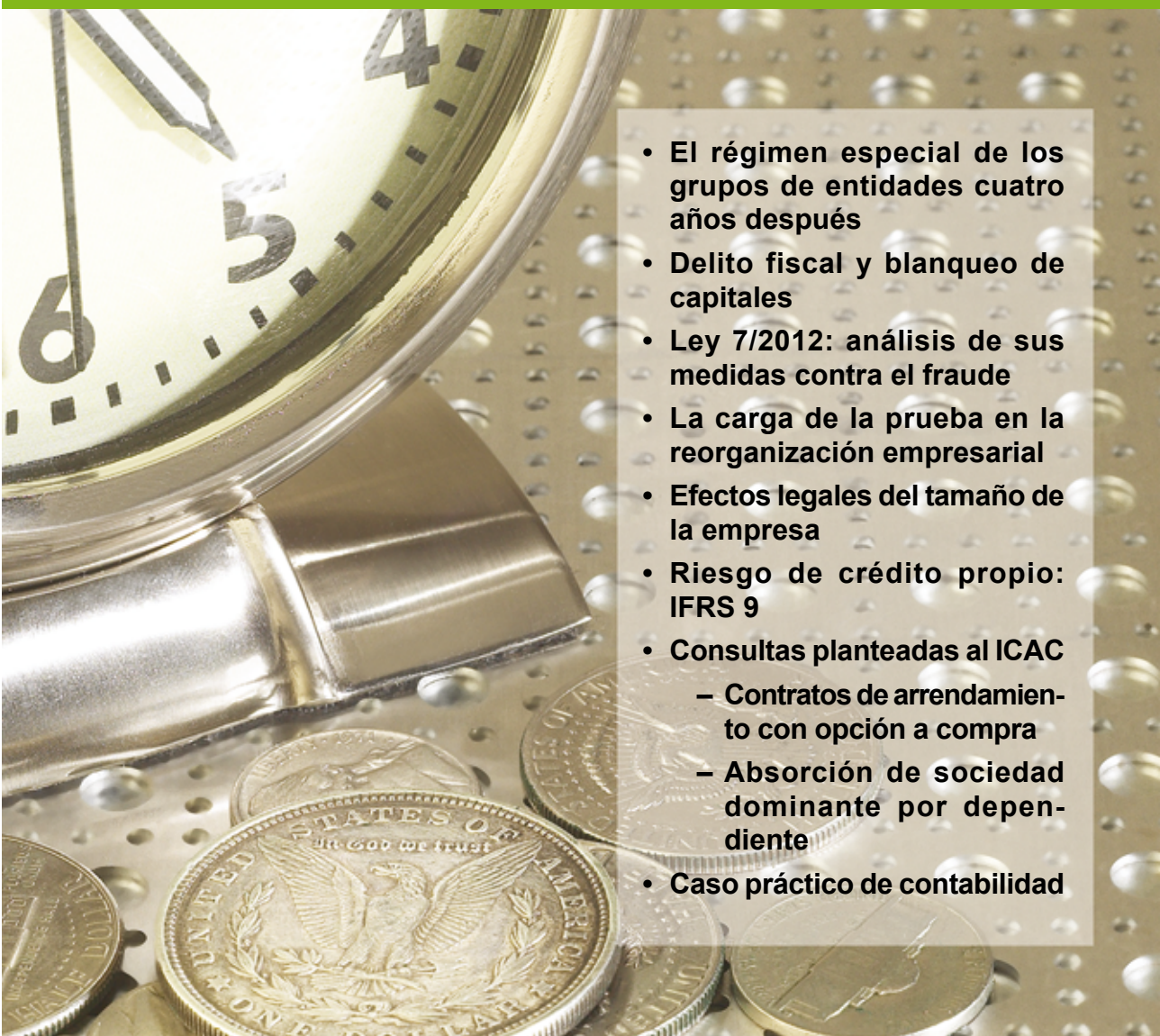




- El régimen especial de los grupos de entidades cuatro años después
- Delito fiscal y blanqueo de capitales
- Ley 7/2012: análisis de sus medidas contra el fraude
- La carga de la prueba en la reorganización empresarial
- Efectos legales del tamaño de la empresa
- Riesgo de crédito propio: IFRS 9
- Consultas planteadas al ICAC
 - Contratos de arrendamiento con opción a compra
 - Absorción de sociedad dominante por dependiente
- Caso práctico de contabilidad

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID
902 88 89 90

Tel. 914 444 920
Tel. 934 150 988
Tel. 963 614 199
Tel. 914 444 920
info@cef.es

DICIEMBRE 2012 – NÚMERO 357

DIRECTOR

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

COORDINADORES

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

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

CONSEJO ASESOR

María José Aguiló García

Socia Responsable de KPMG Abogados

Sotero Amador Fernández

Profesor de Contabilidad del CEF

Alejandro Blázquez Lidoy

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos

Luis Bravo Casado

Socio de Cuatrecasas Abogados

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña

Rafael Cámara Rodríguez-Valenzuela

Presidente del Consejo General de Censores Jurados de Cuentas. Socio Deloitte

Inocencio Carazo González

Socio Director de INSESA & Abogados

Antonio Cayón Gallardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

Vicente Condor López

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza

Lorenzo de las Heras Miguel

Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España

María Antonia García Benau

Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia

José Antonio Gonzalo Angulo

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá. Presidente del ICAC

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

Miguel Ángel Martínez Lago

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

Ana María Martínez Pina

Presidenta del ICAC

Carlos Puig de Travé

Presidente del REA. Socio de Horwath PLM Auditores, SLP

Violeta Ruiz Almendral

Letrada Tribunal Constitucional

José Andrés Sánchez Pedroche

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Rector de la UDIMA

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda

Beatriz Viana Miguel

Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Correo electrónico: revistacef@cef.es

Edición electrónica: www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- 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 VOLUMENES (2012) ... 139,43 € (IVA no incluido)

1.º Comentarios y Casos prácticos (en papel e Internet)

2.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (en papel).

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A UN SOLO VOLUMEN (2012) 79,81 € (IVA no incluido)

- NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):

– Suscriptores 10,00 € (IVA no incluido)

– No suscriptores 15,00 € (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 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. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

95/2012 El régimen especial de los grupos de entidades cuatro años después de su implantación.	5
<i>(Francisco Javier Sánchez Gallardo)</i>	
96/2012 El delito fiscal como delito base del delito de blanqueo de capitales.	39
<i>(Isabel Espejo Poyato)</i>	
97/2012 Primer análisis de las medidas contra el fraude fiscal contenidas en la Ley 7/2012, de 29 de octubre.	61
<i>(Juan Ignacio López Lubián)</i>	
98/2012 La reversión de la carga de la prueba para justificar los motivos económicos válidos en las reorganizaciones empresariales.	113
<i>(Patricia Lampreave Márquez)</i>	

CONTABILIDAD

99/2012 Efectos legales del tamaño de la empresa.	137
<i>(Joan García Giné)</i>	
100/2012 Pasivos a valor razonable e impacto del riesgo de crédito propio en resultados: IFRS 9.	195
<i>(Juan del Busto Méndez)</i>	
101/2012 Consultas planteadas al ICAC.	207
<i>(Javier Romano Aparicio)</i>	
102/2012 Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado.	221
<i>(María Concepción Burgos García)</i>	

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	251
---	-----

IN MEMORIAN	255
--------------------------	-----

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

SUMMARY

	<u>Page</u>
<u>TAXATION</u>	
95/2012 VAT grouping special scheme in Spain, doubts and future perspectives. <i>(Francisco Javier Sánchez Gallardo)</i>	5
96/2012 The crime of tax evasion as predicate offence in the crime of money laundering. <i>(Isabel Espejo Poyato)</i>	39
97/2012 First analysis of the measures against tax evasion of the Spanish Law 7/2012. <i>(Juan Ignacio López Lubián)</i>	61
98/2012 The reverse burden of proof to justify valid economic reason in corporate reorganizations. <i>(Patricia Lampreave Márquez)</i>	113
<u>ACCOUNTING</u>	
99/2012 Legal effects of firm size. <i>(Joan García Giné)</i>	137
100/2012 Liabilities at fair value and impact of own credit risk in results: IFRS 9. <i>(Juan del Busto Méndez)</i>	195
101/2012 Questions formulated to ICAC. <i>(Javier Romano Aparicio)</i>	207
102/2012 Second exam of the selective examination for the admission to the Superior Body of the State Inspectors and Auditors. <i>(María Concepción Burgos García)</i>	221
BIBLIOGRAPHIC REVIEWS	251
IN MEMORIAN	255

EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS GRUPOS DE ENTIDADES CUATRO AÑOS DESPUÉS DE SU IMPLANTACIÓN

FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO

Economista

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

Extracto:

EL régimen de grupos de IVA existente en España ha ocasionado diversas dudas desde su implantación. Estas dudas se refieren, fundamentalmente, a las entidades que lo pueden aplicar, la sujeción de las operaciones intragrupo, su base imponible y el régimen de deducciones cuando se aplica el régimen especial. Un régimen especial que considerase no sujetas estas operaciones podría facilitar su aplicación; no obstante, la sujeción, corregida con ciertas medidas especiales, podría ser la solución para aplicar el régimen especial a operaciones entre diferentes Estados.

Palabras clave: grupos, IVA, dudas y futuro.

VAT GROUPING SPECIAL SCHEME IN SPAIN, DOUBTS AND FUTURE PERSPECTIVES

FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO

Economista

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

Abstract:

SEVERAL doubts arise from the VAT grouping special scheme in Spain in its actual design. These doubts refer, mainly, to the entities inside the scope of the special scheme, the treatment of the intra-group transactions and the right to deduct when the special scheme applies. A special scheme considering these transactions outside the scope of VAT could make things easier; nevertheless, in international transactions, the taxation, corrected with some special measures, could be a solution to the application of the special scheme.

Keywords: grouping, VAT, doubts and future.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Algunas cuestiones controvertidas.
 - a. El perímetro subjetivo del régimen especial.
 - b. El tratamiento de las operaciones intragrupo.
 - c. El régimen de deducciones cuando se aplica el régimen especial.
 - d. La gestión del régimen especial.
- III. Perspectivas de futuro.
 - a. El nivel básico.
 - b. El nivel avanzado.
 - c. La gestión del impuesto y las obligaciones formales: en particular, los sistemas de información analíticos.
- IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El 1 de enero de 2008 se inició en nuestro país la aplicación del régimen especial de los grupos de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA. Han pasado cuatro años y, en principio, cabe entender que los primeros periodos de liquidación en los que se aplicara el régimen especial ya han prescrito. Quizá es el momento, con la experiencia acumulada en estos años, de repasar los principales problemas que se han suscitado durante los primeros años de aplicación del régimen especial y las posibles soluciones que se podrían implantar para mejorar su funcionamiento. Los ámbitos a los que referiremos nuestro análisis son los siguientes:

- a) El perímetro subjetivo del régimen especial.
- b) La sujeción al IVA de las operaciones intragrupo e, intrínsecamente relacionados con ella, los criterios para la formación de su base imponible.
- c) El régimen de deducciones cuando se aplica el régimen especial.
- d) La gestión del régimen especial y, en particular, las características de la memoria que hay que preparar cuando se aplica.

Esta experiencia puede ser útil en la reflexión acerca de lo que podría ser un régimen de grupos algo más parecido a lo que parece imponer el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, del que trae causa y que se transpone a la norma interna de una forma, cuanto menos, llena de heterodoxia. En la normativa comunitaria esta es la única referencia que encontramos; sin embargo, a partir del mismo hay dos fuentes adicionales, como son la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de mayo de 2008, Asunto C-162/07 (NFJ028749), Ampliscientífica, y el Documento de la Comisión COM(2009) 325 final, de 2 de julio de 2009, en el que la Comisión expresa su parecer sobre el particular. A esta reflexión dedicaremos la segunda parte de este trabajo.

II. ALGUNAS CUESTIONES CONTROVERTIDAS

a. El perímetro subjetivo del régimen especial

El régimen especial de grupos requiere, como su propio nombre indica, de la existencia de un grupo al que sea aplicado. A su vez, el grupo se define como el conjunto de entidades, dominante y dependientes, que cumplan los requisitos establecidos por la norma, relativos, básicamente, a su condición de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA, TAI en lo sucesivo, y vinculados a través de las correspondientes participaciones en el capital social o elemento equivalente.

A este respecto, los principales problemas que se han planteado desde la entrada en vigor de la Ley 36/2006, que es la que introdujo este régimen especial en nuestro país, son la necesidad de que la entidad dominante tenga la condición de empresario o profesional para que se pueda aplicar el régimen especial y la forma en la que ha de cumplirse el requisito de participación en el capital o equivalente de las entidades dependientes.

En cuanto a la primera de estas cuestiones, argumentos hay tanto en contra como a favor para exigir que la **entidad dominante** del grupo tenga el estatuto de empresario o profesional si se pretende la aplicación del régimen especial.

Quizá sea relevante recordar que únicamente si las diferentes entidades que forman parte de un grupo están, por así decirlo, aglutinadas en torno a una entidad dominante que pueda ser considerada como empresario o profesional, se abrirá la posibilidad de aplicar el régimen especial, no así en otro caso.

En la letra de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA en nuestro país, LIVA en adelante, se puede apelar al inciso inicial del artículo 163 quinquies.uno, que hace referencia, de manera indiscriminada, a empresarios o profesionales, lo cual parece inducir la idea de que únicamente quienes ostenten esta condición pueden tener acceso al régimen especial, sea en concepto de entidad dominante, sea como dependiente. Sin embargo, el precepto que, de manera más específica, se refiere a las entidades dependientes, que es el artículo 163 quinquies.dos, no contiene ninguna mención a esta circunstancia, lo que parece abrir la puerta a otras posibilidades.

La norma comunitaria de referencia, que es el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, como ya dijimos, no es de mucha más ayuda, ya que hace referencia a grupos de personas, pero no matiza si han de ser sujetos pasivos para aplicar el régimen especial o no se exige la concurrencia de este requisito.

La doctrina administrativa sobre el particular ha sido cambiante. Así, en un primer momento, la Dirección General de Tributos, DGT, admitió como entidad dominante a cualquier entidad que cumpliera los requisitos que establece el artículo 163 quinquies.dos de la Ley 37/1992, tuviera o no la con-

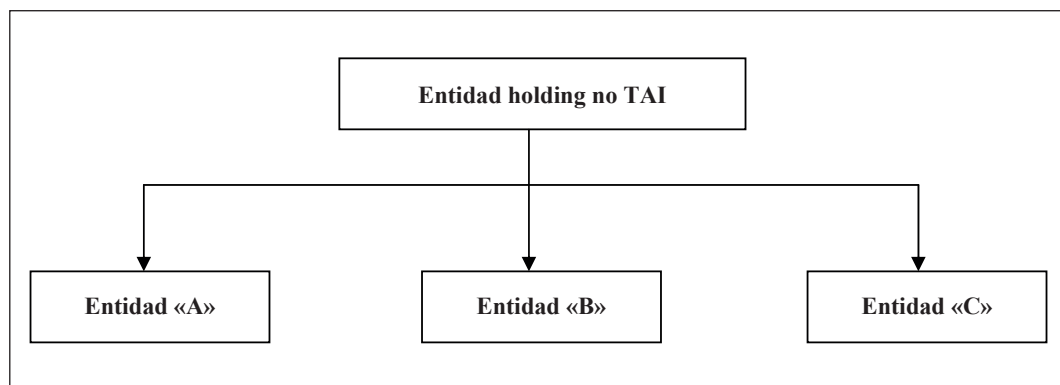
dición de empresario o profesional [DGT, contestación de 10 de diciembre de 2007, V2651/2007 (NFC028015)]. Este criterio, sin embargo, fue modificado con posterioridad [DGT, contestación de 31 de noviembre de 2009, V2642/2009 (NFC036665)], exigiéndose en la actualidad que la entidad dominante desarrolle actividades empresariales o profesionales para que ostente esta condición. Tal y como la propia DGT indica, esta exigencia es fruto de la comunicación que la Comisión Europea dirigió a España, en la que señaló su discrepancia con el criterio mantenido hasta ese momento por parte de la Administración tributaria española. El criterio vigente es que la entidad dominante ha de ostentar la condición de empresario o profesional, siendo que únicamente en este caso se la podrá considerar como tal. Entidades que, cumpliendo el resto de requisitos establecidos al respecto, no se puedan considerar empresarios o profesionales, no podrán calificarse como entidades dominantes a estos efectos.

Es de ver que en su documento COM(2009) 325 final la Comisión Europea se pronuncia en estos mismos términos, como era de esperar.

De este modo, una mera entidad tenedora de valores o participaciones en filiales, la cual, como tal, si no desarrolla ninguna otra actividad, no puede ser considerada como empresario o profesional, tampoco tendrá acceso a la condición de entidad dominante.

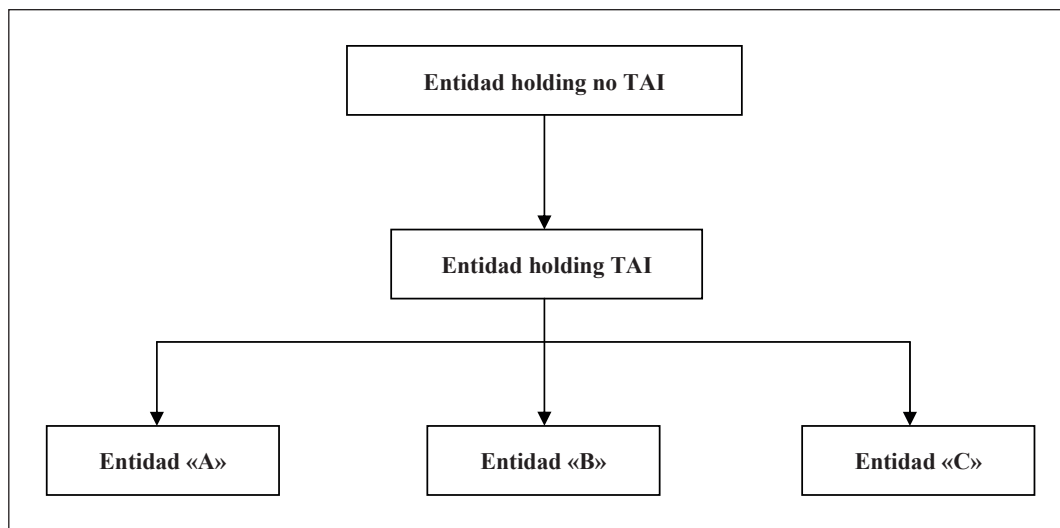
Otro tanto cabe decir para entes públicos, que normalmente no van a ostentar esta condición, por lo que tampoco podrán considerarse como dominantes de grupo, tal y como indica la DGT en contestación de 18 de enero de 2010, V0022/2010 (NFC037144), la cual, sin embargo, no es taxativa, al señalar esta, la de consumidor final, como la condición normal del ente público, pero sin excluir que se pueda considerar como empresario o profesional.

Podemos ilustrar las consecuencias de lo anterior mediante algún ejemplo. Sea un grupo de entidades cuya estructura es la que se representa en el siguiente esquema.



Con la anterior estructura, las entidades «A», «B» y «C», todas ellas establecidas en el TAI, tienen vetado el acceso al régimen especial de grupos, ya que carecen de una entidad dominante que se pueda considerar como tal y esté establecida en el citado territorio. En otras palabras, no hay un grupo de entidades en el TAI al que se pueda aplicar el régimen especial.

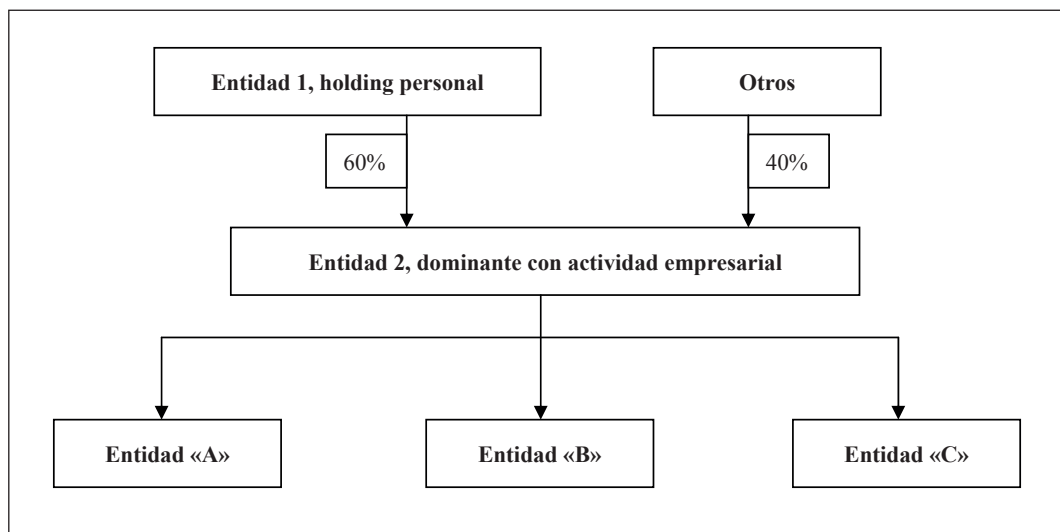
En caso de que el grupo tenga interés en la aplicación del régimen especial, puede articular la constitución de una entidad *holding* a la que aportar las participaciones en las filiales, constituyendo de esta manera el grupo español que podría optar por la aplicación del régimen especial. En tal caso, la estructura que resultaría es la siguiente:



Con esta estructura, el subgrupo español sí que podría aplicar el régimen especial, si bien, conforme a la doctrina administrativa que antes expusimos, sería necesario que la entidad *holding* constituida en el TAI desarrolle actividades que permitan atribuirle la condición de empresario o profesional, esto es, desarrolle funciones que vayan más allá del ejercicio de las atribuciones que le corresponden como propietaria de las participaciones en las filiales «A», «B» y «C». La centralización de determinadas funciones en la citada entidad *holding*, ubicada en el TAI, como podrían ser determinados servicios profesionales, se podría considerar como suficiente a estos efectos. De no ser así, la situación sería, a estos efectos, equivalente a la que se describió con anterioridad, no cabiendo la aplicación del régimen especial.

Nótese que la estructura que se ha diseñado es muy similar a la de los grupos de empresas que articulan su presencia en el TAI a través de la constitución de un establecimiento permanente en el mismo al que atribuyen las participaciones en las filiales que los mismos puedan tener en dicho territorio. Dichos establecimientos permanentes pueden tener la condición de entidad dominante, tal y como indica expresamente la norma [art. 163 quinquies.dos a) LIVA], si bien ha de entenderse, en una interpretación sistemática de la misma, que así será en caso de que realicen actividades que permitan su calificación como empresarios o profesionales, no en otro caso, si bien es forzado señalar que no parece fácil la existencia de establecimientos permanentes que no sean calificados como empresarios o profesionales.

El segundo ámbito en el que puede tener consecuencias el cambio de criterio de la DGT es el de los grupos empresariales en los que hay, en última instancia, una alta concentración personal de la propiedad. Podemos ilustrar esta situación como sigue:



En este caso, un grupo empresarial es propiedad, al 60 por 100, de una persona física o grupo de personas normalmente unidos por vínculos familiares, que concentra sus propiedades en un vehículo mercantil, a través de la cual ostenta su participación en el grupo. Esta entidad mercantil carece de la condición de empresario o profesional, ya que es un mero vehículo de inversión.

La doctrina administrativa anterior al cambio de criterio que antes señalábamos obligaba a incorporar al grupo a esta entidad, ya que la misma formaba parte del grupo y tenía la condición de dominante, por lo que, con su existencia, privaba de la condición de dominante a la entidad 2, que es la dominante con actividad empresarial. El criterio vigente en la actualidad daría lugar a que el grupo de entidades esté formado exclusivamente por la entidad 2, como dominante, y las entidades «A», «B» y «C» como entidades dependientes, pero sin incluir a la entidad 1, exclusión que puede ser conveniente, especialmente cuando la gestión de la *holding* personal se pretende al margen de la gestión del grupo empresarial.

El segundo aspecto al que hemos hecho referencia como controvertido en este punto es el relativo a la forma en la que se ha de concretar **la participación en las entidades dependientes** para que sea aplicable el régimen especial.

En este particular, la norma nacional es clara, ya que exige, para la aplicación del régimen especial, una participación en el capital de las entidades dependientes, como mínimo, del 50 por 100 mantenida durante todo el año natural en el que se pretenda la aplicación del régimen especial. No hay otro requerimiento, por lo que, en principio, cabría pensar que con el cumplimiento de este requisito es suficiente.

Supuestos en los cuales participación en el capital, derechos políticos y económicos en entidades filiales van de la mano, no parece que debieran dar lugar a mayores controversias. Ocurre que no siempre es así. La disociación entre unos y otros es factible e incluso existe algún antecedente en la doctrina administrativa en el que, existiendo esta disociación, se ha permitido la aplicación del régi-

men de grupos con la sola condición de que la participación en el capital alcanzase este 50 por 100, con independencia de que los derechos políticos derivados de la participación no fueran proporcionales al porcentaje de capital [DGT, contestación de 27 de octubre de 2008, V1931/2008 (NFC031143)].

La doctrina administrativa también ha evolucionado en este punto, apelando a la aplicación directa de los requisitos que establece la norma comunitaria. Efectivamente, la Directiva 2006/112/CE, en su artículo 11, condiciona la aplicación de los regímenes especiales de grupos, por parte de los Estados miembros, a que las entidades que los han de aplicar «se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización». En este sentido, la DGT, en contestación de 12 de febrero de 2009, V0266/2009 (NFC035655), ha condicionado la aplicación del régimen de grupos en nuestro país a que efectivamente concurren, señalando que este porcentaje de participación en el capital de las filiales igual o superior al 50 por 100: «debe verse acompañado en el supuesto consultado de una firme vinculación financiera, económica o de organización, sin que sea necesaria la concurrencia de los tres órdenes simultáneamente».

La Comisión Europea, en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo contenida en el Documento COM(2009) 325 final, de 2 de julio de 2009, aboga por esta misma interpretación, indicando la necesidad de que estos tres requisitos se cumplan de manera acumulativa, y matizando la forma en la que han de interpretarse. Es importante señalar la diferencia existente entre la aproximación que hace la Comisión Europea, que exige que los referidos requisitos se cumplan de manera acumulativa, llegando a indicar que de otro modo se podrían generar situaciones fraudulentas, y la que realiza la DGT, que señala de forma expresa que no es necesaria la concurrencia simultánea de los referidos requisitos.

Supuestos en los que una participación de, al menos el 50 por 100, se acompaña de una participación equivalente en los resultados económicos de la entidad dependiente, existiendo, adicionalmente, lazos o relaciones organizativas adecuados a la participación no deberían ser problemáticos en cuanto a la apreciación de este requisito; sin embargo, otros supuestos, en los que no se produce esta equivalencia, deberían analizarse con especial cautela.

Hay un último aspecto que, por asumido, no se puede dejar pasar sin hacer un comentario, que es la interacción del régimen de grupos en IVA con los **regímenes forales** de concierto y convenio en vigor en el País Vasco y Navarra. Sin entrar a cuestionar el régimen de financiación de estas dos comunidades autónomas, no es menos cierto que la antedicha interacción se ha sustanciado de un modo que, de facto, no hay un único grupo ante la Administración tributaria, sino varios. En la hipótesis de que se fuera a un planteamiento distinto, más decididamente dirigido a facilitar la gestión del IVA al empresariado español, no debería ser difícil la sustitución de este régimen por otro en el que la relación con la Administración tributaria se sustanciara a través de un único punto de contacto, sin perjuicio de ulteriores ajustes interadministrativos. Al menos en cuanto al nivel básico del régimen especial, nada se opone al diseño y puesta en marcha de esta aproximación alternativa.

b. El tratamiento de las operaciones intragrupo

El segundo ámbito en el que el régimen especial de los grupos de entidades implantado en nuestro país ha suscitado dudas es el del tratamiento de las operaciones intragrupo, esto es, entregas

de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades pertenecientes a un mismo grupo de entidades que estén aplicando el régimen especial y hayan optado por su nivel avanzado.

Recordemos que si se aplica el denominado como nivel básico del régimen especial, las operaciones intragrupo siguen en su tratamiento el régimen general del impuesto, incluidas las reglas especiales existentes para las operaciones entre entidades vinculadas, en cuanto proceda. Por el contrario, cuando se aplica el nivel avanzado del régimen especial, las operaciones entre entidades del mismo grupo que así lo hagan siguen siendo operaciones sujetas al tributo, pero tienen una regla especial de determinación de la base imponible, que ya no viene dada por su contraprestación o valor normal de mercado, según proceda, sino por el coste de los bienes y servicios utilizados en su realización, supuesto que se trate de bienes y servicios por los cuales se haya soportado o satisfecho el impuesto. Asimismo, se prevé que, cumplidos ciertos requisitos formales, se renuncie a la exención en estas operaciones.

Asumida la sujeción de estas operaciones y la aplicación a las mismas del nivel avanzado del régimen especial, los principales aspectos de duda o controversia son la concreción de los criterios para la imputación de costes con vistas a la formación de la base imponible, el tratamiento de los bienes de inversión, la referencia a intangibles y la facultad de renuncia a la exención en estas operaciones.

En cuanto a los **criterios para la imputación de las partidas de coste** para la formación de la base imponible, la LIVA –art. 163 nonies.cuatro.3.^a– se limita a señalar que los mismos han de ser homogéneos en todo el grupo y constantes, salvo que se acrediten las razones para su modificación. Esta referencia se completa por el reglamento del impuesto, cuyo artículo 61 quinquies.1 d) dispone que, siempre que sea posible, se atenderá a la utilización real de los bienes y servicios usados en la realización de las operaciones intragrupo.

Tratándose de tangibles, cabe entender que, con carácter general, la aplicación de este criterio no debería generar mayores dificultades, más allá de casos concretos o específicos. Lo normal será que el uso real de los mismos sea constatable y susceptible de medida, por lo que, como decíamos, más allá de algún supuesto particular, la imputación de costes no debería ser especialmente dificultosa.

En lo que se refiere a intangibles, se puede discutir cuál es el mejor criterio para la imputación de su coste, habida cuenta de la dificultad de aplicar el criterio del uso real, al que tiende la norma, como hemos visto. La misma norma ofrece como criterio de último recurso la imputación conforme al valor normal de mercado de las operaciones en condiciones de libre competencia; no obstante, habida cuenta tanto de la dificultad para la cuantificación de esta magnitud como de la complejidad de las operaciones, es de prever que en la revisión de la correcta aplicación del régimen especial se puedan suscitar controversias. Con todo, no parece que normativamente se pueda ir mucho más allá, salvo en lo que se refiere a dotar de la adecuada ubicación normativa a la obligación de utilizar el criterio de uso real, en la que el reglamento del impuesto quizá se extralimita, y al desarrollo de la posibilidad de llegar a acuerdos con la Administración tributaria a estos efectos, que se anuncia por el reglamento sujeta a una ulterior orden ministerial que, a fecha de hoy, no se ha aprobado.

La única referencia a los **bienes de inversión** en la norma a estos efectos se contiene en el inciso final del primer párrafo del artículo 163 octies.uno de la LIVA, de acuerdo con el cual la imputación

a la base imponible del coste de dichos bienes deberá efectuarse por completo dentro del periodo de regularización de las cuotas correspondientes a dichos bienes, de 5 o 10 años, según su naturaleza.

La norma no lo indica, pero parece que en una interpretación sistemática de la misma, la imputación debería efectuarse linealmente durante el referido periodo de regularización, concluyendo de manera simultánea a la finalización del mismo. Con posterioridad a esta fecha, no debería producirse ninguna imputación adicional [DGT, contestación de 16 de mayo de 2008, V0989/2008 (NFC029502)].

Las principales dudas que se plantean a estos efectos tienen que ver con el **concepto** mismo de **bien de inversión** y con la posibilidad de que el total de cuotas repercutidas durante el periodo de regularización no cubra el coste completo del bien de inversión.

A la primera de estas cuestiones responde, en principio, la misma LIVA, cuando define este concepto, a sus efectos, como cualquier bien corporal, mueble, semoviente o inmueble que, por su naturaleza y función, esté normalmente destinado a ser utilizado por un periodo de tiempo superior a un año como instrumento de trabajo o medio de explotación en la actividad. Se trata, pues, de los bienes que generan ingresos mediante su explotación, no mediante su compraventa, siempre que se trate de bienes corporales.

La principal duda que se puede plantear a estos efectos es la relativa al tratamiento correspondiente a las **mejoras** en otros bienes de inversión, principalmente, en inmuebles. Esta duda, aunque no a los efectos de la aplicación del régimen especial de los grupos de entidades, ya ha sido resuelta por la DGT, que ha considerado que las citadas mejoras únicamente pueden ser calificadas como bienes de inversión en el supuesto de que tengan por objeto la ampliación o mejora de otros bienes de inversión [DGT, contestación de 16 de marzo de 1999, 308/1999 (NFC009181)], a condición de que el valor de adquisición de tales bienes y/o servicios sea superior a 3.005,06 euros.

Por el contrario, la DGT considera que este tratamiento no debe ser aplicable a las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios destinados a la reparación o conservación de bienes de inversión preexistentes, de manera que los mismos vuelvan a ponerse en condiciones de funcionamiento o se mantengan en condiciones de funcionamiento con su normal capacidad productiva. Hay que señalar que esta previsión se contiene de manera expresa en la propia LIVA.

Por lo que se refiere a edificaciones, la DGT ha señalado que lo anterior será aplicable a las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios destinados a la mejora de un determinado local explotado en arrendamiento cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que los referidos bienes se incorporen al inmueble de manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto ni deterioro.
- b) Que los citados bienes no sean objetos de uso u ornamentación, ni se trate de los demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334.4 y 5 del Código Civil.
- c) Que los mencionados bienes y servicios se destinen a la realización de una mejora del local comercial, de manera que se produzca una alteración en el mismo que determine una mayor capacidad productiva y un alargamiento en su vida útil estimada.

- d) Que el importe de la adquisición de los citados bienes y servicios destinados a la mejora de un determinado local comercial, individualmente considerado, sea igual o superior a 3.005,06 euros.

Ejecuciones de obra que cumplan los anteriores requisitos habrán de volcar su coste a la base imponible de las operaciones intragrupo en el periodo de regularización que les corresponda, 5 o 10 años, en función de su naturaleza, computado desde la fecha de inicio de su utilización efectiva. En el caso más habitual, que es el de las realizadas sobre bienes inmuebles, la ejecución de obra que, como tal, deba ser considerada como bien de inversión habrá de imputarse a la base imponible de las citadas operaciones desde el momento en el que comience su utilización efectiva y durante 10 años. Otras obras de mejora habrían de incorporarse a esta magnitud, la base imponible de las operaciones intragrupo, en el mismo momento en el que se efectúen las mismas, sin que cupiera el aplazamiento en la imputación que sí se admite para el caso de los bienes de inversión.

Siguiendo con los bienes de inversión, otra cuestión que puede resultar controvertida es la situación que se puede dar en caso de que el **coste imputado** durante los **5 o 10** años de uso no alcance al total de su coste de adquisición, lo cual podría ocurrir en caso de que el empresario o profesional aplique durante este periodo tanto el régimen especial de grupos como el régimen general del impuesto. Nótese que, en régimen general, no hay ninguna regla de base imponible mínima para estas operaciones ligada a su periodo de regularización, ni siquiera para el caso de que se aplique la regla especial de valoración a mercado para las operaciones entre entidades vinculadas que establece, para ciertos supuestos, el artículo 79.cinco de la LIVA.

Un empresario o profesional que aplica, sucesivamente, el régimen especial y el general y que utiliza bienes de inversión en operaciones realizadas entre entidades de su mismo grupo, incluso en el supuesto de que cuantifique la base imponible de estas últimas en régimen general por su valor normal de mercado, puede no haber computado el total del coste de los referidos bienes cuando finaliza el periodo de regularización.

EJEMPLO:

Supongamos una entidad que, dentro de un grupo, es la propietaria de los inmuebles que ocupan las demás entidades del mismo. Uno de los inmuebles que es propiedad de esta entidad fue adquirido hace siete años a su promotor y ha venido siendo cedido a la entidad que lo ocupa en exclusiva. La cesión del inmueble se ha valorado por su coste de amortización a razón del 5 por 100 anual incrementado en un margen 10 por 100, que es el habitual en el sector, lo que da lugar a una imputación total anual del 5,50 por 100.

A la finalización del séptimo año, la entidad opta válidamente por el régimen especial de grupos, imputando, en los tres años que faltan hasta la finalización del periodo de regularización, un 10 por 100 anual de coste.

.../...

.../...

De resultas de lo anterior, a la finalización de los 10 años desde el inicio de su utilización efectiva, el total de coste imputado por esta entidad, en términos porcentuales, es de $7 \times 5,50 + 3 \times 10 = 68,50\%$, restando un 32,50 por 100 por imputar hasta completar el 100 por 100 de su coste.

En principio, no parece que en ninguno de los años de uso del inmueble se hayan dejado de cumplir las normas de base imponible correspondientes al régimen general del impuesto o al de grupos; sin embargo, a la finalización del régimen especial hay un resto, que en este caso es considerable, pendiente de imputación.

Bien es cierto que la relativa **disfunción** que se ha ilustrado en el ejemplo anterior trae causa de la inadecuación en las reglas de base imponible en régimen general y el periodo de regularización de cuotas soportadas por bienes de inversión, ya que este mismo problema se podría plantear si la entidad no hubiera optado por el régimen de grupos; sin embargo, no es menos cierto que la llamada de atención que hizo el inciso final del referido artículo 163 octies.uno de la LIVA hizo que el problema resultara más patente, si cabe.

Con la redacción vigente de la norma, no parece que este problema tenga fácil solución.

De alguna manera relacionada con la anterior cuestión, se suscita la duda del tratamiento que ha de darse a las operaciones con **intangibles**. De nuevo, se trata de una cuestión que trae causa de una regulación general del impuesto mejorable, que únicamente admite la consideración como bien de inversión de los corporales, sin admitir esta calificación para los intangibles, siendo que, en muchas ocasiones, el papel que estos realizan dentro de la empresa es equivalente, al menos desde un punto de vista funcional, al que pueden desempeñar bienes corporales.

En este sentido, el artículo 108 de la LIVA es lapidario cuando señala que únicamente pueden ser considerados como bienes de inversión, a los efectos del IVA, los bienes corporales, sin que puedan tener acceso a esta calificación bienes intangibles. La consecuencia que se extrae de lo anterior es clara, la imputación del coste de los citados bienes a la base imponible de las operaciones intra-grupo ha de producirse en el momento en que se produce su utilización en las mismas, sin que, en principio, quepa la periodificación que sí que admite la norma para los bienes de inversión.

Este criterio de imputación inmediata o no diferida podría resultar razonable en supuestos en los cuales el intangible es adquirido, como tal, a terceros e igualmente de una sola vez, ya que el IVA soportado en la adquisición sería deducible de inmediato; sin embargo, en otros supuestos, en los que el intangible es desarrollado por el propio empresario o profesional a lo largo de varios años, produciéndose su uso, igualmente, de manera periodificada, esta imputación de una sola vez o, como mucho, a lo largo de un año, puede resultar chocante por ajena a la realidad de las operaciones.

De nuevo, el problema trae causa de una disfunción en preceptos ajenos a la regulación específica del régimen especial, como es, en este caso, el artículo 108 de la LIVA.

Nótese que la norma comunitaria ya es consciente de este problema, habiéndose modificado el precepto que permite a los Estados comunitarios definir lo que quieren considerar como bien de inversión para incluir los intangibles. Es el artículo 190 de la Directiva 2006/112/CE, que trae causa de la Directiva 2006/69/CE, de 24 de julio, que introdujo esta posibilidad en la entonces vigente Sexta Directiva sobre IVA. Lo único que resta es que España haga uso de esta facultad.

Finalmente, hay que hacer una mención a la facultad de **renuncia a la exención** que prevé la LIVA y desarrolla el reglamento. Hay que admitir que la flexibilidad con la que se configura es un elemento que puede facilitar la gestión del impuesto; sin embargo, la introducción de una exención limitada, con el consiguiente efecto en deducciones, en un régimen cuya pretensión principal habría de ser la neutralidad es, necesariamente, un anatema. De cualquier modo, se trata de la segunda derivada de una primera contradicción, que es la de señalar la sujeción de operaciones que, en puridad, no deberían estar sujetas al impuesto, como son las intragrupo. En el último epígrafe de este trabajo haremos referencia a esta cuestión.

c. El régimen de deducciones cuando se aplica el régimen especial

El segundo de los aspectos esenciales del régimen especial de grupos en su nivel avanzado tiene por objeto el alcance del derecho a la deducción cuando se aplica este régimen especial, que se resuelve, o se pretende resolver, por la norma mediante la definición de un **sector diferenciado** que se delimita *ex legem*. Este sector diferenciado integra los bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones intragrupo cuyo coste, en los términos que establece la propia LIVA, integra la base imponible de dichas operaciones.

En este ámbito, los principales elementos de incertidumbre son el alcance objetivo del sector diferenciado, el régimen de deducciones que ha de aplicarse dentro del mismo y su incidencia en la deducción del resto de cuotas soportadas.

La delimitación de los **bienes o servicios** que han de considerarse **incluidos en el sector diferenciado** se realiza por la norma en consonancia con los criterios de especificación de la base imponible de las operaciones intragrupo. De este modo, el primer párrafo del artículo 163 octies.tres de la LIVA incluye en este sector diferenciado los bienes y servicios que se utilicen directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones intragrupo. La definición es coherente, como se decía, con la que el artículo 163 octies.uno de la LIVA hace de la base imponible de estas operaciones.

Esta caracterización se puede considerar como correcta, en tanto que coherente con la delimitación de la base imponible en este régimen especial.

Los problemas se plantean cuando, configurado el sector diferenciado, hay que especificar los criterios de deducción para las cuotas correspondientes a los bienes y servicios incluidos dentro del

mismo así como cuando hay que concretar el impacto que pueden tener estas operaciones fuera del régimen especial, es decir, en lo que se refiere a su incidencia en la prorrata común del conjunto de la actividad.

La determinación del **régimen de deducciones dentro del sector diferenciado** de las operaciones intragrupo no se aborda por la LIVA, pero sí que se especifica en una norma de rango inferior, como es el RIVA, que trata el asunto en su artículo 61 bis.3. Este precepto admite la opción por la **prorrata especial** dentro de este sector diferenciado, como para cualquier otro, avisando igualmente de que esta opción habrá de entenderse sin perjuicio de que la prorrata especial pudiera resultar obligatoria conforme a lo dispuesto por el artículo 103.dos.2.º de la propia LIVA.

Esta posibilidad de opción por la prorrata especial parece coherente con el tratamiento que se establece para el resto de los sectores diferenciados; sin embargo, es difícilmente compatible con el modo en el que se configura el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, al que solo tienen acceso bienes y servicios utilizados en la realización de estas operaciones en la medida en que se produzca dicha utilización.

Así, en la delimitación objetiva del sector se admite que bienes o servicios que se utilizan de manera parcial o indirecta en la realización de operaciones intragrupo se imputen al mismo en la parte que proceda, imputación que ha de realizarse en atención a criterios razonables, homogéneos para todo el grupo y constantes en cuanto a su aplicación, salvo que se justifique su modificación. Esta imputación atiende, por tanto, al uso efectivo de los bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones intragrupo. Esta imputación puede llegar a ser parcial para bienes o servicios cuyo uso en la realización de estas operaciones sea igualmente parcial, lo cual suscita alguna duda, pero abunda igualmente en la precisión con la que se persigue el uso efectivo de los bienes y servicios adquiridos por las entidades del grupo.

Con estas premisas, resulta difícil de entender que la misma norma admita, aunque de manera implícita, la aplicación de la prorrata general, al señalar la procedencia de la especial únicamente si se opta por ella o resulta obligatoria. Como es sabido, la prorrata general supone la determinación del derecho a la deducción en función de un porcentaje global que se obtiene a partir de las cifras globales de desarrollo de la actividad o del sector diferenciado correspondiente. Se combinan, de este modo, especificación en la delimitación del sector diferenciado y generalidad en cuanto a la determinación del derecho a la deducción dentro del mismo, lo cual resulta, como decíamos, chocante.

En última instancia, el problema que subyace en esta cierta incoherencia es la posibilidad de que existan operaciones intragrupo exentas, las cuales, en tanto que tales, pueda limitar el derecho a la deducción dentro de su sector diferenciado. Tanto si las operaciones intragrupo se calificaran como operaciones no sujetas o inexistentes como si, mantenida su vigencia, estas se hubieran considerado como sujetas y no exentas en todo caso, es de suponer que esta incoherencia desaparecería.

El último aspecto en el que la existencia de este sector diferenciado puede suscitar dudas o incertidumbres se refiere a su **incidencia en el derecho a la deducción del resto de cuotas**, es decir, de las correspondientes a los bienes y servicios no utilizados en la realización de las operaciones intragrupo.

Con carácter general, el régimen de deducción de las cuotas correspondientes a bienes y servicios afectos a varios sectores diferenciados se contempla en el artículo 101.uno de la LIVA, conforme al cual dichas cuotas son deducibles en el porcentaje que resulte de la prorrata común de la actividad, prorrata que se calcula computando el total de operaciones del empresario o profesional cuyas deducciones se pretenda cuantificar o las correspondientes a los sectores cuya prorrata común se pretenda cuantificar. Las dudas se plantean cuando este régimen común de deducciones se pretenda trasladar a entidades que aplican el régimen especial.

En principio, la norma no distingue, por lo que tampoco parece que sea necesario distinguir en su aplicación, de donde se concluye que para dichas cuotas habría de aplicarse el régimen general de deducciones para los *inputs* comunes de la actividad. Es más, el artículo 163 octies.uno, segundo párrafo, indica que a los efectos del artículo 101, y otros, de la misma norma, las operaciones intragrupo habrán de valorarse conforme a los criterios generales de cuantificación de la base imponible, contenidos en los artículos 78 y 79 de la LIVA, lo que parece abundar en la idea de que estas cuotas habrían de deducirse conforme a una prorrata general, que habría que calcular computando el total de operaciones del empresario o profesional que las efectúe, incluyendo las intragrupo.

Las dudas se suscitan porque la aplicación de la regla de prorrata lo que supone es la deducción de una parte del IVA soportado, parte que resulta, precisamente, de la aplicación del porcentaje que resulte de dicha prorrata a las cuotas soportadas por determinados bienes y servicios en función de sus condiciones de uso. Los mecanismos de deducción a prorrata especial o de sectores diferenciados pueden ser compatibles con este esquema, ya que, en ellos, bienes o servicios que se pueden imputar en exclusiva o principalmente a operaciones o a actividades específicas determinan su derecho a la deducción en función del régimen resultante de la naturaleza de dichas operaciones o actividades. Para aquellos otros en los que no cabe dicha imputación, se aplica el porcentaje que resulta de la prorrata común.

La particularidad del régimen de grupos consiste en que el sector diferenciado de las operaciones intragrupo absorbe los bienes y servicios que se utilizan en las operaciones intragrupo, tanto si esta utilización es total como si es parcial, en la parte que corresponda. Con esta premisa, resulta extraño que se incluya en el ámbito objetivo del sector diferenciado la parte proporcional correspondiente de bienes o servicios que se utilizan parcialmente en la realización de operaciones intragrupo y, adicionalmente, el importe de dichas operaciones se compute para el cálculo de la prorrata común de la entidad.

La cuestión se termina de complicar con la dicción del inciso inicial del segundo párrafo del artículo 163 octies.tres de la LIVA, que es de todo menos claro. Este precepto establece que, por excepción a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 101.uno de la LIVA, los empresarios o profesionales que apliquen el régimen de grupos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de las operaciones intragrupo, siempre que estas sean operaciones generadoras del derecho a la deducción.

De nuevo, en la hipótesis de que las operaciones intragrupo fueran en todo caso operaciones sujetas y no exentas, se facilitaría la comprensión del precepto, aunque sin dejar de reconocer la incoherencia que puede suponer respecto al segundo párrafo del artículo 163 octies.uno de la LIVA, del que antes

hablamos. Siendo que las operaciones intragrupo resultan exentas en los mismos términos que las ordinarias, salvo que se renuncie a la exención, la dificultad en la comprensión del precepto está servida.

d. La gestión del régimen especial

De las razones que explican, aunque no necesariamente justifican, las especialidades del régimen especial que se ha configurado en nuestro país, probablemente una de las más importantes es la voluntad de alterar lo menos posible la gestión del IVA, aspecto en el que, como es sabido, este tributo se aparta del resto, tanto por la relevancia que tienen en él las **obligaciones formales** como por configuración de la obligación tributaria como un juego a tres bandas, en el que el sujeto pasivo se relaciona con la Administración pública, en lo que se refiere al ingreso del impuesto, y con sus clientes, en este caso por razón de su **repercusión**. Desde este punto de vista, el diseño de un régimen de grupos de entidades que interfiera lo menos posible en este aspecto del tributo es loable, siendo esta probablemente una de las razones que explican las peculiaridades del régimen que se ha configurado en nuestro país; sin embargo, el modo en el que este diseño se ha combinado en la LIVA con otros aspectos de la gestión del impuesto quizá excede de lo estrictamente necesario.

En este punto, hay que hacer referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de mayo de 2008, Asunto C-162/07 (NFJ028749), Ampliscientífica, que indica que, en aplicación de este régimen especial, debe haber un único número de identificación fiscal para el grupo, el cual, como sujeto pasivo único, será el único que presente autoliquidaciones por el tributo. Bien es cierto que esta es la conclusión que se obtiene de la consideración de las entidades integradas en el grupo como un sujeto pasivo único, pero no lo es menos que con ello se puede complicar la gestión del impuesto, lo cual puede no tener sentido, especialmente si se aplica únicamente el nivel básico del régimen especial. En el epígrafe siguiente volveremos sobre esta cuestión.

En este ámbito, el aspecto al que más atención suele prestarse es el **sistema de información analítica** que las entidades que apliquen el régimen especial en su nivel avanzado han de elaborar y conservar a disposición de la Administración tributaria.

Hay que señalar que la llevanza de este sistema, por criticada que sea, no puede entenderse prescindible, ni siquiera en caso de que el sistema fuera otro, más apegado a la norma comunitaria. Tal y como ilustraremos en el epígrafe siguiente, cualquiera que sea la configuración del régimen especial, es necesario un cierto seguimiento del uso de los bienes y servicios adquiridos a terceros y utilizados igualmente en la realización de operaciones con terceros cuando se da el caso de que no coinciden en una misma entidad la condición de adquirente y oferente de las operaciones realizadas con terceros.

La principal crítica que se puede hacer en este ámbito se refiere al régimen sancionador establecido para los supuestos de incumplimiento de esta obligación formal, que alcanza al 2 por 100 del volumen total de operaciones de las entidades que apliquen el régimen especial para el caso de que el incumplimiento sea absoluto y al 10 por 100 de las cuotas correspondientes en caso de que el incumplimiento se limite a aspectos parciales del sistema de información. No parece exagerado señalar que estas sanciones

resultan a todas luces desproporcionadas, especialmente cuando la propia norma señala su compatibilidad con las que pudieran ser aplicables conforme a los artículos 191 y siguientes de la LGT.

Del mismo modo, es dudoso el régimen de liquidación de **recargos por extemporaneidad** que establece el artículo 163 nonies.cinco de la LIVA, especialmente cuando es una autoliquidación individual la que se presenta de manera extemporánea y, por sí misma, ha de dar lugar a un ingreso complementario. En tal caso, puede parecer lógico que se gire algún tipo de recargo, pero no dos, como, en una interpretación literal de la norma, se podría inferir de la irrelevancia que se atribuye, a estos efectos, al hecho de que el saldo de la autoliquidación individual se hubiera incluido en una autoliquidación agregada.

Finalmente, tampoco es fácil comprender el énfasis que se da a la **gestión censal** del régimen especial, en particular por lo que se refiere a las modificaciones del perímetro subjetivo del mismo, del que se obliga a informar a la Administración tributaria doblemente, cuando se producen las alteraciones respectivas y a final de año. Supuesto, como cabe suponer, que las modificaciones del citado perímetro subjetivo, comunicadas a la Administración tributaria, ya son incorporadas por esta a sus sistemas de información sobre contribuyentes, no parece lógico que se deba informar de nuevo a final de año, como obliga a hacer el artículo 61 bis.4 del RIVA.

Sin dejar de insistir en las anteriores consideraciones, tampoco vamos a renunciar a señalar la **operatividad** del régimen especial, al menos en lo que se refiere al nivel básico, para el cual las especialidades gestoras que tiene en nuestro país hacen que se deba considerar como un régimen ágil, de fácil cumplimiento y de mínima interferencia en el día de las empresas que lo aplican.

III. PERSPECTIVAS DE FUTURO

No es fácil hacer predicciones en cuanto a lo que puede ser el futuro del régimen de entidades existente en el IVA en nuestro país. Lo que sí podemos es hacer algún comentario en cuanto a los elementos que se podrían modificar para conseguir un régimen de grupos algo menos heterodoxo desde la perspectiva de la Directiva 2006/112/CE y respecto a los existentes en los países de nuestro entorno, a la vez que salvamos los elementos de bondad que pueda haber en la configuración doméstica de la cuestión, que sin duda los hay.

a. El nivel básico

En lo que toca al nivel básico, sería conveniente insistir en que se trata de un sistema a través del cual los grupos de empresas hacen efectivos sus **cobros y pagos** ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT, derivados de la gestión del IVA, esto es, una especie de **cuenta corriente tributaria referida exclusivamente al IVA**. No es casualidad que el artículo 61 ter.4 del RIVA establezca la incompatibilidad entre este régimen especial y el de cuenta corriente tributaria.

Esta relativa «reinterpretación» del régimen especial en lo que a esta cuestión se refiere puede resultar relevante respecto al perímetro subjetivo de entidades para las que se puede admitir la opción por este sistema, especialmente en la hipótesis de que la Comisión Europea, al hilo de las consideraciones hechas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia *Ampliscientifica*, entendiera que la **voluntariedad** del régimen especial **entidad a entidad** no es compatible con el Derecho de la Unión.

En estos términos, quizá sería deseable que la regulación de este sistema de compensación de saldos entre entidades que forman parte de un grupo de entidades se efectúe de forma que quede lo más claro posible que se trata de un régimen que tiene por objetivo, exclusivamente, el modo en que entidades que forman parte de un grupo, en los términos y con las condiciones que establece la norma, hacen efectivo el ingreso del IVA, aunque manteniéndose como sujetos pasivos separados, esto es, **sin constituir** nada que se pueda asemejar a un **sujeto pasivo único** a los efectos del tributo.

De ser así, el **perímetro subjetivo** de las empresas que optan por el régimen especial de compensación, al igual que el contenido de dicho régimen, se podrían configurar al margen de lo que establece la Directiva 2006/112/CE en su artículo 11. No se estaría disponiendo la consideración de las entidades que acudan a este régimen especial como sujeto pasivo único ni incidiendo en ningún otro aspecto que no sea el modo en el cual las entidades hacen efectivos sus flujos financieros con y ante la Administración tributaria, cuestión que, de suyo, es ajena a la acción de la directiva (así se puede inferir del contenido de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de mayo de 2006, Asunto C-384/04, apartado 24).

Es importante insistir en que esta configuración del régimen especial como una especie de sistema de **cuenta corriente** exclusivo para el IVA no solo habría de dejar las manos libres al legislador para la configuración de los requisitos para la opción por el régimen especial, sino que también habría de habilitar la elección del sistema de gestión del tributo que se considere más operativo. En este sentido, probablemente el modelo que se ha implantado en nuestro país, en el que todas y cada una de las entidades que aplican el régimen especial presentan sus autoliquidaciones individualmente, las cuales se completan con una agregada, que es la que da lugar al ingreso efectivo ante la Administración, o la acreditación de las cantidades correspondientes a compensar o a devolver, puede considerarse como suficientemente sencillo y operativo para su conservación, sin que sea necesario su sustitución por otro, como el que exponaremos a continuación, propio del nivel avanzado, que necesariamente ha de ser más complejo.

Para terminar con esta cuestión, y en una voluntad de simplificación o de mantenimiento del máximo nivel de simplificación, quizá una revisión de la interacción del régimen especial con los sistemas de financiación de las comunidades autónomas de régimen foral, País Vasco y Navarra, sería conveniente. Si el sistema lo es exclusivamente de flujos financieros, sin alterar la liquidación del tributo, nada se debería oponer a que la autoliquidación agregada fuera única, sin perjuicio de que, a partir de la información contenida en las autoliquidaciones individuales de las entidades que conforman el grupo, las Administraciones tributarias respectivas hagan efectivos los ajustes o trasposos de fondos entre ellas que procedan.

b. El nivel avanzado

El análisis de futuro del régimen especial en cuanto a su nivel avanzado es algo más complejo que respecto al básico.

La configuración que hace la norma interna, a pesar de procurar los objetivos principales que se pretenden con la norma comunitaria, como son el no gravamen del valor añadido en las operaciones intragrupo y la determinación del régimen de deducciones como si las diferentes entidades que integran el grupo de entidades constituyeran un sujeto pasivo único, da lugar a un diseño que suscita dudas importantes, como ya antes vimos, y que se aleja de la ortodoxia que impone el Derecho de la Unión, que induce claramente a los Estados comunitarios a considerar a las diferentes entidades que integran el grupo como un sujeto pasivo único.

En la idea de diseñar un régimen especial algo más parecido a lo que parece inducir la norma europea, los aspectos a los que habría que prestar atención son los siguientes:

- a) La sujeción de las operaciones intragrupo o, mejor dicho, su no sujeción.
- b) La incidencia de esta no sujeción en el derecho a la deducción o, más en general, la cuantificación de este derecho cuando se considera a las diferentes entidades del grupo como un sujeto pasivo único.
- c) El tratamiento de los bienes de inversión.
- d) La posibilidad de ampliar el régimen especial para su aplicación a procesos de integración internacionales.
- e) La gestión del régimen especial.

i. La no sujeción de las operaciones intragrupo

En la hipótesis de que se pretendiera una mayor cercanía de la norma interna a la comunitaria, habría de descartarse la sujeción al IVA de las **operaciones intragrupo**, señalando expresamente que dichas transacciones se ubican **fuera del ámbito de aplicación del impuesto**. Esta eliminación de operaciones no es extraña a nuestro ordenamiento, ya que es equivalente a la que establece el artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando se aplica en este el régimen de consolidación fiscal en este impuesto. Desde el punto de vista de la sistemática de la LIVA, lo que procedería es declarar las citadas operaciones como no sujetas, sea mediante la adición de un nuevo supuesto de no sujeción en el artículo 7 de la LIVA, sea mediante el establecimiento de una disposición ad hoc.

En buena lógica, establecida la no sujeción de estas operaciones, las dudas suscitadas en cuanto a la base imponible de las mismas se caerían por su propio peso. La única cuestión que podría suscitarse es la relativa a la obligación de expedir factura por ellas, que bien podría soslayarse, supuesto que su reflejo en el sistema de información analítica fuera el adecuado.

ii. La incidencia de la no sujeción en el derecho a la deducción

La cuestión, sin embargo, no se resuelve con esta eliminación, ya que hay que concretar el **efecto** que la misma podría suponer en la determinación del **derecho a la deducción** de las entidades que efectúen operaciones intragrupo.

La no sujeción, en sí misma, debería ser inocua en cuanto al derecho a la deducción. Esta carencia de efectos tampoco es extraña a la norma, por cuanto el artículo 104.tres.5.º de la LIVA ya establece hoy día que las operaciones no sujetas por efecto de su artículo 7 no se computan para la determinación de la prorrata de los empresarios o profesionales que las efectúan.

Sin embargo, esta carencia de efectos no se completa con lo señalado en el párrafo anterior, ya que habría que concretar si la realización de estas operaciones no sujetas puede limitar, de cualquier otro modo, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por quienes las efectúen, ya que, al menos en una interpretación literal del artículo 94 de la LIVA, las mismas, en tanto que operaciones no sujetas, tampoco serían transacciones generadoras del derecho a la deducción.

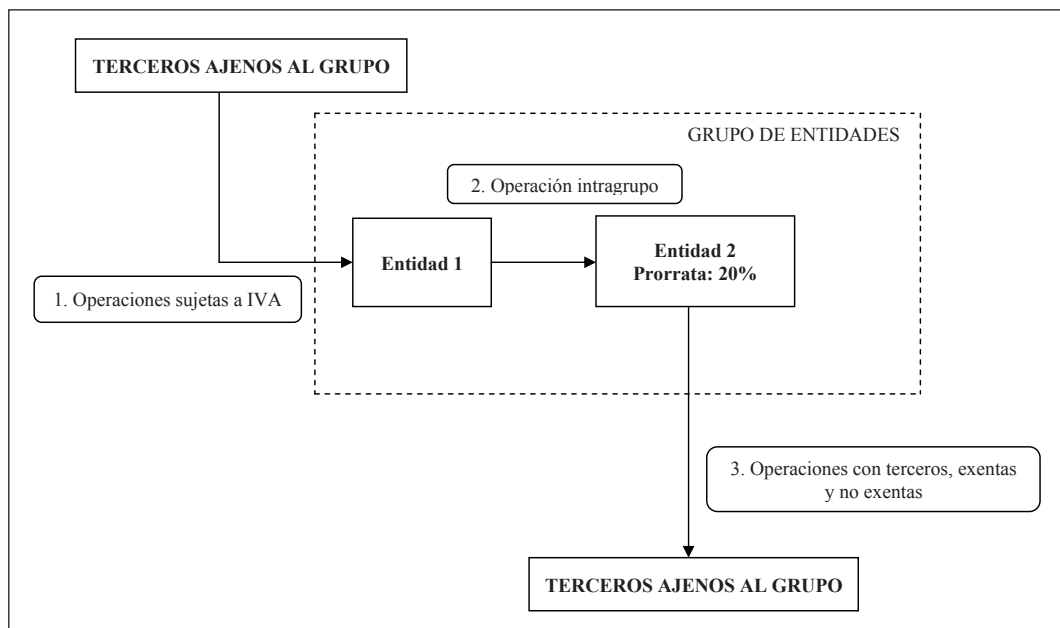
En esta concreción es importante que la no sujeción, o irrelevancia de las operaciones, se analice desde la perspectiva de la consideración de las diferentes entidades que integran el grupo como un **sujeto pasivo único**, con independencia de que en la gestión del impuesto se acuda a esta ficción o no. Lo que se quiere decir con ello es que las consecuencias de esta eliminación no se pueden analizar desde el punto de vista exclusivo de la entidad que realice las operaciones intragrupo, sino por referencia al conjunto de entidades del grupo que, como consecuencia de la opción por el régimen especial, habrían de pasar a ser consideradas como un sujeto pasivo único. En esta idea, y supuesto que el alcance y términos del derecho a la deducción se cuantifique por referencia al grupo, la eliminación de las citadas operaciones debería carecer por completo de efectos en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por las entidades que las efectúen, tanto en lo que se refiere al cálculo de la prorrata como en lo que corresponde al uso específico de los bienes y servicios utilizados en la realización de estas transacciones.

La combinación de no sujeción que se acaba de señalar y la cuantificación del derecho a la deducción, en los términos que procedan, por referencia al grupo, puede suscitar dudas o recelos, pero es lo que resulta más ajustado a la consideración de las diferentes entidades integrantes del grupo como un sujeto pasivo único, que es el objetivo último al que debería tenderse en el diseño de un régimen de consolidación, también en el IVA.

En principio, nada se opone a que la cuantificación del alcance del derecho a la deducción del grupo de entidades se efectúe en los términos que establecen, con carácter general, los artículos 101 y siguientes de la LIVA, esto es, especificando los sectores diferenciados de la actividad que puedan existir y, a continuación, aplicando la prorrata general o especial a los bienes y servicios que se puedan considerar incluidos en ellos, así como a los de uso común. Lo que en todo caso sí que se antoja como imprescindible es que, determinados los parámetros para el nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción por parte del grupo, dichos parámetros se apliquen por el conjunto de entidades integrantes del mismo, aunque sea de manera individualizada, pero en atención a dichos parámetros.

Esta aplicación conjunta se puede efectuar centralizando en **una sola autoliquidación** el total de parámetros resultantes de la exacción del impuesto o conservando el actual sistema de presentación de **autoliquidaciones individuales** cuyos saldos se vuelcan a una agregada. Lo que en todo caso ha de garantizarse es que la citada cuantificación se efectúe de manera conjunta, ya que solo de este modo tiene sentido que la eliminación de las operaciones intragrupo resulte inocua en cuanto a la deducción del IVA soportado por los bienes y servicios utilizados en su realización.

Para ilustrar las anteriores consideraciones, sea el siguiente grupo de entidades:



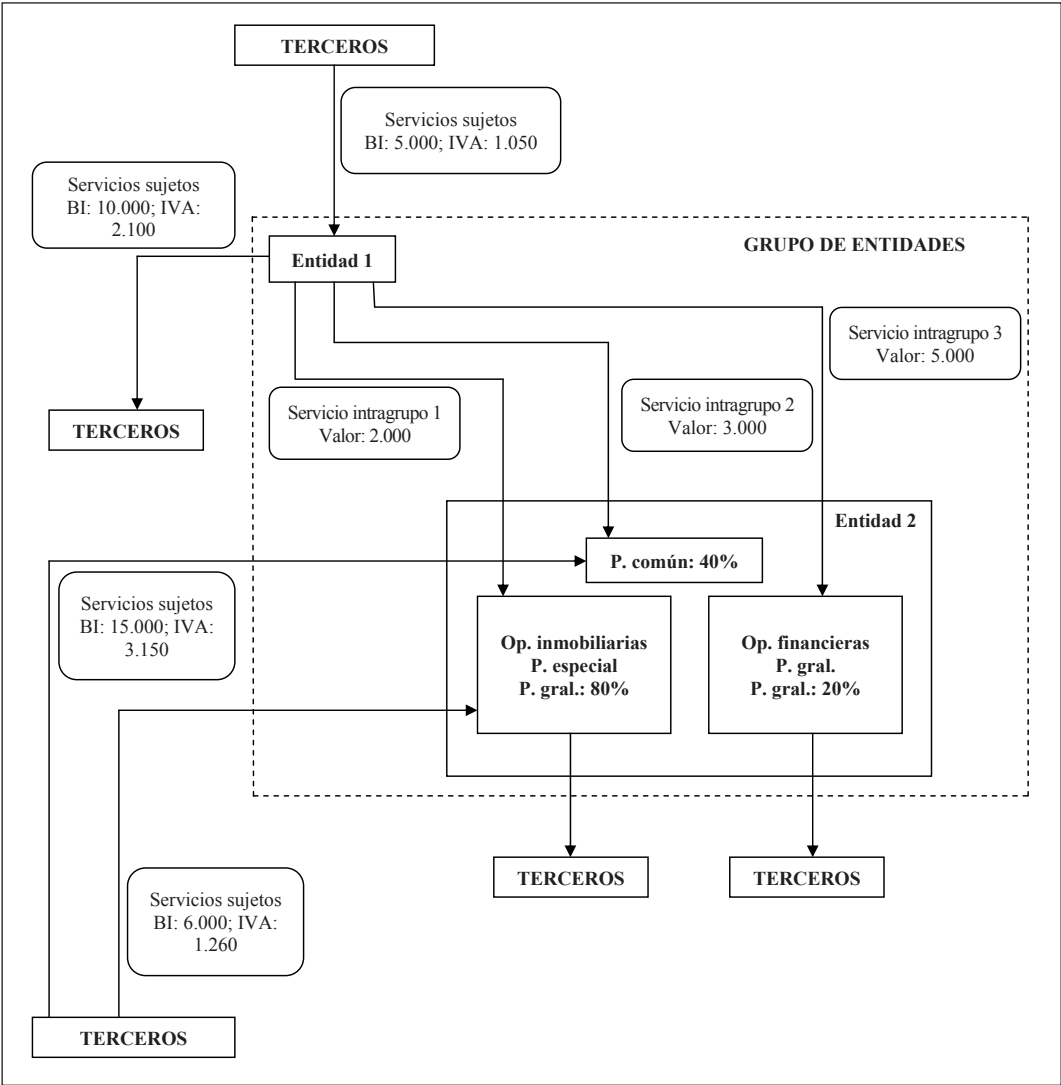
La operación número 1 es una operación sujeta y no exenta por medio de la cual se adquieren servicios a terceros. Con dichos servicios, la entidad 1 efectúa operaciones para la entidad 2, que está en prorrata. Esta, por su parte, presta servicios a terceros, parte de los cuales están exentos y parte no, lo que determina, precisamente, la aplicación de la regla de prorrata, que se cuantifica en un 20 por 100.

Con el diseño del régimen de grupos existente en la actualidad en nuestro país, el total de las operaciones que se señalan en el esquema serían operaciones sujetas al IVA. En particular, la operación intragrupo, que es la número 2, sería una operación sujeta y no exenta cuya base imponible vendría dada por el coste de los bienes y servicios utilizados en su realización y por los cuales se ha satisfecho el impuesto. El IVA que la entidad 1 repercutiera a la entidad 2, que razonablemente sería el mismo que la entidad 1 hubiera satisfecho por los servicios adquiridos a terceros, sería deducido por la citada entidad 2 en función de sus parámetros de deducción, en este caso, conforme a su prorrata general, que hemos cuantificado en el 20 por 100.

Con estas premisas, cabe cuestionarse cuál sería el tratamiento de las operaciones en caso de que la transacción número 2, que es la operación intragrupo, pasara a considerarse como una operación

no sujeta o inexistente a los efectos del impuesto. En una primera aproximación, se podría considerar que con admitir la deducción del 20 por 100 del IVA soportado por los aprovisionamientos procedentes de terceros, deducción que, razonablemente, debería realizarse por la entidad 1, que es quien soporta el tributo, es suficiente. Alternativamente, se podría referir la deducción a una autoliquidación correspondiente al total del grupo, una especie de autoliquidación consolidada, que presentara la entidad dominante para aglutinar los datos relativos a la exacción del impuesto del total de entidades del grupo, deduciendo estas cuotas en un 20 por 100 de su importe. De cualquiera de las maneras, el resultado habría de ser el mismo.

La cuestión, sin embargo, se complica cuando se pretende la aproximación de la operativa descrita a la situación de cualquier grupo de empresas en la realidad. Sea ahora el siguiente esquema:



El grupo sigue estando formado por dos entidades, una de las cuales presta servicios a la otra. Las únicas operaciones intragrupo que hemos considerado son los servicios prestados por la entidad 1 a la entidad 2, aunque hemos especificado tres tipos de servicios en función de que los mismos sean destinados al sector diferenciado 1, el de las operaciones inmobiliarias, que recibe los servicios intragrupo 1, al 2, de operaciones financieras, destinatario de los servicios intragrupo 3, o sean de uso común en ambos, que son los que hemos denominado como servicios intragrupo 2. A la vez, ambas entidades realizan operaciones activas y pasivas con terceros.

La traslación del razonamiento del ejemplo anterior al supuesto que acabamos de diseñar implicaría que la entidad 1, que es la que soporta cuotas por bienes y servicios adquiridos a terceros que después utiliza en la realización de operaciones con la entidad 2, se dedujera las cuotas soportadas por dichos bienes y servicios en función de los parámetros de deducción de la entidad 2.

No obstante, hay que tener en cuenta que, en este caso, y a diferencia de lo que ocurría en el anterior, la entidad 1 realiza igualmente operaciones con terceros y que la entidad 2, a su vez, tiene dos sectores diferenciados de la actividad, el inmobiliario y el financiero, en uno de los cuales, además, ha optado por la aplicación de la prorrata especial. En estos términos, la referencia de los parámetros de deducción de la entidad 2 a la entidad 1 se antoja más complicada, ya que no se trata de la simple comunicación de un porcentaje a partir del cual la entidad 1 determine el importe de sus cuotas deducibles, sino que requiere el seguimiento del destino de los bienes y servicios adquiridos por la entidad 1 pero utilizados finalmente por la entidad 2.

De este modo, y haciendo abstracción, por ahora, de la incidencia que puede tener la aplicación de la regla de prorrata especial en el sector diferenciado de las operaciones inmobiliarias, del IVA correspondiente a los servicios intragrupo, supuesto que los mismos estuvieran sujetos, la entidad 2 podría deducir el 80 por 100 de las cuotas correspondientes al servicio intragrupo 1, el 40 por 100 de las propias del intragrupo 2 y el 20 por 100 de las cuotas correspondientes al 3, según las prorratas propias de los bienes y servicios de uso común a los dos sectores y las comunes de cada uno de ellos. Establecida la no sujeción de estas operaciones, en un esquema de traslación de porcentajes a la entidad 1, lo que correspondería es la comunicación de los mismos para su aplicación por esta a la parte proporcional de las cuotas soportadas por servicios adquiridos de terceros.

En esta traslación, hay que tener en cuenta igualmente que esta se relaciona asimismo con terceros, por lo que no cabe referir los porcentajes que se han apuntado en el párrafo anterior al total de los 1.050 euros de IVA soportados por los servicios adquiridos a terceros, ya que habría que especificar qué parte de dichos servicios se utilizan en la realización de operaciones con terceros y qué parte corresponde a servicios que finalmente se usan por la entidad 2.

Con estas premisas, las opciones viables parecen que serían el establecimiento de un sistema de deducción en cada una de las entidades que se acogen al régimen especial o, alternativamente, la referencia del total de deducciones al grupo como unidad económica de decisión.

En la primera de las dos alternativas que se ha citado, lo que habría de hacer la entidad 1 es especificar, de los 1.050 euros de IVA que ha soportado por los servicios adquiridos a terceros, la

parte en la que esta cantidad es imputable a terceros y el resto, correspondiente al uso realizado por otras entidades. La primera parte sería deducible en función del tratamiento que corresponda a dichas operaciones. En cuanto a la segunda, habría que realizar un segundo reparto, imputando la parte correspondiente al uso o destino de los servicios no sujetos efectuados a favor de la entidad 2.

Suponiendo que esta imputación se hace en proporción a los valores de mercado de las operaciones y que dichos valores son los que han indicado en el esquema de flujos que se presentó, lo que tendríamos es lo siguiente:

Destinatario	V. mercado	%	IVA correspondiente	Prorrata	IVA deducible
Terceros	10.000	50%	525 euros	100%	525 euros
Entidad 2, sector 1	2.000	10%	105 euros	80%	84 euros
Entidad 2, sector 2	5.000	25%	262,5 euros	20%	52,5 euros
Entidad 2, inputs comunes	3.000	15%	157,5 euros	40%	63 euros

El esquema planteado, aunque considerablemente más complejo que el propuesto para el ejemplo anterior, puede parecer operativo, pero presenta dos problemas importantes.

En primer lugar, obliga a que, para cualquier uso de servicios por la entidad 2 que traiga causa en operaciones con terceros efectuadas por la entidad 1, la segunda comunique a la primera el destino del servicio recibido, ya que únicamente de este modo esta podrá determinar la prorrata aplicable al IVA soportado por los bienes y servicios utilizados en la realización de esta operación. Por referencia a la tabla que se acaba de proponer, lo que se pretendería con esta información es señalar en cuál de las filas 3, 4 o 5 procede encajar la operación.

Asimismo, debería indicarse la prorrata de deducción aplicable, provisionalmente durante el año y la definitiva, lo que necesariamente daría lugar al ajuste de final de año.

Por otro lado, hemos dejado sin resolver la incidencia que puede tener el hecho de que en el sector diferenciado 1 de la entidad 2, el de las operaciones inmobiliarias, dicha entidad haya optado por la prorrata especial. Efectivamente, la parte proporcional de IVA correspondiente a los servicios prestados a la entidad 2 y que esta utiliza en su actividad inmobiliaria se ha deducido en atención a la prorrata que esta entidad tiene en el referido sector, sin especificar el derecho a la deducción en función del destino efectivo de los bienes y servicios adquiridos. Esta especificación, que es la que establece el artículo 106 de la LIVA y que puede llegar a ser preceptiva en los términos dispuestos por el artículo 103.dos.2.º de la LIVA, obligaría a que el **suministro de información** por parte de la entidad 2 a la entidad 1 fuera todavía mayor, ya que habría de comunicarle, para cualquier bien o servicio recibido por esta, el destino específico que va a recibir y el régimen de deducciones correspondiente a dicho destino. Para mayor dificultad, esta comunicación habría de producirse en tiempo real.

Supuesto que quisiéramos mantener el actual sistema de funcionamiento del tributo, en el que su liquidación se refiere a cada una de las entidades que integran el grupo de manera individual, la

única solución que se nos ocurre a los problemas que se han apuntado en los párrafos anteriores sería que al inicio de cada año se establecieran unos porcentajes provisionales de deducción conforme a los cuales todas y cada una de las entidades dedujeran las cuotas soportadas por bienes y servicios adquiridos a terceros, acompañados de los ajustes correspondientes al final del ejercicio.

Por referencia al ejemplo que venimos siguiendo, lo anterior implicaría lo siguiente:

- 1.º En cuanto a la especificación de las cuotas correspondientes a bienes y servicios utilizados por la entidad 2 y en operaciones con terceros, la entidad 1 debería utilizar el porcentaje o criterio usado el año anterior, regularizándolo al final del año. En este caso, ello implicaría la utilización como provisional del porcentaje del 50 por 100, corrigiéndolo a final de año si fuera necesario. Dicho sea de paso, no parece que en la actualidad sea muy distinta la praxis de las entidades que están aplicando el régimen especial de grupos en su configuración vigente.
- 2.º Determinada la parte en la que los bienes y servicios adquiridos a terceros por la entidad 1 pero que se usan por la entidad 2, el IVA soportado por los mismos habría de deducirse en el porcentaje común de prorrata correspondiente a la entidad 2, que en este caso es del 40 por 100, sin perjuicio de su regularización a final de año.

En el supuesto que manejamos, esto implicaría que de los 525 euros que corresponden a las operaciones intragrupo, durante el año se habrían deducido el 40 por 100, esto es, 210 euros. El IVA realmente deducible por este uso habría de ser de 199,5 euros ($84 + 52,5 + 63 = 199,5$), por lo que a final de año procedería la realización de un ajuste de -10,5 euros.

- 3.º Finalmente, los ajustes en función de los usos específicos correspondientes a la aplicación de la regla de prorrata especial deberían efectuarse caso a caso, tal y como impone su propia técnica de funcionamiento.

Huelga señalar que los ajustes que se han descrito pueden ser una labor ardua, aunque quizá no muy distinta de la que se realiza cuando se aplica el régimen de consolidación en el IS.

Es muy importante insistir en que las anteriores consideraciones se han hecho en un entorno en el que las **operaciones intragrupo** se consideran **fuera del ámbito de aplicación del impuesto**, esto es, se califican como operaciones no sujetas al tributo y sin ningún tipo de efecto en cuanto a su exacción, tanto en lo que se refiere al IVA devengado como al soportado deducible.

iii. El grupo como sujeto pasivo único

En el epígrafe anterior partimos de la no sujeción de las operaciones intragrupo pero referimos la liquidación del impuesto a cada una de las entidades que integran el grupo. La alternativa a lo anterior sería la referencia de la total actividad liquidatoria a la cabecera del grupo, acudiendo a la ficción de que el grupo es un **sujeto pasivo único** en nombre del cual actúa su entidad dominante. En cierto modo, se trataría de instaurar en el IVA algo equivalente al régimen de consolidación fiscal

vigente en el Impuesto sobre Sociedades, en el que se constituye una entidad a la que, a pesar de carecer de personalidad jurídica, se le atribuye la condición de sujeto pasivo del impuesto. Esta técnica tampoco es ajena al IVA, tributo en el que, como es sabido, comunidades de bienes y entidades similares son sujetos pasivos en cuanto realicen, por sí mismas, actividades empresariales o profesionales, tal y como dispone el artículo 84.tres de la LIVA.

De acudir a esta ficción, la deducción de cualquiera de las cuotas soportadas por las entidades integrantes del grupo se realizaría por este y por referencia a los parámetros del mismo, considerado como una única unidad económica.

Por referencia, de nuevo, al ejemplo que venimos comentando, lo anterior supondría que la deducción de las cuotas soportadas por las entidades 1 y 2 por operaciones procedentes de terceros habría de referirse al grupo y efectuarse en función de la naturaleza de las operaciones efectuadas por estas entidades con terceros. En particular, y por lo que se refiere a las cuotas soportadas por la entidad 1 por bienes y servicios que, en última instancia, redundan en operaciones que la entidad 2 realiza con terceros, el esquema al que habría que acudir es el mismo que se ha señalado en el epígrafe anterior. Los problemas de aplicación práctica son también los mismos, sin embargo, se evitarían las dificultades de la comunicación de información entre entidades que, sea en tiempo real, sea a final de año, hemos señalado. Esta razón, junto con la proximidad que este sistema ofrecería frente a lo que realmente supone la consideración de las entidades del grupo como un sujeto pasivo único, reseñadas, a estos efectos, en la sentencia Ampliscentífica, que ya hemos referido, nos hacen decantarnos por este sistema. En él, la **liquidación** del impuesto **se referiría al grupo**, el cual, como tal, habría de considerarse como sujeto pasivo del impuesto.

La deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios adquiridos a terceros se practicaría, siempre por referencia al grupo, en función de los parámetros resultantes de las operaciones realizadas por el conjunto de las entidades integrantes del mismo. Esto implicaría, por referencia al ejemplo que venimos usando como referencia, que con el conjunto de las operaciones efectuadas con terceros, tanto por la entidad 1 como por la entidad 2, habrían de determinarse los sectores diferenciados de la actividad y las prorratas, general o especial, aplicables dentro de ellos. Igualmente, sería por referencia al conjunto de entidades como debería calcularse la prorrata común, aplicable al total de todas ellas.

La aplicación de **porcentajes provisionales** a lo largo del ejercicio, acompañados de los ajustes correspondientes al final del mismo, a los que hemos hecho referencia al final del epígrafe anterior debería ser trasladable, especialmente si se pretende que la liquidación del impuesto, que habría de realizarse con periodicidad mensual, sea factible.

Un elemento más que se podría suscitar en este contexto es si tiene lógica que, en aplicación de un régimen que, de uno u otro modo, ha de procurar un cierto seguimiento del uso de los bienes y servicios adquiridos para concretar, en función del mismo, el derecho a la deducción del IVA soportado por ellos, se mantenga no obstante **la prorrata general** como régimen común de cuantificación de deducciones.

De entrada, nada se opone a que así sea, especialmente cuando este es el régimen general de deducción que configura nuestra norma; no obstante, resulta chocante que el seguimiento en el uso de los bienes y servicios al que hay que acudir para cuantificar adecuadamente el derecho a la deducción, especialmente si la actuación intragrupo se compagina con la actuación frente a terceros, se culmine con una deducción a prorrata que, por sencilla, no deja de ser un procedimiento forfativo o aproximativo. Por coherencia, no estaría de más que, siendo aplicable un régimen de grupos, fuera obligatoria la opción por la prorrata especial (más allá de la obligatoriedad que establece el art. 103.dos.2.º LIVA para ciertos casos).

De nuevo, las consideraciones anteriores habrían de realizarse en el bien entendido de que las **operaciones intragrupo** se sitúan **fuera del ámbito de aplicación del impuesto**, careciendo por completo de efectos en lo que se refiere a la cuantificación del derecho a la deducción.

Hay un último elemento que se debe tener en cuenta y que, por la forma en la que opera la mecánica de funcionamiento del IVA, puede ser relevante: **las relaciones con terceros**.

Como es sabido, la gestión del IVA no solo abarca las obligaciones de declaración e ingreso que incumben a los sujetos pasivos, también incide en el modo en que se sustancian las operaciones mercantiles, ello a través del instituto de la repercusión de la cuota tributaria y la expedición de factura, cuya trascendencia, por otra parte, supera lo meramente tributario.

Con este factor en juego, un régimen que no afecte a la forma en la que se relacionan los operadores, manteniendo la naturaleza y características de las operaciones entre empresarios o profesionales en los mismos términos que si no existiera el régimen especial, sería preferible. El régimen especial únicamente afectaría a las operaciones intragrupo y a la exacción del tributo por referencia a las entidades incluidas en el grupo.

Salvado el inconveniente de que existiera un número de identificación fiscal único para el grupo, nada se opone a que la consideración de las entidades del grupo como un sujeto único surta efectos únicamente a lo que se refiere a las relaciones internas o entre ellas y a la forma en la que el grupo se relaciona con la Administración tributaria, sin afectar a las relaciones mercantiles.

iv. El tratamiento de los bienes de inversión

Cualquiera que sea la configuración a la que se acuda, un problema que hay que afrontar en régimen de grupos es el tratamiento de los **bienes de inversión**, entendiendo como tales aquellos para los cuales la incorporación de su coste al proceso productivo se demora a más de un año. A estos efectos, los problemas que se suscitan, como ya vimos, son dos, relativos, respectivamente, a lo que ha de considerarse como bien de inversión y a su incidencia en la existencia de un régimen de grupos en IVA.

El problema de los **intangibles** ya fue analizado, por lo que no abundaremos en él, aunque no dejaremos de insistir en lo conveniente que sería hacer uso de lo dispuesto por la Directiva

2006/112/CE en su artículo 190, ampliando el concepto para incluir en él a las prestaciones de servicios –intangibles– que hagan funciones equivalentes a las de un bien corporal de inversión. Se trata, como indicábamos, de un problema que trae causa de la relativa obsolescencia de la norma general en este particular.

Otro tanto cabe decir del **periodo de regularización** de las cuotas soportadas por bienes de inversión y las distorsiones que se pueden producir como consecuencia de la diferencia que hay entre dicho periodo y el ritmo al que dichos costes se incorporan a los precios. En un contexto de no sujeción de las operaciones intragrupo, probablemente los problemas que se susciten sean distintos de los existentes en la configuración actual del grupo; no obstante, sería conveniente una mejor coordinación de la norma con la realidad de las operaciones. En este ámbito, una ampliación del periodo de regularización que lo aproximase al ritmo real de incorporación a precios del coste de los bienes de inversión sería conveniente a estos efectos. Es importante señalar que dicha ampliación es compatible con la Directiva 2006/112/CE, que admite un plazo de hasta 20 años para los bienes de inversión que sean inmuebles (art. 187).

v. Operaciones con origen o destino fuera del TAI

En su configuración actual, el régimen especial de grupos no incluye las operaciones que se sustancian entre diferentes jurisdicciones fiscales. Más estrictamente, lo que no cabe es la inclusión en el grupo de entidades no establecidas en el TAI.

Esta exclusión, que es clara en la directiva, puede suscitar problemas en **procesos de integración transnacional** que den lugar a grupos de entidades establecidos en varios países, los cuales, en cuanto comprendan entidades que tengan limitado su derecho a la deducción, pueden ver seriamente complicada su operativa.

De suyo, nada se opone a que las mismas consideraciones que se han hecho en los epígrafes anteriores se trasladen a operaciones realizadas entre entidades que, pertenecientes a un mismo grupo, se hallen establecidas en diferentes Estados comunitarios; sin embargo, ello parte de una hipótesis, que es la de que los sistemas para la cuantificación del derecho a la deducción en los distintos Estados comunitarios son equivalentes. Como es sabido, esta hipótesis es falsa. De entrada, el artículo 173.2 de la Directiva 2006/112/CE confiere varias facultades a los Estados miembros que van desde la aplicación de un sistema de prorratea en lugar de la deducción en función del uso específico de cada bien o servicio adquirido, como ocurre en España, hasta lo contrario, como es la deducción del total de las cuotas soportadas en función del uso real de los bienes o servicios, sin aplicación de la regla de prorratea, como ocurre en Alemania. Si a ello le añadimos que la propia configuración de las exenciones, especialmente en algunos casos, diverge de unos Estados a otros y que la forma en la que se cuantifica su impacto tampoco es una cuestión pacífica, se puede concluir que el derecho a la deducción, para las entidades con limitaciones en el mismo, es un ámbito de relativa divergencia entre los diferentes miembros de la Unión Europea. No parece fácil, pues, que las consideraciones que han hecho en los epígrafes anteriores, de suyo ya complejas, se puedan trasladar al ámbito de las operaciones transnacionales.

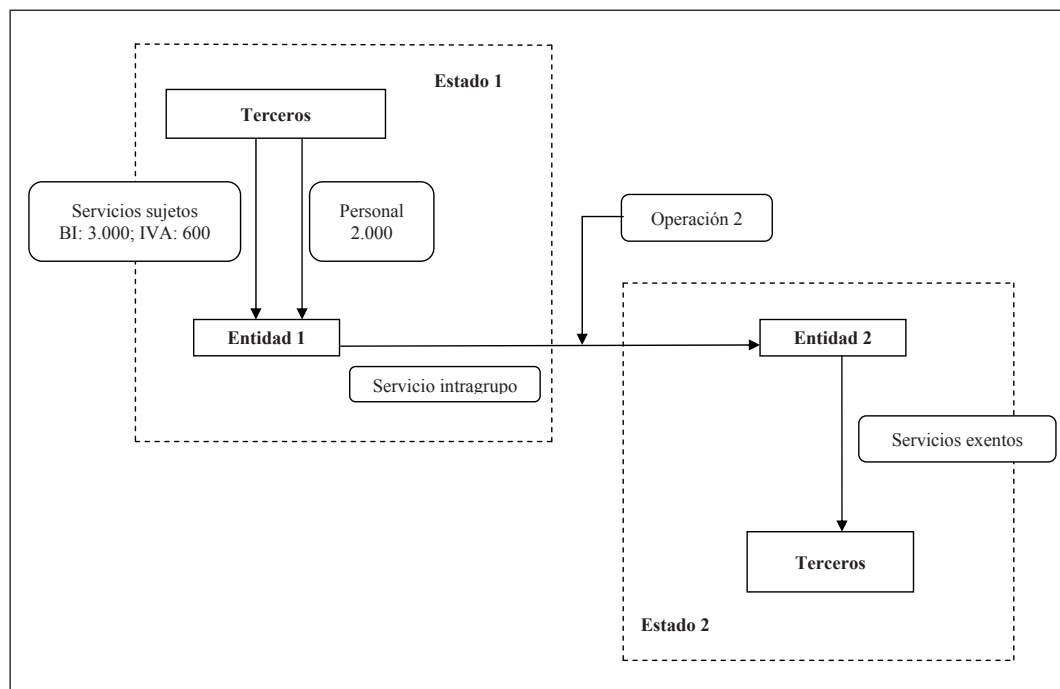
Adicionalmente, y por lo que se refiere a la consideración de las entidades integrantes del grupo como un **sujeto pasivo único**, no parece que la misma sea fácilmente compatible con la atribución de la potestad para la recaudación del IVA a los Estados comunitarios. Si los grupos de empresas integrados por sujetos pasivos establecidos en diferentes Estados comunitarios presentasen sus auto-liquidaciones en uno solo, que cabe entender que sería el de establecimiento de la matriz, se suscitarían, además de los relativos a los aspectos técnicos, que ya hemos indicado, problemas para la atribución o reparto de la recaudación que no parecen de fácil solución (el estado de la discusión de la propuesta sobre base imponible común consolidada en el Impuesto sobre Sociedades es ilustrativo de lo dificultoso del empeño).

En estos términos, una opción que permitiría conciliar la existencia de regímenes de grupos a nivel nacional con la realidad de la existencia de grupos transnacionales en la Unión Europea podría ser el **mantenimiento de la sujeción** de las operaciones intragrupo cuando se realizan entre empresarios o profesionales establecidos en diferentes Estados de la Unión Europea, aunque combinada con una regla especial de base imponible del tenor de la que se contiene en la actualidad en el artículo 163 octies.uno de la LIVA, esto es, limitada al coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización, siempre que por dichos bienes y servicios se hubiera soportado el tributo. Esta regla de sujeción habría de combinarse con la aplicación de las normas vigentes en cuanto a la localización de las prestaciones de servicios y, en particular, con la tributación en destino de la generalidad de las mismas (arts. 44 Directiva 2006/112/CE o 69.uno.1.º LIVA). Para otras operaciones, la regla de localización aplicable sería, en buena lógica, la que correspondiera según su naturaleza.

De este modo, las cuotas se trasladarían a los Estados de destino, en los que recibirían el tratamiento correspondiente, pero sin que la citada traslación generase valor añadido en lo que a la exacción del tributo se refiere.

Por lo demás, estas operaciones, excluidas de la no sujeción de las operaciones intragrupo internas, habrían de incidir en los parámetros internos del **derecho a la deducción** en las mismas condiciones que el resto de operaciones efectuadas con terceros, estas últimas sujetas y no exentas, en los términos que establece ya en la actualidad el artículo 94.uno.2.º de la LIVA. Nótese que la evitación de disfunciones a estos efectos pasaría por la no exención de las citadas operaciones, garantizándose de este modo su tratamiento como operaciones generadoras del derecho a la deducción en los términos que ya hemos indicado.

Para ilustrar las anteriores consideraciones, supondremos un esquema en el que dos entidades, integrantes del mismo grupo, se encuentran establecidas en Estados distintos e intercambian prestaciones entre ellas. Por simplicidad, supondremos que el tipo impositivo aplicable es el 20 por 100.



La operación 2 sería una operación relevante a los efectos del IVA, esto es, incluida dentro de su ámbito de aplicación. Si esta operación se tuviera que calificar como prestación de servicios y fuera aplicable la regla general de localización de las prestaciones de servicios, contenida en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA —44 Directiva 2006/112/CE—, el servicio se localizaría en el Estado 2, que es donde se encuentra el destinatario de la operación, por lo que la entidad 2 debería ingresar el IVA correspondiente. Siendo aplicables las reglas generales de base imponible, el valor añadido correspondiente a esta operación se pondría de manifiesto y resultaría gravado, aunque en el Estado de destino de la operación, resultando la cuota resultante deducible en función de los parámetros de deducción de la entidad 2, lo cual, en este caso, conduciría a la no deducibilidad de dicha cuota.

La solución a este problema se podría encontrar admitiendo la aplicación de un régimen especial para grupos de entidades con presencia en varios Estados y combinado con dos elementos, que serían la sujeción de las operaciones en condiciones de normalidad, ello en cuanto a la citada sujeción y también en cuanto a su localización, y la aplicación a las mismas de una regla especial de base imponible que la limitase al coste de los bienes y servicios utilizados, directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización.

La aplicación de los dos principios que se han expuesto al esquema anterior conduciría a la sujeción de la operación 2, con tributación en el Estado 2, pero con una base imponible limitada a 3.000 euros, por lo que la cuota sería de 600 euros (el 20% de 3.000 euros, supuesto un tipo del 20%).

En la base imponible de la operación no se incluirían ni el margen comercial, ya que no se trata de una partida de coste, ni los costes de personal, no sujetos al tributo.

En el Estado 1, esta operación sería considerada como una operación no sujeta al IVA, ya que su localización se produciría en el Estado 2. Esta localización en el Estado 2, insistimos, es la que resulta de la aplicación de la regla general en materia de territorialidad de las prestaciones de servicios. Obviamente, en caso de que la regla aplicable fuera otra o de que la operación intragrupo no fuera una prestación de servicios, habría que estar a lo que resulte.

Es importante señalar que, a diferencia de lo que ocurriría en caso de eliminación de la operación intragrupo, en este caso la no tributación en el Estado 1 es consecuencia de la aplicación de las reglas sobre localización de las operaciones. Nótese que esta operación ha de facturarse y reflejarse en los sistemas de registro de la entidad 1, surtiendo el efecto en materia de deducciones que corresponda en función de su naturaleza (lo generará si, caso de localizarse en el Estado 1, hubiera sido una operación sujeta y no exenta, no así en otro caso).

No puede ocultarse que esta posibilidad suscitaría los mismos problemas que ya conocemos en la aplicación de esta «originalidad» de la norma española y que, en algunas ocasiones, no encuentran fácil solución; sin embargo, puede ser una salida para la imposibilidad que hay en la actualidad de conciliar el modelo de liquidación del IVA y sus particularidades en la Unión Europea con la existencia de grupos integrados por empresas establecidas en diferentes Estados de la Unión.

Esta posibilidad, que en la actualidad no tiene encaje en la Directiva 2006/112/CE, requeriría la modificación de la misma, por lo que no cabe considerarla más que como una propuesta, complementaria, por otra parte, del régimen de las operaciones interiores, con cuya no sujeción al tributo debería poder compaginarse.

c. La gestión del impuesto y las obligaciones formales: en particular, los sistemas de información analíticos

Como ya dijimos, la gestión tributaria tiene una especial relevancia en lo que al IVA se refiere, y ello tanto por la importancia que tienen las relaciones con terceros como por el papel que cumplen las obligaciones formales. Esta relevancia, como también indicamos, es lo que probablemente explica lo peculiar del régimen especial existente en nuestro país. Lo que podría plantearse, a la luz de las consideraciones hechas en los epígrafes anteriores, es hasta qué punto esta relativa peculiaridad del IVA podría interferir en el diseño de un régimen de grupos más cercano a lo que parecen indicar las normas comunitarias.

En este sentido, y mantenidas las relaciones con terceros como si las entidades del grupo no aplicaran el régimen especial, la referencia del total de magnitudes del tributo a una **autoliquidación agregada o consolidada**, que habría de presentar por parte de la entidad dominante en tanto que representante legal del grupo, parece que es la única opción razonable o viable. En buena lógica, esta liquidación habría de completarse con algún tipo de comunicación o declaración individual por parte de las entidades integrantes del grupo, aunque es dudoso el alcance que la misma habría de tener, especialmente si tenemos en cuenta que la determinación de las cuotas deducibles ha de realizarse por referencia al grupo.

Es importante matizar que los grupos de empresas que no optasen por este nivel avanzado del régimen especial o auténtico régimen de consolidación fiscal en el IVA habrían de mantenerse en el actual modelo gestor, en el que las autoliquidaciones del tributo son individuales, con la única peculiaridad de que sus saldos se vuelcan a una autoliquidación agregada, cuyo saldo conjunto es el que se hace efectivo ante la Administración tributaria. La referencia directa de la liquidación del IVA al grupo únicamente sería aplicable a los grupos de entidades que optasen por el nivel avanzado o régimen de consolidación en el IVA.

En cualquiera de los sistemas que se han ofrecido en los epígrafes anteriores, se manifiesta la necesidad de hacer un relativo **seguimiento del uso de los bienes y servicios** que, adquiridos por unas entidades del grupo, acaban siendo utilizados por otras en la realización de operaciones con terceros. Este seguimiento, que en la actualidad se concreta en la sujeción de las operaciones intragrupo y su reflejo en un **sistema de información analítica** cuya llevanza se considera como condición necesaria para la opción por el régimen especial, habría de mantenerse igualmente aunque se dispusiera la no sujeción de estas operaciones. Es obvio, no obstante, que su alcance sería distinto.

Declarada la no sujeción de las operaciones intragrupo, lo que habría de reflejarse en este sistema de información analítica es el destino de los bienes y servicios por cuya adquisición se soporta el IVA, propiciando la determinación de su régimen de deducciones en función de dicho destino. Adicionalmente, cabe entender que en el sistema de información habría que plasmar su uso en operaciones con terceros y, de haber bienes de inversión, las regularizaciones practicadas respecto a las cuotas soportadas por ellos.

Lo anterior debería compaginarse con la opción, que debería mantenerse, de que el nivel básico del régimen especial se configure como una suerte de cuenta corriente tributaria, conservando el modelo de gestión existente en la actualidad, que parece haber demostrado su operatividad.

En buena lógica, en un planteamiento *de lege ferenda* debería aprovecharse la ocasión para corregir disfunciones como el régimen de sanciones que configura la norma a estos efectos, a todas luces desproporcionado, o el de recargos por extemporaneidad, cuya configuración en la norma es confusa.

IV. CONCLUSIONES

En el Documento COM(2009) 325 final la Comisión Europea señala como una de las razones de ser del régimen especial de grupos la simplificación. A la vista de las anteriores páginas o, lo que es más importante, a la vista de la aplicación real y efectiva de cualquiera de los regímenes de grupos existentes en Europa a los grupos que realizan operaciones que limitan el derecho a la deducción, básicamente, financieros y aseguradores, no parece exagerado afirmar que la Comisión peca de inocente. La exacción del IVA, referida a grupos empresariales con limitaciones en su derecho a la deducción del IVA soportado necesariamente ha de ser una **cuestión compleja**, se configuren los regímenes de grupo como se configuren. Aún así, el grado de complejidad al que se puede inducir por parte del legislador es variable.

Hasta hace relativamente poco tiempo, no existía un régimen de consolidación fiscal o de grupos en nuestro país que facilitase la exacción del IVA para los grupos de empresas. Ahora lo tenemos y eso, por sí mismo, ya es un valor. El régimen instaurado en nuestro país tiene, igualmente, algunas características que lo hacen especialmente atractivo, especialmente en lo que se refiere a su nivel básico; no obstante, suscita dudas, sobre todo cuando se opta por su nivel avanzado.

La conservación de estos elementos positivos debería considerarse como un valor irrenunciable en cualquier evolución normativa, para lo cual la diferente concepción de los dos niveles con los que se articula el régimen especial en nuestro país es un aspecto de gran utilidad. En este sentido, la evolución que se suscita necesariamente habría de limitarse al nivel avanzado del régimen especial.

Sin embargo, el régimen de grupos existente en nuestro país se aleja de lo dispuesto por la Directiva 2006/112/CE, que parece regular algo más semejante al régimen de consolidación fiscal existente en el Impuesto sobre Sociedades, en el que las entidades que integran el grupo se consideran como un sujeto pasivo único. Es imposible erradicar esas dudas y evitar que surjan otras. Como decíamos, la combinación grupo empresarial y entidades con limitaciones en el derecho a la deducción, con todo lo que ello implica, conduce inevitablemente a la complejidad; sin embargo, ello no debería oponerse al diseño de un régimen de grupos más cercano a lo dispuesto por la directiva y a la imposición directa. Con todo, en este diseño, sería importante la incorporación de los elementos positivos a los que antes nos hemos referido e incluso su utilización para la ampliación del espectro del régimen especial, dando cobertura a procesos de integración transnacional.

EL DELITO FISCAL COMO DELITO BASE DEL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES

ISABEL ESPEJO POYATO

Inspectora de Hacienda del Estado

Extracto:

EL delito de blanqueo de capitales, tipificado en el artículo 301 del Código Penal, se refiere a los capitales procedentes de cualquier delito, no solo del tráfico de drogas.

Las relaciones del delito fiscal con el de blanqueo de capitales están en el centro de atención, tras la inclusión dentro de los estándares AML/CFT de FATF, de febrero de 2012, de la recomendación de considerar el delito fiscal como delito base del blanqueo de capitales. La amplitud e indeterminación del blanqueo de capitales lo hace inseparable del delito fiscal, lo que plantea la cuestión del principio *ne bis in idem*. También cabe preguntarse por el sentido de la acumulación de ambos delitos, a cuyo favor se ha señalado el superior plazo de prescripción del blanqueo de capitales y su mayor facilidad de prueba. Pero al delito fiscal se le puede asignar un mayor plazo de prescripción y sobre la prueba del previo delito, cuando no exista una previa condena por delito fiscal, se ha de recordar que no es lo mismo probar por indicios el tráfico de estupefacientes que una defraudación superior a los 120.000 euros, por un concreto sujeto pasivo, impuesto y periodo.

La regularización voluntaria y la amnistía fiscal no extienden sus efectos al blanqueo de capitales. El Proyecto de Reforma del Código Penal publicado oficialmente el 7 de septiembre de 2012, que mantiene la previsión de que en caso de regularización voluntaria de la situación tributaria no se persigan los delitos contables o de falsedades en que se pudiera haber incurrido con ocasión del delito fiscal, no prevé lo mismo respecto del delito de blanqueo de capitales, lo que hace posible perseguir por blanqueo de capitales previos delitos fiscales voluntariamente descubiertos por el contribuyente en el marco de la normativa general de regularización voluntaria o de concretas amnistías fiscales.

Palabras clave: delito fiscal y blanqueo de capitales.

THE CRIME OF TAX EVASION AS PREDICATE OFFENCE IN THE CRIME OF MONEY LAUNDERING

ISABEL ESPEJO POYATO

Inspectora de Hacienda del Estado

Abstract:

THE crime of money laundering typified in article 301 of the Spanish criminal code includes the proceeds of all crimes, not only drug's traffic.

The relationship between the crime of tax evasion and money laundering is in the center of attention since FATF's AML/CFT standards of February, 2012, introduced the recommendation to consider tax crimes as predicate offence for money laundering. Due the broad scope and indetermination of the crime of money laundering it follows always the crime of tax evasion, what raises the question of the principle *ne bis in idem*. The question about the meaning of accumulating both crimes can also be raised. As reasons for such accumulation have been pointed that the time to prosecute the crime of money laundering is longer and its proof is easier. But the crime of tax evasion could have a longer time to prosecution and the proof of this crime when no previous indictment for tax evasion has taken place is technically more complicated than the proof of drug's traffic.

Self denunciation and tax amnesties do not extend their effects to the crime of money laundering. The reform project of the criminal code, September, 2012, maintains the prevision of no punishment for accounting or falsification crimes connected to a tax evasion when the taxpayer voluntarily discovers this crime and pays the tax owed, but does not foresees the same for the crime of money laundering. This makes possible the prosecution for money laundering in the case of a tax crime voluntarily discovered by the taxpayer following the general regulations on voluntary compliance or concrete laws providing for tax amnesties.

Keywords: tax evasion and money laundering.

Sumario

1. Relación del delito fiscal con otros delitos.
2. La secundariedad del Derecho penal con respecto al tributario y el concurso de normas.
3. El concurso de delitos en el delito fiscal.
4. Relación del delito fiscal con el delito de blanqueo de capitales.
 - 4.1. La introducción del delito de blanqueo de capitales en el Código Penal español.
 - 4.2. El blanqueo de capitales en la normativa administrativa.
 - 4.3. El delito de blanqueo de capitales.
 - 4.4. El concepto de blanqueo de capitales y el autoblanqueo.
 - 4.5. El delito fiscal como posible cuestión prejudicial en el blanqueo de capitales. La prueba del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales.
5. Cuestiones abiertas en la consideración del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales.

1. RELACIÓN DEL DELITO FISCAL CON OTROS DELITOS

Junto a las conductas constitutivas de ilícitos tributarios, a menudo el infractor realiza actos u omisiones que posibilitan, facilitan, e incluso a veces son imprescindibles para cometer este tipo de ilícito, pero que, a su vez, aparecen tipificadas como delitos diferentes a los cometidos contra la Hacienda Pública.

Así, por ejemplo, lo que sucede en la práctica no es que el contribuyente lleve una contabilidad perfecta y declare beneficios inferiores a los que se deducen de la misma, sino que, dado que a menudo ha de aportar sus libros a la Administración Tributaria, la comisión del delito de defraudación tributaria del artículo 305 del Código Penal supone normalmente una previa falsificación de las cuentas; es decir, la no práctica de anotaciones o la realización de anotaciones inexactas, conductas previstas en el artículo 310 del Código Penal, como delitos contables, así como en el artículo 200 de la Ley General Tributaria, como infracciones tributarias de las que no producen perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Ahora bien, esta conducta, inseparablemente unida a los supuestos más frecuentes de delito fiscal, requiere a su vez la necesaria falsificación documental, dada la inescindible unidad entre documentación y contabilidad, de manera que lo que se anota en la contabilidad son documentos, precisamente conocidos como «soportes contables»¹.

Pero puede suceder también que estas otras conductas se realicen no ya como instrumentales para la comisión del delito de defraudación tributaria, sino para impedir o dificultar el descubrimiento y sanción de los ilícitos tributarios.

Por otra parte, el delincuente fiscal tendrá interés en incorporar al circuito económico las cantidades defraudadas, pudiendo incurrir también en el hecho típico del delito de blanqueo de capitales, lo que plantea la cuestión de las relaciones entre ambas figuras delictivas.

El número de supuestos en los que se puede plantear el problema de las relaciones del delito fiscal con otras figuras delictivas es extraordinariamente numeroso debido a la complejidad cada vez mayor del tráfico económico. En estos casos el problema fundamental que se plantea es el de diferenciar los supuestos en que se ha de considerar que se producen dos delitos diferentes, que requerirían sanciones diferentes, que se acumularían, de los supuestos en que se consideraría cometido un solo delito, de manera que se estaría ante una sola figura delictiva que, aunque sea, en principio,

¹ Inseparable unidad recogida en la normativa y tradición contable y en la fiscal, de la que fue un temprano ejemplo el artículo 37 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades surgido de la reforma de 1978 que, bajo la rúbrica «Principios Generales de Contabilización», en su número 4 dispuso que «toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente».

encuadrable en varios tipos penales diferenciables, sería susceptible de una única sanción que abarcara todo el contenido de injusto.

Se produce en estos casos el problema de los delitos conexos a los ilícitos tributarios, dentro de los cuales RODRÍGUEZ MOURULLO distingue entre los supuestos de conexión teleológica, en los que el otro delito es un medio para cometer el fraude tributario y los de conexión por subordinación, en los que aquel se comete para conseguir o asegurar la impunidad de este último².

El artículo 8 del vigente Código Penal regula el «Concurso aparente de normas penales», en los siguientes términos: «Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas: 1.ª El precepto especial se aplicará con preferencia al general. 2.ª El precepto subsidiario se aplicará solo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea esta tácitamente deducible. 3.ª El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquel. 4.ª En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor».

En los casos previstos en este precepto se parte de la premisa de que se ha cometido un solo ilícito que abarca todo el contenido de injusto de la conducta, motivo por el cual se trata de articular la imposición de una sola sanción por la misma.

Este es el caso de la relación con el delito de defraudación tributaria del delito previsto en el artículo 310 del Código Penal que tipifica, bajo el nombre de delito contable, conductas que si no estuvieran recogidas en el citado precepto constituirían, per se, actos preparatorios o tentativas de delito fiscal. Por ello, la realización de las conductas descritas en el artículo 310 del Código Penal, no llevar contabilidad o llevar doble contabilidad, realizar anotaciones ficticias, omitir la contabilización de operaciones o contabilizarlas con cifras falsas, va a aparecer normalmente seguida de la comisión de un delito de defraudación tributaria, cuando las cuantías superen los mínimos correspondientes.

En definitiva, existe una estrecha relación instrumental entre las conductas tipificadas como delito contable con respecto al delito de defraudación tributaria, por lo que la jurisprudencia ha considerado decididamente que existe una clara relación de consunción o concurso de normas entre ambas figuras delictivas, de manera que el delito contable queda absorbido por el de defraudación tributaria en cuanto delito más grave, del que las conductas constitutivas del tipo del delito contable son actos meramente preparatorios que, sin embargo, pueden ser castigadas como delito contable cuando no se produzca la defraudación a la Hacienda Pública.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 [RJ 1991, 5209], caso Lola Flores, ponente Ruiz Vadillo, declaró:

«Cuando una persona realiza el comportamiento que contempla el artículo 350 bis [...] y a continuación defrauda a la Hacienda Pública o comete un delito fiscal, así llamado precedentemente a esta

² Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, 1954, pág. 79.

figura penal, se da una clarísima relación de consunción, lo mismo sucede, salvando las distancias, con el artículo 509 del Código Penal. En definitiva, la razón del artículo 350 bis no es otra que la de tipificar conductas peligrosas para el bien jurídico tutelado y que sin este precepto constituirían actos meramente preparatorios o tentativas cuyo acreditamiento ofrecerá, sin duda, dificultades importantes. Pero en este caso esos actos preparatorios continuaron hasta alcanzar el delito contra la Hacienda Pública mismo, por lo que aun suponiendo, por vía de hipótesis, que existieran y se dieran los requisitos legales habría quedado consumido en el delito principal».

Algo parecido pasa con los diversos tipos de falsedades que, tipificadas independientemente en las normas penales³, se cometen para eludir la norma tributaria. En estos casos, el problema que se plantea es el de si la falsedad habrá de castigarse al igual que en aquellos otros casos en que la misma no aparezca conectada con un ilícito tributario o si, por el contrario, la sanción por este último ilícito abarca todo el contenido de injusto y, por tanto, no cabe ninguna otra sanción, operando el principio de especialidad, de manera que la normativa sobre ilícitos tributarios funcionaría como un conjunto normativo punitivo de carácter especial en el campo tributario.

La fundamentación para ello es clara, el núcleo de las conductas más características tipificadas como ilícitos tributarios es inseparable de la comisión de un delito de falsedad, hasta tal punto que se podrían considerar falsedades producidas en el campo de la Hacienda Pública, en las que el bien jurídico protegido no sería tanto la confianza necesaria para el tráfico jurídico como la correcta aplicación del sistema tributario, que requiere necesariamente la veracidad de los obligados tributarios frente a la Administración.

2. LA SECUNDARIEDAD DEL DERECHO PENAL CON RESPECTO AL TRIBUTARIO Y EL CONCURSO DE NORMAS

Se trata, por tanto, de un conflicto de normas en las que las relativas a falsedades en el campo tributario tienen el carácter de normas especiales frente al resto de las normas reguladoras de las falsedades, desplazándolas, según prevé el artículo 8 del Código Penal, de manera que cuando la falsedad concorra con uno de los delitos contra la Hacienda Pública son aplicables las normas correspondientes en caso de concurrencia, por lo que la aplicación de la pena prevista para los tipos de los artículos 305 o 310 del Código Penal supone, en principio, la no aplicación de la correspondiente al delito de falsedad.

Efectivamente, a menudo estas falsedades se habrán producido solo frente a la Hacienda Pública y, por lo tanto, esta será el único sujeto pasivo del delito, en cuanto representante del interés general en la correcta aplicación de las normas tributarias, por lo que solo se considerará lesionado un único bien jurídico protegido y solo existirá el delito contra la Hacienda Pública⁴.

³ Anteriormente en el título III del Código Penal bajo la rúbrica «De las falsedades» y en la actualidad en el título XVIII, del libro II del vigente Código Penal, con la misma rúbrica.

⁴ Un supuesto muy específico que se ha planteado es el de las facturas falsas, en la Sentencia del Tribunal Supremo en el caso Filesa, ponente De Vega Ruiz [Roj 6410/1997], de 28 de octubre de 1997 y la de 26 de febrero de 1998 [RJ 1998/1196], caso

Por ello, la Ley Orgánica 6/1995, que en el artículo 349.3 del Código Penal introdujo la exoneración de responsabilidad penal para el delito fiscal en los casos de declaración extemporánea, añadió que «[l]a exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria»⁵.

Problema diferente se plantea en los casos de concurrencia del delito de falsedades con las infracciones tributarias pues, en virtud del principio *ne bis in idem*, que supone que unos mismos hechos no puedan ser objeto de sanción penal y administrativa al mismo tiempo, otorgando primacía a la Jurisdicción Penal, tendría preferencia la vía penal y, por tanto, el delito de falsedad.

Ahora bien, si las conductas más graves de entre las infracciones tributarias requieren, prácticamente por definición, la comisión de una falsedad, no parece que tenga mucho sentido su tipificación como infracción tributaria. Si por otra parte se considera que las conductas tipificadas como delitos fiscales son, en definitiva, las mismas tipificadas como infracciones tributarias, pero con determinadas circunstancias agravantes, cabría concluir que estamos propiamente ante un orden punitivo especial para el campo de la Hacienda Pública, que, incluyendo también a las infracciones tributarias, excluiría a cualquier otro.

Esta sería la explicación de la exclusión de pena por delitos instrumentales en caso de regularización voluntaria, incluso cuando esta se refiera a ilícitos tributarios por debajo del nivel de punibilidad, en cuyo caso no nos encontramos con un campo vacío, sino con una infracción tributaria.

Efectivamente, en los ilícitos cometidos con carácter instrumental del ilícito tributario, cuando la cantidad defraudada no alcance los 120.000 euros, la disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 6/1995 amplió el ámbito de la exención de responsabilidad por regularización voluntaria a los mismos disponiendo expresamente: «La exención de responsabilidad penal, contemplada en los párrafos segundos de los artículos 349.3, 349 bis.3 y 350.4 de la presente ley, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos»⁶.

Argentia Trust, ponente Jiménez Villarejo. Sobre la relación entre los delitos de falsedades y el delito de defraudación tributaria, *vid.* VV. AA. (director QUINTERO OLIVARES, G.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Aranzadi, 2004, págs. 1.002 y ss.

⁵ Previsión que pasó, en los mismos términos, al artículo 305.4 del vigente Código Penal. La preocupación del legislador por dejar clara esta cuestión se observa también en el hecho de que la disposición adicional primera de la citada Ley Orgánica 6/1995 contuviera expresamente esta misma norma para las regularizaciones realizadas al amparo de las disposiciones adicionales 13.ª y 14.ª de la Ley 18/1991 del IRPF. El Proyecto de Reforma del Código Penal en esta materia, aprobado en Consejo de Ministros de 27 de julio de 2012, manifiesta la misma preocupación y prevé en el nuevo 305.4: «La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

⁶ La disposición final quinta del vigente Código Penal adaptó esta disposición a su numeración en los siguientes términos: «La disposición adicional 2.ª de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, quedará modificada en los siguientes términos:

Esta previsión constituye una manifestación paradigmática de la secundariedad del Derecho penal respecto del tributario, en cuanto acepta como especial un orden punitivo constituido no solo por normas penales sino por disposiciones del Derecho tributario sancionador que excluirían al Derecho penal, suponiendo, en consecuencia, una excepción del principio de preferencia de la vía penal.

3. EL CONCURSO DE DELITOS EN EL DELITO FISCAL

Por el contrario, como señala SAINZ DE BUJANDA⁷ estaremos ante un concurso real de delitos y se aplicarán las penas correspondientes a ambos si para realizar el delito fiscal o para ocultarlo se cometen acciones delictivas no subsumibles en el tipo legal del ilícito tributario. En este caso, todo el contenido de injusto no sería abarcado por el delito fiscal, y esto supondría una llamada a la aplicación, conjuntamente con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal, de los otros tipos penales en concurso.

Efectivamente, se podría sostener la tesis de que los delitos cometidos como medio para lesionar los intereses del fisco o para encubrir ilícitos tributarios no por eso dejan de ser delitos, con su propio plus de antijuridicidad, y deben, por tanto, ser castigados como tales, independientemente de la sanción que corresponda a los correspondientes ilícitos tributarios.

Especialmente interesante, por lo didáctica, desde la perspectiva del concurso de delitos y su diferencia con el concurso de normas, de manera que vendría a resolver esta cuestión, es la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1999 [RJ 1999, 9436], en el caso Roldán, que plantea la cuestión en los siguientes términos:

«La diferencia esencial radica en que en el concurso de normas el hecho es único, en su doble vertiente natural (de la realidad) y jurídica (de la valoración), pues se entiende que el hecho lesiona del mismo modo el bien jurídico que es tutelado por las normas concurrentes, por lo que el contenido de injusto y de reproche de este hecho queda totalmente cubierto con la aplicación de solo una de dichas normas penales, haciendo innecesaria la aplicación de las demás. Sin embargo en el concurso de delitos el hecho lesiona más de un bien jurídico, cada uno de los cuales es tutelado por un precepto penal diferente, de modo que para responder al diverso contenido de injusto del hecho deben ser aplicadas las diversas normas que tutelan los diversos bienes jurídicos frente a acciones que también son diversas».

En consecuencia, en los supuestos en los que se considere que la conducta supone la lesión de bienes jurídicos diferentes se impondrían sanciones concurrentes con base en las normas penales correspondientes.

⁷ "La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305 apartado 4; 307 apartado 3, y 308 apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos".

⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción*, volumen Segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 633.

4. RELACIÓN DEL DELITO FISCAL CON EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS

La cuestión de las relaciones del delito fiscal con el delito de blanqueo de capitales es relativamente reciente y quizá sea la más compleja de las que plantea la relación de esta figura delictiva con otros delitos. Está, además, en el centro de atención, tras la inclusión dentro de los estándares AML/CFT de FATF, de febrero de 2012, de la recomendación de considerar el delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales, lo que supone la penalización por el delito de defraudación tributaria y, al mismo tiempo, de un modo prácticamente automático, como veremos, por el delito de blanqueo de capitales.

El GAFI, Grupo de Acción Financiera, en español, FATF, Financial Action Task Force, en inglés, es una organización intergubernamental independiente, estrechamente relacionada con la OCDE, que le presta el servicio de secretariado, establecida en la cumbre del G7, de París, de julio de 1989, que desarrolla y promueve medidas para proteger el sistema financiero global contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo y de la proliferación de armas de destrucción masiva.

Las recomendaciones de este grupo contra el blanqueo de capitales (AML, *anti money laundering*) y contra la financiación del terrorismo (CTF, *counter financing terrorism*) están reconocidas como los estándares internacionales en esta materia.

4.1. La introducción del delito de blanqueo de capitales en el Código Penal español

Mediante Ley Orgánica 1/1988, de 24 de marzo, se sancionaron por primera vez en nuestro Derecho las conductas de aprovechamiento de los efectos y ganancias del tráfico de drogas, es decir, las conductas de blanqueo de capitales procedentes del tráfico de drogas, en el artículo 546 bis f) del Código Penal.

La exposición de motivos de la citada ley orgánica manifestaba como propósito «abordar de forma monográfica la modificación de un precepto penal que, por circunstancias diversas, ha devenido insuficiente para afrontar la pluralidad y heterogeneidad de manifestaciones criminales que surgen en torno al complejo mundo de las drogas [...]. Sin lugar a duda alguna, se ha abierto paso ya en el contexto internacional la convicción de que tras las conductas delictivas relacionadas con el mundo de la droga, no existe sino la realización de un gran negocio económico. La reducción y eliminación de los beneficios económicos obtenidos a través de esta criminal actividad debe deparar los más positivos logros en la difícil lucha contra el tráfico de drogas.

Existe, igualmente, en el concierto de las naciones el pleno convencimiento de que sin una estrecha y fluida cooperación internacional no podrán alcanzarse resultados eficaces en esta materia. La estructura organizativa de este tipo de asociaciones criminales y el carácter transnacional de sus actividades impone, en verdad, esa necesaria cooperación.

No obstante, desde las propias leyes internas debe realizarse un esfuerzo para el hallazgo de instrumentos que permitan aproximar la lucha contra la droga a su indiscutible entidad económica.

Desde ese punto de vista, la presente ley orgánica establece tres mecanismos que tratan de atajar los beneficios económicos surgidos de ese criminal negocio. Por una parte, se dispone la imposición de penas de multa de muy elevada cuantía. Además, se establece una modificación parcial de lo dispuesto en el artículo 63 de la norma citada, significando que en la determinación de la multa se tendrá en cuenta por la autoridad judicial, de manera preferente, el provecho o ganancia obtenidos o que hubieran podido obtenerse a través de la conducta criminal.

En segundo lugar, se amplían los términos de la figura del comiso, disponiendo como susceptibles del mismo los bienes, de cualquier naturaleza, utilizados o que provengan de la conducta delictiva. Por otra parte, para garantizar la efectividad de esa medida, se faculta a la autoridad judicial para aprehender los citados bienes en cualquier momento en que el proceso se encontrare.

En tercer término, con el objetivo de hacer posible la intervención del Derecho Penal en todos los tramos del circuito económico del tráfico de drogas, se incorpora un nuevo precepto al capítulo VII del título XIII del libro II del Código que sanciona las conductas de aprovechamiento de los efectos y ganancias de aquel tráfico, o lo que es lo mismo, que pretende incriminar esas conductas que vienen denominándose de "blanqueo" del dinero de ilícita procedencia».

Con esta finalidad, el artículo cuarto de la citada ley orgánica dispuso:

«Se añade al Código Penal un nuevo artículo 546 bis f), con la siguiente redacción, pasando el actual artículo 546 bis f) a ser el artículo 546 bis g):

"El que con conocimiento de la comisión de alguno de los delitos regulados en los artículos 344 a 344 bis b) de este Código recibiere, adquiriere o de cualquier otro modo se aprovechara para sí o para un tercero de los efectos o ganancias del mismo, será castigado con prisión menor y multa de un millón a 100 millones de pesetas.

Se impondrán las penas superiores en grado a los reos habituales de este delito y a las personas que pertenecieran a una organización dedicada a los fines señalados en este artículo.

En los casos previstos en el párrafo anterior, así como cuando, a juicio del Tribunal, los hechos contemplados en este artículo fueren de especial gravedad, se impondrá, además de la pena correspondiente, la inhabilitación del reo para el ejercicio de su profesión o industria y el cierre del establecimiento por tiempo de seis meses a seis años o con carácter definitivo.

Serán aplicables a los supuestos contemplados en este precepto las disposiciones contenidas en el artículo 344 bis e) del presente Código⁸».

⁸ El artículo 344 bis e), relativo al comiso de los efectos e instrumentos del delito, así como de las ganancias del mismo disponía: «1.º A no ser que pertenezca a un tercero de buena fe no responsable del delito, serán objeto de comiso las sustancias a que se refiere el artículo 344 bis g), los vehículos, buques, aeronaves y cuantos bienes y efectos de la naturaleza que fueren, hayan servido de instrumento para la comisión de cualquiera de los delitos regulados en los artículos 344 a 344 bis b), o provinieren de los mismos, así como las ganancias de ellos obtenidas, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar.

En la sesión plenaria de las Naciones Unidas de 19 de diciembre de 1988 se aprobó la Convención contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, hecha en Viena el 10 de diciembre de 1988, que ponía de manifiesto la relación entre el tráfico de estupefacientes y otras actividades delictivas organizadas, del cual se generaban «considerables rendimientos financieros y grandes fortunas que permiten a las organizaciones delictivas transnacionales invadir, contaminar y corromper las estructuras de la Administración Pública, las actividades comerciales y financieras lícitas y la sociedad en todos sus niveles», por lo que los firmantes de la convención se manifestaron «decididos a privar a las personas dedicadas al tráfico ilícito del producto de sus actividades delictivas y eliminar así su principal incentivo para tal actividad».

La reforma realizada mediante la Ley Orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, incorporó al Código Penal de 1973, artículos 344 bis h) y 344 bis i)⁹, las previsiones de la citada Convención de las Naciones Unidas y de la Directiva 91/308/CEE, del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales.

4.2. El blanqueo de capitales en la normativa administrativa

El texto penal fue completado por el régimen administrativo del blanqueo de capitales, es decir, por la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales¹⁰, que coexistía con la Ley 12/2003, de 21 de mayo, de Prevención y Bloqueo de la Financiación del Terrorismo.

Todos estos textos, nacionales e internacionales, tenían el mismo referente, es decir, el tráfico ilícito de drogas y los beneficios obtenidos por ese medio delictivo, sin extender sus efectos al producto de otras posibles actividades delictivas.

2.º A fin de garantizar la efectividad del comiso, los bienes, efectos e instrumentos a que se refiere el párrafo anterior podrán ser aprehendidos y puestos en depósito por la autoridad judicial desde el momento de las primeras diligencias. Dicha autoridad podrá acordar, asimismo, que mientras sustancia el procedimiento, los bienes, efectos o instrumentos puedan ser utilizados provisionalmente por la policía judicial encargada de la represión del tráfico ilegal de drogas.

3.º Los bienes, efectos e instrumentos definitivamente decomisados por sentencia se adjudicarán al Estado».

⁹ El artículo 344 bis h) del Código Penal de 1973 tras esta reforma disponía:

«1. El que convirtiese o transfiriese bienes a sabiendas de que los mismos proceden de alguno o algunos de los delitos expresados en los artículos anteriores, o realizase un acto de participación en tales delitos, con el objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tales delitos, a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones, será castigado con las penas de prisión menor y multa de uno a cien millones de pesetas.

2. Con las mismas penas será castigado el que ocultare o encubriera la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o la propiedad reales de bienes o derechos relativos a los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en los artículos anteriores o de un acto de participación en los mismos.

3. Si los hechos se realizasen por negligencia o ignorancia inexcusables la pena será de arresto mayor en su grado máximo y multa de uno a cincuenta millones de pesetas».

Por su parte, el artículo 344 bis i) del Código Penal de 1973 disponía:

«El que adquiera, posea o utilice bienes, a sabiendas, en el momento de recibirlos, de que los mismos proceden de alguno de los delitos expresados en los artículos anteriores, será castigado con las penas de prisión menor y multa de uno a cien millones de pesetas».

¹⁰ Modificada por la disposición adicional primera de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

La Directiva 2001/97/CE del Parlamento y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, amplió la prohibición de la Directiva 91/308/CEE, de blanqueo de capitales procedentes de los delitos de tráfico de drogas, a otros delitos graves y extendió el cumplimiento de determinadas obligaciones a ciertas actividades y profesiones de carácter no financiero, entre las que se incluyen los abogados, asesores fiscales y auditores.

Ulteriormente, la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, o Tercera Directiva, incorporó al Derecho comunitario las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera (GAFI) tras su revisión en 2003. La citada directiva establece un marco general que ha de ser no solo transpuesto, sino completado por los Estados miembros, dando lugar a normas nacionales más detalladas.

La Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, incorpora a nuestro Derecho la citada Tercera Directiva, si bien contiene algunas disposiciones más rigurosas que las contenidas en la misma.

Según señala esta ley en su preámbulo: «La política de prevención del blanqueo de capitales surge a finales de la década de 1980 como reacción a la creciente preocupación que planteaba la criminalidad financiera derivada del tráfico de drogas.

Efectivamente, el riesgo de penetración de importantes sectores del sistema financiero por parte de las organizaciones criminales, al que no proporcionaban adecuada respuesta los instrumentos existentes, dio lugar a una política internacional coordinada, cuya más importante manifestación fue la creación en 1989 del GAFI. Las Recomendaciones del GAFI, aprobadas en 1990, pronto se convirtieron en el estándar internacional en la materia, constituyéndose en la inspiración directa de la Primera Directiva comunitaria (Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991)».

Por último, también hay que citar la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, de 1 de agosto de 2006, por la que se establecen disposiciones de aplicación de la Tercera Directiva.

En su artículo 1, relativo al «Objeto, definiciones y ámbito de aplicación», la Ley 10/2010 dispone:

«1. La presente Ley tiene por objeto la protección de la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. A los efectos de la presente ley, se considerarán blanqueo de capitales las siguientes actividades:

- a) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, con el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a personas que estén implicadas a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos.
- b) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la localización, la disposición, el movimiento o la propiedad real de bienes o derechos sobre bienes, a sabiendas de que

dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.

- c) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.
- d) La participación en alguna de las actividades mencionadas en las letras anteriores, la asociación para cometer este tipo de actos, las tentativas de perpetrarlas y el hecho de ayudar, instigar o aconsejar a alguien para realizarlas o facilitar su ejecución.

Existirá blanqueo de capitales aun cuando las conductas descritas en las letras precedentes sean realizadas por la persona o personas que cometieron la actividad delictiva que haya generado los bienes.

A los efectos de esta ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública.

Se considerará que hay blanqueo de capitales aun cuando las actividades que hayan generado los bienes se hubieran desarrollado en el territorio de otro Estado».

Esta ley derogó la Ley 19/1993 y mantuvo la Ley 12/2003, de 21 de mayo, que pasó a denominarse de Bloqueo de la Financiación del Terrorismo, regulando de forma unitaria los aspectos preventivos tanto del blanqueo de capitales como de la financiación del terrorismo.

4.3. El delito de blanqueo de capitales

En la actualidad el delito de blanqueo de capitales está tipificado en el artículo 301 del vigente Código Penal, bajo la rúbrica «blanqueo» con el siguiente texto:

«1. El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que estos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a este la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años.

La pena se impondrá en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas descritos en los artículos 368 a 372 de este Código. En estos supuestos se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 374 de este Código.

También se impondrá la pena en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos comprendidos en los capítulos V, VI, VII, VIII, IX y X del título XIX o en alguno de los delitos del capítulo I del título XVI.

2. Con las mismas penas se sancionará, según los casos, la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos.

3. Si los hechos se realizasen por imprudencia grave, la pena será de prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triplo.

4. El culpable será igualmente castigado aunque el delito del que provinieren los bienes, o los actos penados en los apartados anteriores hubiesen sido cometidos, total o parcialmente, en el extranjero.

5. Si el culpable hubiera obtenido ganancias, serán decomisadas conforme a las reglas del artículo 127 de este Código».

En relación con este precepto señala RECLUSA ETAYO: «La redacción de la conducta penalmente reprochable, a primera vista resulta tan indeterminada y abarca tantas posibilidades de comisión, que tras una rápida lectura de los preceptos, no es difícil imaginar situaciones en las que un justiciable se vea injustamente "contagiado" o arrastrado dentro de la conducta típica. Y por tanto, acabe imputado, con las consiguientes medidas limitativas de sus derechos con las que van aparejadas imputaciones de esta clase de delitos. Sin embargo, por la propia dinámica de estos procesos difícilmente podrá salir de él, hasta fases procesales muy avanzadas, normalmente en sentencia. En el mejor de los casos, la satisfacción por la absolución no resarcirá la dureza de la primera fase de instrucción que mayoritariamente va acompañada de medidas cautelares limitativas de sus derechos fundamentales»¹¹.

A la amplitud e indeterminación del tipo penal coadyuva el que el apartado tercero de este artículo tipifique como delito de blanqueo el realizado por imprudencia grave, lo que contrasta con la naturaleza dolosa del tipo, desbordando las previsiones contenidas en la Directiva Comunitaria n.º 2005/60/CE, o Tercera Directiva.

Por otra parte, la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, que modificó la Ley Orgánica 10/1995, del Código Penal, amplió el ámbito del blanqueo de capitales a cualquier delito, fuera o no grave.

¹¹ Vid. RECLUSA ETAYO, A.: «Aproximación a la inquietante regulación del delito de blanqueo de capitales del art. 301 CP y su incidencia en el ejercicio diario de distintos y numerosos operadores jurídicos», *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 22/2009, parte Opinión Profesional, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2009. También vid. HERREROS, J.: «Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Aplicación a los abogados L 10/2010, de 28 de abril», *Revisita Aranzadi Doctrinal*, núm. 9/2012, parte Estudio, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.

La Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, hecha en Nueva York el 15 de noviembre de 2000, señala en el artículo 6.2 b) que cada Estado Parte incluirá como delitos determinantes todos los delitos graves (penas de prisión superior a los cuatro años) y los delitos tipificados con arreglo a los artículos 5 (participación en un grupo delictivo organizado), 8 (corrupción de funcionarios públicos) y 23 (obstrucción de la justicia) de la citada Convención.

Aunque la propia Convención anima a los Estados a que apliquen el delito de blanqueo de capitales a la gama más amplia posible de delitos, quizás el legislador español se ha excedido al extenderlo a la totalidad de los delitos, pues la ampliación realizada por el legislador de 2003 conlleva múltiples problemas concursales¹². Especial complejidad plantean los problemas concursales que puede presentar esta figura en relación con el delito de defraudación tributaria.

4.4. El concepto de blanqueo de capitales y el autoblanqueo

La relación del delito de blanqueo de capitales con el delito fiscal plantea algunas cuestiones fundamentales, la primera relativa al propio concepto de blanqueo, dada la amplitud con la que, como ya se ha señalado, aparece descrito el tipo penal¹³.

ALIAGA describe el blanqueo de capitales como «el proceso o conjunto de operaciones que tratan de proporcionar una explicación creíble y fundada a un hipotético cuestionamiento por parte de las Autoridades respecto del origen de un determinado activo»¹⁴.

JUANES PECES señala que «bajo la denominación de blanqueo de capitales (también llamado "lavado" y "reciclaje") se comprenden determinadas conductas que tienden a la incorporación al tráfico económico legal de los bienes, dinero y beneficios en general procedentes de actividades delictivas, creando así una apariencia de normalidad».

Según este autor, en un sentido amplio se trataría de «todo ocultamiento de ganancias procedentes de delito (STS n.º 1293/2001) haciéndolas emerger en los circuitos financieros como operación normal de tráfico comercial o empresarial incluyendo toda colaboración con el fin de encubrir

¹² Vid. CAMPOS NAVAS, D.: «Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo», *Diario La Ley*, n.º 6383, Sección Doctrina, 21 Dic. 2005, La Ley 5109/2005, pág. 3.

¹³ Vid. PRIETO DEL PINO, A.M.; GARCÍA MAGNA, D.I. y MARTÍN PARDO, A.: «La deconstrucción del concepto de blanqueo de capitales», InDret, Barcelona, julio de 2010. Sobre el concepto de blanqueo es de interés la Sentencia del Tribunal Supremo en el caso Mafia Rusa, «Ladrones en ley», núm. 156/2011, de 21 de marzo de 2011, RJ 2011\2894, ponente GIMÉNEZ GARCÍA, que en su fundamento jurídico segundo X señala:
«Por lo demás debemos recordar, que el delito de blanqueo de capitales se vertebra en tres fases sucesivas y enlazadas. La Primera fase está constituida por la colocación de los capitales en el mercado.
La Segunda consiste en una técnica de distracción para disimular su origen delictivo.
La Tercera es la reintegración en virtud de la cual el dinero, ya blanqueado vuelve a su titular.
Hilo conductor de las tres fases es la clandestinidad y diseño de una arquitectura aparentemente legal, normalmente a través de la creación de empresas o sociedades instrumentales».

¹⁴ ALIAGA, J.A.: *Normativa comentada de Prevención del Blanqueo de Capitales*, La Ley, 2010, pág. 8.

el origen ilícito del dinero que se ingresa con la cobertura de un negocio externamente lícito (STS 2026/2001, de 28 de noviembre)»¹⁵.

Si se analiza en detalle la jurisprudencia sobre el delito de blanqueo de capitales, así como los diversos intentos doctrinales de definirlo, se observa que el elemento definitorio de la conducta en cuestión hace referencia al manejo de bienes o resultados económicos procedentes de conductas delictivas¹⁶, lo que supone el comiso de los mismos que, *ex definitione*, supondría, en buena técnica, la exclusión de la figura del delito fiscal, pues, en definitiva, la capacidad económica gravada no existe respecto del producto del delito, que es decomisado. Por ello, en principio, solo cabe delito fiscal respecto de resultados económicos cuyo origen delictivo no ha podido probarse, de manera que permanecen en la propiedad de su tenedor, por lo que se pueden someter a imposición por los correspondientes conceptos que, en caso de bienes de dudoso origen, supondrán la utilización de la figura de las ganancias patrimoniales no justificadas.

Prescindiendo del encaje, no exento de dificultad, de las conductas de blanqueo de capitales con el delito de defraudación tributaria, un tema de especial interés es el que se plantea en relación con la penalización del autoblanqueo¹⁷.

La posición jurisprudencial en relación con esta cuestión no ha sido unívoca, pues en ocasiones el Tribunal Supremo ha afirmado la penalización autónoma del autoblanqueo, que ha negado en otras ocasiones, si bien ya antes de que la Ley Orgánica 5/2010 saldara la disputa afirmando expresamente el castigo del autoblanqueo, el propio Tribunal Supremo se había decantado por esta posición en el Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala Segunda, de 18 de julio de 2006¹⁸.

Ahora bien, la afirmación de la punibilidad del autoblanqueo debe contrastarse en todo caso con las exigencias del principio *ne bis in idem*, en términos similares a los mencionados en relación con el delito de falsedades. El Tribunal Supremo, en Sentencia núm. 1080/2010, de 20 de octubre, RJ 2010\8157, ponente Varela Castro, en el fundamento jurídico decimocuarto plantea la cuestión de

¹⁵ JUANES PECES, A.: «Ámbito competencial de la Audiencia Nacional: Presente y futuro», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5/2010, parte Estudio, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2010.

¹⁶ De especial interés es, en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 637/2010, de 28 de junio, RJ 2010\3733, ponente Martín Pallín que, en su fundamento jurídico tercero, en relación con el principio *ne bis in idem*, recuerda que la sentencia recurrida «declara que se trata de operaciones de aprovechamiento de los beneficios del tráfico de drogas por ellos mismos cometidos, que se lucran invirtiendo las ganancias ilícitas en bienes e ingresos realizados personalmente, que procedían de su patrimonio ilícito, lo que nos sitúa ante lo que pudiéramos denominar aprovechamiento de las ganancias provenientes de los delitos y faltas, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar...».

¹⁷ Según señala JUANES PECES, respecto de este problema existen posiciones encontradas que van desde aquellas que entienden que el autoblanqueo carece de trascendencia penal (Alemania, Austria, Bélgica, Suecia e Italia) hasta los que, por el contrario, estiman que los autores del delito base serán también responsables de un eventual delito de blanqueo (Estados Unidos). En la Jurisprudencia se advierten las mismas dudas, así cita JUANES PECES las Sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo n.º 1071/2005, de 30 de septiembre (RJ 2005, 7065), n.º 1070/2003, de 22 de julio (RJ 2003, 5442), Pleno no jurisdiccional de fecha 18 de julio de 2006 (JUR 2006, 194934), sobre las que señala que, en algunos casos, la Sala Segunda del Tribunal Supremo se ha inclinado por la impunidad del autoblanqueo, mientras que en otros ha optado por la incriminación. *Ibidem*.

¹⁸ Del siguiente tenor literal: «El artículo 301 no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente. Para el conocimiento de estos supuestos, la sala segunda se constituirá siempre con un mínimo de cinco magistrados».

hasta qué punto «habría de excluirse la doble tipificación del acto [de blanqueo] cuando [la misma conducta] ya es también valorada para declarar cometido otro delito, [...] y se erige en el comportamiento que se valora constitutivo [...] del delito base, de manera que] de penarse además como blanqueo de capitales se estaría duplicando la sanción penal del mismo hecho».

4.5. El delito fiscal como posible cuestión prejudicial en el blanqueo de capitales. La prueba del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales

Sin duda la cuestión de mayor interés de entre las que plantea el delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales es la de su carácter de cuestión prejudicial¹⁹ o, en otro caso, la de la prueba necesaria para considerarlo cometido. Efectivamente, si se trata de una cuestión prejudicial de carácter devolutivo es precisa una sentencia previa condenando por delito fiscal. En caso contrario, la cuestión que se plantea es la de qué elementos de prueba son necesarios para dar por cometido el citado delito a efectos de un ulterior blanqueo de capitales.

En este sentido hay que mencionar la Sentencia del Tribunal Supremo 796/2010, de 17 de septiembre, RJ 2010\7499²⁰, ponente Varela Castro, que en su fundamento jurídico segundo recuerda que «la jurisprudencia ha establecido que no es preciso acreditar una condena anterior por el delito del que proceden los bienes o dinero lavado, siendo bastante con establecer la relación con actividades delictivas y la inexistencia de otro posible origen del dinero, en función de los demás datos disponibles. Dicho de otra forma, que dados los indicios la conclusión razonable sea su origen delictivo».

En parecidos términos la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 628/2011, de 22 de julio, RJ 2011\6308, ponente Maza Martín, en su fundamento jurídico cuarto recuerda que el tribunal «ha proclamado, reiteradamente, que no es necesario que exista un pronunciamiento judicial precedente que declare como delito la actividad de la que proceden de los bienes [...], lo que en realidad, como podrá advertirse, equivale a la inconcreción del origen delictivo, puesto que si no existe condena firme sobre las actividades productoras de los bienes resultaría incongruente afirmar su carácter delictivo. [...]

Por ello, como decía al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2006 (RJ 2007, 29), "No es preciso identificar un concreto hecho delictivo, ni tampoco que ya exista una sentencia condenatoria que lo establezca. Pero será precisa, al menos, una mínima identificación, de manera que pueda afirmarse de forma contundente que el origen de los bienes no es una actividad solamente ilícita, sino delictiva."

Pues la prueba directa resultará siempre enormemente difícil dada la capacidad de camuflaje y hermetismo con que actúan las redes clandestinas de "lavado" de dinero [...].

¹⁹ JUANES PECES destaca que el delito previo no es cuestión prejudicial, no precisando ser declarado en sentencia, y que los bienes que constituyen objeto de la conducta pueden proceder de cualquier delito sin consideración a la gravedad de aquel. Cfr. *Ibidem*.

²⁰ En su fundamento jurídico noveno esta sentencia afirma la punibilidad del autoblanqueo pues «incluso coincidiendo autores y procediendo el dinero objeto del blanqueo del mismo acto de tráfico objeto de sanción, en tales hipótesis se debe estimar ocurrido un concurso real de delitos, sin vulneración del principio *ne bis in idem*».

Nos hallamos, por consiguiente, ante un delito "autónomo" cuya declaración no depende de la previa acreditación de ninguno otro anterior [...], por lo que ha de bastar para afirmar el presupuesto objetivo del origen delictivo de los bienes, contenido en el tipo descrito en el artículo 301, con la existencia de prueba indiciaria, bastante de acuerdo con los criterios genéricos aplicables a esta clase de pruebas, para concluir con la necesaria certeza la realidad del referido origen enervando el derecho a la presunción de inocencia de los acusados [*vid.* SSTC como las 174 (RTC 1985, 174) y 175/1985 y 229/1988 (RTC 1988, 229)].

Basta, en definitiva, "... con establecer la relación con actividades delictivas y la inexistencia de otro posible origen del dinero, en función de los demás datos disponibles. Dicho de otra forma, que dados los indicios la conclusión razonable sea su origen delictivo" [STS de 8 de abril de 2008 (RJ 2008, 2703)]».

En consecuencia, no es necesaria una previa condena por el delito base²¹, en nuestro caso el delito fiscal, lo que plantea la cuestión de la prueba necesaria para considerar cometido un delito fiscal, que no ha sido declarado y castigado previamente por la Jurisdicción Penal.

El Tribunal Supremo, en Sentencia núm. 1310/2011, de 12 de diciembre, RJ 2012\444, ponente Ramos Gancedo, fundamento jurídico segundo, plantea precisamente la cuestión de la prueba necesaria en conexión con la innecesariedad de una previa condena por el delito base señalando que «precisamente para el enjuiciamiento de delitos de blanqueo de dinero como el presente, esta clase de prueba indiciaria, a partir de la afirmación previa de que no es precisa la condena previa del delito base del que proviene el capital objeto de blanqueo [SSTS de 27 de enero de 2006 (RJ 2006, 1795) y 4 de junio de 2007 (RJ 2007, 4743), entre otras], aparece como el medio más idóneo y, en la mayor parte de las ocasiones, únicamente posible para tener por acreditada su comisión [así las SSTS de 4 de julio de 2006 (RJ 2006, 4730) y 1 de febrero de 2007 (RJ 2007, 3246), por ejemplo], designándose como indicios más habituales en esta clase de infracciones: a) la importancia de la cantidad del dinero blanqueado; b) la vinculación de los autores con actividades ilícitas o grupos o personas relacionados con ellas; c) lo inusual o desproporcionado del incremento patrimonial del sujeto; d) la naturaleza y características de las operaciones económicas llevadas a cabo, por ejemplo, con el uso de abundante dinero en metálico; e) la inexistencia de justificación lícita de los ingresos que permiten la realización de esas operaciones; f) la debilidad de las explicaciones acerca del origen lícito de esos capitales; o g) la existencia de sociedades "pantalla" o entramados financieros que no se apoyen en actividades económicas acreditadamente lícitas».

Ahora bien, pese a la decidida aceptación de la prueba indiciaria en este delito, como ha señalado el Tribunal Supremo en Sentencia 1080/2010, de 20 de octubre, RJ 2010\8157, ponente Varela Castro, fundamento jurídico decimocuarto, el mismo «sugiere cuestiones de política criminal, y, otras procesales

²¹ En relación con la necesidad o no de previa condena por el delito base, en el caso de la mafia rusa, Sentencia 156/2011, el Tribunal Supremo, en el fundamento jurídico tercero XIII, considerando la alegación de que la sentencia recurrida en casación no señalaba los delitos de los que se derivarían los caudales blanqueados, ni los tribunales que hubiesen juzgado tales delitos precedentes ni las condenas impuestas, manifestó que el delito de blanqueo de capitales es «un delito autónomo e independiente de los delitos precedentes, no interesando conocer ni los concretos delitos anteriores, ni las condenas, antes bien, el único dolo que se requiere y alrededor del que se vertebra el delito está constituido por la existencia de datos o indicios bastantes que en una valoración integrada y no desvirtuada por pruebas o indicios de descargo, permita afirmar tal conocimiento y consentimiento del agente».

relacionadas muy particularmente, con la prueba de sus presupuestos fácticos, además de otras dogmáticas como la de la autonomía respecto del delito del que proviene el bien blanqueado y la compatible duplicidad de autoría del delito de blanqueo por quien cometió el delito del que procede el bien».

5. CUESTIONES ABIERTAS EN LA CONSIDERACIÓN DEL DELITO FISCAL COMO DELITO BASE DEL DE BLANQUEO DE CAPITALES

No existe todavía jurisprudencia sobre el delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales, pero parece que el núcleo de la conducta de defraudación tributaria va a ser difícilmente diferenciable de un hipotético delito de blanqueo de las cuotas presuntamente defraudadas. Ello plantea un primer problema en relación con el principio *ne bis in idem*.

Sin perjuicio de las especiales limitaciones que la visión especialmente rigurosa en nuestro Derecho del principio *ne bis in idem* impone en cuanto a la posibilidad de una doble sanción por un mismo hecho, que conceptualmente serían superables, pues nada impide que una única sanción no abarque todo el contenido de injusto de una conducta, de manera que esta podría ser sancionada nuevamente con base en otro tipo penal, lo cierto es que, si necesariamente siempre un tipo penal va a llevar aparejado otro, quizá sería más adecuado técnicamente, en cuanto más eficiente y más claro, y, por lo tanto, mejor incardinado en el principio de seguridad jurídica, el castigar la conducta en cuestión mediante un único tipo penal que abarcara todo el contenido de injusto.

En este sentido, cabría cuestionarse cuál es el sentido de considerar el delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales. En el análisis de esta cuestión se ha de partir de la consideración de que, *ex definitione*²², quien comete delito fiscal va a utilizar o aprovechar las cuotas defraudadas, así como que va a tratar de hacerlo discretamente, de manera que el fisco no descubra la posible comisión del ilícito. Ello supone que siempre quien cometa delito fiscal va a cometer al mismo tiempo un delito de blanqueo de capitales, por lo que hay que plantearse qué es lo que añade el delito de blanqueo de capitales al delito fiscal en cuanto este sea considerado como delito base de aquel.

La única posible respuesta lógica es que la diferencia ha de estar en un plazo de prescripción superior, en unos órganos diferentes para su investigación o en unos diferentes requisitos de prueba.

²² Señala CHICO DE LA CÁMARA, P., que la gran novedad de la reforma realizada por la Ley Orgánica 5/2010 en el delito de blanqueo de capitales ha sido la tipificación expresa de las conductas de mera posesión o utilización del bien o bienes procedentes del delito, lo que ha supuesto una significativa ampliación de los supuestos típicos. En consecuencia, destaca que si la mera posesión constituye una conducta típica y prohibida, la cuota defraudada se poseerá en el mismo instante en el que se consume el delito fiscal por lo que habría que concluir forzosamente que delito fiscal y delito de blanqueo aparecen siempre indisolublemente unidos. *Vid.* CHICO DE LA CÁMARA, P.: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2012, págs. 119 y ss.

Recuerda este autor que el resultado del delito fiscal como delito base o subyacente puede estar «reutilizándose» y «transformándose» indefinidamente en el tiempo por lo que el delito de blanqueo podría por el juego de la «reutilización» y «transformación» en otros bienes llegar a no prescribir nunca. *Vid.* también FALCÓN Y TELLA, R.: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2011.

Porque, si ambos delitos aparecen indisolublemente unidos, en cuanto se acepte que las cuotas defraudadas son objeto de «blanqueo», para imponer una mayor pena bastaría con conectar esta, directamente, con el delito fiscal.

Una de las razones que se suele alegar como ventaja de la consideración del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales está en la diferencia de los plazos de prescripción entre ambos delitos, normalmente más largos en el delito de blanqueo de capitales, lo que supone la posibilidad de persecución por delito de blanqueo de los capitales presuntamente procedentes de un delito fiscal que no se puede perseguir por estar ya prescrito.

Por supuesto los plazos de prescripción de los diversos delitos pueden ser diferentes y en caso de concurso real de delitos está claro que una vez prescrito el de plazo más corto cabe la persecución por el delito de prescripción más tardía. Ahora bien, esta debe ser una decisión de política criminal consciente.

La razón de la mayor amplitud de los plazos de prescripción del delito de blanqueo de capitales es su conexión con actividades delictivas que se consideran especialmente graves. También se considera especialmente grave la introducción en el circuito económico de los beneficios derivados de las citadas actividades, como se puede colegir de las diversas exposiciones de motivos o preámbulos de normas antes expuestas.

Pero en el delito fiscal la gravedad está, directamente, en no atender las obligaciones con el fisco. Por ello, si se quiere disponer de un tiempo mayor para la persecución del delito fiscal lo que hay que hacer es atribuirle directamente un plazo de prescripción más largo, y no recurrir a la aplicación de otra figura delictiva que, con base en razones que no son las propias de un estricto delito fiscal, dispone de dichos plazos.

En este sentido, se ha de recordar que en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 7 de septiembre de 2012 se ha publicado un Proyecto de Ley Orgánica de Reforma del Código Penal «en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social», aprobado en Consejo de Ministros de 27 de julio, que añade al Código Penal el artículo 305 bis²³, que supone la creación de un tipo agravado, para el que eleva la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que, por aplicación del artículo 131 del Cód-

²³ Del siguiente tenor:

«1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de cuatro a ocho años». Al tener penas graves estos tipos agravados abren la puerta a la casación ante el Tribunal Supremo.

go Penal, determina que el plazo de prescripción sea de diez años, frente a los cinco años de prescripción con carácter general del delito fiscal.

En consecuencia, las únicas cuestiones que quedan abiertas a una posible diferencia real añadida por la consideración del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales son las relativas a los órganos de investigación y a las exigencias probatorias.

Respecto de esta última cuestión, y en relación con la prueba por indicios de la previa actividad delictiva, se ha de tener presente que no es lo mismo probar por indicios el tráfico de estupefacientes que probar por indicios que se ha defraudado una cuota superior a los 120.000 euros, por un concreto sujeto pasivo, impuesto y periodo. No parece fácil que sin una previa y específica intervención de la Administración Tributaria ni de la Jurisdicción Penal sea posible afirmar la comisión de un delito fiscal, que pudiera servir de base del de blanqueo de capitales.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones aludidas, lo cierto es que, si se va a perseguir por blanqueo de capitales un delito fiscal, los órganos de investigación del mismo van a ser los previstos para la investigación del delito de blanqueo de capitales, lo que plantea la cuestión de hasta qué punto los mismos son los adecuados técnicamente para ello, así como la de hasta qué punto la investigación y persecución de un delito con un elevadísimo componente técnico, como es el delito fiscal, por órganos no especializados técnicamente garantiza el respeto de la seguridad jurídica siempre exigible y especialmente en el ámbito penal. Lo que abre interrogantes especialmente problemáticos en relación con un delito de perfiles especialmente borrosos, como es el de blanqueo de capitales.

Ello es especialmente grave en un contexto técnico como el tributario en el que la diferencia entre figuras como la economía de opción, que supone la no tributación, el fraude de ley, que supone la tributación sin sanción, y la simulación que supone la tributación y la sanción, no está suficientemente clara. En definitiva, la diferencia entre elusión fiscal y evasión tributaria supone la adopción de un juicio de valor de último momento²⁴. Juicio de valor que no debería hacerse en contextos muy alejados de aquellos en los que se suele hacer día a día, técnicamente, que son los que competen al Derecho tributario y a la Administración Tributaria en el marco del delito fiscal y no al margen de todo ello en el estricto marco del blanqueo de capitales.

La consideración del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales presenta también un problema relevante respecto de la posible regularización voluntaria o del caso, muy reciente en España, de amnistía de previos delitos fiscales cometidos. Ni la regularización voluntaria ni la amnistía extienden sus efectos al posible delito de blanqueo de los capitales defraudados y regularizados, a diferencia de lo que ocurre con los delitos contables o de falsedades instrumentales del delito fiscal, respecto de los que el artículo 305.4 del Código Penal contiene la previsión expresa de exención de responsabilidad criminal por regularización tributaria, paralela a la que se concede para el delito fiscal.

Ello abre una puerta a la posible persecución por blanqueo de capitales sobre la base de previos delitos fiscales voluntariamente descubiertos en el marco de la normativa general de regularización

²⁴ Vid. ESPEJO POYATO, I.: «Nuevas tendencias en la aplicación de cláusulas antielusión», en VV.AA. *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. I, págs. 453 y ss.

voluntaria o de específicas amnistías fiscales, lo que abre una indeseable puerta a la inseguridad jurídica. Junto a esto, la amenaza de posible persecución por delito de blanqueo de capitales en los casos voluntariamente descubiertos por el contribuyente es una grave incongruencia en la actuación de los poderes públicos que puede autosancionarse privando de toda virtualidad a las citadas medidas que, no hay que olvidar, si son establecidas por el legislador será porque se consideran deseables. Al menos desde la perspectiva de una posible racionalidad en su actuación.

Dado lo reciente de la posibilidad de considerar el delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales, todavía no se es consciente de los riesgos que el acogerse a una regularización voluntaria, ordinaria o mediante una amnistía, plantea respecto del mismo. Desde luego en cuanto se produzca alguna condena por delito de blanqueo de capitales de cuotas tributarias defraudadas pero voluntariamente regularizadas se acabaron las declaraciones extemporáneas en casos de delito fiscal y las amnistías fiscales, a no ser que se las acompañe de una previsión específica sobre exención en estos casos de la responsabilidad criminal por el delito de blanqueo de capitales, en términos similares a los que el artículo 305.4 del Código Penal contiene para las falsedades.

Esta falta de consideración del problema, fruto de la impremeditación del legislador, se manifiesta en el antes citado Proyecto de Reforma del Código Penal publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 7 de septiembre de 2012, que prevé la no persecución de los delitos contables o de falsedades en que se pudiera haber incurrido con ocasión del delito fiscal, en caso de regularización voluntaria de la situación tributaria, pero no prevé lo mismo respecto del delito de blanqueo de capitales.

Se trata de una omisión que es de desear se subsane a lo largo de la tramitación parlamentaria, si se pretende el éxito de las mediadas legislativas ordinarias o extraordinarias tendentes a favorecer la regularización voluntaria de la situación tributaria, que requiere, como mínimo, la garantía de la seguridad jurídica de que quien voluntariamente se ponga al descubierto frente al fisco, sobre la confianza de que no va a ser perseguido por delito fiscal, tampoco lo sea por el «blanqueo de los capitales» que han surgido de la defraudación tributaria voluntariamente descubierta y regularizada.

PRIMER ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL CONTENIDAS EN LA LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE

JUAN IGNACIO LÓPEZ LUBIÁN

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

Hoy en día, en una situación de crisis económica global, el aumento de las bases impositivas declaradas consecuencia de una eficaz lucha contra el fraude fiscal se ha convertido en una pieza clave para que los Estados obtengan unos recursos públicos suficientes que permitan financiar un nivel de gasto público que, aunque con los necesarios replanteamientos, ajustes y recortes, pueda servir de estímulo a la economía y garantizar un mínimo de bienestar social.

En España, tras un proceso de regularización fiscal que ha intentado aflorar bienes, derechos y rentas hasta ahora ocultas a la Hacienda Pública, se ha puesto en marcha una reforma en la normativa tributaria dirigida a intensificar las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal y cuya primera norma ha sido la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Este documento realiza un primer análisis de la norma citada distinguiendo hasta 27 medidas diferentes que refuerzan la lucha contra el fraude fiscal y que comprenden todos los ámbitos de actuación: recaudatorio, técnico-normativo, sancionador o directamente disuasorio.

Palabras clave: fraude fiscal, procedimientos tributarios, normativa impositiva, obligaciones tributarias, medidas preventivas y medidas disuasorias.

FIRST ANALYSIS OF THE MEASURES AGAINST TAX EVASION OF THE SPANISH LAW 7/2012

JUAN IGNACIO LÓPEZ LUBIÁN

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

NOWADAYS, with a global economic crisis, the increase of the level of tax compliance with an effective fight against tax evasion has become key to obtain more public resources to finance levels of public spending that, with the necessary adjustments and cuts, can serve as a stimulus to the economy and ensure a minimum level of social welfare.

In Spain, after a process of voluntary tax disclosure to emerge assets and revenues hidden from the Treasury, has been launched a reform in the tax regulations to prevent and to intensify the fight against tax evasion. The first law approved in the Parliament has been the Law 7/2012, of 29 October.

This document makes a first analysis of the law and describes up to 27 different measures to improve the fight against tax fraud in different areas: tax collection, technical adjustments, disciplinary or directly deterrent.

Keywords: tax evasion, tax procedures, tax regulations, tax obligations, preventive and deterrent measures.

Sumario

1. Introducción: contexto en el que se ha elaborado la reforma de la normativa de lucha contra el fraude y principales objetivos de la misma.
2. Medidas contra el fraude en los procesos de recaudación o dirigidas al reforzamiento del crédito público.
3. Medidas para la mejora de la eficacia del procedimiento sancionador.
4. Medidas de ajuste técnico en las normas y procedimientos.
5. Medidas directamente tendentes a la disuasión de prácticas fraudulentas.
6. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN: CONTEXTO EN EL QUE SE HA ELABORADO LA REFORMA DE LA NORMATIVA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y PRINCIPALES OBJETIVOS DE LA MISMA

1.1. Análisis del contexto internacional

En el contexto actual de crisis económica mundial, la recaudación fiscal de los Estados ha continuado cayendo de forma significativa mientras que sus costes (principalmente en los países que poseen un modelo de Estado de bienestar social) han seguido en aumento, lo que ha originado el consiguiente desequilibrio en sus cuentas públicas y el aumento del déficit público. Por ello, se han implementado diversos mecanismos para permitir a los Estados obtener recursos adicionales para financiar los planes de estímulo a la economía y hacer frente a los gastos sociales derivados del deterioro de la situación laboral.

Aparte de la decisión, en teoría más sencilla, pero quizá de no gran efectividad como es la subida generalizada de los impuestos, uno de estos mecanismos ha sido el impulsar de una manera eficaz la lucha contra la evasión fiscal para obtener, de ese modo, una mayor recaudación que logre una disminución del déficit público y haga posible el pago de impuestos por los ciudadanos de acuerdo a los principios de universalidad, capacidad de pago, solidaridad y transparencia.

En un mundo globalizado ha sido necesario impulsar esfuerzos comunes de lucha contra el fraude a nivel internacional, especialmente en lo que respecta a lograr establecer mecanismos conjuntos de información y de asistencia mutua, pudiéndose citar los siguientes ejemplos según su ámbito de origen e impulso:

a) OCDE.

- Creación de un foro especializado en el tema («Forum on Harmful Tax Practices»), con el mandato de identificar y erradicar «paraísos fiscales» entre sus países miembros y buscar su compromiso para adoptar mecanismos de intercambio de información tributaria.
- Publicación de un Modelo de Convenio de intercambio de información en materia fiscal, que constituye lo que suele llamarse el «estándar OCDE» en la materia permitiendo, previo requerimiento (y no con carácter automático), solicitudes de información individualizadas.

A fecha de hoy, el avance en la firma de acuerdos de intercambio de información ha permitido que todas las jurisdicciones consideradas paraísos fiscales y países miembros de la OCDE ya no estén incluidas en la lista de países no cooperantes, sino que se encuentren en la lista de países que han implementado de forma sustancial los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información de la OCDE.

b) Unión Europea.

- Existe una gran preocupación por el hecho de que la discrepancia entre los sistemas fiscales de los Estados miembros pueda dar lugar a oportunidades de evasión fiscal en el seno de la Unión Europea. Por ello, se ha trabajado tanto en la erradicación de regímenes fiscales perjudiciales (con la aprobación, en 1997, del Código de Conducta Fiscal) como en el desarrollo de un marco normativo comunitario que permita el intercambio de información tributaria entre las Administraciones tributarias de sus Estados Miembros.
- Las principales normas que regulan el intercambio de información en el ámbito comunitario son la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se derogó la Directiva 77/799/CEE, sobre asistencia recíproca en materia de recaudación, y la Directiva 2003/48/CE, sobre la fiscalidad del ahorro.

c) Proyecto TRACE.

El proyecto TRACE («Treaty Relief and Compliance Enhancement») es un proyecto patrocinado por la OCDE para simplificar los procedimientos de devolución del exceso de retenciones soportadas por los no residentes que invierten en activos financieros de otros países. El ajuste de las retenciones soportadas a los niveles de tributación más reducidos establecidos en los convenios de doble imposición requiere un suministro previo de información al país de la fuente (de la empresa pagadora) sobre la condición y residencia del inversor por parte del intermediario financiero último que se relaciona con el inversor en el país de residencia. El citado proyecto está ligado al proyecto FISCO de la Comisión Europea que está basado en la Recomendación de la Comisión de octubre de 2009 y que persigue objetivos similares.

d) USA.

En enero de 2013 entrará en vigor la «Foreign Account Tax Compliance Act» (**FATCA**) que impondrá obligaciones de plena transparencia a las entidades financieras de los paí-

ses que se adhieran en relación con los depósitos y activos propiedad de personas obligadas a declarar en los Estados Unidos. Las normas FATCA, para las entidades que incumplan estas medidas y no suministren información, establecen la obligación de una retención (generalmente del 30%) no recuperable sobre los fondos de procedencia USA, así como sanciones que pueden llegar incluso a la prohibición de operar en territorio de Estados Unidos.

1.2. Situación de España

En lo que respecta a nuestro país, dejando a un lado la importante subida de impuestos materializada fundamentalmente en la subida de las tarifas del IRPF y de los tipos de IVA, los mecanismos adicionales de lograr la suficiencia de los recursos mediante la ampliación de las bases declaradas con origen en una lucha más eficaz contra el fraude fiscal han sido los siguientes:

- España participa activamente en el proyecto TRACE y se ha adherido junto a Reino Unido, Francia, Alemania e Italia a las normas FATCA mediante la firma del denominado *Acuerdo entre los Estados Unidos de América y el Reino de España para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras)* que está actualmente pendiente de ratificación por las Cortes. Mediante este acuerdo, en un plazo no muy largo, se obtendrá una mejor y más amplia información de los activos financieros propiedad de residentes en España y que estén situados en los países firmantes del acuerdo.
- Recogiendo las ideas y recomendaciones de un sector de la doctrina, el 15 de marzo de 2012 se publica el documento de la Patronal Multisectorial Catalana CECOT denominado «Medidas incentivadoras para la regularización fiscal de patrimonios no declarados» que actualiza las reflexiones expuestas en el Memorándum de 2009 para adaptarlas al contexto económico y marco jurídico de 2012. En el citado documento, textualmente se cita (y subraya lo siguiente):

«La doctrina de la OCDE recomienda que las medidas de cerco a los paraísos fiscales se complementen con incentivos a la regularización fiscal por parte de los contribuyentes con patrimonios no declarados. Asimismo, el actual contexto político y económico mundial (en el que los paraísos fiscales sufren una presión cada vez mayor, y en que las instituciones financieras –que tradicionalmente han posibilitado la supervivencia de los paraísos fiscales– se encuentran cada vez más reguladas y, en muchos casos, dependen del capital público) favorece a que se den las condiciones idóneas para que un proceso de incentivo a la regularización fiscal tenga éxito.»

Siguiendo con el citado documento y, tras proponer como ideas para nuestro país hasta cuatro posibles modelos de efectuar la regularización (uno de ellos la fijación del pago de una cantidad proporcional calculado sobre el importe íntegro de los bienes y derechos regularizados), concluye con la siguiente afirmación:

«Por último, el proceso de regularización podría venir acompañado de una reforma del régimen sancionador tributario, con el endurecimiento de sanciones y con un aumento del plazo de prescripción aplicable a los patrimonios no declarados que no acudan al proceso de regularización. El anuncio de medidas más severas contra el fraude fiscal de forma simultánea al anuncio del proceso de regularización puede ser un instrumento para mantener la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario.»

El documento fue efectivamente premonitorio ya que, a los pocos días de su publicación, se aprueba en nuestro país un proceso de «regularización fiscal», mediante la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que ha permitido durante un breve espacio temporal (de abril a noviembre de 2012) que los obligados tributarios, sin ningún tipo de responsabilidad penal y mediante la aplicación de un tipo de gravamen reducido, puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias poniendo de manifiesto determinadas rentas no declaradas que se han materializado en bienes y derechos de los que resultan ser los titulares reales.

En las mismas fechas se anuncia asimismo la próxima elaboración de una normativa encaminada a mejorar la lucha contra el fraude fiscal mediante la aprobación de un régimen sancionador más severo, tanto en el ámbito penal como en el administrativo.

En el presente artículo, se va a realizar un primer análisis de la reforma normativa dentro del ámbito administrativo dirigida a la mejora de la lucha contra el fraude y que se ha plasmado en la *Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude* (en adelante Ley 7/2012).

1.3. La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude

En el contexto mencionado se promulga la citada Ley 7/2012, que se puede considerar la norma de aplicación básica y que contiene, en el ámbito administrativo, una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal, figura que, en el escenario actual de crisis y de austeridad presupuestaria, debe ser considerada más reprochable que nunca.

La propia exposición de motivos de la norma indica que el análisis de la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), son los que permiten elaborar esta reforma que intenta colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude.

Tales objetivos se consiguen con una batería de medidas que se pueden clasificar en tres categorías diferentes:

- **Medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude** detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, como por ejemplo los nuevos supuestos de exclusión del método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y, por tanto, también del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o las modificaciones en la Ley del IVA con el fin de evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas de inmuebles y en situaciones en las que se ha producido una declaración de concurso.
- **Otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica** de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios, como por ejemplo y en lo que respecta a los plazos de prescripción, la mejora en la redacción de determinación del inicio del cómputo de dichos plazos, la clarificación del régimen jurídico que regula la interrupción de su cómputo o la modificación del momento en que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso.
- Por último, se destacan una serie **de medidas que se incorporan al ordenamiento de forma novedosa y con una clara vocación en la lucha contra el fraude**, como por ejemplo la adopción de medidas cautelares vinculadas a supuestos de presuntos delitos contra la Hacienda pública, la limitación de pagos en efectivo o el establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

También se pueden clasificar tales medidas en función de los ámbitos procedimentales o normativos en los que inciden:

- a) **Medidas contra el fraude en procesos de recaudación o dirigidas al reforzamiento del crédito público.** Así, por ejemplo la nueva regulación del alcance del límite de la responsabilidad de los socios de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas que limitan la responsabilidad patrimonial de los socios, tanto en la sucesión de la deuda tributaria como de las sanciones, en su caso o la prohibición de disposición de los bienes inmuebles de sociedades cuyas acciones o participaciones hubiesen sido objeto de embargo y se ejerciese por el titular de las mismas, deudor de la Hacienda pública, el control efectivo de la mercantil en cuestión.
- b) **Medidas tendentes a una mejora en la eficacia del procedimiento sancionador** como la creación de un nuevo tipo de infracción tributaria relativo a la presentación de autoliquidaciones o declaraciones informativas sin atenderse a las obligaciones de presentación telemática o la modificación de las infracciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, tanto para evitar diversos problemas detectados como para mejorar su efecto disuasorio e impedir que estos defectos permitan dilatar los procedimientos.
- c) **Medidas que inciden directamente en el ámbito técnico-normativo tanto en los procedimientos como en determinados impuestos.** Dentro de estos supuestos, entre otros, se

incluyen las aclaraciones sobre el cómputo de la prescripción, o el cambio normativo en el IVA tendente a garantizar su neutralidad, de modo que la Administración no se vea perjudicada en relación con la percepción del IVA en situaciones de concurso, estableciendo limitaciones del derecho de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al auto de declaración de concurso.

- d) Por último, se debe citar el **establecimiento de medidas directamente tendentes a la disuasión de prácticas fraudulentas** como por ejemplo la medida dirigida a la limitación del uso de efectivo o la exigencia de una nueva obligación específica de información de bienes y derechos situados en el extranjero con consecuencias novedosas en caso de descubrimiento de bienes ocultos. En este ámbito preventivo incluso también se podría incluir la medida dirigida a incrementar la asistencia e información que se ofrece al contribuyente como la deslegalización del perfil de las personas a quienes se puede enviar un borrador de declaración por el IRPF y que, por consiguiente, tiene controladas prácticamente la totalidad de sus rentas.

A continuación y a lo largo del resto del artículo se va a efectuar el análisis de cada una de las diferentes medidas de la Ley 7/2012 siguiendo este último criterio clasificador.

2. MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE EN LOS PROCESOS DE RECAUDACIÓN O DIRIGIDAS AL REFORZAMIENTO DEL CRÉDITO PÚBLICO

2.1. Incremento de la responsabilidad por deudas pendientes de los socios sucesores y regulación de la sucesión de las deudas en entidades jurídico-públicas

Mediante una modificación del **apartado 1 del artículo 40 de la LGT se incrementa el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor** en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad en las deudas tributarias pendientes con el fin de atajar la actuación en fraude de la Hacienda pública consistente en repartir a los socios el patrimonio societario una vez nacida la deuda a través de operaciones de preliquidación, para a continuación proceder a una liquidación formal de la entidad con una cuota de liquidación insignificante, cuando no inexistente.

A tal fin, se regula expresamente el alcance del límite de la responsabilidad de dichos socios en la deuda tributaria de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas que limitan la responsabilidad patrimonial de los socios, tanto en la sucesión de la deuda tributaria como de las sanciones, en su caso.

El nuevo límite establecido es el del valor de la cuota de liquidación que corresponda a los socios así como las demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones.

Asimismo, mediante una modificación del **apartado 3 del artículo 40 de la LGT** se procede a modificar el sistema de sucesión de las entidades con personalidad jurídica, para dar cobertura jurídica en la ley a la sucesión de entidades jurídico-públicas, en las que también se produce la subrogación mercantil tradicional. Con ese propósito, se incluyen de forma explícita como susceptibles de sucesión tributaria toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica que tuvieran la condición de sucesoras y beneficiarias.

2.2. Introducción de un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria

El objetivo perseguido es facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas carentes de patrimonio pero con una actividad económica regular y que, con ánimo defraudatorio, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por determinados conceptos tributarios.

Hasta la fecha, para iniciar una propuesta de fallido de un deudor con la que se abría la posibilidad de derivación de responsabilidad subsidiaria, era conveniente la constatación de una ausencia de actividad económica de la sociedad reflejada en el incumplimiento de sus obligaciones corrientes y la consiguiente falta de presentación de autoliquidaciones. Muchas entidades, conocedoras de este requisito, mientras seguían ejerciendo la actividad y procedían a desviar los bienes y «vaciar» convenientemente su patrimonio, seguían presentando las autoliquidaciones periódicas sin ingreso, bien con reconocimiento de deuda, bien con solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que eran desestimadas al tener otras deudas en ejecutiva y/o haber incumplido otros aplazamientos anteriormente concedidos.

El resultado final era el aumento de la deuda pendiente en ejecutiva de una entidad carente de patrimonio y el consiguiente retraso en la derivación de responsabilidad subsidiaria a los socios/administradores lo que alargaba y dificultaba el éxito de la acción de cobro.

Mediante la introducción de un **nuevo apartado 2 en el artículo 43 de la LGT** se declaran responsables subsidiarios de las deudas sociales los administradores de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones **sin ingreso** por tales conceptos tributarios sea **reiterativa** y pueda acreditarse que dicha presentación **no obedece a una intención real de cumplir** la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

- Se entiende que existe **reiteración** en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea. A estos efectos, no se computan aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos ni

tampoco las autoliquidaciones cubiertas con aplazamientos concedidos con garantía debidamente formalizada.

- **Se considerará**, a efectos de esta responsabilidad, **que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso** cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos no supere el 25 por 100 del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.
- **Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones** cuando se hubiesen satisfecho créditos no preferentes y de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad se devengaron o resultaron exigibles.

2.3. Introducción de un nuevo supuesto de deuda no aplazable

Como la primera de una batería de medidas dirigidas a combatir posibles acciones en fraude ante la Hacienda pública que se pudieran producir en el seno de los procesos concursales, se modifica el **apartado 2 del artículo 65 de la LGT** señalándose que, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse (y cualquier solicitud en tal sentido será objeto de inadmisión) las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa (son los primeros que se pagan y entre ellos se incluyen los generados por el ejercicio de la actividad del deudor tras la declaración del concurso).

De esta manera se evita la postergación artificiosa del crédito público como consecuencia de la simple solicitud de aplazamiento o fraccionamiento por parte del deudor en concurso.

2.4. Reforzamiento de las garantías de las deudas tributarias mediante una ampliación del momento temporal para la adopción de las medidas cautelares

Mediante la modificación de **apartado 5 del artículo 81 de la LGT** se permite la adopción de medidas cautelares **en cualquier momento del procedimiento de aplicación de los tributos**, sin necesidad de que, como estaba anteriormente regulado, previamente se haya comunicado la propuesta de liquidación. De este modo, se generaliza para todas las deudas tributarias el estatus especial que anteriormente existía tan solo para las deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros.

No obstante, la medida cautelar en el seno del procedimiento solo puede ser adoptada desde el momento en que la Administración tributaria pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos de hecho habilitantes (indicios racionales de que el cobro se vea frustrado o gravemente dificultado) y dentro de los límites marcados (medidas proporcionales al daño que se quiere evitar, en la cuantía estrictamente necesaria y que no sean de difícil o imposible reparación).

2.5. Modificación del régimen de medidas cautelares en expedientes de delito fiscal

Con la finalidad de avanzar en la lucha contra el fraude más agravado, se modifica el **apartado 8 del citado artículo 81 de la LGT**, mediante la **modificación del régimen regulador de las medidas cautelares en expedientes por delito fiscal**, hasta ahora limitado en la práctica a la retención en los pagos de devoluciones tributarias.

A partir de ahora, cuando con motivo de un procedimiento de comprobación o investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querella por delito contra la Hacienda pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria las correspondientes medidas cautelares. De esta forma, en los expedientes de delito se permitirá adoptar cualquier tipo de medida de modo que de este modo se posibilite el bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a resultas del proceso penal, resulta cuestionado en virtud de hechos acreditados.

Por otra parte, en otros supuestos en los que la investigación del presunto delito no tenga su origen en actuaciones de comprobación o investigación inspectora, se establece la posibilidad de que el órgano competente de la Administración tributaria pueda adoptar medidas cautelares con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación del Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

Las medidas pueden dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querella como responsables directos o subsidiarios del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal (que son, según su orden de prelación: cuantías de reparación del daño causado e indemnización de los perjuicios, indemnización de costas al Estado, costas del acusador particular o privado, demás costas procesales y multa).

No obstante, las medidas cautelares adoptadas en el proceso de delito deben seguir conservando su carácter de medidas excepcionales y provisionales por lo que, una vez adoptada por el órgano competente y notificadas al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, las mismas deberán someterse lo más inmediateamente posible a la decisión procedente del juez que la convertirá en medida jurisdiccional u ordenará su levantamiento.

2.6. Reforzamiento de las competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda pública

La medida anterior se complementa, para dotar de mayor seguridad jurídica a la actuación de la Hacienda pública, con un mandato legal a la Agencia Tributaria para la investigación patrimonial de los sujetos afectados o relacionados con un proceso por delito contra la Hacienda pública.

A tal efecto, **en la LGT se introduce una disposición adicional decimonovena** que dispone lo siguiente:

«En los procesos por delito contra la Hacienda pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.

De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de enjuiciamiento criminal.»

2.7. Mayor facilidad para el embargo de acciones o participaciones de sociedades con un patrimonio inmobiliario

Para combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización por parte del administrador de la entidad, de una sociedad cuyas acciones o participaciones hubieran sido previamente embargadas al mismo, se establece la prohibición de disposición de los bienes inmuebles de sociedades cuyas acciones o participaciones hubiesen sido objeto de embargo y se ejerciese por el titular de las mismas, deudor de la Hacienda pública, el control efectivo de la sociedad mercantil en cuestión.

A tal efecto, se introduce un **nuevo apartado 6 en el artículo 170 de la LGT** señalando que: la Administración tributaria podrá acordar la **prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad**, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, **cuando se hubieran embargado al obligado tributario las acciones o participaciones sociales y el obligado ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles.**

Se tomará anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar **contra persona distinta del titular registral** (no olvidemos que el titular es la sociedad y el procedimiento no va contra ella sino contra el socio deudor) por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

La medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, se podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disposición sobre los inmuebles cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.

2.8. Extensión de los embargos en entidades de crédito o depósito

Se modifica el **apartado 1 del artículo 171 de la LGT**, modificando el régimen jurídico del embargo de los bienes y derechos en entidades de crédito y depósito para incrementar la efectividad y seguridad jurídica de los mismos.

De este modo, aunque en la diligencia de embargo deberá identificarse el bien o derecho conocido por la Administración actuante, el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de bienes y derechos obrantes en la persona o entidad y no solo de la oficina o sucursal a la que se remitió el embargo, si bien por limitaciones de jurisdicción territorial de la Administración tributaria actuante, se establece dicho ámbito (bien sea estatal, autonómico o local) como límite de la extensión.

2.9. Incremento de la eficacia en relación con las derivaciones de responsabilidad solidaria por conductas originadas en los procesos de recaudación

Se trata de lograr una mayor eficacia en las actuaciones dirigidas contra los que son declarados responsables solidarios por conductas producidas en el curso de procedimientos recaudatorios y que son señalados en el artículo 42.2 de la LGT, en particular:

- Los que son causantes o colaboran en la ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- Los que, por culpa o negligencia, incumplen las órdenes de embargo.
- Los que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

Para dichos supuestos, **se modifica el apartado 5 del artículo 174** de la LGT con una doble consecuencia:

- No podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto de responsabilidad, sino el alcance global de la misma.
- Asimismo, en los supuestos mencionados no resulta de aplicación, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias, lo dispuesto en el artículo 212.3 de la LGT, es decir, la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico-administrativa contra dichos actos de derivación de responsabilidad no originan ni la suspensión automática en periodo voluntario de su ejecución sin necesidad de aportar garantías ni tampoco la no exigencia de intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

2.10. Mayor protección de todo tipo de crédito público

Con la finalidad de conseguir una mejor protección del crédito público, con independencia de su carácter tributario o no, se extiende la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT señalada en el apartado anterior, a la generalidad de los créditos públicos mediante la modificación de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP).

Para ello, se introduce un **nuevo apartado 2 en el artículo 10 de la LGP** por el que se declaran responsables solidarios del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, las personas o entidades en quienes concurra alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la LGT.

En este supuesto, la declaración de responsabilidad corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de créditos de naturaleza pública cuya gestión recaudatoria haya asumido aquella por ley o por convenio. El régimen jurídico aplicable a este tipo de responsabilidad es el contenido en la LGT y su normativa de desarrollo.

3. MEDIDAS PARA LA MEJORA DE LA EFICACIA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

3.1. Nuevo tratamiento de la figura de los responsables tributarios dentro del procedimiento sancionador

Mediante una **modificación del apartado 4 del artículo 41 de la LGT** se aclaran las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado como un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor.

Entre las modificaciones que pretenden significar tal situación jurídica, dentro del régimen jurídico sancionador se establece un **sistema de reducción de las sanciones a imponer por conformidad y pronto pago**.

En relación con la reducción de conformidad, en caso de concurrencia de una situación de responsabilidad respecto de la sanción, se modifica la norma para ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad. De este modo, en el nuevo apartado 4 del artículo 41.4 de la LGT se indica lo siguiente:

«... En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1 b) de esta ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1 b) de esta ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas...»

Asimismo, en el mencionado artículo 41.4 de la LGT se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda.

«... A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta ley...»

Indicar, por último, que las dos reducciones previstas no van a ser aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de la LGT (derivaciones de responsabilidad solidaria por conductas originadas en los procesos de recaudación).

3.2. Introducción de un nuevo tipo de infracción tributaria referente al incumplimiento de las obligaciones de presentación telemática

Una de las características más relevantes de la gestión tributaria en los últimos tiempos ha sido la generalización de la presentación telemática obligatoria de las autoliquidaciones tributarias en especial para las entidades con forma jurídica de sociedad anónima (SA) o sociedad de responsabilidad limitada (SL), sin hacer distinción según el tamaño de la empresa. También en lo que respecta a las declaraciones informativas, la obligatoriedad de presentación telemática se ha extendido no solo a las entidades con forma jurídica de SA o SL sino también a todos aquellos obligados tributarios independientemente de su forma jurídica, si el número de registros declarados excede de un determinado número (con carácter general de 15).

Como **fundamentos jurídicos de la obligatoriedad** de las presentaciones telemáticas obligatorias se pueden citar los siguientes:

- a) En el ámbito del Derecho administrativo general, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, cuyo artículo 27.6 señala que reglamentariamente las Administraciones públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos, cuando se trate de personas jurídicas (se entiende que en todo caso) o colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.
- b) En el ámbito específico del Derecho tributario, el artículo 98.4 de la LGT, señala que, en el ámbito de competencias del Estado, el ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y cualquier otro documento con trascen-

dencia tributaria, precepto que ha fundamentado las órdenes ministeriales anteriormente citadas y que han establecido la obligatoriedad del cumplimiento por medios electrónicos de numerosas obligaciones formales.

Los objetivos que se pretenden con la generalización de la presentación telemática de las declaraciones fiscales son los siguientes:

1. **La obtención de una información fiscal básica.** El objetivo no es conseguir que se declare por internet, sino la obtención de una mayor información de las autoliquidaciones presentadas ya que, de esta forma, se consigue obtener datos no solo del importe ingresado en la entidad colaboradora como en las autoliquidaciones presentadas mediante impreso, sino también de las bases, deducciones y cuotas declaradas necesarias para la elaboración de las estadísticas tributarias, todo ello sin coste adicional alguno. En lo que respecta a las declaraciones informativas se consigue mejorar la calidad de las mismas al permitir la validación de entrada previa de los datos eliminando las incoherencias existentes que incluso podrían imposibilitar su grabación.
2. **Anticipar en el tiempo la información disponible tanto para el control como para los programas de ayuda y de asistencia tributaria.** Desde la óptica del control, el disponer en muy breve plazo de una información fiable y de calidad incorporada a las bases de datos fiscales permite anticipar la fecha de inicio de las correspondientes campañas. Desde el punto de vista de la asistencia tributaria hay que tener en cuenta que el desarrollo de la herramienta más potente existente en la actualidad, como es el caso de la confección del borrador de declaración o en su defecto el suministro de los datos fiscales en el IRPF solo ha sido posible mediante la generalización de la presentación telemática de las declaraciones informativas ya que para su desarrollo se hace necesario el disponer de los datos «imputados» a los contribuyentes que se obtienen de dichas declaraciones con un calidad aceptable y en un lapso de tiempo muy corto desde su presentación (las declaraciones informativas se suelen presentar a lo largo del mes de enero y los datos fiscales deben estar disponibles a primeros de marzo ya que a partir de dicha fecha puede comenzar su envío).
3. **Reducir la presión fiscal indirecta facilitando y simplificando las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria.** De este modo, se eliminan los requerimientos posteriores a la presentación basados en errores meramente formales así como hace posible el anticipar en el tiempo las devoluciones tributarias al incorporarse directamente en las bases de datos tributarias los datos de la autoliquidación y poder, de esta manera, anticipar los controles previos de comprobación. Por otra parte, es un hecho evidente que las declaraciones efectuadas con los borradores o datos fiscales enviados por la Administración tributaria presentan un menor porcentaje de «filtros» o discrepancias para ser objeto de comprobación que el resto de declaraciones.
4. Por último, se puede citar también como objetivo de la telematización el de **favorecer la administración telemática (la denominada «e-Administración») así como el impulsar la modernización de las empresas.**

A pesar de su trascendencia para la gestión, no estaba tipificado supuesto específico alguno de infracción tributaria que penalizara el comportamiento del contribuyente que incumpliese dicha obligación y siguiese presentando sus declaraciones en papel. Por ello, se ha considerado necesario crear un **nuevo tipo de infracción tributaria grave** relativo a la presentación de autoliquidaciones o declaraciones informativas sin atenerse a las obligaciones de presentación telemática, que llevará aparejada sanciones fijas en el supuesto de autoliquidaciones y sanciones variables en función del número de datos en el supuesto de declaraciones informativas.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, va a ser posible sancionar esta conducta a aquellos obligados a la presentación telemática y que actualmente son:

- En lo que respecta a las autoliquidaciones periódicas, todas las personas y entidades adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades Regionales de Gestión de Grandes Empresa así como todas las entidades con forma jurídica de SA o SL.
- En lo que respecta a los modelos informativos, aparte de colectivo anterior, también existe la obligatoriedad de presentación telemática si se supera, según el modelo, un determinado número de registros declarados (en general, más de 15).

La obligación de presentación telemática no se aplica, de momento, al resto de empresarios y profesionales personas físicas o entidades con forma jurídica distinta de SA o SL, aunque se está estudiando la posibilidad de una próxima desaparición casi generalizada de las presentaciones con papel preimpreso mediante el establecimiento de la obligación de otras formas de presentación electrónica utilizando sistemas de firma no avanzada que no requieran el uso de un certificado electrónico.

De este modo, se modifican los apartados 1, 2, 4 y 5 del artículo 199 de la LGT:

«1. (...) También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios...»

En lo referente a las autoliquidaciones:

«2. (...) Si se presentan por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros.»

En lo que respecta a las declaraciones informativas que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias:

«4. (...) La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electróni-

cos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 euros.»

Por último, en lo que se refiere a las declaraciones informativas que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias:

«5. (...) La sanción será del 1 por 100 del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 euros.»

3.3. Reforzamiento de las sanciones en el caso de infracciones tributarias por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 203 de la LGT que incrementa de manera significativa el importe de las sanciones a aplicar por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en las circunstancias siguientes:

- a) Debe tratarse de las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del citado artículo 203, es decir, la conducta sancionable ha de consistir en:
- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes, asientos de contabilidad, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control o cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
 - No atender algún requerimiento debidamente notificado.
 - La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo señalado.
 - Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias.
- b) La infracción ha de producirse en el seno de las actuaciones y procedimiento de inspección regulado en el Título III, Capítulo IV, artículos 141 a 159 de la LGT.

No resulta por consiguiente de aplicación este nuevo apartado para los restantes procedimientos de gestión tributaria (procedimientos de devolución, de rectificación de autoliquidaciones o declaraciones, de otorgamiento de beneficios fiscales de carácter rogado, de verificación de datos, de comprobación limitada, procedimientos de comprobación censal, de comprobación de valores...) **o de recaudación** (procedimiento de apremio y práctica de embargos, procedimiento frente a responsables y sucesores). Las infracciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa cometidas en el curso de estos procedimientos serán sancionadas según lo dispuesto en los apartados 3, 4, 5 u 8 (este último con la nueva numeración) del mencionado artículo 203.

La cuantía de las sanciones varía según que la persona o entidad que cometa la infracción desarrolle o no actividad económica, resultando más gravosas en el supuesto de que se ejerza actividad económica, estando asimismo previsto que si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías en principio señaladas.

De este modo, **si el sujeto infractor no desarrolla actividad económica** se sancionará de la siguiente forma:

- 1.º Multa pecuniaria fija de 1.000 euros si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- 2.º Multa pecuniaria fija de 5.000 euros si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- 3.º Si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:
 - Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.
 - Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, en multa pecuniaria proporcional del 0,5 por 100 del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:

- 1.º Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.
- 2.º Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

- a) Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- b) Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- c) Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:
 - Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.
 - Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 por 100 de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

3.4. Modificación del plazo para iniciar el procedimiento para la imposición de sanciones no pecuniarias

Para favorecer la operatividad de las sanciones no pecuniarias accesorias a las sanciones pecuniarias impuestas por comisión de infracciones graves o muy graves y que están establecidas en el artículo 186 de la LGT, se modifica el plazo para iniciar los procedimientos sancionadores para la imposición de estas sanciones. Así, se pasan a contar los tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificado el acto de imposición de sanción pecuniaria con la que está ligada la eventual imposición de la sanción no pecuniaria.

A tal efecto, **se modifica el apartado 2 del artículo 209 de la LGT** introduciendo el nuevo párrafo siguiente:

«Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.»

3.5. Modificación de la suspensión y devengo de intereses en determinadas sanciones

Mediante una **modificación del apartado 3 del artículo 212 de la LGT**, se clarifica en primer lugar el devengo de intereses de demora de las sanciones que fueron suspendidas en vía administrativa señalándose expresamente que cuando se notifique la resolución (se entiende desestimatoria o parcialmente desestimatoria) que ponga fin a la vía administrativa, se exigirán intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización del plazo de pago voluntario abierto con dicha notificación.

Al mismo tiempo, en el citado apartado, se introducen dos nuevos párrafos con lo que se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad.

Así, con carácter general, si la sanción es recurrida, tanto por el deudor principal como por el responsable, la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

No obstante:

- En ningún caso será objeto de suspensión automática la deuda tributaria objeto de derivación.
- En los supuestos de responsabilidad solidaria por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de la LGT, no se aplicarán, en caso de recurso o reclamación, las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad.

3.6. Nuevo supuesto de infracción tributaria referente a la incorrecta declaración en el IVA de determinadas operaciones asimiladas a las importaciones

Se regula un nuevo supuesto de infracción tributaria y su correspondiente régimen sancionador por los incumplimientos relativos a la incorrecta declaración de determinadas operaciones asimiladas a las importaciones reguladas en el artículo 19.5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) mediante la modificación de los artículos 170 y 171 de la citada ley. De este modo:

- Nuevo tipo de infracción: modificación del apartado 2 del artículo 170 de la LIVA introduciendo un nuevo ordinal 5.º:

«La falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a las operaciones reguladas en el número 5.º del artículo 19 de esta ley».

- Nueva sanción asociada: modificación del apartado Uno del artículo 171 de la LIVA introduciendo un nuevo ordinal 5.º:

«Las establecidas en el ordinal 5.º del apartado Dos del artículo 170 con multa pecuniaria proporcional del 10 por 100 de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta en las declaraciones-liquidaciones. No obstante, cuando se trate de declaraciones-liquidaciones relativas al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, se sancionará con multa pecuniaria

proporcional del 10 por 100 de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta, siempre que la suma total de cuotas declaradas en la declaración-liquidación sea inferior al de las efectivamente devengadas en el periodo.»

4. MEDIDAS DE AJUSTE TÉCNICO EN LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS

4.1. Medidas referentes a la prescripción

4.1.1. *Modificación del día en que empieza a contar el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago en determinados supuestos de responsabilidad solidaria*

Afecta a aquellos supuestos en los que el hecho habilitante para apreciar la responsabilidad solidaria ocurra con posterioridad al día siguiente a la finalización del periodo voluntario del deudor principal.

Para ello, **se modifica el apartado 2 del artículo 67 de la LGT** que antes estaba circunscrito exclusivamente a los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, estableciendo el inicio del cómputo del plazo de prescripción a partir del momento en que se produzca el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad solidaria, aunque dicho momento fuese posterior a la finalización del plazo voluntario de pago del deudor principal.

4.1.2. *Modificación de la interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación cuando, como consecuencia de la presentación de una declaración incorrecta por parte del obligado tributario, la acción de la Administración se dirija originariamente respecto de otra obligación tributaria distinta*

Se modifica el apartado 1 del artículo 68 de la LGT añadiendo al final el inciso de que la prescripción también se interrumpe aunque la acción administrativa se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario. Se pueden poner como ejemplos:

Puede ser el supuesto de un contribuyente que declara inicialmente por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR) cuando en realidad procede declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) al haber permanecido más de 183 días del año en territorio español o viceversa. En este caso, la actuación administrativa inicial para comprobar y liquidar el impuesto incorrectamente declarado interrumpe el plazo de prescripción también para el otro.

El mismo argumento se puede esgrimir en el frecuente supuesto de que se declare por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y, sin embargo, se concluya que el negocio en cuestión debería haber sido declarado por el IVA o a la inversa.

4.1.3. Aclaración del momento en que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso para hacerlo coincidir con el momento en que la Administración recupera plenamente sus facultades ejecutivas

A estos efectos, se produce **la modificación del segundo párrafo del apartado 7 del artículo 68 de la LGT**. De este modo, se clarifica el reinicio del cómputo del plazo de prescripción en los siguientes términos:

- Con carácter general, el cómputo del plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso se inicia de nuevo cuando adquiere firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso.
- Si se ha firmado un convenio y existen deudas tributarias sometidas al mismo, el cómputo del plazo se inicia de nuevo cuando aquellas resulten exigibles al deudor según los términos del convenio.
- Si se ha firmado un convenio y existen deudas tributarias que no se someten al mismo, el cómputo del plazo se inicia de nuevo en el momento de la aprobación del convenio.

4.1.4. Aclaración de los efectos sobre los obligados tributarios de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago como consecuencia de litigio, concurso y otras causas legales

Se aclara en el sentido de que los efectos de dicha suspensión se extienden a todos los obligados tributarios. **Se introduce un párrafo final en el apartado 8 del artículo 68 de la LGT** en el sentido de señalar que la suspensión del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias como consecuencia de litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan.

4.2. Medidas relacionadas con la suspensión de la ejecución del acto impugnado en reposición o en vía económico-administrativa

Se modifica el importe de la garantía que es necesario depositar para la suspensión de la ejecución del acto impugnado a través del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa, a fin de que el importe de la misma cubra todos los recargos que pudieran ser exigibles en el momento de ejecución de la garantía del crédito público.

Para ello se modifica el primer párrafo del **apartado 1 del artículo 224 de la LGT** (en el caso del recurso de reposición) y el primer párrafo del **apartado 1 del artículo 233 de la LGT** (en el supuesto de reclamación económico-administrativa) de modo que la garantía constituida no cubra

tan solo los recargos que pudiera proceder en el momento de la solicitud de la suspensión sino los recargos que procederían en caso de ejecución de la misma.

La nueva redacción en ambos artículos es la siguiente: «La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.»

4.3. Modificación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores

Esta modificación ha sido incorporada en su tramitación parlamentaria mediante una enmienda a tal efecto y tiene su justificación en el hecho de que la actual regulación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV) ha ido haciéndose cada vez más extensa y prolija, lo que ha originado que su aplicación sea compleja y que varios estamentos, tanto nacionales como de la Unión Europea (UE), hayan puesto en duda su adecuación tanto a la normativa española como a la de la UE.

Los tres problemas más relevantes de la regulación hasta ahora vigente eran los siguientes:

- a) En primer lugar los supuestos de gravamen de transmisiones de valores en el mercado primario, dado que podían vulnerar la prohibición de todo gravamen que se establece en la Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero de 2008. En efecto, la Comisión Europea ha realizado un dictamen motivado sobre el mencionado precepto, dudando sobre que su redacción estuviese acorde con lo previsto en la citada directiva relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, específicamente en lo que se refiere a los supuestos en que puedan gravarse operaciones del mercado primario, es decir, cuando se constituye una sociedad o si se amplía su capital, se produzca o no en una operación de reestructuración empresarial.
- b) El segundo, de carácter técnico jurídico, consistía en que, si se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 108 de la LMV para excepcionar la exención que se concede en su apartado 1, el gravamen no es por el tributo por el que hubiera estado exento, sino, siempre, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, lo que lleva a este tributo, destinado a gravar las transacciones onerosas entre particulares, a gravar en realidad operaciones de empresarios o profesionales.
- c) El último problema, pero no menos importante, consistía en el hecho de que la regulación hasta ahora vigente había convertido una norma antifraude de los dos tributos afectados –IVA o modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD– en un supuesto de hecho objetivo, en el que no importaba si había existido o no ánimo de eludir la obligación tributaria y a tener que satisfacer como se ha dicho, siempre, la modalidad del ITP y AJD.

Con la modificación se intenta, además de una simplificación del precepto que permita una más fácil interpretación y aplicación del mismo, que esta norma sea una verdadera norma antifraude

fiscal de modo que no grave, en ningún caso, las operaciones con valores en el mercado primario y que respete, en el caso de que se aplique, el impuesto que le hubiera correspondido –IVA o ITP y AJD– y que se aplique, solo, a los obligados tributarios que utilicen la transmisión de valores para eludir el pago del tributo de una transmisión inmobiliaria.

De este modo, la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del IVA y del ITP y AJD excepto en las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario (**desaparece la referencia al mercado primario**), que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles (**antes era siempre por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD**), cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

Se aclaran y simplifican los supuestos en los que se entiende, salvo prueba en contrario (son por tanto presunciones *iuris tantum*), que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los bienes inmuebles. Son los siguientes:

- a) **Obtención directa del control societario.** Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por 100 por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- b) **Obtención indirecta del control societario.** Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- c) **Constitución de sociedades o ampliación de capital.** Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

Por último, se detallan una serie de reglas que son aplicables cuando la transmisión de los valores citados queda sujeta a imposición y que son las siguientes:

- 1.^a **Para realizar el cómputo del activo**, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.
- 2.^a Tratándose de sociedades mercantiles, **se entenderá obtenido dicho control** cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100.

A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

- 3.^a En los casos de **transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización** por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el supuesto de elusión definido como obtención directa o indirecta del control. En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.
- 4.^a **En las transmisiones de valores que estén sujetas al IVA y no estén exentas, la base imponible** se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. A este respecto, en el supuesto de constitución de sociedades o ampliación del capital (aportación de inmuebles y consiguiente recepción de valores), la base imponible del impuesto será la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.
- 5.^a **En las transmisiones de valores que deban tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD**, para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa. A tal fin **se tomará como base imponible**:
- En los supuestos en los que se obtenga directamente el control societario, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que deban computarse como inmuebles y que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.
 - En los supuestos en los que se obtenga de modo indirecto el control societario, para determinar la base imponible solo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas entidades cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales.
 - En los supuestos de constitución de sociedades o ampliación del capital, la base será la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

4.4. Modificaciones técnicas en la LIVA como consecuencia de la modificación del artículo 108 de la LMV

4.4.1. Modificación del apartado b) del artículo 4.Cuatro de la LIVA

Con el objeto de adecuar la normativa del IVA a la modificación del artículo 108 de la LMV, desaparecen las transmisiones de valores del citado artículo como un supuesto de excepción a la regla

general de incompatibilidad entre el IVA y modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD ya que a partir de ahora no pueden estar gravados por ambos impuestos.

4.4.2. Modificación de la letra k) del número 18.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA

La supresión del apartado b) del artículo 4.Cuatro de la LIVA, motivada por la modificación en el artículo 108 de la LMV obliga a regular los supuestos en que las operaciones de transmisión de valores están sujetas y no exentas en el IVA, que son precisamente los supuestos que se recogen en el artículo 108 de la LMV mencionada.

Asimismo, puede haber transmisión de valores, que no sean acciones o participaciones, que determinen de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, como los títulos representativos del comúnmente conocido derecho de multi-propiedad, cuya transmisión, tanto antes como después del cambio operado en el artículo 108 de la LMV debe quedar sujeto y no exento a IVA.

Por lo tanto, la redacción de la citada letra k) del número 18.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA pasa a ser la siguiente:

«k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes:

a') Los representativos de mercaderías.

b') Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

c') Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión, se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.»

4.5. Modificación de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas

En el ámbito del régimen fiscal de las cooperativas, se actualiza la referencia al órgano encargado de realizar las actuaciones de comprobación e inspección de las mismas para determinar la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del citado régimen. De este modo la referencia actual es a la Administración tributaria en general mientras que antes solo podían ejercer la comprobación los órganos de la inspección tributaria.

Por tanto, se modifica el artículo 38 de la Ley 20/1990, que queda redactado de este modo:

«La Administración tributaria comprobará que concurren las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en esta ley y practicará, en su caso, la regularización que resulte procedente de la situación tributaria de la cooperativa. El resultado de dichas actuaciones se comunicará a las corporaciones locales y comunidades autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda.»

5. MEDIDAS DIRECTAMENTE TENDENTES A LA DISUASIÓN DE PRÁCTICAS FRAUDULENTAS

5.1. Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero

En la exposición de motivos de la Ley 7/2012 se señala como la globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad en la circulación de capitales, junto con la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias, hacen aconsejable el establecimiento de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero.

De esta forma, la Ley 7/2012 a través de la introducción de una disposición adicional decimotava que se incorpora a la LGT, establece dicha obligación de información, así como la habilitación reglamentaria para su desarrollo. El fundamento legal que habilita esta nueva obligación de información lo constituye lo dispuesto en los artículos 29 de la LGT [nueva obligación formal que debe soportar el contribuyente de acuerdo con lo que lo que dispone su apartado f)] y 93 de la LGT (potestad para imponer obligaciones de información).

A continuación se trata de responder a las preguntas principales que recogen los aspectos más importantes referentes a esta nueva declaración tomando como referencia su desarrollo reglamentario contenido en el reciente Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

¿Quiénes deben presentar la declaración?

Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT. Es importante destacar como **no se vincula la obligación de información al ejercicio de una actividad económica**. Es más, como veremos más adelante, la realización de una actividad económica con las exigencias contables y registrales que conlleva puede exonerar de la presentación de esta declaración.

¿Cuáles son los bienes y derechos que deben ser declarados?

La declaración no se efectúa sobre la totalidad de los bienes y derechos situados en el extranjero, sino sobre las categorías de bienes y derechos siguientes:

- a) **La totalidad de las cuentas** de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales, **que se encuentren situadas en el extranjero**, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año.

Se entenderá por **titular real** quien tenga dicha consideración de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (en adelante LPBFT), respecto de cuentas a nombre de las personas o instrumentos a que se refiere el citado apartado 2, cuando estos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero. Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido **titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.**

- b) **Respecto de los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero** de los que resulten titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la LPBFT, a 31 de diciembre de cada año:

- **Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.**
- **Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.**
- **Los valores aportados para su gestión o administración** a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y *trusts* o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

Asimismo, se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de los valores y derechos en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

- c) También deben ser objeto de declaración las **acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero** de las que sean titulares o respecto de las que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto el apartado 2 del artículo 4 de la LPBFT. La obligación de información se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de las acciones y participaciones en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

- d) La información también comprende a **los seguros de vida o invalidez** de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año **cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero**, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha.
- e) Igualmente deben declararse **las rentas temporales o vitalicias** de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, **como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero**, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha.
- f) Por último, deberán ser objeto de declaración **los bienes inmuebles o los derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero**, de los que sean titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real a 31 de diciembre de cada año conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la LPBFT. La obligación de información regulada en este artículo también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real del inmueble o derecho en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiera perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la declaración informativa deberá incorporar el valor de transmisión del inmueble o derecho y la fecha de esta.

¿Existen excepciones a la obligación de información?

La obligación de información no resultará de aplicación respecto de los siguientes bienes y derechos:

- a) Aquellos bienes y derechos de los que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS). Es decir, existe una excepción en favor de las entidades totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades.
- b) Aquellos bienes y derechos de los que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, **que se encuentren registrados en su contabilidad de forma individualizada. En el caso de cuentas, las mismas deberán identificarse por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.** Es importante señalar que en la comprobación inspectora se deberá valorar la correcta y completa consignación de estos bienes y derechos en la contabilidad de la entidad pudiendo llegase a concluir, en caso de un registro incompleto o deficiente, el incumplimiento de esta obligación informativa con las consecuencias que ello conlleva y que se verán más adelante.
- c) En el caso de cuentas, inmuebles y derechos sobre los mismos, aquellos de los que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, siempre que los citados bienes y derechos estén registrados en dicha documentación contable de forma individualizada. En el caso de cuentas las mismas deberán estar identificadas

por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas. Entendemos que a las personas físicas que realicen actividades económicas se les puede aplicar la anterior consideración de que, para estar exonerado de la presentación de la declaración informativa, existe la necesidad de una consignación completa y detallada en la contabilidad o libros-registro de las cuentas, inmuebles y derechos sobre los mismos afectos a la actividad económica. Se puede desprender asimismo, por resultar difícil demostrar su afección completa a la actividad, la obligación de declarar en todo caso los valores, acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva, seguros y rentas de los que sean titulares.

- d) En el caso de cuentas, aquellas de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 del Real Decreto 1065/2007, Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta. Sería una información redundante al estar ya declarada en el modelo informativo 196.
- e) No existirá obligación de informar sobre los bienes y derechos cuando no superen determinados límites:
- En el caso de cuentas, cuando los saldos a 31 de diciembre y saldos medios del último trimestre no superen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas.
 - Cuando los saldos a 31 de diciembre de los valores, el valor liquidativo a 31 de diciembre del fondo, el valor de rescate de los seguros y el valor de capitalización de las rentas no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.
 - Cuando la valoración de los inmuebles o derechos sobre los mismos no superen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.

¿Se debe presentar la declaración todos los años?

Según el citado Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, que desarrolla esta obligación, la declaración deberá presentarse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

Como quiera que la Ley 7/2012, según dispone su disposición final quinta, ha entrado en vigor, salvo para la medida de limitaciones a los pagos en efectivo, el 31 de octubre de 2012 (día siguiente

a su publicación en el BOE), se entiende que la primera declaración será la relativa a la información de 2012 a presentar antes del 31 de marzo de 2013.

Sin embargo, una vez presentada la primera declaración, la presentación de la declaración en los años sucesivos solo será obligatoria cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- En el caso de cuentas, cuando cualquiera de los saldos conjuntos (a 31 de diciembre o medio ponderado del último trimestre) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración. No obstante, será obligatoria la presentación de la declaración cuando a lo largo del ejercicio se deje de tener la condición de titular, representante, autorizado, beneficiario, persona con poder de disposición o titular real de la cuenta. Cuando se produzca alguna de estas circunstancias, se deberá indicar el saldo de la cuenta en la fecha en la que se dejó de tener tal condición.
- En el caso de valores, seguros o rentas, la presentación en los años sucesivos solo será obligatoria cuando el límite conjunto de valoración de los mismos hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración. En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración cuando, a lo largo del ejercicio, se hubiese perdido la condición de titular real respecto de los valores, derechos, acciones y participaciones en cuestión.
- En el supuesto de inmuebles y derechos sobre los mismos, la presentación de la declaración en los años sucesivos solo será obligatoria cuando la valoración conjunta de los citados bienes y derechos hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración. No obstante, será obligatoria la presentación de la declaración cuando se hubiese perdido a lo largo del año la condición de titular real de los inmuebles o derechos anteriormente declarados.

¿Cuál es el contenido de la información a suministrar?

En el caso de cuentas:

- La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.
- La identificación completa de las cuentas.
- La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.
- Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

La información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución.

En el caso de valores:

- Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.
- Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas. La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.
- Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios. La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.
- Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente. La información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.

En los seguros y rentas:

La identificación de la entidad aseguradora indicando la razón social o denominación completa y su domicilio.

En el caso de inmuebles y derechos sobre los mismos:

- Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología.
- Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.
- Fecha de adquisición.
- Valor de adquisición.

En caso de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la identificación y situación del inmueble, deberá indicarse la fecha de adquisición de dichos derechos y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIPN).

En caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la identificación y situación del inmueble, deberá indicarse la fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la LIPN.

¿Existe algún tipo de infracción tributaria específica sobre dicha declaración informativa?

Efectivamente, el apartado 2 de la nueva disposición adicional decimoctava de la LGT señala que constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos esta declaración. También constituye infracción tributaria la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones se califican de muy graves y se sancionan de acuerdo con el tipo de bien o derecho en el que se produce el incumplimiento.

Estas infracciones y sus correspondientes sanciones se consideran específicas al ser incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la LGT.

Las reglas de determinación de las mismas son las siguientes:

- a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

- b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

- c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien

inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Un aspecto importante es el siguiente: ¿Qué consecuencias tiene la falta de presentación de esta declaración estando obligado a ello?

El apartado 3 de la disposición adicional decimoctava de la LGT dispone que las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional.

En realidad, la importancia de este nuevo modelo informativo en la prevención y lucha contra el fraude se mide, más que por la explotación de la nueva información obtenida del mismo, por las consecuencias derivadas de su falta de presentación y que penden sobre el contribuyente a no ser que pruebe fehacientemente que la titularidad de los bienes o derechos omitidos o no declarados se corresponde con rentas previamente declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente en nuestro país.

En efecto, el nuevo apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF introducido por la Ley 7/2012 indica que:

«En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto.»

La Ley 7/2012 introduce asimismo **un apartado 6**, modificándose el actual apartado 6, que se reenumera como 7, **en el artículo 134 del TRLIS**, de modo que quedan redactados de la siguiente forma:

«6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización,

los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este impuesto.

7. El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren los apartados 1 y 6, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales.»

¿Estos supuestos de incrementos no justificados de patrimonio suponen además la comisión de infracción tributaria?

Además de su consideración como incremento no justificado de patrimonio bien por IRPF, bien por IS, la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 establece un régimen sancionador en estos supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas en el sentido de que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la LIRPF y en el artículo 134.6 del TRLIS, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por 100 del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados anteriormente. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la LGT, resultando asimismo de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la citada LGT (es decir, la reducción de la sanción por conformidad y pronto pago).

Por último, ¿cuándo entran en vigor estas imputaciones?

La disposición adicional segunda de la Ley 7/2012 dispone que la imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF, y en el apartado 6 del artículo 134 del TRLIS, se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados.

Como, en lo que respecta a esta obligación, la Ley 7/2012 ha entrado en vigor el 31 de octubre de 2012, se entiende que el primer periodo impositivo al que se puede imputar y en el que surte sus efectos es en la declaración de IRPF 2012 (con carácter general, salvo fallecidos, se devenga el 31

de diciembre) y en la del Impuesto sobre Sociedades cuyo fin de periodo impositivo sea el 31 de octubre de 2012 o posterior.

5.2. Establecimiento de limitaciones a los pagos en efectivo

Objetivo de la limitación

El artículo 7 de la Ley de fraude establece limitaciones a la utilización de medios de pago en efectivo en las operaciones económicas debido a que se considera que facilita notablemente los comportamientos defraudatorios además de favorecer la opacidad de las operaciones y actividades y su ocultación a la Administración.

En el ámbito del derecho comparado, la utilización de efectivo y su relación con el fraude constituye también una preocupación generalizada en países de nuestro entorno, donde ya se han adoptado limitaciones al uso de efectivo para determinadas operaciones económicas.

En la normativa española, hasta la fecha las medidas de reacción ante esta situación se han centrado fundamentalmente en el establecimiento de obligaciones de información, así como en la adopción de planes de actuación en el ámbito del control de la Administración tributaria.

Por ello, se considera necesaria la adopción de medidas dirigidas a limitar la utilización del efectivo como medio de pago que, por su naturaleza, requieren un desarrollo normativo con rango de ley. De este modo, y con carácter novedoso, la actividad de la Administración va dirigida no solo a la detección y regularización de los incumplimientos, sino también, como medida preventiva, tratar de evitar que estos incumplimientos se produzcan, mediante una potenciación de los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude.

En este contexto, la presente ley establece limitaciones al uso de efectivo en determinadas transacciones económicas que no resultan incompatibles con la condición de moneda de curso legal de los billetes y monedas al existir otros medios legales de pago para la liquidación de deudas monetarias.

Definición de los pagos en efectivo que se limitan

En consonancia con lo anteriormente expuesto, se establece una limitación, de carácter general, a los pagos en efectivo correspondientes a operaciones a partir de 2.500 euros. Se entenderá por efectivo los medios de pago definidos en el artículo 34.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales: papel moneda y moneda metálica nacionales o extranjeros; cheques bancarios al portador denominados en cualquier moneda; cualquier otro medio físico, incluso electrónico, concebido para ser utilizado como medio de pago al portador.

La limitación se establece para los pagos en efectivo correspondientes a operaciones con importe igual o superior a 2.500 euros, siempre y cuando alguna de las partes actúe como empresario o

profesional. Este importe se eleva a 15.000 euros si el pagador es una persona física que no actúa como empresario o profesional y sin domicilio fiscal en España.

Se excluye de la limitación a los pagos efectuados cuando **ninguno** de los intervinientes en la operación actúe en calidad de empresario o profesional, así como a los pagos o ingresos realizados en entidades de crédito.

Asimismo, se contempla expresamente una regla contra el fraccionamiento de operaciones a efectos del cálculo del límite legalmente establecido (se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega de bienes o la prestación de servicios).

A los efectos de demostrar que el pago no se ha realizado en efectivo sino a través de otro medio de pago, los intervinientes en las operaciones deberán conservar los justificantes del pago, durante el plazo de cinco años desde la fecha del mismo, para acreditar que se efectuó a través de alguno de los medios de pago distintos al efectivo. Asimismo, están obligados a aportar estos justificantes a requerimiento de la AEAT.

Régimen sancionador por incumplimiento de esta limitación

Ligado a esta limitación, se establece un régimen sancionador, regulándose el régimen de las infracciones y sanciones, las reglas básicas del procedimiento sancionador y el órgano competente para la recaudación de las sanciones. Los aspectos más importantes de este régimen sancionador son los siguientes:

- a) **Sujetos infractores:** son tanto las personas o entidades que paguen como las que reciban total o parcialmente cantidades en efectivo incumpliendo la limitación establecida. **Tanto el pagador como el receptor responderán de forma solidaria** de la infracción que se cometa y de la sanción que se imponga. La AEAT podrá dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos o contra ambos.
- b) **La infracción se califica como grave.** Prescribe a los **cinco años**, que comenzarán a contarse desde el día en que la infracción se hubiera cometido.
- c) La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional **del 25 por 100 de la base de la sanción**. La base será la cuantía pagada en efectivo en las operaciones de importe igual o superior a 2.500 euros o 15.000 euros, o su contravalor en moneda extranjera según sea el supuesto de sanción. **La sanción prescribe a los cinco años**, que comenzarán a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.
- d) La gestión recaudatoria de las sanciones impuestas de acuerdo con lo establecido en este artículo corresponderá a la AEAT, tanto en periodo voluntario como ejecutivo.

Se introduce la **exención de responsabilidad en caso de denuncia** del posible pago efectuado en incumplimiento de la limitación legal:

- No dará lugar a responsabilidad por infracción respecto de la parte que intervenga en la operación cuando denuncie ante la AEAT, dentro de los tres meses siguientes a la fecha del pago efectuado en incumplimiento de la limitación, la operación realizada, su importe y la identidad de la otra parte interviniente.
- La denuncia que pudiera presentar con posterioridad la otra parte interviniente se entenderá por no formulada.

La presentación simultánea de denuncia por ambos intervinientes no exonerará de responsabilidad a ninguno de ellos.

Obligación de información de los incumplimientos

Se establece una **obligación de informar al respecto por parte de autoridades o funcionarios** ya que, cualquier autoridad o funcionario que en el ejercicio de sus competencias tenga conocimiento de algún incumplimiento de la limitación establecida, lo deberá poner inmediatamente en conocimiento de los órganos de la AEAT.

El procedimiento sancionador se regirá por lo dispuesto en el título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y en el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto. Los aspectos más relevantes de su tramitación son:

- a) La iniciación** de este tipo de procedimientos sancionadores puede ser básicamente por alguna de estos medios:
- Por constatarse el incumplimiento en el curso de un procedimiento o actuación de aplicación de los tributos (gestión, inspección, aduanas).
 - Por denuncia o a instancia de otro órgano o administración distinta de la Agencia. En este supuesto, parece razonable que las denuncias presentadas o la información externa recibida fuera objeto de un análisis previo, a efectos de verificar si se encuentran fundadas y existen indicios suficientes sobre su veracidad, procediendo a su archivo en otro caso.
- b) La competencia** para la tramitación y resolución del referido procedimiento sancionador corresponderá en todo el territorio español a la AEAT, atribuyéndose al órgano que se determine en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el BOE.

En el supuesto a) de inicio anteriormente señalado cada área funcional de la AEAT procederá a tramitar el correspondiente procedimiento sancionador por el incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo que haya descubierto en el curso de las actuaciones de control.

En el supuesto b) sin embargo, la recepción de la denuncia y la labor de análisis previo la van a realizar los órganos de Inspección, como viene haciendo actualmente con las denuncias tributarias del artículo 114 de la LGT. No obstante, sobre la competencia en la tramitación y resolución de estas denuncias, habrá que estar a lo que dispongan las respectivas resoluciones que modifiquen la organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias de cada departamento.

Para la tramitación de los procedimientos sancionadores, el órgano competente podrá **requerir a los sujetos obligados** los datos, antecedentes y documentos relacionados con el cumplimiento de las limitaciones establecidas en el apartado Uno de este artículo. Asimismo, dichos requerimientos podrán efectuarse con carácter previo al inicio, en su caso, del procedimiento sancionador.

En el procedimiento se podrán incorporar datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguna actuación o procedimiento de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

Delimitación temporal de los pagos a los que afecta

Finalmente, en la disposición final quinta de la ley, relativa a su entrada en vigor, se dispone que lo dispuesto en este artículo 7 entrará **en vigor a los 20 días de su publicación en el BOE** (no al día siguiente como el resto de normas de la ley), **si bien resultará de aplicación a todos los pagos efectuados desde esa fecha, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad** al establecimiento de la limitación.

5.3. Introducción de nuevos supuestos de exclusión del método de estimación objetiva en el IRPF (y por tanto también del régimen simplificado del IVA)

Mediante una modificación del apartado 1 del artículo 31 de la LIRPF, la Ley 7/2012 excluye del método de estimación objetiva a los contribuyentes que realizan determinadas actividades cuando supere una determinada cuantía el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondientes a las ventas de bienes o prestación de servicios que les hayan sido abonados por los obligados a practicar retención o ingreso a cuenta (generalmente otros contribuyentes que ejercen actividades económicas).

Las actividades son aquellas sobre las que ya existía la obligación de practicar retención e ingreso a cuenta por parte del empresario o profesional pagador de las mismas, es decir, las señaladas en el artículo 95.6.2.º del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, como las actividades relacionadas con la construcción (albañilería, carpintería, cerrajería, ferretería, solado y pavimentación, pintura y decoración e instalaciones) así como las relacionadas con la industria del mueble de madera, la impresión de textos e imágenes y la confección en serie de prendas de vestir.

Para que no se produzca la exclusión del régimen de estimación objetiva, los rendimientos íntegros obtenidos de otros empresarios o profesionales que deben efectuar la correspondiente retención, no pueden superar las siguientes cantidades:

- 50.000 euros anuales, siempre que además represente más del 50 por 100 del volumen total de rendimientos íntegros correspondiente a las citadas actividades.
- En todo caso, 225.000 euros anuales.

Sin embargo, a pesar de estar incluidas en el artículo 95.6.2.º, la citada exclusión del régimen de estimación objetiva si se sobrepasa unos límites de facturación a otros empresarios o profesionales, no se aplica al transporte de mercancías por carretera (epígrafe 722) y a los servicios de mudanzas (epígrafe 757) debido a que generalmente estos contribuyentes trabajan en exclusiva para otros profesionales o empresarios que les practican retención. Lo que sí establece la norma para estos sectores de transporte es una rebaja del límite conjunto de facturación que determina la exclusión del régimen de módulos, que queda reducido a 300.000 euros en lugar de los 450.000 euros establecidos con carácter general.

El objetivo de esta medida es evitar, en la medida de lo posible, que este régimen sea utilizado como una fuente generadora de facturas y justificantes falsos ya que, mientras que el empresario o profesional que en teoría compra el bien o recibe la prestación del servicio puede deducirse la factura o justificante como gasto de la actividad y, en su caso, como IVA deducible, el empresario en estimación objetiva no va a cuantificar sus obligaciones tributarias en función de las ventas e ingresos reales de la actividad sino por unos módulos (de ahí que el régimen sea conocido como régimen de módulos) que determinan unos rendimientos ficticios ni tampoco tiene la mayor parte de las obligaciones registrales, sobre todo en el caso de ventas realizadas a particulares, pudiendo de esta forma disponer de un conjunto de facturas que podríamos calificar como de «innominadas». De este modo, el empresario en módulos, a cambio de una comisión, no tendrá reparo en suministrar facturas a otros empresarios que se la pidan, aunque no haya realizado realmente la entrega del bien o la prestación del servicio.

Limitando los rendimientos íntegros que se obtienen de otros empresarios (que a su vez deben retenerles), se limita también este incentivo para el fraude al reducirse el montante máximo de facturas y justificantes presuntamente falsos. No obstante, se puede prever que el límite todavía alto (300.000 €) que determina la exclusión de las actividades de transporte que son las que presentan los mayores porcentajes de facturación a otros empresarios y profesionales, va a originar que los resultados en la lucha contra el fraude procedentes de esta medida vayan a ser más bien modestos.

5.4. Deslegalización del perfil del contribuyente para el envío del borrador de declaración en el IRPF

El disponer de una adecuada información y asistencia tributaria es, sin duda, una de las herramientas más eficaces para mejorar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y desincentivar el fraude fiscal.

El borrador de la declaración de IRPF supone la herramienta más potente de asistencia ya que implica el envío a los contribuyentes por parte de la Administración tributaria en base a los datos que esta última dispone (obtenidos en su mayor parte como datos imputados de terceros a través de las declaraciones informativas), de un proyecto de declaración el cual, tras su necesaria revisión y, en su caso, modificación de partidas, se convierte en la declaración del impuesto personal del contribuyente que, de esta forma, cumple sus obligaciones tributarias.

Pero no en todas las ocasiones se puede enviar el borrador de declaración ya que, además de la información disponible por la Administración tributaria, dependerá asimismo del perfil tributario del contribuyente, es decir, de la naturaleza de los rendimientos que obtenga (por ejemplo, en actividades económicas la Administración tributaria podría suministrar datos de ingresos imputados por el modelo 347 –más de 3.000 €– pero difícilmente podría suministrar datos de las provisiones y amortizaciones existentes en la contabilidad). En estos supuestos en los que no resulta posible el envío del borrador, al contribuyente se le remite, bajo petición, los datos fiscales de que dispone la Administración y que sirven de ayuda a la cumplimentación de la declaración.

Hasta esta reforma lo que denominamos «perfil» de borrador estaba regulado por ley formal ya que la LIRPF, aparte de las situaciones que imposibilitaban la remisión del borrador señaladas en el artículo 98.2 (por ejemplo, si se pretende compensar partidas negativas de ejercicios anteriores), para la remisión del borrador, de acuerdo con el artículo 98.1, el contribuyente debía obtener rentas exclusivamente de las siguientes fuentes: del trabajo; del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, así como los derivados de letras del Tesoro; imputación de rentas inmobiliarias siempre que procedan, como máximo, de dos inmuebles; ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, así como las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual.

La Ley 7/2012 modifica el artículo 98.1 de la LIRPF a estos efectos, por la que las rentas que posibilitan el envío del borrador de declaración van a ser ahora las siguientes:

«a) Rendimientos del trabajo.

b) Rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, así como los derivados de letras del Tesoro.

c) Ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, así como las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual.

d) Imputación de rentas inmobiliarias y aquellas otras fuentes de renta que establezca el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, de acuerdo con la información de la que pueda disponer en lo sucesivo la Administración tributaria, con los límites y condiciones señalados por el mismo.»

Es decir, con este cambio en la norma, para que se suministre un borrador de declaración, además de eliminar la limitación legal (en vía reglamentaria sí será posible establecer como causa excluyente del borrador el sobrepasar la propiedad de un número máximo de inmuebles) correspondiente al número de inmuebles de donde proceden las imputaciones de rentas inmobiliarias, se establece

una cláusula final que permite suministrar el borrador de declaración a los contribuyentes que obtengan fuentes de renta sobre los que la Hacienda pública disponga de una información suficiente como para determinar con precisión los rendimientos netos que deben ser imputados a los mismos.

De este modo, para ampliar el denominado «perfil de borrador» ya no será necesario realizar un cambio legal sino que bastará con que así se indique en la orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas que apruebe en cada ejercicio el modelo de declaración así como su lugar, forma y plazos de presentación.

5.5. Establecimiento de nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA

Según la exposición de motivos de la Ley 7/2012, todos los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo se ajustan a lo establecido en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

Con ello se pretende evitar el perjuicio que se produce a la Hacienda pública cuando el IVA no se ingresa en el Tesoro por la entidad transmitente de inmueble o que presta el servicio, bien porque efectúa un simple reconocimiento de deuda, bien porque solicita un aplazamiento que se incumple o, en último extremo, porque se declara en concurso la entidad transmitente.

El daño a la Hacienda pública es doble, pues el IVA no ingresado es deducido por el adquirente. Con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se garantiza al menos que no se efectúe la devolución del IVA a menos que este sea ingresado previamente.

Los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo son los siguientes:

- a) **Mediante una modificación de la letra e) del número 2.º del apartado Uno del artículo 84 de la LIVA**, se introducen nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo que afectan a la entrega de bienes inmuebles.
 - a.1) Por un lado, en los supuestos de las entregas exentas a los que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención (entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación).
 - a.2) Por otro lado, también se establece la inversión del sujeto pasivo cuando la entrega de los bienes inmuebles se produzca en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos, supuesto que se extiende expresamente a las operaciones de dación del inmueble en pago y cuando el adquirente asume la obligación de extinguir la deuda garantizada.
- b) Como complemento a lo anterior, **también se modifica la disposición adicional sexta de la LIVA**. En efecto, hasta la citada modificación, la norma indicaba que en los procedimien-

tos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tuvieran la condición de empresario o profesional a efectos de este impuesto estaban facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo (todas sin distinción) que se produzcan en aquellos, para:

- 1.º Expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante.
- 2.º Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el artículo 20.2 de la ley.

Las condiciones y requisitos para el ejercicio de estas facultades se concretaron en el artículo 5 del Reglamento del IVA, estando obligado el adjudicatario a realizar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo transmitente una declaración-liquidación aperiódica, modelo 309 tal y como se dispone el apartado Dos del artículo primero de la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, en la redacción dada por la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo:

«Dos. Este modelo será presentado:

(...) 6.º Por los adjudicatarios, en los procedimientos administrativos o judiciales de ejecución forzosa, que tengan la condición de empresarios o profesionales del Impuesto sobre el Valor Añadido, que estén facultados para presentar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo de dicho tributo, la declaración-liquidación correspondiente y para ingresar el impuesto resultante de la operación de adjudicación, en los términos previstos en la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

La modificación de la Ley 7/2012 consiste en introducir un nuevo párrafo al final de la disposición adicional sexta indicando lo siguiente:

«Lo dispuesto en la presente disposición no se aplicará a las entregas de bienes inmuebles en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en la letra e) del artículo 84.Uno.2.»

De este modo, al producirse en estos supuestos la inversión del sujeto pasivo, será el adjudicatario del inmueble quien realice la declaración de la transmisión en su propio nombre, a través de una declaración-liquidación mensual o trimestral de IVA, modelo 303, ingresando y deduciéndose a la vez el IVA de la citada operación inmobiliaria, quedando el modelo 309 para los restantes supuestos de adjudicación.

- c) **Por último, se añade una letra f) al número 2.º del apartado Uno del artículo 84 de la LIVA** estableciéndose la inversión del sujeto pasivo cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. La inversión del sujeto pasivo también será de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

5.6. Medidas antifraude con relación al IVA en los procesos concursales

En la exposición de motivos de la Ley 7/2012, se afirma que la situación de concurso del obligado tributario requiere de un tratamiento particular en el impuesto con la finalidad de facilitar su gestión e impedir que se altere la neutralidad en perjuicio de la Hacienda pública.

1. La primera de las medidas adoptadas tiene como finalidad garantizar la neutralidad del impuesto, lo cual, tiene como efecto que la Administración no se vea perjudicada en relación con la percepción del IVA como consecuencia del concurso, de ahí que se limite, en situaciones de concurso, el derecho de deducción de las cuotas soportadas ya que deberá ejercitarse, cuando se hubieran soportado las cuotas con anterioridad al auto de declaración de concurso, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que dichas cuotas fueron soportadas.

Asimismo, se hace necesario diferenciar, en los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicte a lo largo del periodo de liquidación del impuesto (mensual o trimestral), si los créditos son concursales o contra la masa, ya que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben calificarse como concursales los créditos de IVA por hechos imponible anteriores a la declaración de concurso, fecha que puede que no coincida exactamente con el último día del periodo mensual o trimestral de declaración. Como en la regulación actual la declaración-liquidación es única, una de las medidas que se establecen, con objeto de determinar el crédito que tendrá carácter concursal, consiste en la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. En la primera de estas declaraciones el concursado deberá aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.

A la espera de su desarrollo reglamentario, esta nueva regulación supondrá serias complicaciones en la gestión que después analizaremos, ya que las declaraciones de IVA, por su propia naturaleza al poder arrastrar saldos a compensar, no son independientes unas de otras. Las complicaciones ya empiezan por la propia presentación de las dos declaraciones en el periodo en que tenga lugar el auto de declaración de concurso ya que, o bien habrá que distinguir en el formulario o modelo de declaración subperiodos distintos dentro de los periodos trimestrales o mensuales de declaración (una especie de trimestre o mes «bis»), o bien se tendrá que dejar presentar dos declaraciones por el mismo periodo impositivo (de un mismo mes o trimestre) según que sean antes o después de la declaración de concurso, sin que se exija como hasta ahora que una de ellas sea complementaria de la otra.

2. Se introduce un nuevo supuesto de rectificación de cuotas repercutidas para los casos en los que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras acciones de impugnación ejercitadas en el seno del concurso.

En estos supuestos, el sujeto pasivo transmitente que está en concurso deberá proceder a la rectificación en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se devengaron las

cuotas y se declaró la operación que es anterior a la declaración de concurso, lo que supondrá la previsible modificación a la baja del IVA repercutido e indirectamente la reducción de las deudas pendientes para con la Hacienda pública.

La minoración de deducciones por parte del adquirente, si estuviere también en situación de concurso, se realizará, igualmente, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción.

3. Por último, para adecuar la gestión del impuesto a la doctrina jurisprudencial, la rectificación de deducciones (a la baja) como consecuencia de la declaración de concurso (generalmente por haber resultado impagadas y haber modificado la base el proveedor), deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción sin que como consecuencia de dicha presentación extemporánea se generen recargos o intereses.

Las medidas concretas son las siguientes:

5.6.1. Ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas que estuvieran pendientes antes de la declaración del concurso exclusivamente en la autoliquidación del periodo en que se hubieran soportado

A tal efecto, **se modifica el apartado 3 del artículo 99 de la LIVA** que regula el ejercicio del derecho a la deducción, rompiéndose la regla general de que el derecho a la deducción del IVA solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

De esta forma, en los casos de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al auto de declaración de concurso, que estuvieran pendientes de deducir, deberá siempre ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o la administración concursal, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal (cuando no lo realice el concursado o en el supuesto de suspensión de facultades de administración y disposición), podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas, es decir, presentando las correspondientes solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones anteriores al auto de declaración del concurso, lo que originará variaciones en las deudas en concurso, es decir, en la «masa» pasiva del concurso.

5.6.2. *Exigencia de dos autoliquidaciones del periodo correspondiente al auto judicial de declaración de concurso*

Mediante la modificación del apartado 5 del artículo 99 de la LIVA, se establecen las dos declaraciones-liquidaciones a realizar en el periodo impositivo en que tenga lugar la fecha del auto de declaración del concurso. En la primera de las citadas declaraciones (antes de la declaración de concurso), el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso. A tal efecto, se introduce la siguiente precisión: «En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración».

De esta forma, el periodo de liquidación en el cual se dicta el auto queda fraccionado en dos:

- Desde la fecha inicial del correspondiente periodo de liquidación, hasta la fecha en que se dicta el auto de declaración del concurso.
- Desde el día siguiente a la declaración de concurso hasta la fecha final del periodo de declaración que se vaya a declarar (en el cual se ha dictado el auto).

Desde el punto de vista de la gestión del impuesto, podemos preguntarnos si, en el caso de que en la primera autoliquidación anterior al auto de declaración de concurso, existiera un saldo a compensar final por IVA, ¿surgiría el derecho a la devolución del IVA y se trataría realmente de un crédito final del concursado para con la Hacienda pública ya que, en todo caso, no sería trasladable su compensación a ejercicios futuros?

5.6.3. *Rectificación de cuotas repercutidas cuando la operación queda sin efecto por el ejercicio de acciones de reintegración o impugnación concursales*

Se modifica el apartado Cinco del artículo 89 de la LIVA introduciendo, en relación con la rectificación de cuotas repercutidas por parte del transmitente también en concurso, un último párrafo que dice lo siguiente:

«En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.»

Esto implica que, al quedar sin efecto la operación por la acción de reintegración concursal u otras acciones de impugnación, la rectificación de cuotas repercutidas (minoración) por parte del transmitente en situación de concurso se debe llevar respectivamente a la declaración-liquidación

correspondiente al periodo en que se declaró la operación y se devengaron las cuotas repercutidas. De esta manera, en el concursado se producen los efectos de recuperar el bien para su patrimonio y de minorar la deuda concursal por IVA al minorarse el IVA repercutido dentro del periodo concursal y sin afectar a las deudas de la masa por el ejercicio de actividad económica posterior, por lo que los efectos para la gestión recaudatoria son muy positivos.

Sin embargo, desde la óptica de la gestión de las declaraciones presentadas se pueden advertir los siguientes problemas:

- Se deberá presentar una autoliquidación por un periodo impositivo anterior (supone una segunda declaración fuera de plazo) que, al reflejar una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, en ningún caso supone la presentación de una autoliquidación complementaria, cuyo resultado final solo puede ser a ingresar más o a devolver o compensar menos.
- A la vista de la normativa actual de la LGT que solo admite la existencia de autoliquidaciones complementarias de una anterior (no rectificativas o sustitutivas), no cabría más opción que considerar esta presentación como una solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria que utiliza como medio la presentación de una nueva autoliquidación.
- En el supuesto de que el resultado final de la autoliquidación que se rectifica fuese con saldo a compensar, la propia mecánica de liquidación del IVA hará que afecte a las autoliquidaciones posteriores presentadas antes de la declaración de concurso, las cuales deberán ser también rectificadas.

5.6.4. *Nuevo procedimiento de rectificación de deducciones*

Para adecuar la rectificación de deducciones (generalmente minoraciones al haber sido cuotas soportadas impagadas) como consecuencia de la declaración de concurso de modo que las mismas también se efectúen en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción, **se modifica el número 2.º del apartado Dos del artículo 114**, que queda redactado de la siguiente forma:

2.º Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora...»

«... No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación corres-

pondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.»

De este modo, si la rectificación tiene lugar porque se modifica la base del IVA soportado al no haberse pagado la cuota repercutida por haber entrado el adquirente destinatario de la operación en situación concursal (art. 80.3 de la LIVA), la rectificación se deberá efectuar en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora. Con esta nueva regulación se rompe con la regla general de efectuar la rectificación a la baja de las cuotas deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas, regla que permanece en los restantes supuestos (si la rectificación tiene su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del art. 80 de la LIVA).

Desde el punto de vista de su gestión, los problemas son los siguientes:

- Se deberán tomar las medidas para impedir la generación de recargos e intereses por la presentación de estas autoliquidaciones fuera de plazo (que en realidad son complementarias ya que hay minoración de cuotas deducidas con anterioridad).
- Como en el supuesto anterior, si como consecuencia de esta rectificación (minoración) de deducciones, se rectifica el saldo inicialmente declarado a compensar (bien minorándolo o considerándolo improcedente), también afectará a las posteriores autoliquidaciones presentadas antes de la declaración de concurso.

Por último, también se trata el supuesto de que en la operación que queda sin efecto por una acción de reintegración o impugnación concursal, los dos intervinientes de la operación se encuentren en situación concursal.

En relación con la rectificación de las cuotas repercutidas por el transmitente, se le aplica el apartado Cinco del artículo 89 de la LIVA ya analizado en el punto 5.6.3 y, en relación con la rectificación de deducciones del adquirente, se **modifica el mencionado número 2 ° del apartado Dos del artículo 114 de la LIVA** cuyo párrafo final establece lo siguiente:

«... En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.»

En resumen, aparte de la necesidad de tener que gestionar dos autoliquidaciones en un mismo periodo, los problemas de aplicación práctica del nuevo tratamiento del IVA en situaciones de concurso tanto de la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al auto de declaración de con-

curso como del nuevo tratamiento de la rectificación de cuotas soportadas/repercutidas son los siguientes:

- Cuando, como suele ser bastante habitual, no se hubiera incluido la totalidad de las cuotas soportadas deducibles antes del auto de declaración del concurso en las autoliquidaciones de IVA de periodos anteriores a dicha fecha y, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado solo podrá deducirlas mediante la rectificación de las autoliquidaciones relativas a los periodos en que fueron soportadas, periodos que son preconcursales y que originarán variaciones en las deudas en el concurso (masa pasiva concursal).
- Al tener que efectuarse las rectificaciones de cuotas deducidas/repercutidas de las entidades en concurso exclusivamente en las autoliquidaciones del periodo en que las mismas se dedujeron/repercutieron, obligará a rectificar dichas autoliquidaciones así como las liquidaciones y resúmenes anuales posteriores que se vean afectados. Ello también podrá originar modificaciones en la masa pasiva del concurso.

En síntesis, con esta nueva regulación del IVA en las situaciones concursales, se puede originar una separación entre los «bloques» de IVA generados antes y después del concurso, de modo que puede que ya no sea posible realizar entre ellos trasvases de deducciones o de rectificaciones en cuotas. No obstante, estos aspectos así como la posibilidad o no de trasladar a futuro las cuotas a compensar de periodos preconcursales **deberán ser aclarados en el futuro desarrollo reglamentario que sea aprobado.**

6. CONCLUSIONES

A lo largo de este artículo, se ha descrito la amplia gama de medidas contra el fraude fiscal que se derivan de la Ley 7/2012. La citada norma refuerza las actuaciones de prevención contra el fraude fiscal, una de las prioridades de la política económica del Gobierno. De hecho, junto al proyecto de ley orgánica de reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude fiscal que se encuentra todavía en trámite parlamentario, ha supuesto en su conjunto el mayor esfuerzo normativo de nuestro país en la lucha contra el fraude y la economía sumergida. Además, la nueva ley ha intentado ser el complemento perfecto al proceso de regularización de rentas y patrimonios ocultos con el que se ha pretendido la afloración de ingresos procedentes de la economía sumergida y su incorporación a la economía regular, proceso que ha finalizado el pasado 30 de noviembre.

Sin contar otras medidas menores que las desarrollan, se puede encontrar **hasta un total de 27 medidas normativas** de calado que intentan reforzar las actuaciones de prevención contra el fraude fiscal en nuestro país:

- **10 medidas** se han calificado como dirigidas contra el fraude en los procesos recaudatorios con el fin de reforzar la capacidad recaudatoria de la Agencia Tributaria, sobre todo en los

casos en donde el contribuyente intenta escapar de sus obligaciones fiscales retrasando el pago de la cuota, interponiendo obstáculos o diluyendo su patrimonio.

- **6 de las medidas** tienen como objetivo la mejora de la eficacia del procedimiento sancionador como por ejemplo el endurecimiento de las sanciones por resistencia, obstrucción excusa o negativa a las actuaciones inspectoras o la introducción de una nueva sanción por el incumplimiento de las obligaciones de presentación telemática.
- **5 son medidas** de ajuste técnico, bien en la norma (como por ejemplo la reforma del art. 108 de la LMV), o en los procedimientos (como las referentes a la prescripción o a la suspensión del acto impugnado).
- **Por último, 6 de las medidas** pueden ser consideradas como de impacto directo en la lucha contra el fraude: limitación del uso de dinero en efectivo en determinadas operaciones, obligación de suministro de información sobre cuentas y valores situados en el extranjero de los que se sea titular, beneficiario o se figure como autorizado, exclusión del régimen de estimación objetiva a determinados empresarios, deslegalización del perfil del contribuyente que recibe borrador de declaración por el IRPF, y una serie de medidas tendentes a atajar el fraude en el IVA como el establecimiento de nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo y el nuevo régimen del IVA en los procesos concursales.

LA REVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA PARA JUSTIFICAR LOS MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS EN LAS REORGANIZACIONES EMPRESARIALES

PATRICIA LAMPREAVE MÁRQUEZ

Abogada

Profesora de Derecho Fiscal Europeo (ULB, Bélgica) y Profesora de Derecho Financiero y Tributario en Cunef (U. Complutense)

Extracto:

EL presente trabajo se centra en la directiva de fusiones que, como otras directivas comunitarias, establece que los Estados Miembros pueden rechazar el beneficio de neutralidad fiscal establecido en la citada directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal. Analizaremos la transposición del citado precepto en la normativa interna española y sus modificaciones en lo que concierne a la reversión de la carga de la prueba del motivo económico válido requerido para eliminar toda presunción de fraude o elusión fiscal. Por último, nos cuestionamos si de la interpretación de ciertas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es posible la retroactividad del artículo 110.2 de la Ley 14/2000.

Palabras clave: práctica fiscal abusiva, evasión fiscal, directiva sobre fusiones, abuso de directiva comunitaria, carga de la prueba y retroactividad de la normativa.

THE REVERSE BURDEN OF PROOF TO JUSTIFY VALID ECONOMIC REASON IN CORPORATE REORGANIZATIONS

PATRICIA LAMPREAVE MÁRQUEZ

Abogada

Profesora de Derecho Fiscal Europeo (ULB, Bélgica) y Profesora de Derecho Financiero y Tributario en Cunef (U. Complutense)

Abstract:

THIS article is focused on the mergers directive, which as other directives provides that Member States may refuse the benefit of tax neutrality in the event that a merger, division, transfer of assets or exchange of action has as its objective tax evasion or tax avoidance. We will analyze the transposition of that provision in the Spanish legislation and all amendments with regard to the burden of proof of a valid economic reason to remove any presumption of fraud or evasion. Finally, we question whether under the interpretation of certain decisions of the Court of Justice of the European Union may allow possible retroactivity of article 110.2 of Law 14/2000.

Keywords: tax avoidance, tax evasion, merger directive, directive shopping, burden of proof and retroactivity of law.

Sumario

- I. Las medidas de anti-abuso contenidas en las directivas comunitarias y su transposición a la normativa interna de los Estados Miembros.
 - i. Directiva matriz-filial.
 - ii. Directiva sobre intereses y cánones.
 - iii. Directiva sobre fusiones.
- II. La incorporación de la Directiva 90/434/CEE en la normativa española y los motivos económicos como condicionante para la aplicación del régimen especial.
- III. El *onus probandi* de los motivos económicos válidos en las reestructuraciones empresariales.
- IV. *Ratione temporis* del artículo 110.2 modificado por la Ley 14/2000.
- V. Conclusiones.

Bibliografía.

I. LAS MEDIDAS DE ANTI-ABUSO CONTENIDAS EN LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS Y SU TRANSPOSICIÓN A LA NORMATIVA INTERNA DE LOS ESTADOS MIEMBROS

La eliminación, tanto de la elusión como de la evasión fiscal en el mercado interior, ha sido uno de los objetivos prioritarios de la Unión Europea (UE). Estas no pueden combatirse solo con medidas nacionales, ya que los efectos que de ellas se pueden derivar no pueden extenderse más allá de las fronteras estatales. Tampoco son del todo eficaces –en opinión de la Comisión Europea (Comisión)¹– las medidas bilaterales que se puedan establecer en los Convenios firmados entre dos Estados (CDI), por lo que solo mediante medidas multilaterales consensuadas puede combatirse de manera eficaz este tipo de transacciones que afectan negativamente a los ingresos de los Estados Miembros (EM)².

Cierto es que la disparidad de sistemas fiscales en la UE ha venido generando largos debates entre los EM y la Comisión, en relación con el posible establecimiento de puntos en común aplicables a todos los EM.

La falta de consenso en lo relativo a la armonización fiscal queda evidenciado desde hace décadas, y una de las razones de ello es que todas las decisiones fiscales que deben adoptarse a nivel UE quedan sujetas al principio de unanimidad en el voto³, habiéndose convertido el citado principio en un «derecho de veto encubierto» que ha retrasado e incluso paralizado numerosas iniciativas presentadas por la Comisión⁴.

¹ Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 2007, relativa a la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa, COM (2007) 785.

² Resolución del Consejo de 10 de febrero de 1975, relativa a las medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacional. DO C 35.

³ El principio de unanimidad de aplicación en la UE señala que para la aprobación de cualquier decisión en determinadas materias con implícito impacto en los EM, estos deberán votar todos en el mismo sentido.

⁴ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «El debate sobre la armonización fiscal y la competencia entre los EM», en CHICO DE LA CÁMARA, F. (coord.), AA.VV., *La ampliación de la UE y sus repercusiones tributarias sobre las libertades comunitarias*, ed. Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid, 2010.

A falta de un mayor número de directivas, las resoluciones del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) han jugado un papel primordial en lo relativo a medidas a adoptar con el objeto de erradicar el fraude y las prácticas abusivas.

En relación con la normativa sobre fiscalidad directa que afecta a las empresas, las disposiciones anti-abuso se pueden encontrar, entre otros instrumentos legales, en los siguientes⁵:

i. Directiva matriz-filial

El artículo 1(2) de la Directiva 90/435/CEE⁶ permite la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar el fraude y abuso fiscal. Con ello, la directiva no pretende establecer una noción de abuso, dado que se limita a especificar que los EM pueden, incluso en los casos en que se cumplan todos los condicionantes para aplicarse la directiva, limitar la aplicación de la misma con base en provisiones nacionales o recogidas en Convenios bilaterales.

Con base en este artículo, los EM tienen incorporados en sus propias legislaciones las provisiones necesarias para permitir que solamente se beneficien de la directiva aquellas estructuras consideradas como *bona fide*.

Por lo general los EM no permiten la aplicación de la directiva en los casos en que la filial esté localizada en un país de baja tributación o que se beneficie de un régimen fiscal favorable en su Estado de residencia (*anti-tax rules*). Tampoco se aplica la directiva en los casos en que la matriz reciba dividendos de una *holding* intermediaria por unas rentas, que de haberse distribuido directamente entre matriz-filial, hubieran sido consideradas como rentas no cualificada a efectos de la directiva (*anti-conduit company rules*)⁷.

En el caso conjunto *Denkavit, VITIC y Voormeer*⁸, se intentó justificar por parte del gobierno alemán la aplicación del artículo 1(2) mencionado, con el objeto de negar la aplicación de la directiva y por tanto la exención en la distribución de dividendos entre una filial alemana y sus matrices holandesas, con base en que dicha distribución se había llevado a cabo durante el primer año de la adquisición de la subsidiaria por parte de las matrices. El delimitar lo establecido en el artículo 3(2) de la citada directiva, referente al requerimiento de un periodo mínimo de permanencia de las participaciones, por razones de posible abuso fiscal, no fue considerado suficiente argumento por el TJUE, por contravenir además al artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE) (ex art. 43), al otorgar un diferente tratamiento en la distribución de dividendos, dependiendo de si ambas entidades están localizadas en el mismo o en diferente EM.

⁵ TERRA, B. y WAITTEL, P.J.: *European tax law*, ed. Kluwer Law International, 2008.

⁶ La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de EM diferentes DO L 225 (1990). Modificada por la Directiva 2003/123/CE.

⁷ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Las medidas de antiabuso fiscal en la UE», Comunicación presentada en la Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario, «Desafíos de la Hacienda Pública Española», IEF, 2011.

⁸ C-283/94, C-291/94 y C-292/94, 1996, Rec. I-5063. Véase: WEBER, D.M.: «The First Steps of the ECJ Concerning an Anti-abuse Doctrine in the Field of the Harmonized Direct Taxes», *EC Tax Review*, n.º 1 (1997). Del mismo autor, «A closer look at the general anti-abuse clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive», *EC Tax Review*, núm. 2, 1996.

ii. Directiva sobre intereses y cánones

La Directiva 2003/49/CE⁹ contiene una serie de disposiciones contra el abuso fiscal en las que se establecen unos condicionantes para poder beneficiarse de los efectos de la misma, ya sea mediante la determinación de un periodo mínimo de tenencia de las participaciones, ya sea mediante la clara limitación de los efectos de la directiva hasta que pueda probarse quién es el beneficiario último de la transacción o mediante la aplicación del principio de plena competencia.

No debe sorprender que la citada directiva incorpore medidas de anti-abuso, dado que en el caso de los intereses, estos son deducibles en el Estado del deudor, lo que inevitablemente conlleva a que la planificación fiscal de los grupos localice las entidades deudoras en EM de alta tributación y las entidades receptoras de los intereses en EM de baja tributación (en la actualidad no queda establecida por la directiva qué nivel mínimo de tributación es el exigible).

El artículo 1(1) excluye situaciones que no se consideran transnacionales al haber sido instrumentadas a través de establecimientos permanentes. El artículo 1(5) (b) contiene una cláusula de sometimiento al impuesto de sociedades en los casos en que una sucursal sea la beneficiaria efectiva de los pagos (*subject-to-tax clause*). El artículo 1(8) excluye de la aplicación de la directiva los pagos de o hacia establecimientos permanentes situados en Estados terceros. El artículo 4(1) permite al Estado de la fuente el no aplicar la directiva en casos de préstamos convertibles, préstamos participativos, deudas perpetuas y otros híbridos financieros. El artículo 4(2) menciona los precios de transferencia y las condiciones del préstamo con base en el principio de *arm's lenght*, y el artículo 5, que es el que específicamente establece medidas de anti fraude y contra las prácticas abusivas, establece una serie de reservas generales de anti-abuso, permitiendo a los EM el no aplicar la directiva en las transacciones cuyo único o primordial motivo sea la elusión o la evasión fiscal.

Esta directiva está directamente ligada con el Código de conducta relativo a la competencia fiscal desleal en los EM de la UE, dado que es evidente que la combinación de una posible deducción en un EM con el sometimiento a bajo gravamen en el otro EM puede dar lugar a un claro arbitraje fiscal y, por ende, a una competencia fiscal de los EM con el objetivo de atraer hacia su territorio a entidades cuyo objeto social sea la financiación del grupo¹⁰.

iii. Directiva sobre fusiones

Como las anteriores directivas, la Directiva 90/434/CEE¹¹ incluye una cláusula de anti-abuso fiscal. Sin embargo, el artículo 11 va más allá de las consideraciones anteriores y establece que un

⁹ Directiva 2003/49/CE, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre entidades asociadas de diferentes EM, *DO L* 157 (2003).

¹⁰ Véase LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Competencia fiscal desleal entre los Estados Miembros de la Unión Europea*, ed. Aranzadi, 2010, págs. 235-263.

¹¹ Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes EM *DO L* 225. Modificada por la Directiva 2005/19/CE. Conocida como directiva de fusiones y como tal se referirá en el presente artículo.

EM podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de la directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal¹².

Concretamente el artículo 11.1 establece:

«(...) Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal (...)».

La Directiva 2005/19/CE, de 17 de febrero de 2005, del Consejo¹³ modificó el articulado de la anterior directiva, con el objeto de incorporar las escisiones parciales y los traslados del domicilio social de la Sociedad Anónima Europea (SE) y la Sociedad Cooperativa Europea (SCE):

«(...) Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III, IV y IV ter o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de escisión parcial, de aportación de activos, de canje de acciones o de traslado del domicilio social de una SE o una SCE: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal (...)».

Puesto que el presente artículo pretende poner de manifiesto las diferentes interpretaciones de este precepto, es importante subrayar que:

- 1) Un Estado puede no aplicar los beneficios de la directiva si considera que el objeto primordial de una operación es el fraude o la evasión fiscal.
- 2) El hecho de que una de las operaciones no se efectúe por motivos económicos válidos (*valid commercial reason* o *business purpose*), como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades, puede constituir una presunción que entienda que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

¹² «(...) [w]here it appears that the merger, division, transfer of assets or exchange of shares (a) has as its principal or as one of its principal objectives tax evasion or tax avoidance», «(...) [i]s not carried out for valid commercial reasons, such as the restructuring or rationalization of the activities of the companies participating (...)».

¹³ *DO L* de 4 de marzo de 2005, núm. 58/2005.

Se podrían citar numerosas decisiones del TJUE en la aplicación de la directiva sobre fusiones, tales como los asuntos *Andersen og Jense*¹⁴ o *Kofoed*¹⁵ (en apartados posteriores nos referiremos a ella), pero como referente se analiza a continuación brevemente el asunto *Leur-Bloem*¹⁶, siendo la primera decisión del TJUE en relación con la interpretación de la cláusula de anti-abuso establecida en una directiva comunitaria.

Los hechos del asunto fueron como se indican a continuación. La señora *Leur-Bloem* era administradora única y accionista de dos entidades *BV*, siendo ambas agencias de trabajo temporal. Posteriormente incorporó una tercera entidad *holding* y llevó a cabo un canje de acciones quedando la *holding* como accionista de las dos primeras y la señora *Leur-Bloem* como accionista de la *holding*. Su objetivo era crear una unidad fiscal, lo que permitía la compensación horizontal de pérdidas y ganancias. La Administración holandesa entendió que no era de aplicación el régimen de diferimiento de tributación de las plusvalías reconocido por la directiva por realizarse el citado canje de acciones por razones puramente fiscales. Pese a ser una transacción puramente doméstica, el TJUE entendió que era competente para analizar la correcta incorporación en la legislación interna de la directiva comunitaria por parte de los EM¹⁷.

El TJUE declaró que pese a que los EM pueden denegar la aplicación de la directiva por el hecho de que la operación prevista no se hubiera llevado a cabo por motivos económicos válidos, la determinación de una presunción de evasión o elusión fiscal no debe ser automática y en todo caso deberá ser analizado cada caso en concreto, dado que serán las autoridades fiscales las que determinen en cada transacción y con base en unas pruebas específicas, si esta es artificiosa y solo se ha llevado a cabo por razones puramente fiscales.

Por tanto, tras hacer referencia a las cláusulas de anti-abuso incorporadas en la normativa comunitaria, se podría afirmar que los artículos mencionados tienen como objetivo principal evitar el denominado *directive shopping* o el uso abusivo de las directivas, lo que supone que una determinada entidad lleve a cabo una transacción con el único propósito de aprovecharse de los beneficios establecidos en una directiva, beneficios que de no haberse llevado a cabo la citada transacción de una manera artificiosa, hubieran quedado fuera de su alcance¹⁸.

No obstante, no podemos obviar que las medidas de anti-abuso fiscal deben aplicarse teniendo en cuenta el principio de proporcionalidad. Con base en el citado principio, las medidas que se adopten para erradicar la evasión y la elusión deben ser proporcionadas, no pudiendo ser más restrictivas de lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo perseguido¹⁹.

¹⁴ C-43/00, 2002, *Andersen & Jensen ApS* (DK) Rec. I-379.

¹⁵ C-321/05, 2007, *Kofoed v. Skattemin.* (DK), OJ C 257, 15.10.2005.

¹⁶ C-28/95, *Leur-Bloem v. Inspecteur der belastingdienst*, 1997, Rec. I-4161.

¹⁷ HOFSTÄÄTTER, M. y HOHENWATER, D.: «The Merger Directive» en *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, ed. Michael Lang et ál., 2008.

¹⁸ Véanse, en este sentido, las Sentencias de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, Rec. pg. I-1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. pg. I-1609, apartados 68 y 69; de 6 de abril de 2006, Agip Petroli, C-456/04, Rec. pg. I-3395, apartados 19 y 20, y de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. pg. I-7995, apartado 35.

¹⁹ Véase GARCÍA NOVOA, C.: «Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 115, 1994.

En este punto procede recordar que, según los artículos 10 y 249 de la CE (actual art. 4 del TUE y art. 288 del TFUE²⁰) cada uno de los EM destinatarios de una directiva tiene la obligación de adoptar en su ordenamiento jurídico nacional todas las medidas necesarias para garantizar la plena eficacia de la directiva, conforme al objetivo por ella perseguido²¹.

Con base en el principio de seguridad jurídica, las medidas nacionales de adaptación al Derecho interno deben ser suficientemente precisas y claras para permitir que los particulares afectados conozcan la extensión de sus derechos y obligaciones por tanto, una adaptación de las directivas a la normativa interna de un EM en demasía general, que excluya automáticamente ciertas operaciones de los beneficios de las directivas mencionadas, iría más allá de lo necesario para prevenir los casos de elusión y evasión fiscal²².

A mayor abundamiento procede recordar que todas las autoridades de un EM, al aplicar el Derecho nacional, están obligadas a interpretarlo, en la medida de lo posible, a la luz del texto y de la finalidad de las directivas comunitarias para conseguir el resultado perseguido por ellas²³. Ahora bien, el requisito de interpretación conforme no puede llevar a que una directiva cree, por sí misma e independientemente de una ley interna de adaptación, obligaciones para los particulares o determine o agrave la responsabilidad penal de quienes contravengan sus disposiciones²⁴.

II. LA INCORPORACIÓN DE LA DIRECTIVA 90/434/CEE EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA Y LOS MOTIVOS ECONÓMICOS COMO CONDICIONANTE PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

La Ley 29/1991²⁵, de 16 de diciembre, procedió a incorporar al ordenamiento jurídico interno las normas contenidas en la directiva sobre fusiones, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones.

Desde entonces, las exigencias formales para la aplicación del régimen fiscal especial se han modificado en varias ocasiones, primero por la Ley 43/1995²⁶, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (arts. 97 a 110), y posteriormente por la Ley 14/2000²⁷, de 29 de diciembre.

²⁰ TFUE (2007), Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de 13 de diciembre de 2007, DO C 115 (2008).

²¹ Véanse, en particular, las Sentencias de 10 de marzo de 2005, Comisión/Alemania, C-531/03, no publicada en la Recopilación, apartado 16, y de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia, C-456/03, Rec. pg. I-5335, apartado 50.

²² Véanse, en particular, las Sentencias de 11 de junio de 1987, Pretore di Salò/X, 14/86, Rec. pg. 2545, apartados 19 y 20; de 8 de octubre de 1987, Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, Rec. pg. 3969, apartados 9 y 13; de 26 de septiembre de 1996, Arcaro, C-168/95, Rec. pg. I- 4705, apartados 36 y 37, y de 3 de mayo de 2005, Berlusconi y otros, C-387/02, C-391/02 y C-403/02, Rec. pg. I-3565, apartados 73 y 74.

²³ Así lo establece la STJCE de 5 de julio de 2007. *Hans Markus Kofoed versus Skatteministeriet*, As. C-315/05.

²⁴ Véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Kolpinghuis Nijmegen, apartados 12 a 14, y Arcaro, apartados 41 y 42.

²⁵ Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas.

²⁶ Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

²⁷ Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

El citado régimen está actualmente regulado en el capítulo VIII (arts. 83 a 96), del título VII y disposición adicional segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004²⁸, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

A través de citado régimen especial se ha pretendido, desde su incorporación en la normativa española, que una reestructuración societaria sea fiscalmente neutra, siempre que se den todos los condicionamientos en la LIS vigente.

Desde su primera redacción se incorporó la cláusula de la directiva que autorizaba a un EM a denegar la aplicación del régimen fiscal especial en los supuestos en los que una determinada operación no pudiera justificar suficientes «motivos económicos válidos», más allá de argumentar razones de puro aprovechamiento fiscal.

La normativa española no define claramente qué debe considerarse como motivo económico válido, pues solamente enuncia como tales «la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación». La exigencia de que las razones que impulsen a realizar una determinada operación deban ser de índole económica y no fiscal se fundamenta, por tanto, en un concepto jurídico indeterminado que debe ser precisado en cada supuesto concreto.

El artículo 16 de la Ley 29/1991 establecía que «(...) [c]uando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 1, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de *fraude o evasión fiscal*, se perderá el derecho al régimen tributario establecido en el presente título y se procederá por la Administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos, con las correspondientes sanciones e intereses de demora».

Posteriormente el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 señaló: «(...) [c]uando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de *fraude o evasión fiscal*, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos».

La Ley 14/2000 dio una nueva redacción al artículo 110.2 de la Ley 43/1995 (actualmente vigente en la redacción dada al art. 96.2 del TRLIS) quedando claramente constatado el endurecimiento de los condicionantes para la aplicación del régimen especial al establecer:

«(...) No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el *fraude o la evasión fiscal*. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, *sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal*.

²⁸ Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades.

En los términos previstos en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, *los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria* sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en este y cualesquiera otros tributos (...).»

Por tanto, mientras que en las primeras redacciones (Ley 29/1991 y Ley 43/1995) y a tenor de lo dispuesto en la Directiva 90/434/CEE, solo se excluían del régimen fiscal especial aquellas operaciones que se realizaban principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, en la redacción de la Ley 14/2000 queda excluido también de este régimen especial las operaciones cuya finalidad primordial sea la elusión fiscal o prácticas abusivas²⁹.

De la citada modificación además se puede derivar la interpretación que la carga de la prueba pasa de ser una cuestión que deba probar la Administración, como consecuencia de sus actuaciones de comprobación, a revertirse en el sujeto pasivo, el cual deberá demostrar que la operación llevada a cabo queda justificada con suficientes motivos económicos válidos, pudiendo en caso de duda llevar a cabo una consulta ante la Dirección General de Tributos (DGT).

En consecuencia, desde 2001 es clave que el contribuyente pueda probar que su operación se ha llevado a cabo por motivos económicos válidos. No obstante, ante la indeterminación en la normativa tributaria del citado concepto, tal como señala la Audiencia Nacional de forma reiterada (*vid. 9 de marzo de 2011* –rec. núm 110/2008–), habrá que acudir a otros criterios interpretativos válidos.

El presente artículo no pretende centrarse en el análisis de lo que obedece a un motivo económico válido, dado que la doctrina especializada española³⁰ ya ha analizado este concepto en profundidad. Contamos además con sendas consultas realizadas ante la DGT por los contribuyentes sobre este asunto. Pese a ello, a continuación se procederá a mencionar brevemente qué argumentos se han venido considerando como motivos suficientes para la aplicación del régimen especial y cuáles no.

²⁹ Tengamos en cuenta la Resolución de 12 de enero de 2010, de la DGT en la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2010, en las que se establece: «Entre las distintas operaciones de fraude complejo y que una vez identificadas serán objeto de comprobación, figuran las siguientes: (...) operaciones de fusión, escisión, aportaciones y canje de activos acogidas al régimen especial del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (...)»

³⁰ Véase la doctrina establecida por Ramón FALCÓN Y TELLA en relación con la elusión, la evasión y la economía de opción. A modo de ejemplo podemos citar FALCÓN Y TELLA, R.: «El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2011; FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, 1995, págs. 56 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: «La subcapitalización, las ETVE y la planificación fiscal "de riesgo" (Res. TEAC 25 Junio 2009)», *Quincena Fiscal* n.º 22, 2009; FALCÓN Y TELLA, R.: «Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hilo de la STS 30 mayo 2011», *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 833, 2011, pág. 2.

Véanse también la doctrina de Carlos PALAO TABOADA, C., en PALAO TABOADA, C.: «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *RCyT. CEF*, núm. 182, 1998, págs. 12 y ss.; PALAO TABOADA, C.: «Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de reorganizaciones empresariales», *RCyT. CEF*, núm. 235, octubre, 2002; PALAO TABOADA, C.: «Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal», en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, ed. IEF, 2006. PALAO TABOADA, C.: «La modificación de la directiva de fusiones» en *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, coord. César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA et ál., 2007, págs. 831-858.

La DGT, en sus Consultas de 22 de junio de 1999 (V1077/1999) y 30 de junio de 1999 (V1136/1999) ha sostenido que cuando concurra un motivo económico válido, diferente del puramente fiscal, el hecho de que el contribuyente utilice aquel procedimiento que le permita pagar el mínimo de impuestos, no puede dar lugar a presumir un propósito de fraude o evasión fiscal e impedir la aplicación del régimen especial. En definitiva, existiendo «un objetivo distinto del exclusivamente fiscal», el contribuyente tiene el derecho a utilizar los medios para conseguirlo que le parezcan más adecuados desde el punto de vista fiscal.

Se podrá acoger al régimen fiscal especial, por considerarse motivos suficientes, la operación que se plantee con la finalidad de tener una única estructura jurídica y organizativa en aras a simplificar y racionalizar la estructura, reducir los costes de estructura y de gestión económica y administrativa, mejorando la solvencia financiera y por tanto la capacidad de negociación con las entidades bancarias (DGT, V1735/2010, de 28 de julio de 2010).

También se entenderá que existe un motivo económico válido cuando con la operación se consiga mejorar el proceso productivo de la empresa, aumentando con ello su producción y mejorando la competitividad de la entidad frente a sus competidores (DGT, V0187/2006, de 30 de enero de 2006).

Si la finalidad de la operación es la de reestructurar y racionalizar las actividades, permitiendo con ello una mayor efectividad en la gestión de los distintos negocios que se desarrollan por la empresa escindida, se entiende que la motivación económica es válida a los efectos de amparar la escisión en el citado régimen fiscal especial (DGT, V0478/2006, de 23 de marzo de 2006)³¹.

En contraposición, se ha entendido que no existen motivos económicos válidos cuando la única razón para realizar una fusión obedezca a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de compensar en la entidad absorbida en el momento de su extinción (DGT, 93/2001, de 19 de enero de 2001).

Tampoco será aplicable el régimen fiscal especial cuando a través de una combinación de negocios jurídicos se plantee una operación en la que la fusión no sea necesaria para obtener los fines económicos pretendidos, dejando al descubierto que los motivos que justifican su ejecución son en realidad puramente fiscales (DGT, 339/2002, de 6 de marzo de 2002).

Por tanto, con el objeto de evaluar si estamos ante una situación de abuso fiscal se deberá analizar cada transacción con base en una doble perspectiva cumulativa o bifrontal (analizando tanto pruebas «subjetivas» como «objetivas»):

1. El primer condicionante consiste en un análisis subjetivo de la finalidad del contribuyente mediante la determinación de si la transacción se ha llevado a cabo con la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención.

³¹ Véase Consulta de la DGT de 18 de mayo de 2009 (V1110/2009), Consulta de 26 de mayo de 2008 (V1240/2009) o Consulta de 8 de septiembre de 2006 (V1808/2006).

2. El segundo condicionante consiste en un análisis objetivo de las pruebas que verifican que el acuerdo no es puramente artificial. En otras palabras, la constatación de una práctica abusiva exige que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de haberse respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa. Es decir, se analiza si la forma de la operación difiere de su sustancia, y si hay una realidad económica que subyace en la transacción³².

En la aplicación de un análisis de los costes *versus* beneficios obtenidos, las autoridades determinarán si el contribuyente, en el momento de llevar a cabo una determinada transacción, no tenía ninguna expectativa realista de beneficios económicos. Es decir, cuando del examen de la operación se deriva que ninguna persona de negocios prudente hubiera llevado a cabo dicha operación de la manera en la que ha sido instrumentada.

Pese a que pueda parecer sencillo determinar cuándo una determinada operación puede quedar justificada desde un punto de vista económico, en la práctica dista de serlo, dado que se ha constatado que la aplicación de la cláusula de anti-abuso ha provocado suntuosas controversias en la interpretación dada por los sujetos pasivos, la Administración tributaria y los tribunales, con resultados no siempre homogéneos entre los tribunales y las autoridades fiscales, lo que ha provocado que nos hallemos ante una clara situación de incertidumbre.

III. EL *ONUS PROBANDI* DE LOS MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS EN LAS REESTRUCTURACIONES EMPRESARIALES

Una vez determinado lo que puede obedecer o no a un motivo económico válido en una reestructuración societaria, pasaremos a abordar el espinoso asunto de a quién revierte la carga de la prueba (*onus probandi*) de los citados motivos.

Como ya hemos puesto de manifiesto en el apartado anterior, con las modificaciones introducidas en la LIS se daban dos situaciones bien diferenciadas, las operaciones llevadas a cabo en un periodo impositivo anterior a enero de 2001 y las posteriores.

En relación con la carga de la prueba, antes de la entrada en vigor de la Ley 14/2000 esta se revertía a las autoridades fiscales, quienes en el marco de una inspección debían probar que la operación se había realizado principalmente con fines de fraude o evasión fiscal. Desde la entrada en vigor de la modificación de la LIS, se puede interpretar que la carga de la prueba se invierte, al quedar establecido que los interesados podrán formular consultas con el objetivo de verificar con las autoridades si la operación de fusión, escisión (total o parcial), aportación de activos, canje de accio-

³² Véase LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal y la doctrina sobre los acuerdos puramente artificiales aplicables en la Unión Europea», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21, 2011.

nes o desplazamiento del domicilio social de una SE o SCE a otro EM obedece o no a motivos económicos válidos diferentes de la obtención de un beneficio fiscal.

Por tanto, el cambio legislativo obedeció a un objetivo palmario que era proteger los intereses de la Hacienda Pública frente a aquellos que utilizan estas reestructuraciones societarias como una maniobra para obtener principalmente un beneficio fiscal.

Si bien parece lógico que sea el contribuyente quien deba probar en procesos de comprobación que una determinada operación o transacción cuenta con un propósito económico válido, no podemos dejar de mencionar que cierta tendencia al abuso parece haber anidado en la Administración tributaria, tal como reconoce la propia Audiencia Nacional (*vid.* SAN, sala de lo contencioso, de fecha 16 de febrero de 2011 (rec. núm. 320/2007):

«47 (...) Existe una preocupante tendencia, en la Administración tributaria, *al abuso de las cláusulas antifraude provenientes de la legislación comunitaria* y que han sido concebidas para combatir situaciones de elusión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas desacostumbradas o manifiestamente inidóneas para el fin económico teóricamente perseguido (...).

(...) En este asunto, *da la impresión de que la Inspección no se habría visto satisfecha con ninguna de las explicaciones abrumadoramente ofrecidas por la sociedad recurrente a lo largo del procedimiento inspector*, (...). La negativa a admitir la concurrencia de motivos económicos válidos en este asunto llega hasta la extravagancia, pues al margen de que el TEAC, en cuanto a este motivo, se limita al establecimiento de una especie de presunción *iuris et de iure* de fraude, esta no solo no tiene apoyatura legal, tal como es formulada, sino que resiste cualquier intento de explicación, razonamiento o prueba intentada por el contribuyente (...).

(...) Se viene a sostener, por tanto, una teoría rigurosamente inaceptable, por cuanto exagera el concepto de fraude situándolo de lleno dentro del campo de la economía de opción y, en este ámbito, afectando de plano al principio de autonomía de la voluntad (art. 1.255 del Código Civil), constitucionalizado, en lo que se refiere a las relaciones mercantiles, en el artículo 38 CE, que reconoce la libertad de empresa.

Bajo esa teoría, bastaría con que un negocio lícito, válido, querido por las partes y celebrado con total ausencia de violencia sobre las formas jurídicas, puede conducir a la privación del régimen de diferimiento en las operaciones societarias, es de repetir que con total independencia de la licitud del negocio jurídico celebrado, siempre que sea posible hallar una alternativa igualmente válida pero más gravosa para el contribuyente (...).»

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) citada en esta sentencia establecía una especie de presunción *iuris et de iure* de inexistencia de motivo económico válido, identificando la búsqueda por parte del contribuyente de un beneficio fiscal con la presunción de fraude, así como dentro de esta, la asimilación del concepto de fraude con la idea de que, si se hubiera empleado otra forma jurídica diferente, se habría tributado más, lo que no es razón suficiente para

desacreditar el negocio jurídico llevado a cabo y, menos aún, para variar sus implicaciones tributarias (Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006, rec. núm. 2071/2003).

La mencionada resolución no puede dejar indiferente, al concluir que un administrado que opte de entre todas las alternativas posibles legalmente reconocidas para poder llevar a cabo una determinada operación por la menos gravosa desde una perspectiva fiscal, ello conlleve una presunción de elusión o incluso fraude fiscal. Preocupante es, no obstante, que una resolución tan carente de base legal haya sido utilizada por las autoridades fiscales en procesos de comprobación, dado que como bien dice la sentencia de la Audiencia Nacional citada, «esta no tiene apoyatura legal, tal como es formulada».

En el asunto de a quién compete la carga de la prueba se debe poner de manifiesto lo contenido en la normativa vigente en derecho español, concretamente el artículo 114 de la Ley General Tributaria (LGT)³³ establece: «[t]anto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo».

El citado artículo viene relacionado con el artículo 217 de la Ley 1/2000³⁴ que determina que le corresponde la carga de la prueba a quien pretenda acreditar o afirmar hechos o derechos, y con el artículo 57 de la Ley 30/1992³⁵ que establece que los actos administrativos gozan de presunción de validez, correspondiendo al interesado la carga de la prueba a efectos de desvirtuar dicha presunción legal.

A tenor de lo anterior se puede citar la doctrina establecida por el Tribunal Supremo de fecha 30 de noviembre de 1985³⁶: «(...) [l]a opinión o juicio de la parte no puede prevalecer sobre la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia dentro de las reglas de la sana crítica (...) si bien la presunción de legalidad del acto administrativo desplaza la carga de accionar al administrado, esto no implica un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, punto este respecto del cual se han de aplicar las reglas generales: *cada parte soporta la carga de probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor* (...)»³⁷.

A mayor abundamiento podemos referirnos a otra Sentencia de la Audiencia Nacional (30 de abril de 2008, rec. núm. 370/2006) que establece lo siguiente:

«Séptimo. Como sabemos el Tribunal Supremo en relación con la carga de la prueba en el ámbito tributario ha venido indicando en STS de 11 de octubre de 2004, 29 de noviembre de 2006, que:

³³ LGT 58/2003, de 17 de diciembre.

³⁴ Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

³⁵ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

³⁶ Véanse también las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1986 y 29 de mayo de 1987.

³⁷ Véanse Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2010 (rec. n.º 363/2007), Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3) de 20 de abril de 2012, Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de marzo de 2011, Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de enero de 2012, entre otras.

Dos son los criterios teóricos que se han sostenido en relación con la carga de la prueba.

Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que *pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario*.

Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y este no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que esta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales (...) nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, *el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 LGT/1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos* (cfr. SSTs de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999 (...))»

En este punto es preciso poner de manifiesto que la exorbitada presunción de elusión y evasión fiscal pone en jaque continuamente a las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes, ya no solamente sobre aquellos que pretendan optar por la aplicación del régimen especial recogido en el artículo 110.2 de la LIS, sino por otros regímenes especiales contenidos en la LIS, tal es el caso de la aplicación del régimen fiscal a las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE), el cual no ha resultado todo lo atractivo que podía haberse esperado y ello es debido a la presunción de elusión o evasión fiscal aplicado tanto por las autoridades fiscales como por el TEAC³⁸ en el momento de evaluar la existencia del requerido motivo económico válido. Lo anterior tiene un efecto negativo sobre la seguridad jurídica, por lo que los operadores económicos en las últimas décadas han optado por incorporar entidades *holding* sitas en territorios más competitivos³⁹.

De lo contenido en este apartado se podría concluir que pese a que la modificación de la LIS establece que los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de los condicionantes para beneficiarse del régimen especial, esto no excluye que la Administración, en un proceso de comprobación, deba probar que existen indicios de elusión o evasión fiscal, por disponer de mejores medios que los que tiene en su haber el contribuyente, no pudiendo limitarse a denegar todas las alegaciones presentadas por el contribuyente, en aras a la resolución del TEAC citada.

Sobre este asunto no cabe ampararse en presunciones de elusión o evasión fiscal sin mayor motivación, debiendo en todo caso ser justificadas dichas presunciones suficientemente para poder ser recurridas en el supuesto de darse un desacuerdo entre ambas partes.

³⁸ Resolución del TEAC (núm. 656/2007), de 25 de junio de 2009.

³⁹ Véase LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Entidades de tenencia de valores extranjeros», *Revista impuestos*, ed. La Ley, n.º 6, marzo, 2000.

No cabe duda de que siempre habrá alternativas económicas que favorezcan más los intereses de la Hacienda Pública que las opciones por las que, según el principio de economía de opción, opten los contribuyentes, pero ello no puede justificar que la Inspección o el TEAC, sin motivación alguna, descalifiquen los motivos económicos presentados por el contribuyente. Por tanto, el *onus probandi*, es desde 2001 compartido entre la Administración tributaria y el administrado, debiendo cada una de las partes probar lo que pretenden hacer valer.

IV. *RATIONE TEMPORIS* DEL ARTÍCULO 110.2 MODIFICADO POR LA LEY 14/2000

Una vez abordado a quién compete la carga de la prueba, la cuestión es si se podría aplicar de forma retroactiva la inversión de la carga de la prueba al sujeto pasivo en operaciones llevada a cabo en periodos anteriores a enero de 2001.

Bien es sabido que pese a que en el anteproyecto de Constitución el artículo 9.3 reconocía la irretroactividad de las leyes fiscales, en la tramitación parlamentaria del texto constitucional se suprimió.

No existiendo un principio constitucional de la irretroactividad de las normas tributarias, es de aplicación el principio general plasmado en el artículo 2.3 del Código Civil, el cual establece que «[l]as leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario»; y por este motivo, el Tribunal Constitucional ha reiterado en diversas ocasiones que «[e]l principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta a la legislación vigente» (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, y 197/1992, de 19 de noviembre, entre otras).

El precepto del Código Civil, al imponer una presunción sobre el sentido irretroactivo de toda nueva norma, tiene distinta fuerza respecto de cada tipo de retroacción, siendo casi invencible respecto del grado máximo, muy fuerte respecto al grado medio, pero fácilmente vencible respecto al grado mínimo⁴⁰.

Es decir, pese a que una norma fiscal pueda ser retroactiva en los tres grados señalados, esta retroactividad debe tener siempre un fundamento suficiente, por lo que solamente será admisible de forma excepcional y muy justificada la retroactividad en grado máximo⁴¹.

También podríamos acudir a lo dispuesto por el artículo 10.2 de la vigente LGT, a tenor del cual, «(...) [s]alvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos cuyo periodo impositivo se inicie a partir de su entrada en vigor (...)».

⁴⁰ PALAO TABOADA, C.: «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos leyes en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 43, 1982, págs. 163 y ss.

⁴¹ Sobre la retroactividad de las normas tributarias, véase ZORNOZA PÉREZ, J. y FALCÓN Y TELLA, R.: «La retroactividad de las normas tributarias, especial referencia a las normas interpretativas», *Civitas, Rev. Esp. Der.*, n.º 43, 1984, págs. 433 y ss.

Los tribunales españoles han dejado claramente patente en numerosas resoluciones que, al amparo de la normativa anterior a 1 de enero de 2001, la carga de la prueba del propósito de fraude o evasión fiscal recaía sobre la Administración. No obstante, en algunas sentencias se aduce que el criterio establecido por el artículo 110.2, modificado por la Ley 14/2000, es el que debe prevalecer como válido, al amparo de las resoluciones del TJUE, provocando con ello una cierta confusión (*vid.* SAN de 7 de mayo de 2007 –rec. núm. 313/2004–):

«(...) Quinto. [a] estos efectos, también aduce la parte que se ha aplicado de forma retroactiva al ejercicio 1998 este precepto modificado de la ley, cuando lo cierto es que el mismo no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2001. Dicha pretensión ha de ser asimismo rechazada, pues la resolución del *TEAC de 16 de marzo de 2006 rechaza* expresamente la aplicación del régimen especial sobre la base de lo previsto en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 en su redacción inicial, *si bien se añade que la interpretación de dicho precepto ha de hacerse de conformidad con la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de julio de 1997 a que se ha hecho referencia, y aludiendo solamente a la nueva redacción del artículo 110.2 como criterio interpretativo válido*».

La citada STJUE *Leur-Blome* de 17 de julio de 1997, a la que hemos hecho referencia en el primer apartado, recordemos que indica que a falta de disposiciones comunitarias más precisas relativas a la aplicación del artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE, corresponde a los EM determinar las modalidades necesarias al objeto de aplicar esa disposición, y añade que corresponde a estos determinar los procedimientos internos necesarios para comprobar que las operaciones económicas no se hayan efectuado por motivos válidos.

No obstante, en otras sentencias de la Audiencia Nacional (*vid.* SAN de 16 de febrero de 2011, a la que se ha hecho referencia en el apartado anterior), se señala de forma palmaria que es desde 2001 cuando la carga de la prueba revierte en el sujeto pasivo, no pudiendo aplicarse de forma retroactiva lo contenido en la Ley 14/2000, no habiendo sido esta la intención de la Sentencia de 7 de mayo de 2007 de la misma Sala:

«(...) Octavo. (...) La reforma operada, con no ser aplicable al ejercicio 1998, se limita a ejemplificar supuestos, no enunciados agotadoramente sino *numerus apertus*, (...) aunque con la consecuencia añadida de que *la carga de justificar la presencia de tales motivos corresponde ahora, dada la estructura del precepto, al sujeto pasivo* del Impuesto que pretendiera acogerse al régimen de neutralidad (...).

(...) [l]as consideraciones expuestas en la expresada Sentencia de 7 de mayo de 2007 [SAN (2.^a), rec. 313/04] conducen a *rechazar* que, dada la redacción original del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, (...) que al acudir como criterio de interpretación del mencionado precepto al artículo 11 de la Directiva 90/434, *pretenda aplicar retroactivamente la redacción del mismo precepto sobrevenida tras la promulgación de la Ley 14/2000* (...).

(...) [a] la misma conclusión se llega si se toman en consideración las razones expuestas en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Primera), de 5 de julio de 2007 (*Kofoed*, Asunto C-321/2005)».

La STJUE *Kofoed* referida en el primer apartado del artículo analiza un caso de no transposición por parte del Estado danés de la cláusula de anti-abuso fiscal [art. 11.1 a)] establecida en la directiva de fusiones, permitiendo el TJUE al órgano jurisdiccional nacional acudir a dicho artículo en el caso de que una disposición o un principio general del Derecho interno pueda interpretarse acorde con el precepto citado, es decir, que por la normativa de un EM quede permitido la posibilidad de denegar un beneficio de la directiva cuando una determinada operación se ha llevado a cabo sin motivos económicos^{42, 43}.

La cuestión es que la normativa española sí incorporó el artículo 11.1 a), concretamente en el artículo 16 de la Ley 29/1991, por tanto esta sentencia del TJUE no le es de aplicación al caso español.

Algo confusa se muestra también la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de mayo de 2011 (rec. núm. 128/08):

«(...) Ahora bien, por lo que más adelante se verá, que el artículo 110.2 LIS *sea aplicable al caso en la versión originaria o aun no siéndolo* la introducida por la Ley 14/2000, esta debe entenderse como meramente interpretativa, que es lo que la Sala considera, constituyendo en este asunto un elemento *irrelevante* (...)».

Tampoco es clarificadora la línea doctrinal que ha establecido el Tribunal Supremo (*vid.* STS de 6 de octubre de 2011 –rec. núm. 2818/2008–), que entiende que compete en todo caso a los recurrentes el probar la realidad de un motivo económico válido, sin por ello entenderse que se ha aplicado de forma retroactiva la norma tributaria:

«(...) Sexto. (...) En relación con la carga de la prueba en Derecho Tributario se han sostenido dos criterios.

Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso en aquello que resulte favorable para el obligado tributario.

Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, y este no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. Por tanto, no puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que esta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.

⁴² Kofoed, *op. cit.* «(...) 40. However, it is necessary, as a preliminary issue, to determine whether, in the absence of a specific transposition provision transposing Article 11(1)(a) of Directive 90/434 into Danish law, that provision may nevertheless apply in the case in the main proceedings (...)».

⁴³ Kofoed, *op. cit.* «(...) 46. «(...) it is therefore for the national court to ascertain whether there is, in Danish law, a provision or general principle prohibiting abuse of rights or other provisions on tax evasion or tax avoidance which might be interpreted in accordance with Article 11(1)(a) of Directive 90/434 (...)».

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica, regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en el actual art. 105.1 de la Ley de 2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, si bien nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 de la Ley de 1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (sentencias de 25 de septiembre de 1992, 14 de diciembre de 1999 y 28 de abril de 2001)» [Sentencia de 5 de febrero de 2007 (rec. cas. núm. 2739/2002), FD tercero; en el mismo sentido, Sentencias de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 691/2003), FD quinto; de 17 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4545/2004), FD duodécimo; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1733/2003), FD quinto; de 17 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 6603/2003), FD Cuarto A); de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 8460/2003), FD tercero; y de 7 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 4948/2005), FD tercero].

Criterio de interpretación que ha sido recogido en posteriores Sentencias del Tribunal Supremo (*vid.* STS de 7 de abril de 2011 –rec. núm. 5999/2008⁴⁴–; STS de 7 de abril de 2011 –rec. núm. 4939/2007⁴⁵– o STS de 24 de mayo de 2012 –rec. núm. 2233/2010–⁴⁶). A modo de ejemplo se transcribe lo determinado en la Sentencia del Tribunal Supremo (*vid.* STS de 26 de abril de 2012 –rec. núm. 126/2009– en su argumento jurídico tercero.

«(...) Tercero. (...) [p]or las razones expuestas, ha de rechazarse que se haya hecho una aplicación retroactiva de la redacción del artículo 110.2 de la LGT, tras la modificación operada por la Ley 14/2000, pues la redacción anterior, *según la doctrina anteriormente transcrita de esta Sala, en una interpretación teleológica del precepto, permitía la exclusión del régimen especial de FEAC, en el caso de inexistencia de motivos económicos válidos.*

Por ello, *no le correspondía a la Inspección, como mantiene la recurrente, la probanza de la existencia de fraude o evasión fiscal, sino a la recurrente la acreditación de la existencia de motivos económicos válidos para poder acogerse al régimen especial de FEAC en la operación de absorción realizada y ello en aplicación de lo dispuesto en el artículo 114 de la LGT (hoy art. 105 LGT de 2003). Esta Sala ha puesto de manifiesto al respecto que, salvo excepciones, corresponde a los obligados tributarios la acreditación del cumplimiento de los requisitos y circunstancias que dan derecho a acogerse a cualquier beneficio fiscal.* Así nos hemos expresado en nuestra reciente Sentencia de 6 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 2818/2008) (...)»

No podemos dejar de evidenciar la peligrosidad de utilizar como argumento una suerte de vacío legal o imprecisión de la redacción anterior del artículo 110.2 de la LIS para variar drásticamente la

⁴⁴ Argumento Jurídico Quinto.

⁴⁵ Argumento Jurídico Cuarto.

⁴⁶ Véase nota anterior.

letra de la ley vigente en periodos impositivos anteriores a 2001, entendiendo que en todo momento queda implícitamente señalado que el contribuyente tendrá la obligación de demostrar que la operación llevada a cabo goza de los suficientes motivos económicos válidos para la aplicación del régimen especial.

En este sentido se reitera que queda claramente establecido por el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 sobre a quién recae la carga de la prueba en periodos anteriores a 2001. En relación con las operaciones llevadas desde la modificación del citado artículo, tanto la normativa fiscal como las sentencias a las cuales nos hemos referido, establecen una obligación compartida entre la Administración y el administrado.

Cualquier intento de aplicar retroactivamente lo dispuesto en el artículo 110.2 (versión Ley 14/2000) a periodos anteriores a 2001 es claramente contrario a derecho, no pudiendo alegarse interpretaciones de sentencias del TJUE o normativa comunitaria en las que pueda ampararse dicha retroactividad.

V. CONCLUSIONES

Es un hecho que la mayoría de los sistemas fiscales tienen inconsistencias y uno de los mecanismos más comunes para contrarrestar dichos vacíos son las normativas de anti-abuso incorporadas, tanto en la normativa interna de cada Estado, como en los convenios de doble imposición firmados entre dos Estados como en las directivas comunitarias.

El presente artículo se centra en la directiva de fusiones, que como otras directivas mencionadas, establece que los EM podrán rechazar el beneficio de neutralidad fiscal establecido en la citada directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal.

El artículo 12 de la mencionada directiva establecía que los EM pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente directiva antes del 1 de enero de 1992 y así se hizo en la Ley 29/1991 la cual incorporó a la normativa interna los preceptos establecidos en la directiva, modificado posteriormente por la Ley 43/1995.

Posteriormente el precepto fue nuevamente modificado por la Ley 14/2000, otorgando a las autoridades fiscales y a los tribunales la posibilidad de denegar los beneficios fiscales obtenidos por una operación empresarial cuando hubiera indicios de que la misma careciese de expectativas de beneficios económicos más allá de los puramente fiscales, es decir, cuando el contribuyente no pudiera probar que dicha operación se ha llevado a cabo por motivos económicos válidos.

Por tanto, mientras que en las primeras redacciones y a tenor de lo expuesto en la Directiva 90/434/CEE, solo se excluían del régimen fiscal especial aquellas operaciones que se realizaban

principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, en la redacción de la Ley 14/2000 quedan excluidas también de este régimen especial las operaciones cuya finalidad primordial fuese la elusión fiscal o práctica abusiva⁴⁷.

Recordemos que la cuestión del fraude o evasión fiscal y la cuestión de la presunción de si el motivo económico válido se debe (o no) considerar como un indicio de aquellos es una facultad por la que pueden optar los EM pero de ningún modo se trata de un imperativo establecido por la directiva.

Asimismo, el *onus probandi* de la existencia de un propósito de evasión o fraude fiscal recaía en las primeras redacciones sobre la Administración, no obstante, a partir de enero de 2001 pasa a revertirse en el sujeto pasivo, el cual deberá probar que la operación llevada a cabo queda justificada con suficientes motivos empresariales, pudiendo, en caso de duda, llevar a cabo una consulta ante la DGT.

Se ha planteado si un EM que no hubiese transpuesto en su derecho interno el artículo 11.1 a) de la directiva de fusiones puede posteriormente acudir a dicho artículo para denegar los beneficios fiscales recogidos por la directiva. De conformidad con lo establecido en sentencias del TJUE se permite al órgano jurisdiccional nacional que, en el caso de contar con una disposición o un principio general del derecho interno que contengan cláusulas de anti-abuso, pueda aplicar directamente el artículo citado.

No obstante, el Estado español sí transpuso totalmente el artículo 11.1 a), haciendo uso expreso de lo facultado por la directiva, y lo recogió primero en el artículo 16 de la Ley 29/1991 y posteriormente en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, no pudiendo acudirse a esta sentencia del TJUE para justificar una reinterpretación del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 en el sentido de lo establecido por el artículo 110.2 de la Ley 14/2000.

Por tanto, no daría lugar a argumentar una suerte de vacío legal para variar drásticamente la letra de la ley vigente en periodos impositivos anteriores a 2001 y entender que en todo momento queda implícitamente señalado que el contribuyente tendrá la obligación de demostrar que la operación llevada a cabo goza de los suficientes motivos económicos válidos para la aplicación del régimen especial.

La carga de probar que una operación tiene o no suficientes motivos económicos válidos compete a la Administración en exclusiva hasta enero de 2001 y en fechas posteriores, de forma compartida entre la Administración (que suele contar con más medios que el contribuyente) y el administrado.

⁴⁷ Tengamos en cuenta la Resolución de 12 de enero de 2010 de la DGT en la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2010, en las que se establece: «Entre las distintas operaciones de fraude complejo y que una vez identificadas serán objeto de comprobación, figuran las siguientes: (...) operaciones de fusión, escisión, aportaciones y canje de activos acogidas al régimen especial del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (...)»

Cada cual deberá hacer valer sus argumentos, a la Administración le compete probar que existen indicios de evasión o elusión fiscal y el administrado deberá probar que en la operativa diseñada, además de alcanzar una optimización fiscal incurren otros criterios de índole empresarial.

En caso de tener dudas sobre lo anterior (lo cual no deja de ser llamativo dado que el fin último de todo negocio suele ser la obtención de beneficios empresariales, independientemente de buscar además el menor coste fiscal) podrá llevarse a cabo una consulta a la DGT, lo cual no tiene que significar que le compete en exclusiva la carga de la prueba al contribuyente.

No es admisible que la Administración deniegue sistemáticamente las pruebas aportadas por el administrado, sin justificación, aduciendo normativa comunitaria o sentencias del TJUE, dado que esto supone un grave quebranto al principio de seguridad jurídica que nos rige.

Es descorazonador percibir la distancia entre la compleja y precisa labor de interpretación realizada por el TJUE y el uso y la interpretación que en ocasiones se hace de ella.

Bibliografía

- AA.VV. [2010]: *La ampliación de la UE y sus repercusiones tributarias sobre las libertades comunitarias*, ed. Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid.
- HOFSTAÄTTER, M. y HOHENWATER, D. [2008]: «The Merger Directive» en *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, ed. Michael Lang et ál.
- GARCÍA NOVOA, C. [1994]: «Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 115-116.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1995]: «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. [2011]: «Las medidas de antiabuso fiscal en la UE», Comunicación presentada en la Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario, *Desafíos de la Hacienda Pública Española*, IEF.
- [2011]: «Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal y la doctrina sobre los acuerdos puramente artificiales aplicables en la Unión Europea», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21.
- PALAO TABOADA, C. [2007]: «La modificación de la directiva de fusiones» en *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, coord., César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA et ál.
- TERRA, B. y WATTEL, P.J. [2008]: *European tax law*, ed. Kluwer Law International.
- WEBER, D. [1996]: «A closer look at the general anti-abuse clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive», *EC Tax Review*, núm. 2.
- [1997]: «The first steps of the ECJ concerning an abuse-doctrine in the field of harmonized direct taxes», *EC Tax Review*, núm. 1.

- [2005]: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, The Hague: Kluwer Law International.

ZORNOZA PÉREZ, J. y FALCÓN Y TELLA, R. [1984]: «La retroactividad de las normas tributarias, especial referencia a las normas interpretativas», Civitas, *Rev. Esp. Der.* n.º 43, págs. 433 y ss.

EFFECTOS LEGALES DEL TAMAÑO DE LA EMPRESA

JOAN GARCÍA GINÉ

Licenciado en ADE y MBA por ESADE

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Vicente CONDOR LÓPEZ, doña María Antonia GARCÍA BÉNAU, don Carlos PUIG DE TRAVY y don Rafael CÁMARA RODRÍGUEZ-VALENZUELA.

Extracto:

UNO de los criterios más habituales para clasificar las empresas es en función de su tamaño. A su vez, el tamaño de una empresa se mide fundamentalmente mediante tres variables: el activo, las ventas y la plantilla. A partir del tamaño, se suele hablar de tres grandes categorías de empresas: las microempresas, las pequeñas y medianas empresas (PYMES) y las grandes empresas. Pero estas grandes categorías no son conceptos unívocos, ya que dependiendo de la legislación de cada país y de la normativa específica de las diferentes ramas del derecho que regulan el funcionamiento de la empresa, los umbrales que definen las fronteras entre las tres grandes categorías fluctúan notablemente. Y esto tiene claras consecuencias en los derechos y en las obligaciones jurídicas que recaen sobre las empresas. El objetivo de este trabajo es triple: primero, conocer las definiciones de microempresa, PYME y gran empresa según la legislación española en vigor; segundo, entender las variables que se usan para medir el tamaño de la empresa; y en tercer lugar, el objetivo más importante es saber los derechos y las obligaciones legales principales que se derivan del tamaño de una empresa en los diferentes ámbitos legales: fiscal (impuesto sobre sociedades, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre actividades económicas), mercantil (contable, auditoría de cuentas, concurso de acreedores), laboral y ayudas públicas.

Después del análisis se pueden extraer las siguientes conclusiones principales:

- La variable de las ventas (importe neto de la cifra de negocios) es la más usada, excepto en el ámbito laboral, donde lo es la plantilla. La variable activos o balance total es la menos usada.
- El empresario tiene cierto margen de maniobra para dimensionar la plantilla legal mediante diversas fórmulas de contratación de personal por la vía mercantil.
- A medida que aumenta el tamaño de una empresa generalmente aumentan sus obligaciones y se limitan sus derechos.

.../...

.../...

- Para facilitar la gestión empresarial, entre otras cosas, sería deseable que existiese una única definición legal de microempresa, PYME y gran empresa. Y, a partir de ahí, que la diferente normativa que establece derechos y obligaciones en función del tamaño de la empresa se vinculase a esa definición legal y no se estableciesen límites ad hoc para cada norma.

Palabras clave: balance total, gran empresa, importe neto de la cifra de negocios (INCF), microempresa, plantilla y PYME.

LEGAL EFFECTS OF FIRM SIZE

JOAN GARCÍA GINÉ

Licenciado en ADE y MBA por ESADE

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Vicente CONDOR LÓPEZ, doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Carlos PUIG DE TRAVY y don Rafael CÁMARA RODRÍGUEZ-VALENZUELA.

Abstract:

ONE of the most common criteria for classifying companies is based on their size. In turn, the size of an enterprise is measured primarily by three variables: assets, sales and staff. Starting from size, we often speak of three major categories of firms: microcompanies, small and medium-sized enterprises (SMEs) and large companies. But these broad categories are not univocal concepts, because depending on the laws of each country and the specific regulations of the different branches of law governing the operation of the company, the thresholds defining the boundaries between the three main categories fluctuate remarkably. And this has clear consequences for the legal rights and obligations incumbent on enterprises. The aim of this work is threefold: first to know definitions of microcompany, SME and large company under Spanish law in force; second to understand variables that are used to measure the size of the company; and third the most important objective is to know the main legal rights and obligations arising from firm size in different legal areas: fiscal (corporate tax, value added tax, business tax), commercial (accounting, audit, bankruptcy), labor and public aids.

After analysis we can draw out the following main conclusions:

- The variable sales (net turnover) is the most widely used, except in the workplace, where it is staff. The variable assets or total balance sheet is less used.
- The employer has some leeway to size the legal workforce through various hiring formulas via commercial law.
- As you increase the size of a company generally increase their obligations and their rights are limited.
- To facilitate the management, among other things, it would be desirable that there were a single legal definition of microcompany, SME and large enterprises. And, from

.../...

.../...

there, to the limits set different rights and obligations according to the size of the company is to be linked to the legal definition and no ad hoc limits be established for each rule.

Keywords: total balance sheet, large business, net revenues (INCF), microenterprise, staff and SMEs.

Sumario

1. Objetivos del trabajo.
2. Criterios habitualmente utilizados para cuantificar la dimensión de una empresa.
 - 2.1. Balance total.
 - 2.2. Importe neto de la cifra de negocios.
 - 2.3. Plantilla.
3. Normativa de la Unión Europea.
4. Ámbitos de la legislación española donde se emplea el tamaño de la empresa para delimitar sus derechos y obligaciones.
 - 4.1. Ámbito fiscal.
 - 4.2. Ámbito mercantil.
 - 4.3. Ámbito laboral.
 - 4.4. Ámbito de ayudas públicas.
5. Conclusiones.
6. Anexos.

1. OBJETIVOS DEL TRABAJO

Habitualmente podemos oír y leer en los medios de comunicación diferentes denominaciones o conceptos con los que se categorizan a las empresas. Se entiende por empresa cualquier entidad, independientemente de su naturaleza jurídica, que ejerza una actividad económica. Se suele hablar de tres grandes categorías de empresa en función de su tamaño, pero sin saber detalladamente cuáles son sus definiciones y cuáles son las fronteras que delimitan unas de otras:

- Microempresa.
- Pequeña y mediana empresa (PYME).
- Gran empresa.

Los objetivos de este trabajo son los siguientes:

- Clarificar, desde un punto de vista legal, estos conceptos de empresa. Veremos que las definiciones varían sustancialmente en función de cuál sea la rama del derecho por donde nos movamos. En el ámbito de las relaciones privadas estos conceptos son todavía más flexibles o incluso ni siquiera se definen explícitamente. Por ejemplo, una empresa que ha programado un *software* de gestión para PYMES, lo venderá a cualquier empresa que quiera comprarlo, independientemente del tamaño del cliente potencial interesado.
- Conocer las variables que se usan para medir el tamaño de la empresa.
- Exponer los derechos y obligaciones principales que se derivan para la empresa en diversos ámbitos legales en función de su tamaño. No se pretende ser exhaustivo dado que el análisis de todos los derechos y obligaciones legales excedería de los límites que necesariamente debe cumplir este trabajo de acuerdo con las bases de la convocatoria.

El enfoque de este trabajo es eminentemente práctico ya que pretende ser una guía útil y de fácil consulta para los directivos de las empresas. Por esta razón se presenta al *Premio Estudios Financieros 2012* en la modalidad de *Contabilidad y Administración de Empresas* porque aunque trate aspectos de diferentes ámbitos del derecho, el enfoque se dirige a la administración y gestión de empresas.

Todo el análisis que viene a continuación está realizado con base en la legislación en vigor a la fecha de la terminación de este trabajo, o sea, en abril de 2012. Generalmente los artículos de la nor-

mativa que se citan en cada punto se reproducen literalmente en letra cursiva al final del mismo para evitar la explicación innecesaria de detalles que pueden entenderse con la simple y directa lectura del articulado.

2. CRITERIOS HABITUALMENTE UTILIZADOS PARA CUANTIFICAR LA DIMENSIÓN DE UNA EMPRESA

Si desde un punto de vista de la gestión empresarial hay muchas variables, tanto financieras como no financieras, para medir el tamaño de una compañía (por ejemplo, cuota de mercado, capitalización bursátil, cartera de pedidos, volumen de producción en unidades físicas, número de países donde está implantada, etc.), a nivel legal a la hora de precisar el tamaño de una empresa se suelen utilizar principalmente tres parámetros o magnitudes que están correlacionadas con la dimensión de la empresa y también en la práctica suelen ser directamente proporcionales entre sí, a saber: activo, ventas y plantilla.

2.1. Balance total

La norma 6.^a de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, publicado en el BOE el día 20 de noviembre de 2007, define la formulación del balance. Numéricamente el total activo del balance al cierre de un ejercicio es igual al total patrimonio neto y pasivo a la misma fecha. La cifra utilizada del total activo, que nos da directamente la contabilidad, son los bienes y derechos que tiene la empresa, son las inversiones realizadas en activos corrientes y no corrientes a los que la empresa debe sacar un rendimiento económico. El balance es un documento que se integra en las cuentas anuales, según dice la norma 1.^a de elaboración de las mismas, junto con la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

Hay sectores económicos intensivos en capital donde se requiere una gran cantidad de inversión para desarrollar la actividad. Por ejemplo, el sector eléctrico, el sector ferroviario o el sector siderúrgico. En el lado opuesto, hay actividades que requieren muy poca inversión, como por ejemplo el sector de servicios empresariales (consultoría, auditoría, asesoría jurídica, etc.).

2.2. Importe neto de la cifra de negocios

Habitualmente hablamos de la cifra de ventas o de negocios de una empresa, del volumen de operaciones o de actividad, del importe de la facturación o de los ingresos, etc., para referirnos al valor de los productos (bienes y servicios) que crea una empresa y lo que sus clientes están dispuestos a pagar por ellos. Desde un punto de vista económico, esta cifra es la magnitud más universalmente aceptada para cuantificar el tamaño o dimensión de una empresa por expresar su vinculación directa con el mercado al que se dirige.

El artículo 35.2 del Código de Comercio y la norma 11.^a de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte del PGC define el método de cálculo del importe neto de la cifra anual de negocios (INCN). Este se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión. Cogiendo el cuadro de cuentas de la cuarta parte del PGC, el INCN equivaldría al saldo de las cuentas del subgrupo 70 (ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc.).

2.3. Plantilla

Hablamos normalmente de la plantilla, del personal o del número de trabajadores o empleados de una empresa. La norma 12.^a de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte del PGC dice que para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la empresa durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios. A veces esta cifra pueda estar distorsionada a la baja debido a las políticas de contratación de la empresa con trabajadores autónomos dependientes, con empresas de trabajo temporal, con empresas subcontratadas, etc. que sirven para cubrir puestos de trabajo estables con personas sin contrato laboral.

Desde un punto de vista político esta cifra es muy importante por el impacto social que tiene el empleo en el mundo actual. Así, cuando se realiza una inversión se habla más de los puestos de trabajo (directos e indirectos) que va a generar que del importe de la inversión propiamente dicho. Y cuando una empresa está en dificultades, el foco se centra fundamentalmente en los puestos de trabajo (directos e indirectos) que están en riesgo de perderse, más que en los otros efectos negativos que provoca la situación de crisis empresarial.

Hay sectores económicos intensivos en mano de obra donde se requiere una gran cantidad del factor trabajo para desarrollar la actividad. Por ejemplo, el sector agrícola, el sector textil o el sector turístico.

3. NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA

Dada la proliferación de definiciones de pequeñas y medianas empresas utilizadas en el ámbito comunitario y en cada uno de los Estados miembros, contraria a la lógica de un mercado único sin fronteras interiores, la Unión Europea reguló este tema mediante la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas, publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea L 124/36, de 20 de mayo de 2003.

La definición precisa la calificación de las PYMES y el concepto de microempresa. Se pretende reforzar así la eficacia de los programas y las políticas comunitarios destinados a estas empresas.

También se trata de evitar que las empresas cuyo poder económico sea superior al de una verdadera PYME puedan aprovecharse de los mecanismos de apoyo destinados específicamente a estas. Es decir, que una PYME debe ser autónoma y no estar vinculada o integrada en un grupo de empresas que ejerza una posición de control sobre ella.

Las microempresas y las pequeñas y medianas empresas se definen en función de dos criterios:

- El número de personas ocupadas o criterio de los efectivos: el artículo 5 lo define como el número de unidades de trabajo anual (UTA).
- Un criterio financiero, que puede ser alternativamente el volumen de negocios o el balance general anual, para tener en cuenta las características de las empresas en diferentes sectores de actividad.

Basándose en estos criterios, el artículo 2 define las tres categorías de empresas siguientes:

- Se define a una mediana empresa como una empresa que ocupa a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o cuyo balance general anual no excede de 43 millones de euros.
- Se define a una pequeña empresa como una empresa que ocupa a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 10 millones de euros.
- Se define a una microempresa como una empresa que ocupa a menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 2 millones de euros.

Estos límites son máximos ya que los Estados miembros pueden fijar límites más bajos que los comunitarios para dirigir acciones hacia una categoría precisa de PYME.

A continuación se reproducen literalmente los citados artículos.

«Artículo 2. Los efectivos y límites financieros que definen las categorías de empresas.

1. La categoría de microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) está constituida por las empresas que ocupan a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o cuyo balance general anual no excede de 43 millones de euros.

2. En la categoría de las PYME, se define a una pequeña empresa como una empresa que ocupa a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 10 millones de euros.

3. En la categoría de las PYME, se define a una microempresa como una empresa que ocupa a menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 2 millones de euros.»

«Artículo 5. *Los efectivos.*

Los efectivos corresponden al número de unidades de trabajo anual (UTA), es decir, al número de personas que trabajan en la empresa en cuestión o por cuenta de dicha empresa a tiempo completo durante todo el año de que se trate. El trabajo de las personas que no trabajan todo el año, o trabajan a tiempo parcial, independientemente de la duración de su trabajo, o el trabajo estacional, se cuentan como fracciones de UTA. En los efectivos se contabiliza a las categorías siguientes:

- a) asalariados;
- b) personas que trabajan para la empresa, que tengan con ella un vínculo de subordinación y estén asimiladas a asalariados con arreglo al Derecho nacional;
- c) propietarios que dirigen su empresa;
- d) socios que ejerzan una actividad regular en la empresa y disfruten de ventajas financieras por parte de la empresa.

Los aprendices o alumnos de formación profesional con contrato de aprendizaje o formación profesional no se contabilizarán dentro de los efectivos. No se contabiliza la duración de los permisos de maternidad o de los permisos parentales.»

4. ÁMBITOS DE LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA DONDE SE EMPLEA EL TAMAÑO DE LA EMPRESA PARA DELIMITAR SUS DERECHOS Y OBLIGACIONES

4.1. **Ámbito fiscal**

La obligatoriedad de presentar autoliquidaciones periódicas puede ser, según el impuesto y el obligado tributario de que se trate:

- Trimestral, para los empresarios individuales y los profesionales en el método de Estimación Objetiva o en Estimación Directa, y para las sociedades y entes sin personalidad jurídica, en general.
- Mensual, para los empresarios individuales, los profesionales, las sociedades y entes sin personalidad jurídica con volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros en 2011 (Grandes Empresas) y los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el Registro de devolución mensual (REDEME), los que tributen en el Régimen especial del grupo de entidades y las Administraciones Públicas, incluida la Seguridad Social (con presupuesto anual anterior al ejercicio, mayor de 6.000.000 de euros).

Es decir, las empresas en general deben presentar autoliquidaciones periódicas trimestralmente, excepto en el caso de las calificadas como «Grandes Empresas» por la Agencia Estatal de Administra-

ción Tributaria (AEAT), que son aquellas empresas cuyo volumen de operaciones supere los 6.010.121,04 euros, que deben presentarlas mensualmente. Los datos a presentar harán referencia al mes anterior, salvo las excepciones señaladas a continuación con Mes t_3 (datos referidos a tres meses antes). Los impuestos y modelos afectados por la presentación mensual de las Grandes Empresas para el año 2012, según el calendario general del contribuyente elaborado por la AEAT, son los siguientes:

Renta y Sociedades

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

Grandes Empresas 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128

IVA

Régimen General. Autoliquidación 303

Grupo de entidades, modelo individual 322

Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC
y otras operaciones 340

Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349

Grupo de entidades, modelo agregado 353

Operaciones asimiladas a las importaciones 380

Impuesto sobre las primas de seguros

..... 430

Impuestos especiales de fabricación ¹

Mes $t-3$. Grandes Empresas (*) 553, 554, 555, 556, 557, 558

Mes t_3 . Grandes Empresas 561, 562, 563

Grandes Empresas 560

(*) 564, 566

..... 570, 580

(*) Los destinatarios registrados, destinatarios registrados ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510

4.1.1. Impuesto sobre Sociedades

4.1.1.1. Obligación de documentación de las operaciones vinculadas

El artículo 16.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), publicado en el BOE el día 11 de marzo de 2004, establece la obligación para las personas o entidades vinculadas de mantener una documentación a disposición de la Administración tributaria. Esta documentación se desarrolla reglamentariamente en el Capítulo V del Título I del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), publicado en el BOE el día 6 de agosto de 2004. Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo sea inferior a 10 millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho periodo con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. La exoneración de esta obligación no se aplica cuando las personas o entidades vinculadas con quienes se realizan las operaciones residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Si bien el artículo 18.3 del RIS establece como límite un importe de neto de la cifra de negocios inferior a ocho millones de euros, esta cifra ha quedado obsoleta por la modificación más reciente de la LIS, a parte de la primacía de la Ley sobre el Reglamento debido a la jerarquía normativa del derecho positivo.

A continuación se reproducen parcialmente los artículos citados.

«Artículo 16 (LIS). Operaciones vinculadas.

(...)

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho periodo con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

(...))»

«**Artículo 18 (RIS).** *Obligación de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas.*

(...)

3. No será exigible la documentación prevista en esta Sección a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo sea inferior a ocho millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho periodo con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de la Ley del Impuesto. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

(...)»

4.1.1.2. Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión

En el Capítulo XII del Título VII de la LIS se regula el concepto de empresa de reducida dimensión así como los incentivos fiscales a los que tiene derecho. El artículo 108 define a las empresas que se pueden acoger a los incentivos fiscales regulados en dicho capítulo. Es decir, en el fondo define indirectamente a las empresas de reducida dimensión como aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habido en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. Para evitar la creación de sociedades dentro de un grupo que persigan indebidamente la obtención de los incentivos fiscales, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes al grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. Además, cuando en un periodo impositivo la entidad o el grupo alcancen la cifra de negocios de 10 millones de euros, todavía podrán aplicar los incentivos fiscales en los tres periodos impositivos inmediatos y siguientes.

A continuación se reproduce literalmente el citado artículo de la LIS donde puede leerse alguna puntualización más en torno a los criterios de determinación de la cifra de negocios.

«**Artículo 108.** *Ámbito de aplicación. Cifra de negocios.*

1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el periodo impositivo

inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. 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 neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren en relación con otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los dos periodos impositivos anteriores a este último.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el capítulo VIII del título VII de esta Ley acogida al régimen fiscal establecido en dicho capítulo, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el periodo impositivo en que se realice la operación como en los dos periodos impositivos anteriores a este último.»

En cuanto a los incentivos fiscales propiamente dichos que puede aplicar una empresa de reducida dimensión son, muy sucintamente, los siguientes:

- Libertad de amortización (art. 109) para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (incluidos los arrendamientos financieros en los que se ejerce la opción de compra), sujeta al cumplimiento de determinados requisitos (por ejemplo, incremento anual de la plantilla media total de la empresa).
- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor (art. 110): elementos nuevos del inmovilizado material cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, con el límite de 12.020,24 euros por periodo impositivo.
- Amortización reforzada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible (art. 111): el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas podrá duplicarse.
- Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (art. 112): será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de

las posibles insolvencias hasta el límite del uno por 100 sobre el saldo de los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo.

- Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión (art. 113): el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas podrá triplicarse para los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos a explotaciones económicas.
- Tipo de gravamen (art. 114): las entidades que deban tributar al tipo general de gravamen, tributarán con arreglo a la siguiente escala:
 - a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por 100.
 - b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por 100.

Es decir, la empresa de reducida dimensión se puede ahorrar 5 puntos porcentuales de tipo de gravamen sobre los primeros 300.000 euros de base imponible, lo cual equivale a un ahorro máximo de 15.000 euros en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades.

4.1.1.3. Pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades

El artículo 45 de la LIS establece la obligación para el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades de realizar al año tres pagos fraccionados a cuenta de la liquidación definitiva del impuesto. Existen dos modalidades de cálculo:

- Utilizar la cuota íntegra del último periodo impositivo como base de cálculo (apartado 2 del art. 45). El porcentaje a que se refiere el apartado 4 del artículo 45 de la LIS es del 18 por 100 para los periodos impositivos que se inicien durante el año 2012.
- Utilizar la base imponible acumulada en los primeros meses del año natural (tres, nueve u once meses según se trate del primero, del segundo o del tercer pago fraccionado).

Esta segunda modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45, que inicialmente era opcional para el sujeto pasivo, ahora es obligatoria cuando su volumen de operaciones haya superado la cifra de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2012 (art. 7 del RDL 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, publicado en el BOE el día 31 de diciembre de 2011). El volumen de operaciones debe calcularse conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), publicada en el BOE el día 29 de diciembre de 1992. El volumen de operaciones según la LIVA en la práctica coincide con el INCN del PGC. A efectos de determinar el porcentaje a que se refiere el apar-

tado 4 del artículo 45 de la LIS, el artículo 7 del Real Decreto-Ley 20/2011 remite al artículo 9. Primero. Uno del Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, publicado en el BOE del día 20 de agosto de 2011. Este último artículo establece el cálculo del porcentaje a aplicar a la base imponible en función de los cuatro tramos de volumen de operaciones siguientes:

- Sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no haya superado cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo dentro del año: el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. Teniendo en cuenta el tipo de gravamen general del 30 por 100 el porcentaje resultante es del 21 por 100.
- Sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros pero sin alcanzar los 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo dentro del año: el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. Teniendo en cuenta el tipo de gravamen general del 30 por 100, el porcentaje resultante es del 21 por 100. Este porcentaje es igual al del primer tramo de volumen de operaciones, la diferencia radica en que para este tramo el sujeto pasivo tiene que utilizar obligatoriamente esta modalidad de cálculo, mientras que para el primer tramo el sujeto pasivo puede optar entre las dos modalidades de cálculo: o sobre la cuota íntegra del ejercicio anterior o sobre la base imponible del ejercicio en curso.
- Sujetos pasivos cuyo INCN (aquí se utiliza el concepto de INCN en vez de volumen de operaciones) sea al menos 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo dentro del año: el resultado de multiplicar por ocho décimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. Teniendo en cuenta el tipo de gravamen general del 30 por 100, el porcentaje resultante es del 24 por 100.
- Sujetos pasivos cuyo INCN sea al menos 60 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo dentro del año: el resultado de multiplicar por nueve décimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. Teniendo en cuenta el tipo de gravamen general del 30 por 100, el porcentaje resultante es del 27 por 100.

A continuación se reproducen literalmente los citados artículos.

«Artículo 45 (LIS). El pago fraccionado.

1. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al periodo impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

2. La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones a que se refieren

los capítulos II, III y IV de este título, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquel.

Cuando el último periodo impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de periodos impositivos anteriores, hasta completar un periodo de 12 meses.

3. Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del sujeto pasivo, sobre la parte de la base imponible del periodo de los tres, nueve u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta ley.

Los sujetos pasivos cuyo periodo impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del periodo impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los periodos de ingreso del pago fraccionado a que se refiere el apartado 1. En estos supuestos, el pago fraccionado será a cuenta de la liquidación correspondiente al periodo impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados periodos de pago.

Para que la opción a que se refiere este apartado sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural a partir del cual deba surtir efectos, siempre y cuando el periodo impositivo a que se refiera la citada opción coincida con el año natural.

En caso contrario, el ejercicio de la opción deberá realizarse en la correspondiente declaración censal, durante el plazo de dos meses a contar desde el inicio de dicho periodo impositivo o dentro del plazo comprendido entre el inicio de dicho periodo impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido periodo impositivo cuando este último plazo fuera inferior a dos meses.

El sujeto pasivo quedará vinculado a esta modalidad del pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo periodo impositivo y siguientes, en tanto no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal que deberá ejercitarse en los mismos plazos establecidos en el párrafo anterior.

4. La cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a las bases previstas en los dos apartados anteriores el porcentaje que se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En la modalidad prevista en el apartado anterior, de la cuota resultante se deducirán las bonificaciones del capítulo III del presente título, otras bonificaciones que le fueren de aplicación al sujeto pasivo, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al periodo impositivo.

5. El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria.»

«Artículo 7 (RDL 20/2011). Pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto de los periodos impositivos que se inicien durante el año 2012, el porcentaje a que se refiere el apartado 4 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, será el 18 por 100 para la modalidad de pago fraccionado prevista en el apartado 2 del mismo. Las deducciones y bonificaciones a las que se refiere dicho apartado incluirán todas aquellas otras que le fueren de aplicación al sujeto pasivo.

Para la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el porcentaje será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

Estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere el párrafo anterior los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2012.

A efectos de la aplicación de la modalidad de pago fraccionado prevista en el apartado 3 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 9.Primer.Uno del Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011».

«Artículo 9 (RDL 9/2011). Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades.

Primero. Con efectos exclusivamente para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013, se introducen las siguientes modificaciones en el régimen legal del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

Uno. El porcentaje a que se refiere el apartado 4 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para la modalidad prevista en el apartado 3 de dicho artículo, será:

- a) Tratándose de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2011, 2012 o 2013, según corresponda, el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.
- b) Tratándose de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2011, 2012 o 2013.

- El resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a veinte millones de euros.
- El resultado de multiplicar por ocho décimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.
- El resultado de multiplicar por nueve décimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros.

Estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere el apartado 3 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2011, 2012 o 2013.

Lo establecido en este apartado no será de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya vencido a la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley.»

«Artículo 121 (LIVA). Determinación del volumen de operaciones.

Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido 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.

En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo periodo por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida.

Dos. Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes:

1.º Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.

2.º Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley.

3.º Las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención, así como las operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el artículo 140 bis de esta Ley, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.»

4.1.1.4. Limitación a la compensación de bases imponibles negativas

El artículo 9.Primer.Dos del Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, publicado en el BOE el día 20 de agosto de 2011, limita el derecho de compensación de las bases imponibles negativas (BIN), regulado en el artículo 25 de la LIS, en función del volumen de operaciones realizadas por el sujeto pasivo durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo. Se habla indistintamente del volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la LIVA, y del INCN, que viene definido en el PGC.

Los límites a la compensación de BIN en función del INCN son los dos siguientes:

- Cuando el INCN sea al menos 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros: la compensación de BIN está limitada al 75 por 100 de la base imponible previa a dicha compensación.
- Cuando el INCN sea al menos 60 millones de euros: la compensación de BIN está limitada al 50 por 100 de la base imponible previa a dicha compensación.

Como contrapartida a esta limitación, el legislador ha introducido una modificación al artículo 25.1 de la LIS que afecta a la totalidad de las empresas, sean grandes o pequeñas, y que consiste en ampliar el plazo de compensación de las BIN, que pasa de 15 a 18 años, tanto para las nuevas como para las antiguas. Es decir, el plazo de 18 años será también de aplicación a las BIN que estén pendientes de compensación al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2012.

A continuación se reproduce el artículo citado.

«Artículo 9 (RDL 9/2011). *Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades.*

Primero. Con efectos exclusivamente para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013, se introducen las siguientes modificaciones en el régimen legal del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

(...)

Dos. Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce

meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2011, 2012 o 2013, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se tendrán en consideración las siguientes especialidades:

- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 75 por 100 de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.
- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por 100 de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros.»

4.1.1.5. Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo

Para aquellas empresas cuyo INCN sea inferior a cinco millones de euros y la plantilla media sea inferior a 25 personas, la disposición adicional duodécima de la LIS establece un tipo de gravamen reducido del 20 por 100 para los primeros 300.000 euros de base imponible y del 25 por 100 para la parte restante de la base imponible, para el periodo impositivo iniciado dentro del año 2012. La particularidad de esta ventaja fiscal es que su aplicación está condicionada a un último requisito: el mantenimiento de la plantilla media del ejercicio 2012 respecto a la plantilla media del ejercicio 2008.

A continuación se reproduce parcialmente la disposición adicional citada de la LIS.

«Disposición adicional duodécima. *Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo.*

1. En los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos periodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por 100. En los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2011 y 2012, ese tipo se aplicará sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por 100.

Cuando el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, se aplicará lo establecido en el último párrafo del artículo 114 de esta Ley.

2. La aplicación de la escala a que se refiere el apartado anterior está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos periodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo anterior de doce meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese periodo.

Los requisitos para la aplicación de la escala se computarán de forma independiente en cada uno de esos periodos impositivos.

En caso de incumplimiento de la condición establecida en este apartado, procederá realizar la regularización en la forma establecida en el apartado 5 de esta disposición adicional.

3. Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

(...))»

4.1.2. Impuesto sobre el Valor Añadido

4.1.2.1. Modificación de la base imponible del IVA por créditos incobrables

El artículo 80.4 de la LIVA prevé la reducción de la base imponible para que el emisor de una factura pueda recuperar la cuota repercutida de un crédito comercial impagado e incobrable. Uno de los requisitos para considerar que un crédito es incobrable es que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido. Sin embargo, este plazo se reduce a seis meses cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones no haya excedido de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior.

A continuación se reproduce parcialmente el artículo citado.

«**Artículo 80.** *Modificación de la base imponible.*

(...)

Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.^a Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno solo, respectivamente, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere esta condición 1.^a será de seis meses.

2.^a Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.^a Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.^a Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

(...))»

4.1.3. Impuesto sobre Actividades Económicas

4.1.3.1. Exención del Impuesto sobre Actividades Económicas

Según el artículo 82 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LHL), publicado en el BOE el día 9 de marzo de 2004, las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, entre otras, están exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) cuando el importe neto de su cifra de negocios, referido al conjunto de sus actividades y correspondiente al año anterior, sea inferior a un millón de euros. Aunque la aplicación de la exención es automática, se exige una comunicación previa de la cifra de negocios mediante presentación del modelo 840.

A continuación se reproduce parcialmente el artículo citado.

«**Artículo 82. Exenciones.**

1. Están exentos del impuesto:

- a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.
- b) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros periodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella.

A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando esta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

c) Los siguientes sujetos pasivos:

Las personas físicas.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención solo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.»

4.1.3.2. Coeficiente de ponderación del Impuesto sobre Actividades Económicas

Según el artículo 86 de la LHL sobre las cuotas de tarifa del impuesto (municipales, provinciales y nacionales) se debe aplicar, en todo caso, un coeficiente de ponderación determinado en función de la cifra de negocios del sujeto pasivo. Este coeficiente se determina de la siguiente forma:

Importe neto de la cifra de negocios (euros)	Coeficiente
Desde 1.000.000,00 hasta 5.000.000,00	1,29
Desde 5.000.000,01 hasta 10.000.000,00	1,30
Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000,00	1,32
Desde 50.000.000,01 hasta 100.000.000,00	1,33
Más de 100.000.000,00	1,35
Sin cifra neta de negocio	1,31

4.2. **Ámbito mercantil**

4.2.1. *Ámbito contable*

La disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, publicada en el BOE el día 5 de julio de 2007, autorizaba al Gobierno para que, mediante Real Decreto, aprobase el PGC al objeto de desarrollar los aspectos contenidos en la propia ley.

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, publicado en el BOE el día 20 de noviembre de 2007 y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (PGC de PYMES), publicado en el BOE el día 21 de noviembre de 2007, constituyen el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil, que ha sido objeto de una profunda modificación para armonizar nuestra legislación mercantil contable a los nuevos planteamientos impulsados por la Unión Europea en materia de información financiera.

4.2.1.1. El Plan General de Contabilidad

El PGC es de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan y quieran aplicar el PGC de PYMES. El PGC se estructura en cinco partes:

- Marco conceptual de la contabilidad.
- Normas de registro y valoración.
- Cuentas anuales.
- Cuadro de cuentas.
- Definiciones y relaciones contables.

La norma 4.^a (Cuentas anuales abreviadas) de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte del PGC determina los requisitos para poder utilizar los modelos abreviados de cuentas anuales en los dos casos siguientes:

- a) Balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las tres circunstancias siguientes:

- Que el activo total del balance no supere los 2.850.000 euros.
 - Que el INCN anual no supere los 5.700.000 euros.
 - Que la plantilla media de trabajadores empleados durante el ejercicio no supere los 50.
- b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las tres circunstancias siguientes:
- Que el activo total del balance no supere los 11.400.000 euros.
 - Que el INCN anual no supere los 22.800.000 euros.
 - Que la plantilla media de trabajadores empleados durante el ejercicio no supere los 250.

Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

A continuación se transcribe parcialmente la norma citada.

«**Norma 4.^a** *Cuentas anuales abreviadas.*

1. Las sociedades señaladas en la norma anterior podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

- a) Balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:
- Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.
 - Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.
- b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:
- Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

(...))»

4.2.1.2. El PGC de PYMES y microempresas

El PGC de PYMES tiene en consideración las especiales características de estas empresas y simplifica criterios de registro, valoración e información a incluir en la memoria. Por ejemplo, el documento de estado de flujos de efectivo de las cuentas anuales del PGC es de incorporación voluntaria, no obligatoria. Según el artículo 2 del PGC de PYMES tienen la posibilidad de aplicarlo todas aquellas empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que, no quedando expresamente excluidas de su ámbito subjetivo, puedan formular sus cuentas anuales empleando los modelos abreviados de balance, estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN) y memoria. Los límites aplicables a estos efectos ya se han analizado en el punto precedente. La opción que ejerza una empresa de aplicar el PGC o el PGC de PYMES deberá mantenerse de forma continuada un mínimo de tres ejercicios, salvo que la empresa, por dejar de estar incluida en el ámbito de aplicación de este último, tuviera que aplicar obligatoriamente el PGC.

Según el artículo 4 del PGC de PYMES se entiende por microempresa aquella empresa que habiendo optado por aplicar el PGC de PYMES, durante dos ejercicios consecutivos reúna, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos, dos de las tres circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere el millón de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 10.

Las empresas perderán la facultad de aplicar los criterios específicos contenidos en el citado artículo 4 si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las tres circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma 11.^a (Empresas de grupo, multigrupo y asociadas) de elaboración de las cuentas anuales contenida en la tercera parte del PGC de PYMES, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

Las microempresas pueden optar por aplicar criterios contables específicos en el gasto por el Impuesto sobre Sociedades, en las operaciones de arrendamiento financiero y otras de naturaleza similar.

La opción que una microempresa ejerza de aplicar o no los criterios específicos anteriores, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la empresa pierda la facultad de aplicar los criterios específicos para microempresas.

A continuación se reproduce parcialmente el citado artículo 4.

«**Artículo 4.** *Criterios específicos aplicables por microempresas.*

1. Los criterios señalados en los apartados siguientes de este artículo, podrán ser aplicados por todas las empresas que habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere el millón de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a diez.

Las empresas perderán la facultad de aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio social de su constitución o transformación, las empresas podrán aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

(...)»

4.2.1.3. Incumplimiento del deber de depósito de las cuentas anuales

El artículo 279 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), publicado en el BOE el día 3 de julio de 2010, establece la obligación de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil de su domi-

cilio social, dentro del mes siguiente a su aprobación. El incumplimiento de esta obligación por parte del órgano de administración dentro del plazo establecido conlleva las dos sanciones siguientes aplicables de forma conjunta sobre la sociedad:

- Cierre registral (art. 282 LSC): prohibición de acceso a la inscripción en el Registro Mercantil de documento alguno inscribible referido a la sociedad, mientras el incumplimiento persista. Se exceptúan de la prohibición determinados títulos enumerados en el apartado dos del artículo citado.
- Multa (art. 283 LSC): el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), previa instrucción de expediente, impondrá una multa por importe de 1.200 a 60.000 euros. Cuando la sociedad o, en su caso, el grupo de sociedades tenga un volumen de facturación anual superior a 6.000.000 euros el límite de la multa para cada año de retraso se elevará a 300.000 euros. La sanción a imponer se determinará atendiendo a la dimensión de la sociedad, en función del importe total de las partidas del activo y de su cifra de ventas, referidos ambos datos al último ejercicio declarado a la Administración tributaria.

A continuación se transcriben literalmente los artículos citados.

«Artículo 279. Depósito de las cuentas.

Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, se presentará para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social certificación de los acuerdos de la junta general de aprobación de las cuentas anuales y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de dichas cuentas, así como del informe de gestión y del informe de los auditores, cuando la sociedad esté obligada a auditoría o esta se hubiera practicado a petición de la minoría. Si alguna o varias de las cuentas anuales se hubieran formulado en forma abreviada, se hará constar así en la certificación con expresión de la causa.»

«Artículo 282. Cierre registral.

1. El incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere este capítulo dará lugar a que no se inscriba en el Registro Mercantil documento alguno referido a la sociedad mientras el incumplimiento persista.

2. Se exceptúan los títulos relativos al cese o dimisión de administradores, gerentes, directores generales o liquidadores, y a la revocación o renuncia de poderes, así como a la disolución de la sociedad y nombramiento de liquidadores y a los asientos ordenados por la autoridad judicial o administrativa.»

«Artículo 283. Régimen sancionador.

1. El incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere este capítulo, también dará lugar a la imposición

a la sociedad de una multa por importe de 1.200 a 60.000 euros por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa instrucción de expediente conforme al procedimiento establecido reglamentariamente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Cuando la sociedad o, en su caso, el grupo de sociedades tenga un volumen de facturación anual superior a 6.000.000 euros el límite de la multa para cada año de retraso se elevará a 300.000 euros.

2. La sanción a imponer se determinará atendiendo a la dimensión de la sociedad, en función del importe total de las partidas del activo y de su cifra de ventas, referidos ambos datos al último ejercicio declarado a la Administración tributaria. Estos datos deberán ser facilitados al instructor por la sociedad; su incumplimiento se considerará a los efectos de la determinación de la sanción. En el supuesto de no disponer de dichos datos, la cuantía de la sanción se fijará de acuerdo con su cifra de capital social, que a tal efecto se solicitará del Registro Mercantil correspondiente.

3. En el supuesto de que los documentos a que se refiere este capítulo hubiesen sido depositados con anterioridad a la iniciación del procedimiento sancionador, la sanción se impondrá en su grado mínimo y reducida en un cincuenta por ciento.

4. Las infracciones a que se refiere este artículo prescribirán a los tres años.»

4.2.1.4. Obligación de formular cuentas anuales consolidadas

El artículo 6 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, publicado en el BOE el día 24 de septiembre de 2010, establece que toda sociedad dominante de un grupo de sociedades está obligada a formular las cuentas anuales consolidadas. El artículo 7 exime de la obligación de consolidar cuando el conjunto del grupo o subgrupo no sobrepase determinadas dimensiones. El artículo 8 señala que los límites para dispensar a una sociedad de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas son los mismos que permiten a una sociedad formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, que fija el artículo 258 de la LSC y coincide con el PGC, pero referidos al conjunto de sociedades del grupo y durante dos ejercicios consecutivos, tanto para cumplirlos como para dejar de cumplirlos.

La formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada para una sociedad es posible cuando durante dos ejercicios consecutivos reúna, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- Que el total de las partidas del activo del balance no supere los 11.400.000 euros.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 22.800.000 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

A continuación se reproduce el artículo 8 del Real Decreto y el artículo 258 de la LSC.

«Artículo 8 (RD 1159/2010). *Dispensa de la obligación de consolidar por razón del tamaño.*

1. Una sociedad no estará obligada a formular cuentas anuales consolidadas cuando, durante dos ejercicios consecutivos en la fecha de cierre de su ejercicio, el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepase dos de los límites relativos al total de las partidas del activo del balance, al importe neto de la cifra anual de negocios y al número medio de trabajadores, señalados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Cuando un grupo en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

En los dos primeros ejercicios sociales desde la constitución de un grupo, una sociedad estará dispensada de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas cuando en la fecha de cierre de su primer ejercicio, el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepase dos de los límites señalados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

2. A los efectos del cómputo de los límites previstos en el apartado anterior deberán agregarse los datos de la sociedad dominante y los correspondientes al resto de sociedades del grupo y tenerse en cuenta los ajustes y eliminaciones que procedería realizar, de efectuarse la consolidación, de acuerdo con lo establecido en el capítulo III de estas normas.

3. Alternativamente, podrá no aplicarse lo señalado en el apartado 2 anterior y considerar exclusivamente la suma de los valores nominales que integren los balances y las cuentas de pérdidas y ganancias de todas las sociedades del grupo.

En este caso, se tomarán como cifras límite del total de las partidas del activo del balance y del importe neto de la cifra anual de negocios las previstas en el número 1 anterior incrementadas en un 20 por 100, mientras que la relativa al número medio de trabajadores no sufrirá variación.

4. Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido una relación laboral con las sociedades del grupo durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

5. Si el periodo al cual se refieren las cuentas anuales consolidadas fuera de duración inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el periodo que abarque dicho ejercicio.»

«Artículo 258 (LSC). *Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.*

1. Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada 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 de activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

Las sociedades perderán la facultad de formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.»

4.2.1.5. El recientemente derogado régimen simplificado de la contabilidad

El Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprobó el régimen simplificado de la contabilidad, publicado en el BOE el día 27 de febrero de 2004, pretendía simplificar las obligaciones contables a todos aquellos sujetos, cualquiera que fuese su forma jurídica, individual o societaria, que debiendo llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio, o a las normas por las que se rigiesen, cumpliesen con determinados límites. Concretamente, los sujetos contables que durante dos ejercicios consecutivos reuniesen, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes tres circunstancias:

- Que el total de las partidas del activo no supere un millón de euros. A estos exclusivos efectos, el total activo deberá incrementarse en el importe de los compromisos financieros pendientes derivados de los contratos de arrendamiento financiero u otros contratos que desde el punto de vista económico reúnan características similares.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a dos millones de euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 10.

Pues bien, este régimen simplificado de contabilidad ha sido derogado recientemente por la disposición derogatoria única del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC), publicado en el BOE el día 4 de noviembre de 2011. Dado que los límites de este extinto régimen coincidían con los límites que fija el PGC de PYMES para las microempresas, se puede entender que los criterios contables específicos para microempresas han venido a sustituir el régimen simplificado de la contabilidad, aunque ambos hayan convivido simultáneamente durante casi cuatro años, desde el 1 de enero de 2008 hasta el 5 de noviembre de 2011.

4.2.2. Auditoría de cuentas

4.2.2.1. Auditoría obligatoria de las cuentas anuales individuales

La disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la LAC, publicado en el BOE el día 2 de julio de 2011, establece la auditoría de cuentas obligatoria para una serie de entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, entre ellas las que superen unos determinados límites referidos a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados. Estos límites son los que establece el artículo 257 de la LSC para formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados. Es decir, si la entidad durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, supera al menos dos de las tres circunstancias siguientes, está obligada a someter a sus cuentas a auditoría:

- a) Que el total de las partidas del activo supere los 2.850.000 euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios supere los 5.700.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

A continuación se reproduce literalmente el citado artículo.

«Artículo 257. Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados.

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 dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil 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.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.

3. Cuando pueda formularse balance y estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado, el estado de flujos de efectivo no será obligatorio.»

4.2.2.2. Obligación de rotación del auditor

Existe un deber de rotación del auditor en relación con determinadas entidades auditadas por razón de su tamaño. Según el artículo 19.2 de la LAC, la rotación del auditor es obligatoria en aquellas sociedades cuyo INCN sea superior a 50 millones de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial. El periodo de barbecho es dos años. Si el INCN rebasase los 50 millones de euros en algún año siguiente a los primeros siete, también es obligatoria la rotación del auditor en ese momento aunque el requisito no se hubiese cumplido durante el plazo anterior.

En el caso de grupos de sociedades, según el artículo 53 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la LAC, publicado en el BOE el día 4 de noviembre de 2011, la obligación de rotar el auditor de las cuentas anuales consolidadas se da en las mismas circunstancias que para las cuentas anuales individuales pero la cifra de 50 millones de euros se refiere al INCN del grupo.

A continuación se reproducen literalmente los artículos citados.

«Artículo 19 (LAC). Contratación y rotación.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un periodo de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial. Si a la finalización del periodo de contratación inicial o de prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

Durante el periodo inicial, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron contratados una vez finalizado el periodo inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. En tal caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.

2. Tratándose de entidades de interés público, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente.

Será obligatoria dicha rotación cuando en el séptimo año o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 50.000.000 de euros con independencia de que, durante el transcurso

del referido plazo, la citada entidad no hubiese cumplido durante algún periodo de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo.

3. No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en los apartados anteriores de este artículo.»

«Artículo 53 (RD 1517/2011). Rotación.

A efectos de lo previsto en el artículo 19.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, será obligatoria la rotación del auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran siete años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas, y correspondan al grupo de sociedades que tenga la condición de entidad de interés público o el importe neto de la cifra de negocios del grupo sea superior a 50.000.000 de euros.

En el caso de que, de acuerdo con este artículo, el auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas tuviera que rotar o ser reemplazado, y fuera asimismo el auditor de cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.»

4.2.3. Concurso de acreedores.

Según la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC), publicada en el BOE el día 10 de julio de 2003, aparte de la tramitación del concurso por el procedimiento ordinario, existe un procedimiento abreviado que el juez podrá o deberá aplicar en ciertos casos. El artículo 190.1 establece un supuesto de aplicación opcional del procedimiento abreviado por el juez cuando haya menos de 50 acreedores, la estimación inicial de las deudas no supere los cinco millones de euros y la estimación del activo (bienes y derechos) no alcance los cinco millones de euros.

El procedimiento abreviado (arts. 191, 191 bis y 191 ter) se caracteriza porque la administración concursal se reduce a un solo administrador, los plazos se acortan y los trámites se simplifican, siendo de aplicación supletoria las normas del procedimiento ordinario (art. 191 quáter).

A continuación se reproduce literalmente el citado artículo 190 de la LC.

«Artículo 190. Ámbito de aplicación.

El juez podrá aplicar el procedimiento abreviado cuando, a la vista de la información disponible, considere que el concurso no reviste especial complejidad, atendiendo a las siguientes circunstancias:

- 1.º Que la lista presentada por el deudor incluya menos de cincuenta acreedores.
- 2.º Que la estimación inicial de pasivo no supere los cinco millones de euros.
- 3.º Que la valoración de los bienes y derechos no alcance los cinco millones de euros.

Cuando el deudor sea una persona natural el juez valorará especialmente si responde o es garante de las deudas de una persona jurídica y si es administrador de alguna persona jurídica.

2. El juez podrá también aplicar el procedimiento abreviado cuando el deudor presente propuesta anticipada de convenio o una propuesta de convenio que incluya una modificación estructural por la que se transmita íntegramente su activo y su pasivo.

3. El juez aplicará necesariamente el procedimiento abreviado cuando el deudor presente, junto con la solicitud de concurso, un plan de liquidación que contenga una propuesta escrita vinculante de compra de la unidad productiva en funcionamiento o que el deudor hubiera cesado completamente en su actividad y no tuviera en vigor contratos de trabajo.

4. El juez, de oficio, a requerimiento del deudor o de la administración concursal, o de cualquier acreedor, podrá en cualquier momento, a la vista de la modificación de las circunstancias previstas en los apartados anteriores y atendiendo a la mayor o menor complejidad del concurso, transformar un procedimiento abreviado en ordinario o un procedimiento ordinario en abreviado.»

4.3. Ámbito laboral

4.3.1. Despido colectivo

El artículo 51 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (LET), publicado en el BOE el día 29 de marzo de 1995, en el apartado 1 fija los umbrales, en número de trabajadores, a partir de los cuales se define el despido colectivo, es decir, el popularmente conocido como Expediente de Regulación de Empleo (ERE). Estos umbrales son los siguientes:

- 10 trabajadores en las empresas que ocupen menos de 100 trabajadores.
- El 10 por 100 de la plantilla en las empresas que ocupen entre 100 y 300 trabajadores.
- 30 trabajadores en las empresas que ocupen más de 300 trabajadores.

En dicho artículo también se fijan obligaciones accesorias para el empresario en función del número de trabajadores despedidos:

- En el apartado 2, cuando la plantilla de la empresa sea de menos de 50 trabajadores, el periodo de consultas con los representantes legales de los trabajadores se reduce de un máximo de 30 días naturales a tan solo 15 días.
- En el apartado 3, cuando la extinción de contratos de trabajo afecte a más del 50 por 100 de los trabajadores, el empresario deberá dar cuenta a los representantes legales de los tra-

bajadores y a la autoridad competente de la venta de bienes de la empresa ajenos al tráfico normal de la misma.

- En el apartado 10, cuando el despido colectivo afecte a más de 50 trabajadores, la empresa deberá ofrecer a los trabajadores afectados un plan de recolocación externa a través de empresas de recolocación autorizadas. Esto es lo que se conoce en inglés como *outplacement*.

A continuación se reproducen los apartados mencionados del artículo 51 de la LET.

«**Artículo 51.** *Despido colectivo.*

1. A efectos de lo dispuesto en la presente Ley se entenderá por despido colectivo la extinción de contratos de trabajo fundada en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción cuando, en un periodo de noventa días, la extinción afecte al menos a:

- a) Diez trabajadores, en las empresas que ocupen menos de cien trabajadores.
- b) El 10 por 100 del número de trabajadores de la empresa en aquellas que ocupen entre cien y trescientos trabajadores.
- c) Treinta trabajadores en las empresas que ocupen más de trescientos trabajadores.

Se entiende que concurren causas económicas cuando de los resultados de la empresa se desprenda una situación económica negativa, en casos tales como la existencia de pérdidas actuales o previstas, o la disminución persistente de su nivel de ingresos o ventas. En todo caso, se entenderá que la disminución es persistente si se produce durante tres trimestres consecutivos.

Se entiende que concurren causas técnicas cuando se produzcan cambios, entre otros, en el ámbito de los medios o instrumentos de producción; causas organizativas cuando se produzcan cambios, entre otros, en el ámbito de los sistemas y métodos de trabajo del personal o en el modo de organizar la producción y causas productivas cuando se produzcan cambios, entre otros, en la demanda de los productos o servicios que la empresa pretende colocar en el mercado.

Se entenderá igualmente como despido colectivo la extinción de los contratos de trabajo que afecten a la totalidad de la plantilla de la empresa, siempre que el número de trabajadores afectados sea superior a cinco, cuando aquel se produzca como consecuencia de la cesación total de su actividad empresarial fundada en las mismas causas anteriormente señaladas.

Para el cómputo del número de extinciones de contratos a que se refiere el párrafo primero de este artículo, se tendrán en cuenta asimismo cualesquiera otras producidas en el periodo de referencia por iniciativa del empresario en virtud de otros motivos no inherentes a la persona del trabajador distintos de los previstos en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 49 de esta Ley, siempre que su número sea, al menos, de cinco.

Cuando en periodos sucesivos de noventa días y con el objeto de eludir las previsiones contenidas en el presente artículo, la empresa realice extinciones de contratos al amparo de lo dispuesto en el artículo 52 c) de esta Ley en un número inferior a los umbrales señalados, y sin que concurren causas nuevas que justifiquen tal actuación, dichas nuevas extinciones se considerarán efectuadas en fraude de ley, y serán declaradas nulas y sin efecto.

2. El despido colectivo deberá ir precedido de un periodo de consultas con los representantes legales de los trabajadores de una duración no superior a treinta días naturales, o de quince en el caso de empresas de menos de cincuenta trabajadores.

(...)

3. Cuando la extinción afectase a más del 50 por 100 de los trabajadores, se dará cuenta por el empresario de la venta de los bienes de la empresa, excepto de aquellos que constituyen el tráfico normal de la misma, a los representantes legales de los trabajadores y, asimismo, a la autoridad competente.

(...)

10. La empresa que lleve a cabo un despido colectivo que afecte a más de cincuenta trabajadores deberá ofrecer a los trabajadores afectados un plan de recolocación externa a través de empresas de recolocación autorizadas. Dicho plan, diseñado para un periodo mínimo de 6 meses, deberá incluir medidas de formación y orientación profesional, atención personalizada al trabajador afectado y búsqueda activa de empleo. En todo caso, lo anterior no será de aplicación en las empresas que se hubieran sometido a un procedimiento concursal. El coste de la elaboración e implantación de dicho plan no recaerá en ningún caso sobre los trabajadores.

El incumplimiento de la obligación establecida en este apartado o de las medidas sociales de acompañamiento asumidas por el empresario, podrá dar lugar a la reclamación de su cumplimiento por parte de los trabajadores, sin perjuicio de las responsabilidades administrativas que procedan por el incumplimiento.»

4.3.2. Representación colectiva de los trabajadores en la empresa

El Capítulo I del Título II de la LET regula el derecho de representación colectiva de los trabajadores como medio de participación en la empresa a nivel de centro de trabajo, ya que una empresa puede contar con uno o varios centros de trabajo. La representación de los trabajadores corresponde a los delegados de personal (art. 62 LET) y a los miembros del comité de empresa (art. 63 LET y ss.) según el escalado de plantilla de la empresa o centro de trabajo siguiente:

- Empresa o centro de trabajo hasta 5 trabajadores: no tiene representante colectivo, es decir, los trabajadores y el empresario se relacionan directamente.

- Empresa o centro de trabajo entre 6 y 10 trabajadores: puede haber un delegado de personal si así lo deciden los trabajadores por mayoría.
- Empresa o centro de trabajo entre 11 y 30 trabajadores: 1 delegado de personal.
- Empresa o centro de trabajo entre 31 y 49 trabajadores: 3 delegados de personal.
- Empresa o centro de trabajo entre 50 y 100 trabajadores: comité de empresa con 5 miembros.
- Empresa o centro de trabajo entre 101 y 250 trabajadores: comité de empresa con 9 miembros.
- Empresa o centro de trabajo entre 251 y 500 trabajadores: comité de empresa con 13 miembros.
- Empresa o centro de trabajo entre 501 y 750 trabajadores: comité de empresa con 17 miembros.
- Empresa o centro de trabajo entre 751 y 1.000 trabajadores: comité de empresa con 21 miembros.
- Empresa o centro de trabajo con más de 1.000 trabajadores: comité de empresa con 21 miembros más dos por cada millar adicional de trabajadores o fracción, con un máximo de 75 miembros.

Cada uno de estos representantes legales de los trabajadores dispone mensualmente de un crédito de horas retribuidas para el ejercicio de sus funciones de representación (art. 68 LET). Estas horas, llamadas popularmente horas sindicales, aumentan la tasa de absentismo, ya que para la empresa son horas contratadas, pagadas y no trabajadas, aunque las centrales sindicales obviamente no comparten este criterio. La acumulación de estas horas en uno o varios representantes, que podrá pactarse en convenio colectivo, genera los llamados liberados sindicales, que cobran de la empresa pero no trabajan para la empresa sino para el sindicato. El crédito horario mensual por representante varía según la plantilla de la empresa o centro de trabajo según el siguiente escalado:

- Empresa o centro de trabajo hasta 100 trabajadores: 15 horas.
- Empresa o centro de trabajo entre 101 y 250 trabajadores: 20 horas.
- Empresa o centro de trabajo entre 251 y 500 trabajadores: 30 horas.
- Empresa o centro de trabajo entre 501 y 750 trabajadores: 35 horas.
- Empresa o centro de trabajo con más de 750 trabajadores: 40 horas.

El producto del número de representantes legales de los trabajadores (ya sean delegados de personal o miembros del comité de empresa) por el crédito horario mensual unitario nos da el número total de horas mensuales disponibles para este cometido.

A continuación se reproducen parcialmente los artículos citados de la LET que regulan esta materia.

«Artículo 62. Delegados de personal.

1. La representación de los trabajadores en la empresa o centro de trabajo que tenga menos de cincuenta y más de diez trabajadores corresponde a los delegados de personal. Igualmente podrá haber un delegado de personal en aquellas empresas o centros que cuenten entre seis y diez trabajadores, si así lo decidieran estos por mayoría.

Los trabajadores elegirán, mediante sufragio libre, personal, secreto y directo a los delegados de personal en la cuantía siguiente: hasta treinta trabajadores, uno; de treinta y uno a cuarenta y nueve, tres.

2. (...)»

«Artículo 63. Comités de Empresa.

1. El comité de empresa es el órgano representativo y colegiado del conjunto de los trabajadores en la empresa o centro de trabajo para la defensa de sus intereses, constituyéndose en cada centro de trabajo cuyo censo sea de cincuenta o más trabajadores.

2. En la empresa que tenga en la misma provincia, o en municipios limítrofes, dos o más centros de trabajo cuyos censos no alcancen los cincuenta trabajadores, pero que en su conjunto lo sumen, se constituirá un comité de empresa conjunto. Cuando unos centros tengan cincuenta trabajadores y otros de la misma provincia no, en los primeros se constituirán comités de empresa propios y con todos los segundos se constituirá otro.

3. Solo por convenio colectivo podrá pactarse la constitución y funcionamiento de un Comité Intercentros con un máximo de trece miembros que serán designados de entre los componentes de los distintos comités de centro.

En la constitución del comité intercentros se guardará la proporcionalidad de los sindicatos según los resultados electorales considerados globalmente.

Tales comités intercentros no podrán arrogarse otras funciones que las que expresamente se les conceda en el convenio colectivo en que se acuerde su creación.»

«Artículo 66. Composición.

1. El número de miembros del comité de empresa se determinará de acuerdo con la siguiente escala:

- a) De cincuenta a cien trabajadores, cinco.
- b) De ciento uno a doscientos cincuenta trabajadores, nueve.

- c) De doscientos cincuenta y uno a quinientos trabajadores, trece.
- d) De quinientos uno a setecientos cincuenta trabajadores, diecisiete.
- e) De setecientos cincuenta y uno a mil trabajadores, veintiuno.
- f) De mil en adelante, dos por cada mil o fracción, con el máximo de setenta y cinco.

2. (...)»

«Artículo 68. *Garantías.*

Los miembros del comité de empresa y los delegados de personal, como representantes legales de los trabajadores, tendrán, a salvo de lo que se disponga en los convenios colectivos, las siguientes garantías:

(...)

e) Disponer de un crédito de horas mensuales retribuidas cada uno de los miembros del comité o delegado de personal en cada centro de trabajo, para el ejercicio de sus funciones de representación, de acuerdo con la siguiente escala: delegados de personal o miembros del comité de empresa:

- 1.º Hasta cien trabajadores, quince horas.
- 2.º De ciento uno a doscientos cincuenta trabajadores, veinte horas.
- 3.º De doscientos cincuenta y uno a quinientos trabajadores, treinta horas.
- 4.º De quinientos uno a setecientos cincuenta trabajadores, treinta y cinco horas.
- 5.º De setecientos cincuenta y uno en adelante, cuarenta horas.

Podrá pactarse en convenio colectivo la acumulación de horas de los distintos miembros del comité de empresa y, en su caso, de los delegados de personal, en uno o varios de sus componentes, sin rebasar el máximo total, pudiendo quedar relevado o relevados del trabajo, sin perjuicio de su remuneración.»

4.3.3. *El Fondo de Garantía Salarial*

El Fondo de Garantía Salarial (FOGASA) es un organismo autónomo dependiente del Ministerio de Empleo y Seguridad Social cuya función principal es abonar, con ciertos límites, a los trabajadores el importe de los salarios, incluidos los de tramitación, y las indemnizaciones por extinción de contratos laborales pendientes de pago a causa de insolvencia o concurso del empresario.

Con el Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, publicado en el BOE el día 11 de febrero de 2012, en las empresas de menos de 25 trabajadores, cuando un contrato indefinido se extinga por causas objetivas (despido colectivo del art. 51 LET, despido individual del art. 52 LET y expedientes de extinción colectiva de relaciones laborales del art. 64 LC), el empresario podrá recuperar del FOGASA una parte de la indemnización (ocho días de salario por año de servicio, es decir, un 40% de los 20 días de indemnización legal en caso de despido procedente).

A continuación se reproduce el apartado 8 del artículo 33 de la LET donde se regula este aspecto.

«**Artículo 33.** *El Fondo de Garantía Salarial.*

(...)

8. En los contratos de carácter indefinido celebrados por empresas de menos de veinticinco trabajadores cuando el contrato se extinga por las causas previstas en los artículos 51 y 52 de esta Ley o en el artículo 64 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, una parte de la indemnización que corresponda al trabajador será objeto de resarcimiento al empresario por el Fondo de Garantía Salarial en una cantidad equivalente a ocho días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores al año. No será de aplicación el resarcimiento por el Fondo de Garantía Salarial en las extinciones que hayan sido declaradas como improcedentes, tanto en conciliación administrativa o judicial como mediante sentencia.

(...))»

4.3.4. Cuota de reserva de puestos de trabajo para personas discapacitadas

Según el artículo 38.1 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos (LISMI), publicada en el BOE el día 30 de abril de 1982, las empresas públicas o privadas que empleen un número de trabajadores de 50 o más, están obligadas a que de entre ellos, al menos, un 2 por 100 sean trabajadores discapacitados. El cómputo debe realizarse sobre la plantilla total de la empresa, cualquiera que sea el número de centros de trabajo y cualquiera que sea la forma de contratación laboral que vincule a los trabajadores con la empresa. A efectos del cálculo, el periodo de referencia son los 12 meses inmediatamente anteriores, durante los que se obtiene el promedio de empleados, incluidos los que trabajen a tiempo parcial, en la totalidad de los centros de trabajo de la empresa.

Cuando una empresa obligada a la reserva de puestos de trabajo para personas discapacitadas, con carácter excepcional, no pueda cumplir con la contratación directa deberá tramitar la solicitud de excepcionalidad ante la autoridad laboral competente (Servicio Público de Empleo Estatal o Servicios Públicos de Empleo de las Comunidades Autónomas con competencias transferidas en materia de políticas activas de empleo) pudiendo acogerse a medidas alternativas.

Una vez la empresa disponga de la autorización administrativa de excepcionalidad, las medidas alternativas que puede aplicar en sustitución de la obligación principal son las siguientes:

- Realización de donaciones o acciones de patrocinio, de carácter monetario, con fundaciones o asociaciones de utilidad pública cuyo objetivo social sea la formación profesional, la inserción laboral o la creación de empleo a favor de personas con discapacidad.
- Realización de contratos de adquisición de productos o servicios a centros especiales de empleo o trabajadores autónomos con discapacidad.
- Constitución de un enclave laboral, previa suscripción del correspondiente contrato con un centro especial de empleo.

Finalmente conviene recordar que la contratación de personas con discapacidad cuenta con importantes ayudas económicas y bonificaciones fiscales para fomentarla, a saber:

- Subvención de 3.907 euros por contrato de trabajo indefinido a jornada completa (art. 7.1 del RD 1451/1983, de 11 de mayo, que regula el empleo selectivo y las medidas de fomento del empleo de trabajadores minusválidos, publicado en el BOE el día 4 de junio de 1983, modificado por el RD 170/2004, de 30 de enero, publicado en el BOE el día 31 de enero de 2004).
- Bonificaciones en la cuota empresarial de la Seguridad Social desde el 70 hasta el 100 por 100 (art. 7.1 del mismo RD 1451/1983 citado en el párrafo anterior).
- Ayudas para la adaptación de los puestos de trabajo o dotación de equipos de protección personal necesarios, por un importe máximo de 901,52 euros, para evitar accidentes laborales al trabajador discapacitado contratado o para eliminar barreras u obstáculos que impidan o dificulten el trabajo de las personas discapacitadas.
- Deducción en el Impuesto sobre Sociedades de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos contratados por tiempo indefinido (art. 41 LIS).

4.3.5. Planes de igualdad entre mujeres y hombres

De acuerdo con el artículo 45 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, publicada en el BOE el día 23 de marzo de 2007, las empresas con más de 250 trabajadores están obligadas a elaborar y aplicar, de manera negociada con los representantes legales de los trabajadores, un plan de igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres. La definición y el contenido de los planes de igualdad los fija el artículo 46 de la citada ley orgánica. Las empresas que no superen el umbral de 250 trabajadores también deben, obviamente, respetar el principio de igualdad en el ámbito laboral, pero la elaboración e implantación de los planes de igualdad es voluntaria para ellas.

A continuación se transcriben literalmente los citados artículos.

«Artículo 45. Elaboración y aplicación de los planes de igualdad.»

1. Las empresas están obligadas a respetar la igualdad de trato y de oportunidades en el ámbito laboral y, con esta finalidad, deberán adoptar medidas dirigidas a evitar cualquier tipo de discriminación laboral entre mujeres y hombres, medidas que deberán negociar, y en su caso acordar, con los representantes legales de los trabajadores en la forma que se determine en la legislación laboral.

2. En el caso de las empresas de más de doscientos cincuenta trabajadores, las medidas de igualdad a que se refiere el apartado anterior deberán dirigirse a la elaboración y aplicación de un plan de igualdad, con el alcance y contenido establecidos en este capítulo, que deberá ser asimismo objeto de negociación en la forma que se determine en la legislación laboral.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las empresas deberán elaborar y aplicar un plan de igualdad cuando así se establezca en el convenio colectivo que sea aplicable, en los términos previstos en el mismo.

4. Las empresas también elaborarán y aplicarán un plan de igualdad, previa negociación o consulta, en su caso, con la representación legal de los trabajadores y trabajadoras, cuando la autoridad laboral hubiera acordado en un procedimiento sancionador la sustitución de las sanciones accesorias por la elaboración y aplicación de dicho plan, en los términos que se fijen en el indicado acuerdo.

5. La elaboración e implantación de planes de igualdad será voluntaria para las demás empresas, previa consulta a la representación legal de los trabajadores y trabajadoras.»

«Artículo 46. Concepto y contenido de los planes de igualdad de las empresas.»

1. Los planes de igualdad de las empresas son un conjunto ordenado de medidas, adoptadas después de realizar un diagnóstico de situación, tendentes a alcanzar en la empresa la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres y a eliminar la discriminación por razón de sexo.

Los planes de igualdad fijarán los concretos objetivos de igualdad a alcanzar, las estrategias y prácticas a adoptar para su consecución, así como el establecimiento de sistemas eficaces de seguimiento y evaluación de los objetivos fijados.

2. Para la consecución de los objetivos fijados, los planes de igualdad podrán contemplar, entre otras, las materias de acceso al empleo, clasificación profesional, promoción y formación, retribuciones, ordenación del tiempo de trabajo para favorecer, en términos de igualdad entre mujeres y hombres, la conciliación laboral, personal y familiar, y prevención del acoso sexual y del acoso por razón de sexo.

3. Los planes de igualdad incluirán la totalidad de una empresa, sin perjuicio del establecimiento de acciones especiales adecuadas respecto a determinados centros de trabajo.»

4.3.6. *Contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores*

Entre las medidas de fomento de la contratación indefinida y de favorecimiento de la creación de empleo aprobadas mediante el Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, publicado en el BOE el día 11 de febrero de 2012, en el artículo 4 se establece una nueva modalidad de contratación: el contrato de trabajo por tiempo indefinido y a jornada completa celebrado entre un trabajador y una empresa que tenga menos de 50 trabajadores. La norma califica de emprendedor, de una manera muy simplista, a aquel empresario que tenga una empresa de menos de 50 trabajadores. Este contrato se caracteriza por tener siempre un periodo de prueba de un año. Además, este tipo de contrato tiene una serie de incentivos fiscales y bonificaciones de la Seguridad Social en función de la situación personal del trabajador (edad, sexo y hallarse en situación de desempleo o no).

A continuación se transcribe literalmente el citado artículo.

«Artículo 4. *Contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.*

1. Con objeto de facilitar el empleo estable a la vez que se potencia la iniciativa empresarial, las empresas que tengan menos de 50 trabajadores podrán concertar el contrato de trabajo de apoyo a los emprendedores que se regula en este artículo.

2. El contrato se celebrará por tiempo indefinido y a jornada completa, y se formalizará por escrito en el modelo que se establezca.

3. El régimen jurídico del contrato y los derechos y obligaciones que de él se deriven se regirán, con carácter general, por lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, y en los convenios colectivos para los contratos por tiempo indefinido, con la única excepción de la duración del periodo de prueba a que se refiere el artículo 14 del Estatuto de los Trabajadores, que será de un año en todo caso.

4. La empresa tendrá derecho a aplicar los siguientes incentivos fiscales:

- a) En el supuesto de que el primer contrato de trabajo concertado por la empresa se realice con un menor de 30 años, la empresa tendrá derecho a una deducción fiscal de tres mil euros.
- b) Adicionalmente, en caso de contratar desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo regulada en el Título III del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, la empresa tendrá derecho a una deducción fiscal con un importe equivalente al 50 por 100 de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación, con el límite de doce mensualidades, y de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1.º El trabajador contratado deberá haber percibido la prestación durante, al menos, tres meses en el momento de la contratación.

- 2.º El importe de la deducción a que tiene derecho la empresa quedará fijado en la fecha de inicio de la relación laboral y no se modificará por las circunstancias que se produzcan con posterioridad.
- 3.º La empresa requerirá al trabajador un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

El trabajador contratado podrá voluntariamente compatibilizar cada mes, junto con el salario, el 25 por 100 de la cuantía de la prestación que tuviera reconocida y pendiente de percibir en el momento de su contratación.

En todo caso, cuando el trabajador no compatibilice la prestación con el salario en los términos del párrafo anterior, se mantendrá el derecho del trabajador a las prestaciones por desempleo que le restasen por percibir en el momento de la colocación, siendo de aplicación lo establecido en los artículos 212 y 213 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

5. Con independencia de los incentivos fiscales anteriormente citados, las contrataciones de desempleados inscritos en la Oficina de empleo darán derecho a las siguientes bonificaciones, siempre que se refieran a alguno de estos colectivos:

- a) Jóvenes entre 16 y 30 años, ambos inclusive, la empresa tendrá derecho a una bonificación en la cuota empresarial a la Seguridad Social durante tres años, cuya cuantía será de 83,33 euros/mes (1.000 euros/año) en el primer año; de 91,67 euros/mes (1.100 euros/año) en el segundo año, y de 100 euros/mes (1.200 euros/año) en el tercer año.

Cuando estos contratos se concierten con mujeres en sectores en los que este colectivo esté menos representado las cuantías anteriores se incrementarán en 8,33 euros/mes (100 euros/año).

- b) Mayores de 45 años, que hayan estado inscritos en la Oficina de Empleo al menos doce meses en los dieciocho meses anteriores a la contratación, la empresa tendrá derecho a una bonificación en la cuota empresarial a la Seguridad Social, cuya cuantía será de 108,33 euros/mes (1.300 euros/año) durante tres años.

Cuando estos contratos se concierten con mujeres en sectores en los que este colectivo esté menos representado, las bonificaciones indicadas serán de 125 euros/mes (1.500 euros/año).

Estas bonificaciones serán compatibles con otras ayudas públicas previstas con la misma finalidad, sin que en ningún caso la suma de las bonificaciones aplicables pueda superar el 100 por 100 de la cuota empresarial a la Seguridad Social.

6. No podrá concertar el contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores a que se refiere el presente artículo, la empresa que, en los seis meses anteriores a la celebración del

contrato, hubiera realizado extinciones de contratos de trabajo por causas objetivas declaradas improcedentes por sentencia judicial o hubiera procedido a un despido colectivo. En ambos supuestos, la limitación afectará únicamente a las extinciones y despidos producidos con posterioridad a la entrada en vigor de este real decreto-ley, y para la cobertura de aquellos puestos de trabajo del mismo grupo profesional que los afectados por la extinción o despido y para el mismo centro o centros de trabajo.

7. Para la aplicación de los incentivos anteriormente referidos, el empresario deberá mantener en el empleo al trabajador contratado al menos tres años desde la fecha de inicio de la relación laboral, procediendo en caso de incumplimiento de esta obligación a su reintegro.

No se considerará incumplida la obligación de mantenimiento del empleo cuando el contrato de trabajo se extinga por despido disciplinario declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

8. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se tendrá en cuenta el número de trabajadores de la empresa en el momento de producirse la contratación.

9. En lo no establecido en este artículo serán de aplicación las previsiones contenidas en la sección 1.ª del capítulo I de la Ley 43/2006, de 29 de diciembre, para la mejora del crecimiento y del empleo, salvo lo establecido en el artículo 6.2 en materia de exclusiones.»

4.3.7. Prevención de riesgos laborales

La Ley 31/1995, de 8 de noviembre, de Prevención de Riesgos Laborales (LPRL), publicada en el BOE el día 10 de noviembre de 1995, impone un conjunto de deberes de obligado cumplimiento empresarial con el objetivo de proteger la seguridad y la salud de los trabajadores.

Para empezar hay que nombrar a los delegados de prevención (art. 35 LPRL), que son los representantes de los trabajadores con funciones específicas en materia de prevención de riesgos laborales. El número de delegados de prevención a designar varía en función de la siguiente escala de plantilla:

- Empresa hasta 30 trabajadores: un delegado de prevención, que debe ser el propio delegado de personal.
- Empresa entre 31 y 49 trabajadores: un delegado de prevención, que debe elegirse por y entre los tres delegados de personal.
- Empresa entre 50 y 100 trabajadores: dos delegados de prevención.
- Empresa entre 101 y 500 trabajadores: tres delegados de prevención.
- Empresa entre 501 y 1.000 trabajadores: cuatro delegados de prevención.
- Empresa entre 1.001 y 2.000 trabajadores: cinco delegados de prevención.
- Empresa entre 2.001 y 3.000 trabajadores: seis delegados de prevención.

- Empresa entre 3.001 y 4.000 trabajadores: siete delegados de prevención.
- Empresa de 4.001 trabajadores en adelante: ocho delegados de prevención.

Además, cuando la empresa o centro de trabajo tenga 50 o más trabajadores debe constituirse el comité de seguridad y salud (art. 38 LPRL). Este comité es un órgano paritario y colegiado de participación, cuya función es la consulta regular y periódica de las actuaciones de la empresa en materia de prevención de riesgos.

En cuanto a la organización de los recursos para el desarrollo de las actividades preventivas (regulada en el capítulo III del RD 39/1997, de 17 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de los servicios de prevención, publicado en el BOE el día 31 de enero de 1997), el empresario puede cumplir sus obligaciones a través de las cuatro modalidades siguientes:

- Asumiendo él personalmente la actividad de prevención (art. 11 del reglamento): deben concurrir una serie de circunstancias, entre ellas que la empresa tenga como máximo 10 trabajadores.
- Constituyendo un servicio de prevención propio (arts. 14 y 15 del reglamento): el empresario debe constituir este servicio cuando la empresa tenga más de 500 trabajadores o cuando teniendo una plantilla entre 250 y 500 trabajadores realice alguna actividad especialmente peligrosa (relación de actividades incluidas en el anexo I del reglamento). Existe un tercer supuesto no ligado al volumen de efectivos en plantilla que es cuando así lo decida la autoridad laboral en función de la peligrosidad de la actividad desarrollada o de la frecuencia o gravedad de la siniestralidad en la empresa, si bien el empresario puede optar en este caso por concertar el servicio con una entidad externa especializada.
- Recurriendo a un servicio de prevención ajeno (arts. 16 y ss. del reglamento): cuando no concurren las circunstancias que determinan la obligación de constituir un servicio de prevención propio y la designación de uno o varios trabajadores sea insuficiente para la realización de la actividad de prevención, el empresario deberá recurrir a uno o varios servicios de prevención ajenos prestados por entidades especializadas que concierten con la empresa. También puede darse la situación de asunción parcial de la actividad preventiva (en el caso de la asunción personal por el empresario o en el caso del servicio de prevención propio), lo que obligará a que las actividades preventivas no asumidas internamente deban ser concertadas con uno o más servicios de prevención ajenos.
- Designando a uno o varios trabajadores para llevarla a cabo (arts. 12 y 13 del reglamento): se convierte en el método residual cuando no se lleve a cabo ninguno de los otros tres.

A continuación se reproducen parcialmente los artículos citados de la LPRL.

«Artículo 35. Delegados de Prevención.

1. Los Delegados de Prevención son los representantes de los trabajadores con funciones específicas en materia de prevención de riesgos en el trabajo.

2. Los Delegados de Prevención serán designados por y entre los representantes del personal, en el ámbito de los órganos de representación previstos en las normas a que se refiere el artículo anterior, con arreglo a la siguiente escala:

- De 50 a 100 trabajadores: 2 Delegados de Prevención.
- De 101 a 500 trabajadores: 3 Delegados de Prevención.
- De 501 a 1.000 trabajadores: 4 Delegados de Prevención.
- De 1.001 a 2.000 trabajadores: 5 Delegados de Prevención.
- De 2.001 a 3.000 trabajadores: 6 Delegados de Prevención.
- De 3.001 a 4.000 trabajadores: 7 Delegados de Prevención.
- De 4.001 en adelante: 8 Delegados de Prevención.

En las empresas de hasta treinta trabajadores el Delegado de Prevención será el Delegado de Personal. En las empresas de treinta y uno a cuarenta y nueve trabajadores habrá un Delegado de Prevención que será elegido por y entre los Delegados de Personal.

3. A efectos de determinar el número de Delegados de Prevención se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

- a) Los trabajadores vinculados, por contratos de duración determinada superior a un año se computarán como trabajadores fijos de plantilla.
- b) Los contratados por término de hasta un año se computarán según el número de días trabajados en el periodo de un año anterior a la designación. Cada doscientos días trabajados o fracción se computarán como un trabajador más.

(...))»

«Artículo 38. Comité de Seguridad y Salud.

1. El Comité de Seguridad y Salud es el órgano paritario y colegiado de participación destinado a la consulta regular y periódica de las actuaciones de la empresa en materia de prevención de riesgos.

2. Se constituirá un Comité de Seguridad y Salud en todas las empresas o centros de trabajo que cuenten con 50 o más trabajadores.

El Comité estará formado por los Delegados de Prevención, de una parte, y por el empresario y/o sus representantes en número igual al de los Delegados de Prevención, de la otra.

(...))»

4.3.8. Crédito para la formación de los trabajadores de una empresa

El artículo 13.1 del Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el subsistema de formación profesional para el empleo, publicado en el BOE el día 11 de abril de 2007, establece que las empresas disponen de un crédito para la formación de sus trabajadores. El importe de este crédito se calcula aplicando a la cuantía de la cuota de formación profesional ingresada por la empresa el año anterior un porcentaje que se determina en función del tamaño de la empresa, de tal forma que cuanto menor sea el tamaño de la empresa mayor sea el porcentaje. El crédito se hace efectivo mediante bonificaciones en las cotizaciones de la Seguridad Social que ingresa la empresa. La disposición adicional vigésima quinta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009, publicada en el BOE el día 24 de diciembre de 2008, establece los porcentajes a aplicar siguientes:

- Empresa de 1 a 5 trabajadores: tiene garantizado un crédito mínimo de bonificación de 420 euros.
- Empresa de 6 a 9 trabajadores: bonificación del 100 por 100 en las cuotas de la Seguridad Social.
- Empresa de 10 a 49 trabajadores: bonificación del 75 por 100 en las cuotas de la Seguridad Social.
- Empresa de 50 a 249 trabajadores: bonificación del 60 por 100 en las cuotas de la Seguridad Social.
- Empresa de 250 o más trabajadores: bonificación del 50 por 100 en las cuotas de la Seguridad Social.

El artículo 14 de la Orden TAS/2307/2007, de 27 de julio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 395/2007, publicada en el BOE el día 31 de julio de 2007, fija los porcentajes mínimos de cofinanciación de las empresas con sus propios recursos sobre los costes totales de las acciones de formación de sus trabajadores. Estos porcentajes mínimos de cofinanciación privada son los siguientes:

- Empresa de menos de 10 trabajadores: está exonerada de esta obligación.
- Empresa de 10 a 49 trabajadores: 10 por 100.
- Empresa de 50 a 249 trabajadores: 20 por 100.
- Empresa de 250 o más trabajadores: 40 por 100.

A continuación se reproduce parcialmente el citado artículo 13 del Real Decreto 395/2007.

«Artículo 13. Asignación a las empresas de una cuantía para formación.

1. Las empresas dispondrán de un crédito para la formación de sus trabajadores cuyo importe resultará de aplicar a la cuantía ingresada por cada empresa el año anterior, en concepto de cuo-

ta de formación profesional, el porcentaje que anualmente se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Ese porcentaje se determinará en función del tamaño de las empresas, de tal forma que cuanto menor sea el tamaño de la empresa mayor sea dicho porcentaje. En todo caso se garantizará un crédito mínimo en la cuantía que se determine en la citada Ley. Esta última cuantía podrá ser superior a la cuota por formación profesional ingresada por la empresa en el sistema de Seguridad Social.

El crédito al que se refiere el párrafo anterior se hará efectivo mediante bonificaciones en las cotizaciones de Seguridad Social que ingresan las empresas.

2. (...)»

4.4. Ámbito de ayudas públicas

4.4.1. Ayudas públicas

Existen diferentes ayudas o incentivos públicos para las empresas: subvenciones a fondo perdido (subvenciones de capital y subvenciones de explotación), bonificaciones de tipo de interés, bonificaciones fiscales, anticipos reembolsables, préstamos participativos, etc.

Según los organismos convocantes, hay cuatro tipos de ayudas a las que una empresa puede optar:

- De la Unión Europea.
- De la Administración del Estado.
- De las comunidades autónomas.
- De los ayuntamientos.

Existen multitud de programas de ayudas públicas en función de los destinatarios de las ayudas o beneficiarios:

- Por sectores económicos de las empresas: agricultura, silvicultura, ganadería, pesca, turismo, energías renovables, transporte, comercio, agroalimentario, biotecnología, etc.
- Por programas destinados a fomentar una determinada actuación de la empresa: internacionalización, innovación e I+D, medio ambiente, reestructuración, creación de empleo, formación de personal, inversión, competitividad, modernización, tecnologías de la información y de la comunicación (TIC), etc.
- Por tipos de empresas: emprendedores, jóvenes empresarios, autónomos, microempresas, PYMES, empresas familiares, etc. Aquí es donde juega el factor del tamaño de la empresa.

Dado que hay cientos de ayudas públicas, por razones de limitaciones de espacio es imposible desarrollar su estudio en este trabajo. Incluso hay compañías de servicios especializadas únicamente en asesorar a las empresas para buscar las ayudas a las que pueden acceder. Por tanto, para saber si una empresa cumple los requisitos para solicitar una determinada ayuda, tanto si lo hace internamente con sus propios medios como si lo hace externamente mediante una asesoría, tendrá que analizar las bases de la convocatoria para verificarlo. En cuanto al tamaño de la empresa, que siempre suele ser un requisito para delimitar a los beneficiarios potenciales de las ayudas, habrá que analizar cómo se define en las bases de la convocatoria y ver si nuestra empresa encaja o no en esos parámetros.

Únicamente y debido a su importancia para el tejido empresarial en la actual época de restricciones crediticias, a continuación se va a tratar el caso de la actividad financiera del Instituto de Crédito Oficial (ICO).

4.4.2. Líneas de financiación del Instituto de Crédito Oficial

El ICO (página web www.ico.es) es una entidad pública empresarial, adscrita al Ministerio de Economía y Competitividad a través de la Secretaría de Estado de Economía y que tiene la consideración de Agencia Financiera del Estado.

El ICO trabaja para el crecimiento y la mejora de la distribución de la riqueza nacional y fomenta aquellas actividades económicas que por su trascendencia social, cultural, innovadora o ecológica merezcan una atención preferente. Así el ICO apoya los proyectos de inversión de las empresas españolas, para que sean más competitivas y contribuyan al progreso económico del país, favorece los proyectos de innovación tecnológica, impulsa sectores como la industria cinematográfica o las energías renovables, potencia la presencia de nuestras empresas en el exterior, colabora en situaciones de crisis o catástrofes naturales y es un instrumento de apoyo a la exportación. El ICO capta financiación en los mercados de capitales y la canaliza a los destinatarios finales a través de líneas de mediación que comercializan las entidades financieras.

El ICO establece periódicamente una serie de líneas de financiación finalista destinadas a promover e impulsar las inversiones en determinados tipos de activos o proyectos alineados con los objetivos de política económica anteriormente mencionados. Las líneas de financiación en vigor para este año 2012, que están dotadas con 22.000 millones de euros, son las siguientes:

- Compra de maquinaria/vehículo.
- Inversión en inmuebles.
- Salir al exterior.
- Compra de ordenadores/desarrollo web.
- Proyectos de I+D+i.

- Obtener liquidez.
- Adquisición de empresas/ampliaciones de capital.
- Financiación por sectores/desastres naturales.

Para cada línea, el ICO establece una serie de características, a saber: recursos disponibles, vigencia, beneficiarios, inversiones financiables, importe máximo de financiación, importe máximo de financiación por beneficiario, tipo de interés, plazos de amortización, comisiones, modalidad de contrato, amortización anticipada voluntaria, tramitación, documentación de la operación, garantías de la operación y compatibilidad de ayudas. Según la terminología del ICO, los beneficiarios pueden ser PYMES, autónomos, empresas, particulares y entidades públicas. La distinción entre PYME y empresa se adapta a la definición adoptada por la Unión Europea en mayo de 2003, ya que el ICO considera PYME a aquellas compañías, que independientemente de su forma jurídica, cumplan los siguientes requisitos:

- Ocupar a menos de 250 trabajadores.
- Que su volumen de negocios anual no exceda de 50 millones de euros y/o su balance general anual no exceda de 43 millones de euros.

Por tanto, el ICO considera «empresa» (no PYME) a aquella compañía que factura al año más de 50 millones de euros y/o tiene unos activos totales de más de 43 millones de euros.

5. CONCLUSIONES

A modo de resumen podemos formular las siguientes conclusiones:

- La variable INCN es, en general, la más usada a efectos de determinar derechos y obligaciones legales para las empresas, excepto en el ámbito laboral.
- En el ámbito del derecho del trabajo la variable más utilizada es la plantilla de la empresa, lo cual parece bastante lógico. Teniendo en cuenta las diferentes posibilidades de contratación de personal por la vía laboral y por la vía mercantil, el empresario tiene un cierto margen de maniobra para modular la plantilla total y evitar así traspasar determinados umbrales que generan obligaciones adicionales para la empresa.
- La variable balance total es la menos empleada y a veces no se usa de manera autónoma sino como alternativa al INCN y en combinación con la plantilla total.
- A medida que aumenta el tamaño de una empresa, en general, aumentan sus obligaciones o se limitan sus derechos. Y al revés, a medida que disminuye el tamaño de una empresa,

en general, se la exonera de determinadas obligaciones. Esto también parece bastante sensato ya que siempre se supone que el tamaño y el poder de una empresa están correlacionados positivamente. Esta creencia tiene una base en la teoría económica (economías de escala, poder de mercado, etc.).

- Para facilitar la gestión empresarial y evitar la continua proliferación de límites ad hoc en diferentes normativas legales, sería muy deseable que, en primer lugar, existiese una única definición jurídica de microempresa, pequeña empresa, mediana empresa y gran empresa. Y en segundo lugar, que los derechos y obligaciones en los diferentes ámbitos legales (fiscal, mercantil, laboral y de ayudas públicas) condicionados al tamaño de la empresa se vincularan de manera inequívoca a esas definiciones.

6. ANEXOS

Para finalizar este trabajo, a continuación se adjunta como anexo un cuadro resumen para cada una de las tres variables con las diferentes cifras umbrales y la mención del punto del trabajo donde se analizan. Para interpretar bien estos cuadros (si una cifra es un límite inferior o un límite superior, si una variable se aplica independientemente o en conjunción con otras, etc.) conviene repasar detalladamente los puntos referenciados para valorar adecuadamente todos los matices que contempla la normativa.

ANEXO I. Cuadro resumen de las cifras del balance total (en millones de euros)

43,00	Mediana empresa según la Unión Europea (3)
43,00	PYME según el Instituto de Crédito Oficial (4.4.2)
13,68	Obligación de formular cuentas anuales consolidadas (4.2.1.4): agregación de valores sin ajustes ni eliminaciones de consolidación
11,40	Derecho a formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada (4.2.1.1)
11,40	Obligación de formular cuentas anuales consolidadas (4.2.1.4)
10,00	Pequeña empresa según la Unión Europea (3)
5,00	Concurso de acreedores (4.2.3): procedimiento abreviado
2,85	Derecho a formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados (4.2.1.1)
2,85	Posibilidad de aplicar el PGC de PYMES (4.2.1.2)
2,85	Auditoría obligatoria de las cuentas anuales individuales (4.2.2.1)
2,00	Microempresa según la Unión Europea (3)
1,00	Microempresa según el PGC de PYMES (4.2.1.2)

ANEXO II. Cuadro resumen del importe neto de la cifra anual de negocios (en millones de euros)

100,0	Coeficiente de ponderación del Impuesto sobre Actividades Económicas (4.1.3.2): 1,35
60,0	Obligación de realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades según la modalidad del art. 45.3 de la LIS (4.1.1.3): 27%
60,0	Limitación a la compensación de bases imposables negativas en el Impuesto sobre Sociedades (4.1.1.4): 50%
50,0	Mediana empresa según la Unión Europea (3)
50,0	Coeficiente de ponderación del Impuesto sobre Actividades Económicas (4.1.3.2): 1,33
50,0	Obligación de rotación del auditor de las cuentas anuales individuales y consolidadas (4.2.2.2)
50,0	PYME según el Instituto de Crédito Oficial (4.4.2)
27,4	Obligación de formular cuentas anuales consolidadas (4.2.1.4): agregación de valores sin ajustes ni eliminaciones de consolidación
22,8	Derecho a formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada (4.2.1.1)
22,8	Obligación de formular cuentas anuales consolidadas (4.2.1.4)
20,0	Obligación de realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades según la modalidad del art. 45.3 de la LIS (4.1.1.3): 24%
20,0	Limitación a la compensación de bases imposables negativas en el Impuesto sobre Sociedades (4.1.1.4): 75%
10,0	Pequeña empresa según la Unión Europea (3)
10,0	Obligación de documentación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades (4.1.1.1)
10,0	Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades (4.1.1.2)
10,0	Coeficiente de ponderación del Impuesto sobre Actividades Económicas (4.1.3.2): 1,32
6,0	Gran empresa según la AEAT (4.1): obligación de presentar autoliquidaciones con periodicidad mensual
6,0	Obligación de realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades según la modalidad del art. 45.3 de la LIS (4.1.1.3): 21%
6,0	Modificación de la base imponible del IVA por créditos incobrables (4.1.2.1): el plazo se reduce de 1 año a 6 meses
6,0	Incumplimiento del deber de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil (4.2.1.3): elevación de la multa
5,7	Derecho a formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados (4.2.1.1)
5,7	Posibilidad de aplicar el PGC de PYMES (4.2.1.2)
5,7	Auditoría obligatoria de las cuentas anuales individuales (4.2.2.1)
5,0	Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo (4.1.1.5)
5,0	Coeficiente de ponderación del Impuesto sobre Actividades Económicas (4.1.3.2): 1,30
2,0	Microempresa según la Unión Europea (3)

.../...

.../...	
2,0	Microempresa según el PGC de PYMES (4.2.1.2)
1,0	Exención del Impuesto sobre Actividades Económicas (4.1.3.1)
1,0	Coeficiente de ponderación del Impuesto sobre Actividades Económicas (4.1.3.2): 1,29

ANEXO III. Cuadro resumen de las cifras de la plantilla (en número de personas)

4.001	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): ocho delegados de prevención
4.000	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): siete delegados de prevención
3.000	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): seis delegados de prevención
2.000	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): cinco delegados de prevención
1.001	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): comité de empresa con 21 miembros más 2 por cada 1.000 trabajadores adicionales
1.000	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): comité de empresa con 21 miembros
1.000	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): cuatro delegados de prevención
751	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): 40 horas de crédito horario mensual por representante
750	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): comité de empresa con 17 miembros
750	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): 35 horas de crédito horario mensual por representante
500	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): comité de empresa con 13 miembros
500	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): 30 horas de crédito horario mensual por representante
500	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): tres delegados de prevención
500	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): constitución de un servicio de prevención propio
301	Despido colectivo (4.3.1): si afecta a 30 o más trabajadores de la empresa
300	Despido colectivo (4.3.1): si afecta al 10% o más de los trabajadores de la empresa
250	Mediana empresa según la Unión Europea (3)
250	Derecho a formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada (4.2.1.1)
250	Obligación de formular cuentas anuales consolidadas (4.2.1.4)
250	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): comité de empresa con nueve miembros
250	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): 20 horas de crédito horario mensual por representante
250	Planes de igualdad entre mujeres y hombres (4.3.5)
250	PYME según el Instituto de Crédito Oficial (4.4.2)
.../...	

...	...
250	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): constitución de un servicio de prevención propio cuando la empresa realice actividades especialmente peligrosas
250	Crédito para la formación de los trabajadores de una empresa (4.3.8): porcentaje de bonificación del 50% en las cuotas de la Seguridad Social
250	Crédito para la formación de los trabajadores de una empresa (4.3.8): obligación de cofinanciación privada mínima del 40% de los costes de formación
249	Crédito para la formación de los trabajadores de una empresa (4.3.8): porcentaje de bonificación del 60% en las cuotas de la Seguridad Social
249	Crédito para la formación de los trabajadores de una empresa (4.3.8): obligación de cofinanciación privada mínima del 20% de los costes de formación
100	Despido colectivo (4.3.1): si afecta a 10 o más trabajadores de la empresa
100	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): comité de empresa con cinco miembros
100	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): 15 horas de crédito horario mensual por representante
100	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): dos delegados de prevención
50	Pequeña empresa según la Unión Europea (3)
50	Derecho a formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados (4.2.1.1)
50	Posibilidad de aplicar el PGC de PYMES (4.2.1.2)
50	Auditoría obligatoria de las cuentas anuales individuales (4.2.2.1)
50	Despido colectivo (4.3.1): el periodo máximo de consultas con los representantes legales de los trabajadores se reduce de 30 a 15 días
50	Despido colectivo (4.3.1): si afecta a más de 50 trabajadores, la empresa tiene que ofrecer a los trabajadores afectados un plan de recolocación externa
50	Cuota de reserva de puestos de trabajo para personas discapacitadas (4.3.4): 2% de la plantilla como mínimo
50	Contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores (4.3.6)
50	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): Comité de Seguridad y Salud
49	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): tres delegados de personal
49	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): un delegado de prevención elegido por y entre los tres delegados de personal
49	Crédito para la formación de los trabajadores de una empresa (4.3.8): porcentaje de bonificación del 75% en las cuotas de la Seguridad Social
49	Crédito para la formación de los trabajadores de una empresa (4.3.8): obligación de cofinanciación privada mínima del 10% de los costes de formación
30	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): un delegado de personal
30	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): un delegado de prevención, que debe ser el propio delegado de personal
...	...

...	...
25	Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo (4.1.1.5)
25	El Fondo de Garantía Salarial (4.3.3): paga el 40% de la indemnización legal por despido por causas objetivas
10	Microempresa según la Unión Europea (3)
10	Microempresa según el PGC de PYMES (4.2.1.2)
10	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): puede haber un delegado de personal
10	Prevención de riesgos laborales (4.3.7): el empresario puede asumir personalmente la actividad de prevención
10	Crédito para la formación de los trabajadores de una empresa (4.3.8): exoneración de la obligación de cofinanciación privada de los costes de formación
9	Crédito para la formación de los trabajadores de una empresa (4.3.8): porcentaje de bonificación del 100% en las cuotas de la Seguridad Social
5	Representación colectiva de los trabajadores en la empresa (4.3.2): no hay
5	Crédito para la formación de los trabajadores de una empresa (4.3.8): garantizado un crédito mínimo de bonificación de 420 euros

PASIVOS A VALOR RAZONABLE E IMPACTO DEL RIESGO DE CRÉDITO PROPIO EN RESULTADOS: IFRS 9

JUAN DEL BUSTO MÉNDEZ

Profesor del CEF

Extracto:

BAJO el modelo contable actual, una vez designado un pasivo a valor razonable, cualquier cambio de valor del mismo debe reconocerse en el resultado del ejercicio. Ese tratamiento contable ha sido duramente criticado, ya que supone que las entidades deben reconocerse un beneficio (pérdida) por el deterioro (mejora) de su calidad crediticia. La IFRS 9 modifica el tratamiento contable actual, aislando la cuenta de resultados de los cambios de valor debidos a riesgo de crédito propio de los pasivos que no se hayan asumido con la intención de recomprar a corto plazo.

Palabras clave: valor razonable, pasivos financieros, IFRS 9 y riesgo de crédito propio.

LIABILITIES AT FAIR VALUE AND IMPACT OF OWN CREDIT RISK IN RESULTS: IFRS 9

JUAN DEL BUSTO MÉNDEZ

Profesor del CEF

Abstract:

UNDER the current accounting financial reporting standards (IAS 39), once the fair value option is elected for a liability, all changes of fair value are recognized in profit or loss. This accounting treatment has been criticized; since it supposes to recognize a gain arising from own credit spread deterioration. IFRS 9 modifies this treatment. Change in the fair value of the liability that is attributable to changes in own credit risk will be recognized in other comprehensive income.

Keywords: fair value, financial liabilities, IFRS 9 and own credit risk.

Sumario

1. Problema actual: el reconocimiento de los pasivos financieros al valor razonable.
2. Relevancia de esos ajustes por riesgo de crédito propio.
3. Respuesta del IASB.
4. Conclusiones.

1. PROBLEMA ACTUAL: EL RECONOCIMIENTO DE LOS PASIVOS FINANCIEROS AL VALOR RAZONABLE

El modelo contable actual, tanto el recogido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39 como en el Plan General de Contabilidad 2007 (PGC 07), permite reconocer en ciertas situaciones algunos pasivos financieros por su valor razonable, reconociendo los cambios de valor en el resultado del ejercicio. En concreto, se reconocerán por su valor razonable:

- a) Los pasivos calificados como mantenidos para negociar. Dentro de esta categoría se encuentran los pasivos emitidos con el objetivo de recomprarlos en el corto plazo¹.
- b) Aquellos pasivos financieros para los que se ejercite la opción razonable. Permite la norma que la entidad designe algunos pasivos financieros a valor razonable, siempre que se den determinadas condiciones. Entre esas condiciones se encuentra la existencia de una asimetría contable.

La valoración posterior de esos pasivos financieros será, en lugar del coste amortizado como el resto de pasivos financieros, por su valor razonable. Reconocer esos pasivos financieros por su valor razonable supone que el valor de los mismos dependerá no solo de variables ajenas a la entidad (como el tipo de interés de mercado libre de riesgo en cada momento), sino también de variables de la propia entidad como la prima de riesgo.

El efecto de un deterioro en la calidad crediticia de la entidad, evidenciada mediante un aumento de la prima de riesgo, supondrá una disminución del valor razonable de los instrumentos de deuda de la

¹ Además de los pasivos financieros que se emiten para su recompra en el corto plazo, se recogen dentro de esta cartera los pasivos financieros que formen parte de una cartera identificada y gestionada para obtener ganancias en el corto plazo, y los instrumentos derivados, siempre que no sean un contrato de garantía ni hayan sido designados como instrumentos de cobertura.

entidad. Como se trata de pasivos de la entidad, estaremos reconociendo la caída del valor razonable de esas obligaciones desde el lado del acreedor, el impacto contable supondrá un beneficio para la entidad.

Si por el contrario mejorase la calidad crediticia (bajase la prima de riesgo), aumentaría el valor razonable de esos pasivos. El impacto contable de ese aumento de valor de los pasivos financieros sería una pérdida del ejercicio.

EJEMPLO 1:

Impacto del riesgo de crédito propio en la valoración de pasivos financieros a valor razonable

Nuestra entidad realiza a comienzos del ejercicio X1 una emisión de 100.000 u.m., con cupones anuales del 4 por 100. En este momento el tipo de interés libre de riesgo es del 3,5 por 100, y nuestra prima de riesgo de 50 puntos básicos (p.b.) por lo que el tipo de interés de la entidad, ajustado al riesgo de crédito propio, es del 4 por 100. Al cierre del ejercicio X1 los tipos de interés libres de riesgo siguen en el 3,5 por 100, siendo en ese momento la prima de riesgo de la entidad de 150 p.b. La entidad designó el pasivo financiero a su valor razonable, por considerar que se daba una asimetría contable.

Solución:

El reconocimiento inicial del pasivo financiero asumido, independientemente de la clasificación realizada del mismo, será por su valor razonable. El cuadro de amortización de dicha emisión será el siguiente:

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X1	–	–	–	100.000
31-12-X1	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X2	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X3	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X4	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X5	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X6	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X7	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X8	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X9	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X10	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X11	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X12	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X13	4.000	4.000	0,00	100.000

.../...
.../...

.../...

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
.../...				
31-12-X14	4.000	4.000	0,00	100.000
31-12-X15	104.000	4.000	100.000	0

El asiento, al momento de la emisión será:

	Debe	Haber
Bancos	100.000	
Emisiones de valores, designadas a valor razonable		100.000

Al cierre del ejercicio se producirá el pago del primer cupón. Ese desembolso debe reconocerse como un gasto financiero devengado a lo largo del ejercicio.

	Debe	Haber
Gastos financieros	4.000	
Bancos		4.000

Al haberse designado esa emisión como un pasivo financiero a valor razonable, debe ajustarse el valor contable por el que figura en este momento el pasivo, a su valor razonable. Para determinar el valor razonable de dicha emisión, debemos actualizar los desembolsos futuros (de cupones de 4.000 y amortización de principal al vencimiento de la emisión) al tipo de interés adecuado. Ese tipo de interés debe considerar, tanto el tipo de interés libre de riesgo (del 3,5% según el enunciado del ejercicio) como la prima de riesgo de la entidad (de 150 p.b.) Por lo que el tipo de actualización debe ser del 4,5 por 100.

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X1	0	4.290,54	-4.290,54	90.101,36
31-12-X2	4.000	4.505,07	-505,07	90.606,43
31-12-X3	4.000	4.530,32	-530,32	91.136,75
31-12-X4	4.000	4.556,84	-556,84	91.693,59
31-12-X5	4.000	4.584,68	-584,68	92.278,27
31-12-X6	4.000	4.613,91	-613,91	92.892,18
31-12-X7	4.000	4.644,61	-644,61	93.536,79
31-12-X8	4.000	4.676,84	-676,84	94.213,63
31-12-X9	4.000	4.710,68	-710,68	94.924,31
31-12-X10	4.000	4.746,22	-746,22	95.670,52
31-12-X11	4.000	4.783,53	-783,53	96.454,05
31-12-X12	4.000	4.822,70	-822,70	97.276,75
31-12-X13	4.000	4.863,84	-863,84	98.140,59

.../...

.../...

.../...

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
.../...				
31-12-X14	4.000	4.907,03	-907,03	99.047,62
31-12-X15	104.000	4.952,38	99.047,62	0,00

Vemos como el valor razonable de ese pasivo financiero es de 90.101,36. Dicho pasivo figura en libros en este momento por un importe de 100.000. Para ajustar el pasivo financiero a su valor razonable, se debe reducir el valor contable del mismo, reconociendo un beneficio del ejercicio por esa reducción de valor, por importe de 9.898,64.

	Debe	Haber
Emisiones de valores, designadas a valor razonable	9.898,64	
Beneficio de pasivos a valor razonable		9.898,64

Vemos como el efecto del incremento de la prima de riesgo de la entidad desde los 50 p.b. a los 150 p.b. ha supuesto para la entidad un beneficio del ejercicio de 9.898,64. El impacto neto de esa emisión en el resultado del ejercicio será un beneficio de 5.898,64 (al haberse devengado un gasto financiero por 4.000 y un ajuste de valor del pasivo financiero por importe de 9.898,64).

El propio International Accounting Standard Board (IASB) reconoce que en el proceso de elaboración de la norma recibió varias críticas al reconocimiento de un ingreso por el deterioro de la calidad crediticia de una entidad, y que ese reconocimiento podría confundir a los usuarios de la información financiera. Sin embargo, considera que ese reconocimiento es adecuado. Para poder «advertir» a los usuarios de la información financiera de dicho efecto, establece la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 7 que la entidad debe informar de los beneficios por cambios de valor que sean debidos al componente de riesgo de crédito propio.

2. RELEVANCIA DE ESOS AJUSTES POR RIESGO DE CRÉDITO PROPIO

A medida que las primas de riesgo de la banca a nivel internacional se han hecho más volátiles, han sido varias las entidades de crédito que han visto como sus cuentas de resultados se veían impactadas por los movimientos en sus primas de riesgos. Esas volatilidades en las primas de riesgo de las entidades se han traducido en volatilidad en los resultados.

En los últimos años ha sido muy criticado el efecto de reconocer los cambios del valor, debidos al riesgo de crédito propio, cuando no se trate de pasivos financieros originados para recomprar

a corto plazo. Esos resultados, según las críticas recibidas, no reflejan un beneficio económico para la entidad, ya que deben revertir a largo plazo sin que se vayan a realizar en ningún momento.

Los reguladores bancarios también recelan de esos resultados debidos a los cambios de la calidad crediticia. En esa línea, se exige como riesgo prudencial eliminar de los recursos propios computables los resultados reconocidos por ese efecto de cambios en el riesgo de crédito propio².

La regulación societaria española establece como cautela la prohibición de los beneficios reconocidos por el ajuste a valor razonable de ciertos elementos patrimoniales³. Sin embargo, no se recoge ningún ajuste al resultado del ejercicio para servir de base al reparto de dividendo por esos cambios de valor debidos a las variaciones en el riesgo de crédito propio.

Esos ajustes de riesgo de crédito [conocidos por las siglas en inglés DVA (*debit valuation adjustment*)] se deben informar de forma separada, permitiendo a los usuarios de la información deshacer los mismos en las cuentas anuales. De hecho, es habitual que en los informes de analistas se ajuste al resultado reconocido el efecto del riesgo de crédito propio (manejando en ocasiones ratios de beneficio por acción ex DVA).

EJEMPLO 2:

Caso real de volatilidad en los resultados por los cambios del riesgo de crédito propio: «HSBC»

Según la información recogida en las cuentas anuales del grupo bancario «HSBC», dicha entidad designó una emisión de deuda como pasivo a valor razonable por darse una asimetría contable. La emisión en concreto se trataba de una emisión de deuda a largo plazo, con pago fijo de cupones (deuda a interés fijo). El grupo bancario, dentro de su gestión de riesgo de tipo de interés, contrató una permuta de tipos de interés para referenciar los pagos de la deuda a un interés variable. Mediante esa permuta, la entidad intercambiará en los siguientes ejercicios el pago de un interés variable por el cobro de un interés fijo (más bien las liquidaciones se realizarán por el importe neto que resulte de enfrentar esas

.../...

² La regulación de recursos propios contenida en Basilea III recoge en el párrafo 75 ese filtro prudencial de los resultados reconocidos: 75. «Deben filtrarse del capital Ordinario de Nivel 1 todas las ganancias y pérdidas latentes resultantes de cambios en el valor razonable de pasivos a raíz de variaciones acumuladas en el riesgo de crédito del propio banco.»

El pasado mes de julio, el comité de supervisores bancarios de Basilea emitió una modificación al acuerdo para aclarar que ese filtro prudencial también debe realizarse con los resultados reconocidos por el cambio de valor de los derivados de la entidad, debido a riesgo de crédito propio. Sin embargo la metodología de cálculo de esa deducción es mucho más conservadora que lo establecido en la valoración del riesgo de crédito del resto de pasivos, por lo que ha recibido bastantes críticas. Para el lector interesado, remitimos a la noticia de risk.net: <http://www.risk.net/risk-magazine/news/2144308/basel-dva-capital-deduction-cost-banks-billions>

³ En concreto, el artículo 273.2 de la Ley de Sociedades de Capital prohíbe la distribución como dividendo, tanto de forma directa como indirecta, de los resultados imputados directamente en el patrimonio neto. En ese sentido, los beneficios reconocidos por el reconocimiento a valor razonable de los activos clasificados como disponibles para la venta, y el ajuste de valor de los derivados que sirvan como cobertura de flujo de efectivo, no podrán ser repartidos como dividendo. No se recoge esa prohibición, de reparto como dividendo, de los beneficios por el reconocimiento de los activos clasificados como cartera de negociación a valor razonable, por lo que esos resultados sí que podrán ser repartidos vía dividendo.

.../...

dos cantidades). Al deber reconocerse el instrumento derivado a valor razonable, mientras que la emisión realizada se reconocería al coste amortizado, surge una asimetría contable.

Para limitar esa asimetría contable, la entidad optó por designar la emisión a valor razonable, tal y como se recoge en las cuentas anuales de la entidad.

(i) Financial instruments designated at fair value

Financial instruments, other than those held for trading, are classified in this category if they meet one or more of the criteria set out below, and are so designated by management. HSBC may designate financial instruments at fair value when the designation:

- eliminates or significantly reduces measurement or recognition inconsistencies that would otherwise arise from measuring financial assets or financial liabilities, or recognising gains and losses on them, on different bases. Under this criterion, the main classes of financial instruments designated by HSBC are:

Long-term debt issues. The interest payable on certain fixed rate long-term debt securities issued has been matched with the interest on 'receive fixed/pay variable' interest rate swaps as part of a documented interest rate risk management strategy. An accounting mismatch would arise if the debt securities issued were accounted for at amortised cost, because the related derivatives are measured at fair value with changes in the fair value recognised in the income statement. By designating the long-term debt at fair value, the movement in the fair value of the long-term debt will also be recognised in the income statement.

Reconocer esa emisión por su valor razonable supone que todos los cambios en el valor razonable de la emisión deben reconocerse en el resultado del ejercicio. El riesgo de crédito propio de la entidad afectará al valor razonable del pasivo emitido, debiendo reconocer esos cambios en el resultado del ejercicio. En la propia información financiera de la entidad encontramos cuál ha sido el impacto que ha tenido el riesgo de crédito propio en esas valoraciones, siendo el mismo en los ejercicios 2011 y 2009 de 3.933M € y (6.533M €) respectivamente.

Net income/(expense) from financial instruments designated at fair value			
HSBC			
	2011 US\$m	2010 US\$m	2009 US\$m
Net income/(expense) arising on:			
– financial assets held to meet liabilities under insurance and investment contracts	(933)	2,349	3,793
– other financial assets designated at fair value	1,050	230	2
– derivatives managed in conjunction with other financial assets designated at fair value	(182)	(149)	(249)
	(65)	2,430	3,546
– liabilities to customers under investment contracts	231	(946)	(1,329)
– HSBC's long-term debt issued and related derivatives	4,161	(258)	(6,247)
– changes in own credit spread on long-term debt	3,933	(63)	(6,533)
– derivatives managed in conjunction with HSBC's issued debt securities	3,165	(275)	(1,726)
– other changes in fair value	(2,937)	80	2,012
– other financial liabilities designated at fair value	(911)	(18)	492
– derivatives managed in conjunction with other financial liabilities designated at fair value	23	12	7
	3,504	(1,210)	(7,077)
	3,439	1,220	(3,531)

Fuente: Cuentas anuales del banco HSBC 2011

Queda patente en el ejemplo como las cuentas anuales de la entidad están sujetas a cierta volatilidad, en función del riesgo de crédito de la misma. Esos resultados, según se

.../...

.../...

recoge en las cuentas anuales de la entidad, no son considerados en sus análisis internos, ni figuran en la información que se le suministra a la alta dirección.

No es de extrañar que en el proceso de elaboración de la IFRS 9 dicha entidad haya enviado cartas de comentarios al IASB⁴, apoyando la iniciativa de no considerar los cambios de valor razonable debidos al riesgo de crédito en el resultado del ejercicio.

3. RESPUESTA DEL IASB

El IASB está llevando a cabo un proceso de sustitución de la actual norma de instrumentos financieros (la NIC 39) por una nueva regulación de los instrumentos financieros (la IFRS 9). La estrategia adoptada por el IASB en la modificación de dicha norma se basa en tres fases, habiendo finalizado la primera de ellas, relativa a la calificación y medición de los activos y pasivos financieros⁵. Si bien la primera de las fases aún no se ha aprobado a nivel europeo, el organismo IASB ha establecido como fecha de aplicación de la misma el 1 de enero de 2015.

En el nuevo modelo que recoge la IFRS 9, en la medición de pasivos financieros a su valor razonable, se distinguen entre los instrumentos emitidos con la finalidad de recomprar a corto plazo, de aquellos que se hayan designado bajo la opción de valor razonable.

Para los instrumentos emitidos con la finalidad de recomprar a corto plazo, todos los cambios de valor que surjan se reconocerán en el resultado del ejercicio.

En el caso de los instrumentos designados a valor razonable bajo la opción de valor razonable, se diferencian dentro de los cambios de valor dos componentes:

- a) Los cambios de valor que sean debidos al riesgo de crédito propio de la entidad se reconocerán en el resultado global de la entidad, sin que los mismos afecten al resultado del ejercicio⁶. Esos cambios de valor no serán objeto de transferencia al resultado de ejercicios futuros, por lo que en ningún momento impactarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) El resto de cambio de valor debe reconocerse en el resultado del ejercicio.

⁴ Dichas cartas de comentarios pueden encontrarse en la propia página del proyecto de instrumentos financieros (IFRS 9) del IASB: http://www.ifs.org/NR/rdonlyres/AAE86EF-C6B4-4C85-BFC1-D56CD4CC3D4A/15744/20100716160700_HSBCEd20104responseCoveringletter.pdf

⁵ Todavía están pendientes de finalizar las dos fases siguientes del proyecto: las relativas al deterioro de créditos (segunda fase) y coberturas contables (tercera fase).

⁶ Como excepción a ese principio, establece la norma que se reconocerán los cambios de valor debidos al riesgo de crédito propio, cuando de no hacerse se crease o aumentase una asimetría contable.

EJEMPLO 3:

Tratamiento del riesgo de crédito propio en la IFRS 9

Con los datos del ejemplo 1 (emisión al 4%, siendo el tipo de interés libre de riesgo de 3,5% a lo largo de todo el ejercicio, y la prima de riesgo 50 p.b. en la emisión y 150 p.b. al cierre de ejercicio), realizar los asientos a lo largo del ejercicio según el modelo recogido en la IFRS 9.

Solución:

Idénticos asientos deben realizarse en la emisión de los instrumentos de deuda, al igual que en el pago del cupón, y devengo de intereses del ejercicio, por importe de 4.000.

Al cierre del ejercicio, también en este caso debemos reconocer el pasivo por su valor razonable. Sin embargo, al deberse el cambio de valor únicamente al efecto del riesgo de crédito propio, el importe íntegro de ese beneficio debe reconocerse en el resultado global del ejercicio, como un beneficio imputado directamente al patrimonio neto.

	Debe	Haber
Emisiones de valores, designadas a valor razonable	9.898,64	
Beneficios imputados al patrimonio neto, de pasivos a valor razonable		9.898,64

En este caso, el único efecto de esa emisión en el resultado del ejercicio será un gasto financiero por un importe de 4.000, ya que los beneficios reconocidos por el ajuste del valor contable de la emisión a su valor razonable no afectan a la cuenta de resultado del ejercicio, sino que se reconoce como un beneficio imputado de forma directa al patrimonio neto en el resultado global del ejercicio.

4. CONCLUSIONES

El reconocimiento de los pasivos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias puede dar lugar en ocasiones a resultados contraintuitivos. Una caída de la calidad crediticia de la entidad, lo que supone un incremento de la prima de riesgo, supondrá el reconocimiento de un beneficio en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La IFRS 9 modifica el tratamiento actual. En el caso de los pasivos emitidos con la intención de recomprar a corto plazo, todos los cambios de valor deben reconocerse en el resultado del ejerci-

cio. Para el resto de pasivos financieros, aquellos para los que la entidad haya ejercitado la opción del valor razonable, los cambios del valor que sean debidos al riesgo de crédito propio no deben reconocerse en el resultado del ejercicio, sino que serán objeto de reconocimiento en el resultado global (*other comprehensive income*).

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

BOICAC núm. 78, agosto 2009. Consulta 5. Promotoras inmobiliarias. Contratos de arrendamiento con opción de compra. NRV 8.^a, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar».

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de inmuebles destinados al arrendamiento con opción de compra por parte de una empresa que tiene por objeto social la promoción y gestión de inmuebles.

Respuesta:

La norma de registro y valoración (NRV) 8.^a «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar» del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, diferencia entre arrendamiento financiero y arrendamiento operativo.

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero. En particular, en un acuerdo de arrendamiento con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.

En este caso, en el momento inicial, el arrendador contabilizará un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo, aunque no esté

garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato. Asimismo, reconocerá el resultado de la operación en sintonía con lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien, supuesto en el que se considerarán operaciones de tráfico comercial y deberá registrarse la correspondiente venta de existencias.

En caso contrario, esto es, en el supuesto de que de los términos del contrato no se desprenda que se ha producido la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, la entidad consultante deberá contabilizar las viviendas como un inmovilizado.

Sobre la clasificación de un inmueble destinado al arrendamiento como inmovilizado material o como inversiones inmobiliarias por parte de una empresa que tiene entre sus actividades principales el alquiler de inmuebles, cabe señalar que el criterio de este Instituto está publicado en la Consulta n.º 9 de su Boletín (BOICAC) n.º 74, de junio 2008, de cuya lectura se concluye que las viviendas sobre la que versa la consulta se deberían contabilizar como inversiones inmobiliarias.

EJEMPLO:

La sociedad anónima «ROLAND, SA», que tiene como actividad principal el arrendamiento de pisos de su propiedad, ha firmado al inicio del año 20X11 dos contratos de arrendamiento que tienen las siguientes características:

Contrato A

El bien objeto del contrato es una vivienda adquirida hace diez años por un importe de 150.000 u.m. representando el terreno el 20 por 100 del valor. Se estimó una vida útil de 40 años amortizándose de forma lineal.

El contrato tiene una duración de diez años pagando el arrendatario al comienzo de cada uno de ellos una renta de 25.000 u.m. y siendo la última cuota la opción de compra. El valor razonable de la vivienda en este momento es de 200.000 u.m.

Contrato B

El bien objeto de este contrato es una vivienda adquirida por la sociedad hace tres años por un importe de 125.000 u.m. correspondiendo al terreno el 20 por 100 del valor. La duración del contrato es de cinco años pagando el arrendatario al comienzo de cada uno de ellos 20.000 u.m. El valor razonable de la vivienda en el momento actual es de 130.000 u.m. Se estima que su vida útil pendiente es de 20 años.

Se pide:

Comentarios y registro contable de ambos contratos durante el año 20X11 por parte del arrendador y arrendatario si el tipo de interés al que se valoran es del 5 por 100 anual.

.../...

.../...

Solución:

Contrato A

Arrendador

La sociedad «ROLAND, SA» está dedicada a las actividades inmobiliarias por lo que las inversiones en inmuebles están calificadas como inversiones inmobiliarias en el subgrupo 22 del PGC. Los saldos deudores de las cuentas relativas a la vivienda objeto del contrato, al inicio del año 20X11, son los siguientes:

220. «Inversiones en terrenos y bienes naturales» (150.000 × 20%)	30.000
221. «Inversiones en construcciones» (150.000 × 80%)	120.000
282. «Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias»	30.000
(120.000 × 10/40)	

Del análisis de las condiciones del contrato de arrendamiento se concluye que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo y que no existen dudas razonables del ejercicio de la opción por las siguientes razones:

- El importe de la opción de compra es mucho menor que el valor razonable del bien en el momento de ejercerla.
- El valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento (202.695,54) es muy similar al valor razonable del bien en el momento de la firma del contrato. El valor actual de los pagos mínimos se obtiene a partir de una renta prepagable de 10 términos de 25.000 u.m. actualizados al 5 por 100.

En relación con la contabilidad, la consulta indica que el arrendador contabilizará inicialmente un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo, aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato. Asimismo, reconocerá el resultado de la operación en sintonía con lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien.

1 de enero de 20X11

El cuadro para realizar la imputación de los intereses en la vida de la operación es el siguiente:

Fecha	Capital vivo al inicio del año	Intereses 5%	Amortización	Pago	Coste amortizado
1-1-20X11	202.695,54		25.000,00	25.000,00	177.695,54
31-12-20X11	177.695,54	8.884,78	16.115,22	25.000,00	161.580,32

.../...
.../...

.../...

Fecha	Capital vivo al inicio del año	Intereses 5%	Amortización	Pago	Coste amortizado
.../...					
31-12-20X12	161.580,32	8.079,02	16.920,98	25.000,00	144.659,33
31-12-20X13	144.659,33	7.232,97	17.767,03	25.000,00	126.892,30
31-12-20X14	126.892,30	6.344,62	18.655,38	25.000,00	108.236,92
31-12-20X15	108.236,92	5.411,85	19.588,15	25.000,00	88.648,76
31-12-20X16	88.648,76	4.432,44	20.567,56	25.000,00	68.081,20
31-12-20X17	68.081,20	3.404,06	21.595,94	25.000,00	46.485,26
31-12-20X18	46.485,26	2.324,26	22.675,74	25.000,00	23.809,52
31-12-20X19	23.809,52	1.190,48	23.809,52	25.000,00	0,00

El asiento a la firma del contrato será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado (25.000 + 16.115,22)	41.115,22	
253	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	161.580,32	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	30.000,00	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		30.000,00
221	Inversiones en construcciones		120.000,00
772	Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias		82.695,54

En el caso de que la sociedad «ROLAND, SA» hubiese sido el fabricante o distribuidor del bien, la operación se considera dentro del tráfico comercial y deberá registrarse la correspondiente venta de existencias por lo que el asiento anterior hubiese quedado como sigue:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
450	Clientes	41.115,22	
430	Clientes a largo plazo	161.580,32	
70-	Venta de existencias		202.695,54

En esta misma fecha por el cobro de la primera cuota:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	25.000,00	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		25.000,00

.../...

.../...

31 de diciembre de 20X11

Por el cobro de la segunda cuota de arrendamiento y la reclasificación a corto plazo de la siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	25.000,00	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		16.115,22
762	Ingresos de créditos		8.884,78

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	16.920,98	
253	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado		16.920,98

Arrendatario

El resultado del análisis de las características del contrato, al igual que en el caso del arrendador, indica que se trata de un arrendamiento financiero. La contabilización del contrato, según establece la NRV 8.ª del PGC, se hará en los siguientes términos:

«El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador.»

- Valor razonable del bien 200.000,00
- Valor actual de los pagos mínimos 202.695,54

El importe por el que debe registrarse inicialmente el valor de la vivienda es de 200.000 y el tipo de interés implícito del contrato es el que resulta del siguiente equilibrio patrimonial:

$$200.000 = 25.000 \ddot{a}_{10\%e}$$

Tipo de interés efectivo de la operación = 5,3446167%

.../...

.../...

El cuadro de amortización y carga financiera para la operación es:

Fecha	Capital vivo al inicio del año	Intereses 5%	Amortización	Pago	Coste amortizado
1-1-20X11	200.000,00	0,00	25.000,00	25.000,00	175.000,00
31-12-20X11	175.000,00	9.353,08	15.646,92	25.000,00	159.353,08
31-12-20X12	159.353,08	8.516,81	16.483,19	25.000,00	142.869,89
31-12-20X13	142.869,89	7.635,85	17.364,15	25.000,00	125.505,74
31-12-20X14	125.505,74	6.707,80	18.292,20	25.000,00	107.213,54
31-12-20X15	107.213,54	5.730,15	19.269,85	25.000,00	87.943,69
31-12-20X16	87.943,69	4.700,25	20.299,75	25.000,00	67.643,95
31-12-20X17	67.643,95	3.615,31	21.384,69	25.000,00	46.259,26
31-12-20X18	46.259,26	2.472,38	22.527,62	25.000,00	23.731,64
31-12-20X19	23.731,64	1.268,36	23.731,64	25.000,00	0,00

1 de enero de 20X11

Por la firma del contrato y el pago de la primera anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Construcciones (200.000 × 80%)	160.000,00	
211	Terrenos y bienes naturales (200.000 × 20%)	40.000,00	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (25.000 + 15.646,92)		40.646,92
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		159.353,08

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	25.000,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000,00

31 de diciembre de 20X11

Por el pago de la primera cuota de arrendamiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	9.353,08	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	15.646,92	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000,00

.../...

.../...

Por la reclasificación de la próxima cuota a corto plazo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	16.483,19	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		16.483,19

Por la amortización de las construcciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	5.333,33	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (160.000/30)		5.333,33

Contrato B

En este contrato el valor actual de los pagos mínimos es claramente inferior al valor razonable del bien en el momento de la firma.

- Valor razonable 130.000,00
- Valor actual pagos mínimos (20.000 ä_{5,75%}) 90.919,01

A la vista de los datos anteriores, el arrendamiento no puede calificarse como financiero y por lo tanto es un arrendamiento operativo. El arrendador y arrendatario registrarán la operación como un ingreso y gasto respectivamente en la medida en que se produzca el devengo de los mismos.

En relación con la calificación contable de la vivienda en los libros del arrendado la consulta señala que debe ubicarse en la agrupación del balance «Inversiones inmobiliarias» y, en este sentido, la Consulta 9 del BOICAC 74 ya expresó esta opinión.

Arrendador

1 de enero de 20X11

Por el cobro de la cuota de arrendamiento correspondiente a este ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000,00	
705	Prestaciones de servicios		20.000,00

.../...

.../...

31 de diciembre de 20X11

Por la amortización de las inversiones inmobiliarias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	5.000,00	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (100.000/20)		5.000,00

Arrendatario

1 de enero de 20X11

Por el pago de la cuota correspondiente al ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	20.000,00	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000,00

JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

BOICAC núm. 86, junio 2011. Consulta 5. «Operaciones entre empresas del grupo», NRV 21.^a. Absorción de la sociedad dominante por la dependiente.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la absorción de la sociedad dominante por la sociedad dependiente.

Respuesta:

El criterio sobre qué sociedad es la adquirente y qué valores hay que emplear en el asiento de fusión está publicado en las Consultas números 8 y 17 del Boletín de este Instituto, número 85, respectivamente. No obstante, a mayor abundamiento, es preciso considerar los siguientes aspectos.

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.

El citado análisis de fondo puede llevar en unas ocasiones a otorgar un tratamiento contable particular a los diferentes hechos económicos que se formalizan en una sola operación, y en otras a otorgar un tratamiento contable a diferentes operaciones en la medida en que en su conjunto solo encierran un hecho económico. Este análisis debe realizarse, como se ha señalado, después de un previo estudio de todos los antecedentes y circunstancias que concurren en la operación.

En definitiva, en las operaciones entre empresas del grupo, la ausencia de intereses contrapuestos requiere extremar la cautela en dicho análisis para evitar que una sucesión de negocios jurídicos y su correspondiente registro contable pudiera ser el medio empleado para contravenir el principio del precio de adquisición, o se emplease para dar cobertura a infracciones de normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital, como la prohibición de devolución de aportaciones al margen de una reducción de capital o los límites a la distribución de beneficios y entrega a cuenta de dividendos.

EJEMPLO:

Las sociedades «A» y «B» forman un grupo de sociedades desde el 1 de enero de 20X1, fecha en la que la sociedad «A» adquirió el 100 por 100 de la sociedad «B», por un importe de 1.200 u.m. El valor razonable de los activos y pasivos coincidía con su valor contable. El patrimonio de la sociedad «B» tenía, en aquella fecha, las siguientes partidas:

Capital social	500
Reservas	500
Total	1.000

El 31 diciembre de 20X9, se decide desde la dirección del grupo, por cuestiones estratégicas, la fusión de ambas sociedades, mediante un proceso de fusión por absorción, actuando como sociedad absorbente la sociedad «B» y como sociedad absorbida la sociedad «A». El valor razonable de ambas sociedades en esta fecha es el siguiente:

- Sociedad «A» 14.000
- Sociedad «B» 7.000

Los balances de las sociedades «A» y «B» son los siguientes al 31 de diciembre de 20X9:

	Sociedad «A»	Sociedad «B»
Activo		
Acciones «B»	1.200	
Activos	9.800	4.000
Total	11.000	4.000

.../...

.../...

.../...

	Sociedad «A»	Sociedad «B»
.../...		
Patrimonio neto y pasivo		
Capital social	5.000	500
Reservas	2.000	2.000
Deudas	4.000	1.500
Total	11.000	4.000

Solución:

Si se produce una fusión de la sociedad «A» por parte de la sociedad «B», desde el punto de vista económico, la sociedad adquirente sigue siendo la sociedad «A» y la sociedad adquirida la sociedad «B», por lo que nos encontramos ante una fusión inversa entre sociedades del grupo. Una vez que se ha determinado quién es la sociedad adquirente y la sociedad adquirida, hay que tener en cuenta que el balance posfusión que se obtiene será similar al balance consolidado del grupo «AB» de no haberse llevado a cabo la mencionada fusión, por tanto, en primer lugar vamos a obtener el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X9.

El balance agregado de las sociedades «A» y «B» es el siguiente:

	Sociedad «A»	Sociedad «B»	Agregado
Activo			
Acciones «B»	1.200		1.200
Activos	9.800	4.000	13.800
Total	11.000	4.000	15.000
Patrimonio neto y pasivo			
Capital social	5.000	500	5.500
Reservas	2.000	2.000	4.000
Deudas	4.000	1.500	5.500
Total	11.000	4.000	15.000

El importe del fondo de comercio, derivado de la adquisición de la sociedad «B», se obtiene comparando el coste de la combinación (importe satisfecho por la sociedad «A» para la adquisición de la sociedad «B») menos el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos de la sociedad adquirida «B» en el momento de la toma de control. El enunciado indica que coincidían con su valor contable

Coste de la combinaciones de negocios	1.200
menos valor razonable de los activos identificables	
menos los pasivos asumidos	1.000
Fondo de comercio de consolidación	200

.../...

.../...

La eliminación inversión-patrimonio neto, expresada en forma de asiento, para obtener el balance consolidado al 31 de diciembre de 20X9 es la siguiente:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Capital social «B»	500	
Reservas «B»	2.000	
Fondo de comercio de consolidación	200	
Acciones «B»		1.200
Reservas en sociedades consolidadas		1.500

El importe de las reservas en sociedades consolidadas se obtiene a partir del incremento que se ha producido en las reservas de la sociedad dependiente, desde el momento de la adquisición hasta la fecha de la consolidación ($2.000 - 500 = 1.500$). A partir de la eliminación inversión-patrimonio neto y del balance agregado se puede obtener el balance consolidado.

				Eliminaciones		
	Sociedad «A»	Sociedad «B»	Agregado	Debe	Haber	Consolida.
Activo						
Acciones «B»	1.200		1.200		1.200	0
Activo	9.800	4.000	13.800			13.800
Fondo de comercio				200		200
Total	11.000	4.000	15.000			14.000
Patrimonio neto y pasivo						
Capital social	5.000	500	5.500	500		5.000
Reservas	2.000	2.000	4.000	2.000		2.000
Deudas	4.000	1.500	5.500			5.500
Reservas consolidadas					1.500	1.500
Total	11.000	4.000	15.000	2.700	2.700	14.000

El balance consolidado al 31 de diciembre de 20X9 es el siguiente:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activos	14.000	Patrimonio neto	8.500
Activos	13.800	Capital social	5.000
Fondo de comercio	200	Reservas	2.000
		Reservas consolidadas	1.500
		Pasivo	5.500
		Deudas	5.500
Total	14.000	Total	14.000

.../...

.../...

Si se produce una fusión de la sociedad «A» por parte de la sociedad «B», el proceso debe concluir con un balance posfusión similar al consolidado que se ha obtenido anteriormente.

Una vez que se ha determinado quién es la sociedad adquirente (sociedad «A») y la sociedad adquirida (sociedad «B»), hay que calcular la diferencia de la combinación de negocios, que se realiza de igual forma que se ha realizado anteriormente para el consolidado:

Coste de las combinaciones de negocios	1.200
menos valor razonable de los activos identificables	
menos los pasivos asumidos	1.000
Fondo de comercio de consolidación	200

En cuanto al proceso contable consta de dos partes: disolución de la sociedad absorbida, en este caso la sociedad dominante «A», y reflejo de la ampliación de capital y recepción del patrimonio de la sociedad absorbente (sociedad «B»).

Disolución de la sociedad «A» (adquirente y absorbida)

Por el traspaso de los activos y pasivos:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Deudas	4.000	
Socios cuenta de fusión	7.000	
Acciones «B»		1.200
Activos		9.800

Por la fijación de haber social y cierre de la contabilidad:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Capital social	5.000	
Reservas	2.000	
Socios cuenta de fusión		7.000

Sociedad «B» (adquirida y absorbente)

Por el reconocimiento de las plusvalía originadas en la adquisición de la sociedad «B» por parte de la sociedad «A».

Denominación cuenta	Debe	Haber
Fondo de comercio	200	
Reservas		200

.../...

.../...

Por la recepción del patrimonio de la sociedad «A», el cual se incorpora a valor contable ya que es la sociedad adquirente:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	1.200	
Activos	9.800	
Deudas		4.000
Socios de sociedad disuelta		7.000

Por la entrega de las acciones:

Denominación cuenta	Debe	Haber
Socios de sociedad disuelta	7.000	
Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		1.200
Reservas		5.800

Después de las operaciones anteriores el balance de posfusión queda como sigue:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Activos	14.000	Patrimonio neto	8.500
Activos (4.000 + 9.800)	13.800	Capital social	500
Fondo de comercio	200	Reservas (2.000 + 200 + 5.800)	8.000
		Pasivo	5.500
		Deudas	5.500
Total	14.000	Total	14.000

SEGUNDO EJERCICIO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENTORES Y AUDITORES DEL ESTADO

SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF THE STATE INSPECTORS AND AUDITORS

MARÍA CONCEPCIÓN BURGOS GARCÍA

Profesora de la Universidad a Distancia de Madrid (Udima)

[Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso, por el sistema general de acceso libre y por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado convocado por Orden EHA 1417/2011, de 13 de mayo (BOE del 31)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Subvenciones de capital, aportación no dineraria, emisión de pagarés, regularización, balance de saldos y estado de gastos e ingresos reconocidos.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Compromiso de adquisición de acciones propias, procedimiento concursal, deterioro de unidad generadora de efectivo, inversión en bonos de moneda extranjera.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Combinaciones de negocios, escisión entre sociedades independientes, escisión entre sociedades del grupo.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD FINANCIERA

ENUNCIADO

CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD «AAA»

El balance de saldos de la sociedad «AAA» a 31 de diciembre de 20X6, una vez contabilizadas todas las operaciones pero antes de la regularización del ejercicio, contiene entre otras las siguientes cuentas (en u.m.):

Cuentas	Saldo
Rappels por compras	700
Reservas voluntarias	12.000
Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	5.400
Equipos para procesos información	2.500
Elementos de transporte	4.500
Clientes	15.400
Maquinaria	6.000
Terrenos y bienes naturales	8.000
Construcciones	12.000
Desarrollo	3.000
Sueldos y salarios	3.000
Variación existencias de mercaderías	700
Mercaderías	10.000
Ventas de mercaderías	28.000
Compras de mercaderías	30.827
Proveedores	5.000
Devoluciones de compras y operaciones similares	2.200
Deudas a plazo largo con entidades de crédito	3.838
Impuesto sobre beneficios (cuenta subgrupo 63)	5.307
Servicios exteriores	1.100
Indemnizaciones	670
	.../...

Cuentas	Saldo
.../...	
Seguridad Social a cargo de la empresa	820
Beneficios procedentes del inmovilizado intangible	1.700
Tesorería	¿???
Propiedad industrial	1.500
Capital social	23.300
Amortización acumulada del inmovilizado intangible	920
Amortización del inmovilizado intangible	300
Amortización acumulada del inmovilizado material	6.000
Amortización del inmovilizado material	1.500

Como complemento de los datos anteriores se dispone de la siguiente información:

a) La sociedad «AAA» recibió el 1 de julio de 20X3 una subvención de la Administración del Estado por importe de 4.000 u.m. para financiar el 80 por 100 de una maquinaria, que entró en funcionamiento el 1 de abril de 20X4. La maquinaria se amortiza al 10 por 100 anual sin que exista valor residual.

b) La sociedad «AAA» ha realizado el 3 de marzo de 20X6 una ampliación de capital suscrita con una aportación no dineraria por importe de 1.200 de nominal de capital y 10.900 de prima de emisión.

La aportación no dineraria consiste en una participación mayoritaria en el capital de la sociedad «DDD» (implica el control). Se sabe que la tributación se ha diferido, siendo su valor o base fiscal 7.000 u.m., que era el precio de adquisición para el aportante.

c) La sociedad «AAA» el 1 de enero de 20X6 ha realizado una emisión de pagarés que ha colocado en el mercado con las siguientes características:

- Número de pagarés: 100.
- Valor de emisión unitario: 100 u.m.
- Valor de reembolso unitario: 114 u.m.
- Costes de emisión: 173 u.m.
- Fecha de vencimiento: 1 de enero de 20X8.

d) Los gastos financieros del ejercicio, incluidos los derivados de la información de la letra c), ascienden a 1.015 u.m.

e) Se sabe que la sociedad «AAA» desde su constitución:

1. No ha distribuido ningún dividendo.
2. La reserva legal se ha registrado a razón de un 10 por 100 del beneficio.
3. En ejercicios anteriores a 20X6 no se han producido pérdidas.
4. Tiene un tipo impositivo por Impuesto sobre Sociedades del 30 por 100.

Hay que tener en cuenta que la tesorería servirá para ajustar el importe y que la «Variación existencias de mercaderías» tiene saldo deudor. Se sabe que existen unos gastos diversos.

Se espera que la entidad vaya a obtener beneficios en el futuro.

SE PIDE:

1. Contabilidad de las operaciones indicadas en las letras a), b) y c).
2. Contabilidad de la regularización de las operaciones.
3. Elaborar el balance de saldos.
4. Preparar el estado de ingresos y gastos totales.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

CONTABILIDAD SOCIEDAD «AAA»

1. Contabilidad de las operaciones indicadas en las letras a), b) y c)

Apartado a)

1 de julio de 20X3

Por la concesión de la subvención y cobro de la concesión, suponiendo una fecha común para ambas operaciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		4.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (4.000 × 30%)	1.200	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.200

La subvención se habrá empezado a transferir a resultados en proporción a la amortización de la máquina, según establece la norma de registro y valoración (NRV) 18.^a del Plan General de Contabilidad (PGC). Por tanto, dicha transferencia empezó el 1 de abril de 20X4.

31 de diciembre de 20X6

Por la amortización del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (5.000 × 10%)		500

Por la transferencia a resultados de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	400	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (4.000 × 10%)		400

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	120	
8301	Impuesto diferido (400 × 30%)		120

Por último, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	120	
130	Subvenciones oficiales de capital	280	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		400

Después de la operación anterior, los saldos de las cuentas asociadas a estas operaciones que no han sido facilitados en el balance de comprobación son los siguientes:

130. «Subvenciones oficiales de capital» (400 anuales × 7,25 años × 70%)	2.030
479. «Pasivos por diferencias temporarias imponibles» (400 × 7,25 – 2.030)	870

Apartado b)

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	12.100	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		12.100

Por la recepción de la aportación no dineraria:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Aportación no dineraria	12.100	
190	Acciones o participaciones emitidas		12.100

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	12.100	
100	Capital social		1.200
110	Prima de emisión o asunción		10.900

El PGC, en su NRV 13.^a «Impuesto sobre beneficios» señala en relación con las diferencias temporarias:

«Las diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen entre otros casos (...)

(...) en el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.»

Valor contable	12.100
Base fiscal	7.000
Diferencia temporaria imponible	5.100
Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.530

En este caso, la contrapartida de la cuenta 479. «Pasivos por diferencias temporarias imponibles» debe ser similar a la de la cuenta que ha originado la diferencia temporaria:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión o asunción	1.530	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.530

Apartado c)

La emisión de los pagarés genera una deuda de tipo no comercial que será incluida, de acuerdo con la NRV 9.^a del PGC «Instrumentos financieros» en la categoría de «Débitos y partidas a pagar» cuya valoración inicial es por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

En cuanto a su valoración posterior, los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de resultados, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

El tipo de interés efectivo es el siguiente:

$$100 \times 100 - 173 (1 + i)^3 = 11.400$$

$$\text{Intereses efectivo} = 5,073847\%$$

1 de enero de 20X6

Por la emisión del pagaré:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	9.827	
179	Deudas representadas en otros valores negociables		9.827

31 de diciembre de 20X6

Por los intereses devengados y la reclasificación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos ($9.827 \times 5,073847\%$)	499	
179	Deudas representadas en otros valores negociables		499

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
179	Deudas representadas en otros valores negociables	10.326	
505	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo		10.326

2. Contabilidad de la regularización de las operaciones

Por la regularización de los gastos e ingresos:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	45.239	
640	Sueldos y salarios		3.000
610	Variación de existencias de mercaderías		700
600	Compras de mercaderías		30.827
630	Impuesto sobre beneficios		5.307
62	Servicios exteriores		1.100
641	Indemnizaciones		670
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		820
680	Amortización del inmovilizado intangible		300
681	Amortización del inmovilizado material		1.500
66	Gastos financieros		1.015

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
609	Rappels por compras	700	
700	Ventas de mercaderías	28.000	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	2.200	
770	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible	1.700	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	400	
129	Resultado del ejercicio		33.000

$$\text{Resultado del ejercicio} = \text{Ingreso} - \text{Gastos} = 33.000 - 45.239 = -12.239$$

3. Balance de saldos

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Equipos para procesos de información	2.500	Rappels por compras	700
			.../...

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
.../...			
Elementos de transporte	4.500	Reservas voluntarias	12.000
Clientes	15.400	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	5.400
Maquinaria	6.000	Ventas de mercaderías	28.000
Terrenos y bienes naturales	8.000	Proveedores	5.000
Construcciones	12.000	Devoluciones de compras y operaciones similares	2.200
Desarrollo	3.000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	3.838
Sueldos y salarios	3.000	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible	1.700
Variación de existencias de mercaderías	700	Capital social	23.300
Compras de mercaderías	30.827	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	920
Impuesto sobre beneficios	5.307	Amortización acumulada del inmovilizado material	6.000
Servicios exteriores	1.100	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	400
Indemnizaciones	670	Subvenciones oficiales de capital	2.030
Seguridad Social a cargo de la empresa	820	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	2.400
Propiedad industrial	1.500	Prima de emisión o asunción	9.370
Amortización del inmovilizado intangible	920	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo	10.326
Amortización del inmovilizado material	1.500		
Transferencia de subvenciones oficiales de capital	400		
Tesorería	16.060		
Total	113.584	Total	113.584

4. Estado de ingreso y gastos totales

El estado de gastos e ingresos totales recoge además del resultado del ejercicio los gastos e ingresos que se han imputado a patrimonio con su efecto impositivo y las transferencias de gastos e ingresos (netas también del efecto impositivo) que se han realizado al resultado del ejercicio.

Utilizando el modelo contemplado en la tercera parte del PGC 2007, en el caso de este ejercicio es el siguiente:

	20X6
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	-12.239
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
VIII. Subvenciones, donaciones y legados	-400
IX. Efecto impositivo	120
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI)	-280
Total gastos e ingresos reconocidos (A + B + C)	-12.519

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD FINANCIERA

ENUNCIADO

INFORME SOBRE DIVERSAS OPERACIONES

1. Una persona física no vinculada, suscribe y desembolsa totalmente en efectivo las acciones de una ampliación de capital de la sociedad «XXX» el 30 de junio de 20X4, por importe de 1.000 u.m. de nominal y 7.000 u.m. de prima de emisión, con un coste de emisión de 74,80 u.m.

Simultáneamente la indicada persona física firma con la propia sociedad «XXX» un acuerdo, conforme al cual la sociedad «XXX» comprará las acciones suscritas el 30 de junio de 20X8 por el mayor importe del valor de la participación en la fecha de compra o, alternativamente, como se estima más probable, por un importe de 8.940 u.m. y abonará anualmente el 30 de junio de cada uno de los tres primeros ejercicios 2.235 u.m. en concepto de dividendo, que tendrá el carácter de cantidad a cuenta del precio final.

2. La sociedad «YYY» está incurso en un procedimiento concursal cuyo convenio ha sido aprobado judicialmente el 31 de diciembre del año 20X1. El convenio consiste en la sustitución de una serie de deudas de distintos tipos de interés y fecha de vencimiento por los siguientes pagos:

Fecha de pago	Importe (u.m.)
31-XII-20X2	40.000
31-XII-20X3	40.000
31-XII-20X4	40.000
31-XII-20X5	40.000

El valor actual conjunto de la deuda que se sustituye es 165.000 u.m., y el valor contable es de 80.000 u.m. a corto plazo y 80.000 u.m a largo plazo.

Los gastos de sustituir las deudas producidos en la fecha de la aprobación judicial fueron 100 u.m. El tipo de descuento de la operación es del 5 por 100.

3. La sociedad «UUU», dedicada a la fabricación de muebles, adquirió el 1 de julio de 20X2 una fábrica de muebles de diseño clásico, para ampliar sus actividades en la fábrica de muebles de diseño moderno, dirigidos a un mercado totalmente diferente del correspondiente a los muebles de diseño moderno. El importe de la adquisición fue de 140.000 u.m. y los elementos patrimoniales identificables eran (fabricación de muebles de diseño clásico):

Elemento	Valor razonable en fecha adquisición	Coefficiente de amortización (%)
Terrenos y construcciones (*)	40.000	2
Maquinaria	40.000	10
Elementos de transporte	10.000	20
Otro activo	50.000	10
Deudas diversas	30.000	
(*) El 30 por 100 del valor corresponde a terrenos que no se amortizan.		

La reducción de la actividad económica ha perjudicado notablemente esta actividad de fabricación de muebles de diseño clásico en el año 20X6. A finales de ese año el valor razonable del conjunto de la fábrica era 90.000 u.m. y el valor razonable de los elementos patrimoniales era:

Elemento	Valor razonable menos costes de venta
Terrenos y construcciones	35.000
Maquinaria	20.000
Elementos de transporte	400
Otro activo	¿?
Total	

Es imposible estimar de forma fiable el valor en uso de cada elemento por separado. De acuerdo con las previsiones de la dirección, el valor en uso de la fábrica (activos) es de 60.000 u.m. y su valor razonable menos los costes de venta es de 53.000 u.m.

Diez años más tarde de la contabilización del deterioro se conoce que el valor razonable menos los costes de venta del conjunto de la fábrica de muebles de diseño clásico es de 62.000 u.m. El valor en uso no se ha modificado respecto al de 20X6. Además se conoce que el único activo identificable que queda son los terrenos y construcciones: con un valor razonable menos costes de venta de 36.000 u.m.

4. La sociedad «XXX» ha realizado, entre otras, la siguiente operación:

- El 1 de julio de 20X7 ha realizado una inversión en 100 bonos en moneda extranjera, por importe unitario de 80 u.m.e. (unidades monetarias extranjeras), siendo el tipo de cambio 4 euros por 1 u.m.e., con un tipo de interés efectivo del 1 por 100 mensual y se amortizan todos ellos el 30 de junio después de 20 años. Se paga cada semestre (a 30 de junio y 31 de diciembre) un cupón de 5 u.m.e. por cada bono.

El propósito de la inversión es mantenerla entre 5 y 7 años.

El tipo de cambio medio de cada uno de los meses de julio a diciembre, ambos inclusive, de 20X7 es 3,91 euros por 1 u.m.e.

A final del ejercicio se conoce que el tipo de cambio es 3,8 euros por 1 u.m.e.

SE PIDE:

Realizar un informe sobre el tratamiento contable aplicable, indicando los registros de libro diario que proceden, por cada una de las operaciones anteriores.

ANEXO

Se conoce que:

$$a_{n/i} = \frac{(1 - (1 + i)^{-n})}{i}$$

Periodos	0,04	0,05	0,06
1	0,961538	0,916604	0,866804
2	1,886095	1,859410	1,833393
3	2,775091	2,723248	2,673012
4	3,629895	3,545951	3,465106
5	4,451822	4,329477	4,212364
6	5,242137	5,075692	4,917324
7	6,002055	5,786373	5,582381
8	6,732745	6,463213	6,209794
9	7,435332	7,107822	6,801692
10	8,110896	7,721735	7,360087

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

1. INFORME DE OPERACIONES

Punto 1

30 de junio, por la suscripción, emisión y desembolso de las acciones de la ampliación de capital:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	8.000	
100	Capital social		1.000
110	Prima de emisión o asunción		7.000

En la misma fecha por los gastos de la ampliación:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	74,80	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		74,80

Por el compromiso de la adquisición de las acciones propias:

El tratamiento de esta operación está contemplado en la Consulta 2 del BOICAC número 86, de junio de 2011. Esta consulta señala que se reflejará el compromiso de la compra en la cuenta 107. «Compromiso de adquisición de acciones propias» que se abonará a una deuda que se incluye en la categoría de préstamos y partidas a pagar que posteriormente se valorará a coste amortizado.

Dado que el enunciado no facilita el tipo de actualización se opta por contabilizar el compromiso por su valor nominal, es decir, 8.940 u.m.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
107	Compromisos de adquisición de acciones propias	8.940	
52–	Deudas a corto plazo por adquisición de acciones propias		2.235
17–	Deudas a largo plazo por adquisición de acciones propias		6.705

El 30 de junio de 20X5 por el pago a cuenta del primer dividendo al accionista:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
52–	Deudas a corto plazo por adquisición de acciones propias	2.235	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.235

Punto 2

El tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores de un procedimiento concursal está regulado en el Consulta número 1 del BOICAC 76, de diciembre de 2008, la cual señala:

«(...) la empresa deberá analizar si a raíz de la aprobación del convenio las nuevas condiciones de la deuda son "sustancialmente diferentes" o no:

(a) Si las condiciones son sustancialmente diferentes: se dará de baja el pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo por su valor razonable. La diferencia se contabilizará como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, minorado, en su caso, en el importe de los costes de transacción atribuibles. Dicho resultado se mostrará en el margen financiero debiendo crear la empresa una partida específica con adecuada denominación si su importe es significativo. A tal efecto, se propone la siguiente denominación: "Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores".

(b) Si las condiciones no son sustancialmente diferentes: no se dará de baja el pasivo financiero original, registrando, en su caso, el importe de las comisiones pagadas como un ajuste en su valor contable. Se calculará un nuevo tipo de interés efectivo, que será el que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones (...)»

Aplicando los párrafos anteriores a nuestro caso:

a)

Valor actual de la deuda que se sustituye (dato)	165.000,00
Valor actual de las nuevas deudas	141.838,02
Diferencia	23.161,98

b) Se calcula el porcentaje que supone el valor actual de la nueva deuda sobre su valor contable:

Valor actual de la deuda que se sustituye	165.000,00	100%
Valor actual de la nueva deuda	141.838,02	85,96%
Diferencias		>10%

Si la diferencia es mayor del 10 por 100 hay un cambio sustancial y se da baja la deuda antigua y de alta al valor actual de la nueva. La diferencia son ingresos financieros minorados por los posibles gastos. A partir de aquí se calcula un nuevo tipo de interés efectivo con el que se imputarán los gastos financieros en el futuro.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	80.000,00	
521	Deudas a corto plazo	80.000,00	
521-	Deudas a corto plazo concurso (40.000 – 141.838,02 × 5%)		32.908,10
171-	Deudas a largo plazo concurso (141.838,02 – 32.908,10)		108.929,92
769	Otros ingresos financieros (18.161,98 – 100)		18.061,98
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100,00

Punto 3

La fábrica de muebles adquirida constituye un negocio¹. Desde el punto de vista contable aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios están reguladas en la NRV 19.^a «Combinaciones de negocios» del PGC.

En las combinaciones de negocios en las que se produce la adquisición de un negocio, independientemente de la fórmula jurídica elegida, se utiliza el método de adquisición que supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente fondo de comercio o diferencia negativa.

En particular, la aplicación del método de adquisición requiere:

- a) Identificar la empresa adquirente.
- b) Determinar la fecha de adquisición.
- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios.
- d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.
- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

Empresa adquirente: la regla general es la que entrega la contraprestación, en este caso la sociedad «UUU».

Fecha de adquisición: es la fecha en la que se toma el control del negocio adquirido. El supuesto facilita como fecha de adquisición el 1 de julio de 20X2.

Coste de la combinación de negocios: está formado por los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patri-

¹ La NRV 19.^a «Combinaciones de negocios» define el concepto de negocio de la siguiente forma: es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes, y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

monio emitidos por la adquirente. En el caso del ejercicio son las 140.000 u.m. que es el precio del negocio adquirido.

Activos identificables adquiridos menos pasivos asumidos: a partir de los datos del supuesto:

Terrenos y construcciones	40.000
Maquinaria	40.000
Elementos de transporte	10.000
Otro activo	50.000
Deudas diversas	-30.000
Activos identificables menos los pasivos asumidos	110.000

Importe del fondo de comercio: se obtiene restando el valor de los activos identificables menos los pasivos asumidos del coste de la combinación de negocios:

Coste de la combinación de negocios	140.000
Activos identificables menos los pasivos asumidos	-110.000
Fondo de comercio	30.000

1 de julio de 20X2

Por la compra del negocio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	12.000	
211	Construcciones	28.000	
213	Maquinaria	40.000	
218	Elementos de transporte	10.000	
-	Otros activos	50.000	
204	Fondo de comercio	30.000	
-	Deudas diversas		30.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		140.000

31 de diciembre de 20X6

La NRV 2.^a «Inmovilizado material» señala con relación al deterioro:

«Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

(...)

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. *Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.»*

Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Cálculos del deterioro de la UGE

Terrenos	12.000
Construcciones	28.000
AA construcciones ($28.000 \times 2\% \times 4,5$)	-2.520
Maquinaria	40.000
AA maquinaria ($40.000 \times 10\% \times 4,5$)	-18.000
Elementos de transporte	10.000
AA elementos de transporte ($10.000 \times 20\% \times 4,5$)	-9.000
Otro activo	50.000
AA otros activo ($50.000 \times 10\% \times 4,5$)	-22.500
Fondo de comercio	30.000
Valor contable de UGE	117.980

El importe recuperable es 60.000, ya que se toma como tal el mayor de valor razonable menos costes de venta (53.000) o el valor en uso (60.000).

Valor contable	117.980
Importe recuperable (valor en uso)	60.000
Deterioro	57.980

Según la NRV 2.^a «Inmovilizado material» del PGC.

«En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en pri-

mer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad. Si el deterioro superase el importe de este, en segundo lugar, reducirá en proporción a su **valor contable** el del resto de activos de la unidad generadora de efectivo, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso y cero.»

Por la imputación del deterioro, en primer lugar, al fondo de comercio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	30.000	
204	Fondo de comercio		30.000

El resto del fondo del deterioro ($57.980 - 30.000 = 27.980$) se imputa proporcionalmente al resto de los activos la UGE.

Terrenos	12.000	13,64%
Construcciones	25.480	28,96%
Maquinaria	22.000	25,01%
Elementos de transporte	1.000	1,14%
Otros activos	27.500	31,26%
Total	87.980	100%
Resto deterioro a imputar	27.980	
Terrenos	3.816	$27.980 \times 13,64\%$
Construcciones	8.103	$27.980 \times 28,96\%$
Maquinaria	6.997	$27.980 \times 25,01\%$
Elementos de transporte	318	$27.980 \times 1,14\%$
Otros activos	8.746	$27.980 \times 31,26\%$
	27.980	

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	27.980	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		27.980

Una vez que se han reconocido correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable.

Las nuevas cuotas anuales de amortización que pasan a ser las siguientes:

Elemento	Valor contable	Vida útil pendiente	Cuota anual
Terrenos	$12.000 - 3.816 = 8.184$	–	–
Construcciones	$28.000 - 2.520 - 8.103 = 17.377$	$50 - 4,5 = 45,5$	381,91
Maquinaria	$40.000 - 18.000 - 6.997 = 15.003$	$10 - 4,5 = 5,5$	2.727,82
Elementos trans.	$10.000 - 9.000 - 318 = 682$	$5 - 4,5 = 0,5$	1.364
Otros activos	$50.000 - 22.500 - 8.746 = 18.754$	$10 - 4,5 = 5,5$	3.409,81

31 de diciembre de 20X16

En esta fecha, el valor contable de la UGE, teniendo en cuenta los elementos que contiene la misma, es el siguiente:

Terrenos y bienes naturales	12.000
Deterioro de los terrenos	–3.816
Construcciones	28.000
Deterioro de las construcciones	–8.103
AA construcciones ($28.000 \times 2\% \times 4,5 + 10 \times 381,91$)	–6.339
Valor contable	21.742

El importe recuperable es mayor que el contable ($36.000 > 21.742$) por lo que se elimina el deterioro con el límite de valor contable que habría de no haber existido deterioro que sería el siguiente:

Terrenos y bienes naturales	12.000
Construcciones	28.000
AA construcciones ($28.000 \times 2\% \times 14,5$)	–8.120
Valor contable	31.880

Límite a revertir:

$$31.880 - 21.742 = 10.138$$

El saldo de deterioro es: $3.816 + 8.103 = 11.919$, por lo que revierte hasta el límite calculado previamente.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
291	Deterioro de valor del inmovilizado material	10.138	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material		10.138

Punto 4

Según se desprende de las características de los bonos adquiridos, se trata de bonos no cotizados, por tanto, desde el punto de vista contable, deben incluirse en la categoría de activos financieros de «Préstamos y partidas a cobrar» que inicialmente se valoran por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

1 de julio de 20X7

Por la compra:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo ($100 \times 80 \times 4$)	32.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		32.000

31 de diciembre de 20X7

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Por los intereses devengados al tipo de interés efectivo y al tipo de cambio de cierre:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($100 \times 5 \times 3,8$)	1.900	
761	Ingresos de valores representativos de deuda [$8.000 \times (1,01)^6 - 1$] $\times 3,91$]		1.924
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	24	

Por el ajuste al tipo de cambio de cierre:

Valor inicial de los bonos en moneda extranjera (100×80)	8.000
Coste amortizado a 31 de diciembre	7.992
{ $[8.000 + (8.000 \times 1,01^6 - 8.000)] - (100 \times 5)$ }	
Valor contable ($32.000 + 24$)	32.024
Valor contable según tipo de cambio de cierre ($7.992 \times 3,8$)	30.370
Diferencia negativa	1.654

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	1.654	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		1.654

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

ENUNCIADO

ESCISIÓN

La sociedad «EEE» escinde un conjunto de activos y pasivos que forman un negocio que se traspasa a la sociedad «XXX» (sociedad beneficiaria).

Las juntas generales de las sociedades «EEE» y «XXX» aprueban la operación el 1 de enero de 20X7 que, de acuerdo con lo establecido en el proyecto de escisión, otorga 400 acciones de «XXX» a los socios de «EEE», incluidas, en su caso, las que corresponderían a la sociedad beneficiaria «XXX».

Posteriormente se registra la operación en el Registro Mercantil y se valoran los elementos patrimoniales de la sociedad «XXX» y del patrimonio escindido de la sociedad «EEE» en la fecha de 1 de enero de 20X7. Disponiendo de la siguiente información a esa fecha:

- La parte escindida de la sociedad «EEE» está integrada por los siguientes elementos patrimoniales (en u.m.):

Activos	Valor contable	Valor razonable	Pasivos	Valor contable	Valor razonable
Inmovilizado material	4.000	6.500	Deudas con entidades de crédito	4.000	3.800
Existencias	2.000	2.700	Proveedores	500	500
Clientes	700	700	Otro pasivo	1.800	1.800
Otro activo	6.000	6.000			
Total	12.700	15.900	Total	6.300	6.100

- El balance de la sociedad «XXX» es el siguiente (en u.m.):

Activos	Valor contable	Valor razonable	Patrimonio neto y pasivo	Valor contable	Valor razonable
Inmovilizado material	18.000	20.000	Capital y reservas	15.000	
Participación en EEE (10%)	1.000	¿?	Otro patrimonio neto	10.100	
Existencias	54.000	5.000	Deudas con entidades de crédito	8.000	8.100
Clientes	3.000	3.000	Proveedores	3.000	3.000
Otro activo	23.000	23.000	Otro pasivo	13.900	13.900
Total	50.000		Total	50.000	

- El capital social de «XXX» está formado por 1.000 acciones de 10 u.m. de nominal cada una.
- La sociedad «EEE» tiene en régimen de arrendamiento un inmueble propiedad de la sociedad «XXX» destinado al almacenamiento de las existencias traspasadas en la escisión. Este contrato, que se cancela con motivo de la escisión, tenía una cláusula de liquidación de 500 u.m. y tiene en la fecha de la operación un valor favorable para la arrendataria de 300 u.m.
- La sociedad «EEE» tiene un litigio por responsabilidades (se integra en el negocio escindido) que, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos, se puede determinar con suficiente fiabilidad su valor razonable, por importe de 200 u.m.
- La sociedad «XXX» participa en el 10 por 100 del capital de la sociedad escindida «EEE». Se supone que el valor del negocio escindido es un 25 por 100 del total valor de la sociedad «EEE».

También se conoce que el valor razonable del negocio escindido a 1 de enero de 20X7 es: 10.400 u.m.

SE PIDE:

1. Contabilidad de la escisión en la sociedad «EEE» y en la sociedad «XXX».
2. Contabilidad de la escisión si las sociedades «EEE» y «XXX» formaran parte de un mismo grupo de empresas (conforme a la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.ª de la tercera parte del PGC) desde el ejercicio 20X5. Se sabe que ninguna de las dos sociedades está incluida en cuentas anuales consolidadas.

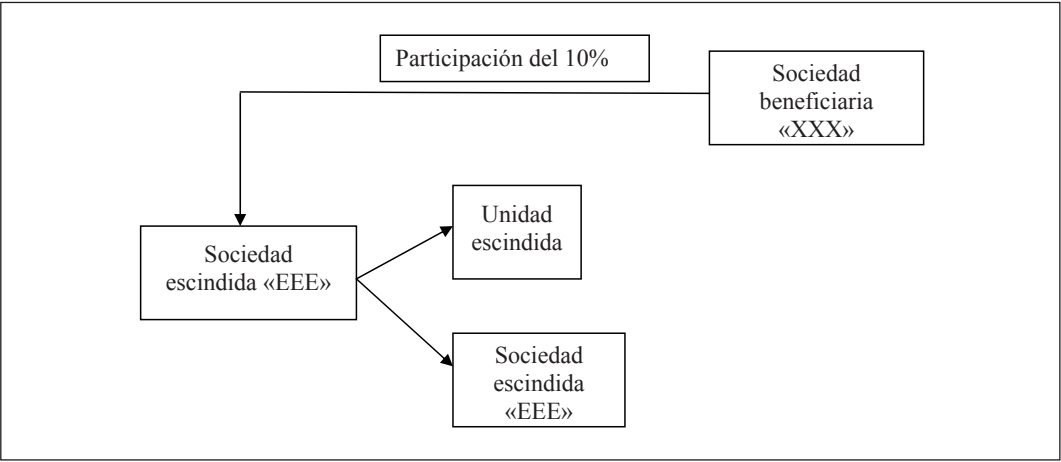
SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

ESCISIÓN

1. Contabilidad de la escisión en la sociedad «EEE» y en la sociedad «XXX»

Al tratarse de sociedades independientes y escindirse una unidad que es un negocio, se aplica la NRV 19.^a «Combinaciones de negocios», lo que conlleva desde el punto de vista contable la aplicación del método de adquisición:

El esquema de la operación es el siguiente:



Sociedad adquirente

La regla general es la que entrega la contraprestación, en nuestro caso la sociedad «XXX» que paga con acciones, la adquisición de la unidad escindida de la sociedad «EEE» cuyo valor razonable es de 10.400 u.m., importe que representa el 25 por 100 del valor razonable de la sociedad escindida. Con carácter previo, la sociedad beneficiaria tiene una participación del 10 por 100 de la sociedad escindida, por tanto, estamos ante una combinación por etapas.

Fecha de adquisición

La facilita el enunciado del ejercicio, que es 1 de enero de 20X7.

Coste de la combinación de negocios

El coste de la combinación de negocios, según establece la NRV 19.^a del PGC, está formado por:

«Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente. No obstante, cuando el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable, se utilizará este para estimar el valor razonable de la contrapartida entregada.»

En el supuesto, el coste de la combinación es el valor razonable de negocio adquirido. En el ejercicio planteado será el 90 por 100 del valor razonable de la unidad escindida, ya que se posee previamente un 10 por 100 de participación en la sociedad escindida:

$$10.400 \times 90\% = 9.360 \text{ u.m.}$$

Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos

Según el enunciado del ejercicio, los activos identificables menos los pasivos asumidos, a valor razonable en principio son los siguientes:

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Inmovilizado material	6.500	Deudas con entidades crédito	3.800
Existencias	2.700	Proveedores	500
Clientes	700	Otro pasivo	1.800
Otro activo	6.000		
	15.900		6.100
$15.900 - 6.100 = 9.800$			

Además hay que tener en cuenta la información de los puntos siguientes:

- Existe una **transacción separada** como consecuencia de la existencia de relaciones entre ambas sociedades previas a la combinación de negocios. Se trata de un contrato de arrendamiento financiero que se extingue. La cuestión es que parte de lo pagado por la sociedad «XXX» está destinado a la extinción del contrato.

La NRV 19.^a «Combinaciones de negocios» señala en relación con las transacciones separadas:

«En aquellas ocasiones en las que exista una relación previa entre adquirente y adquirida, de carácter contractual o no, la empresa adquirente reconocerá un beneficio o pérdida por la cancelación de la mencionada relación previa cuyo importe se determinará como sigue:

- Si la relación previa no fuera de carácter contractual (por ejemplo, un litigio), por su valor razonable.
- Si la relación preexistente fuera de carácter contractual por el menor del:
 - i) Importe por el que el contrato es favorable o desfavorable para la adquirente en relación con las condiciones de mercado.

- ii) Importe de cualquier cláusula de liquidación establecida en el contrato que pueda ser ejecutada por la parte para la que el contrato sea desfavorable.

Cualquier gasto o ingreso que proceda reconocer de acuerdo con los criterios anteriores se contabilizará empleando como contrapartida la contraprestación transferida. En consecuencia, en el importe del citado gasto o ingreso, deberá minorarse o aumentarse, respectivamente, el coste de la combinación a los efectos de calcular el fondo de comercio o la diferencia negativa.»

Valor de mercado que se cobraría por la extinción del contrato	500
Valor asignado en la combinación de negocios	300
Pérdida para el arrendador («XXX»)	200

Estas 200 modifican el coste de la combinación para la sociedad adquirente que pasa a ser de:

$$9.360 - 200 = 9.160 \text{ u.m.}$$

- En las excepciones para los criterios de reconocimiento y valoración de la NRV 19.^a «Combinaciones de negocios» indica:

«En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho pasivo sea una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.

Por tanto, hay que reconocer una provisión para contingencias por 200 u.m. y el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos será de:

$$9.800 - 200 = 9.600 \text{ u.m.}$$

Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa

Teniendo en cuenta que estamos en una combinación por etapas respecto a la cual la NRV 19.^a «Combinaciones de negocios» señala:

«En estos casos, el fondo de comercio o diferencia negativa se obtendrá por diferencia entre los siguientes importes:

- a) El coste de la combinación de negocios, más el valor razonable en la fecha de adquisición de cualquier inversión previa de la empresa adquirente en la adquirida.
- b) El valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado 2.4.»

Coste de la combinación + Valor razonable de la inversión previa ($9.160 + 10\% \times 10.400$)	10.200
Menos valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	9.600
Fondo de comercio	600

Calcular el valor de emisión de las acciones que entrega la sociedad «XXX»

El valor razonable del negocio adquirido es 10.400 del que corresponde a «XXX» el 10 por 100, en virtud de su participación anterior y, por tanto, adquiere el 90 por 100 restante, es decir, $10.400 \times 90\% = 9.360$ u.m., importe que se «paga» con 360 acciones, según señala el enunciado, y que se emitirían a un valor de $9.360/360 = 26$ u.m./acción.

Contabilidad de la sociedad escindida «EEE»

Por el traspaso del activo real y del pasivo exigible correspondiente a la unidad escindida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
17,52	Deudas a con entidades de crédito	3.800	
400	Proveedores	500	
–	Otros pasivos	1.800	
5533	Socios, cuenta de escisión	10.400	
21	Inmovilizado material		4.000
3	Existencias		2.000
430	Clientes		700
–	Otros activos		6.000
778	Ingresos extraordinarios		3.800

El importe de ingresos extraordinarios recoge los resultados generados en la escisión y tiene el siguiente desglose:

Inmovilizado material ($6.500 - 4.000$)	2.500
Existencias ($2.700 - 2.000$)	700
Deudas con entidades de crédito ($4.000 - 3.800$)	200
Fondo de comercio	600
Provisión por litigio	-200
Total	3.800

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
778	Ingresos excepcionales	3.800	
129	Resultado del ejercicio		3.800

Por la fijación del haber social y del cierre de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
10, 11	Capital y reservas	6.600	
129	Resultado del ejercicio	3.800	
5531	Socios, cuenta de fusión		10.400

Contabilidad de la sociedad beneficiaria (sociedad «XXX»)

Por la apertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Cuentas deudoras	50.000	
–	Cuentas acreedoras		50.000

Por el ajuste de la participación previa en la sociedad escindida.

Cualquier beneficio o pérdida que surja como consecuencia de la valoración a valor razonable en la fecha en que se obtiene el control de la participación previa de la adquirente en la adquirida, se reconocerá como un resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El valor razonable de la unidad escindida es 10.400 u.m. y representa el 25 por 100 del valor de la sociedad «EEE» por lo que:

Valor contable 25% participación ($25\% \times 1.000$)	250
Valor razonable ($10\% \times 10.400$)	1.040
Incremento	790
Nuevo valor contable (250 + 790)	1.040

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
25	Participación en «EEE»	790	
778	Ingresos excepcionales		790

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (360 × 26)	9.360	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		9.360

Por la recepción del patrimonio de la unidad escindida que se incorpora a valor razonable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material	6.500	
3	Existencias	2.700	
430	Clientes	700	
–	Otros activos	6.000	
204	Fondo de comercio	600	
6–	Otros gastos	200	
17,52	Deudas con entidades de crédito		3.800
400	Proveedores		500
–	Otros pasivos		1.800
142	Provisión para responsabilidades		200
5532	Socios de sociedad escindida		10.400

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	9.360	
100	Capital social (360 × 10)		3.600
110	Prima de emisión o asunción (360 × 16)		5.760

Por la entrega de las acciones a los accionistas de la sociedad escindida y la cancelación de la inversión previa de la sociedad beneficiaria en la sociedad escindida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de sociedad escindida	10.400	
190	Acciones o participaciones emitidas		9.360
25	Participación en «EEE»		1.340

2. Contabilidad de la escisión si las sociedades «EEE» y «XXX» formaran parte de un mismo grupo de empresas (conforme a la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a de la tercera parte del PGC) desde el ejercicio 20X5. Se sabe que ninguna de las dos sociedades está incluida en cuentas anuales consolidadas

El enunciado plantea el mismo problema que en el punto 1 con dos cambios:

- «EEE» y «XXX» son del mismo grupo.
- No están incluidos en las cuentas consolidadas.

Si ambas sociedades son del grupo ya no se aplica la NRV 19.^a «Combinaciones de negocios» sino la NRV 21.^a «Operaciones entre empresas del grupo». La cual indica:

«En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos constitutivos del negocio adquirido se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales del negocio se valorarán según los valores contables existentes antes de la operación en las cuentas anuales individuales. La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores se registrará en una partida de reservas. A los efectos de lo dispuesto en esta norma, no se considerará que las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas constituyen en sí mismas un negocio.»

Por otro lado, la Consulta 3 del BOICAC 85, de marzo de 2011, indica al respecto:

«(...)

En relación con la segunda pregunta, la NRV 21.^a 2.1 señala que las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española y que en aquellos casos en que no exista un valor consolidado, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante. De acuerdo con lo anterior, en los supuestos de dispensa, se podrá optar por aplicar los siguientes criterios:

- a) Considerar los valores incluidos en las cuentas consolidadas de la dominante última española. Para hacer uso de este criterio, dichas cuentas deberán formularse y someterse a auditoría.
- b) En caso contrario, *se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, salvo que el importe represen-*

tativo de su porcentaje de participación en el patrimonio neto de la sociedad participada fuese superior al precio de adquisición, en cuyo caso, podrá emplearse el citado importe.»

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	9.360	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		9.360

Por la recepción del patrimonio escindido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material	4.000	
3	Existencias	2.000	
430	Clientes	700	
–	Otros activos	6.000	
17,52	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		4.000
400	Proveedores		500
–	Otros pasivos		1.800
5532	Socios de sociedad escindida		6.400

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	9.360	
100	Capital social (360 × 10)		3.600
110	Prima de emisión o asunción (360 × 16)		5.760

Por la entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de sociedad escindida	6.400	
110	Prima de emisión o asunción	3.210	
190	Acciones o participaciones emitidas		9.360
25	Participación en «EEE»		250

Recensiones Bibliográficas

Estudio concordado y sistemático de la LGT y su normativa de desarrollo

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.
Tirant lo Blanch-REGAF, Valencia, 2012, 2.080 págs.

El magistral prólogo del profesor CASADO OLLERO a la obra objeto de esta recensión, coeditada y patrocinada por el Registro General de Asesores Fiscales de España, es suficientemente explicativo de la relevancia y originalidad de este trabajo en el panorama doctrinal español. Hasta la fecha no existía una monografía que comentase, artículo por artículo, la Ley General Tributaria (LGT) y todos sus reglamentos de desarrollo. Ingente y enciclopédica labor que abordan los tres autores con esa acendrada visión pionera a la que antes me refería y un titánico esfuerzo, atendida la complejidad, labilidad e inseguridad jurídica que tradicionalmente rodea toda la materia tributaria. Quizá sea una iniciativa que sirva de ejemplo y a la que se sumen otros trabajos posteriores, pero resultaba necesario y urgente saldar la histórica deuda que la doctrina española tenía contraída con la norma codificadora general y su normativa de desarrollo en el ámbito fiscal, especialmente desde hace un lustro hasta la fecha, donde se han operado cambios jurídicos especialmente notables.

A lo largo de sus páginas, el lector podrá percibir la riqueza de matices, el contraste y el calibre de las muy distintas soluciones que, sobre idénticos preceptos, suscita la búsqueda de la solución idónea a la doctrina administrativa, la jurisprudencia y la propia doctrina científica. Todo ello aderezado por el profuso recurso al cambio normativo que afecta incluso al núcleo duro de figuras tan tradicionales y de tanta prosapia y enjundia jurídica como la tasa (modificada, por cierto, y no deja de ser curioso, por una disposición recóndita de la Ley de Economía Sostenible). Sin pecar de erudición, pero sin renunciar a ella cuando es menester, los autores roturan el campo de los conceptos y principios más basilares del Derecho Tributario y de los procedimientos encaminados a su correcta y adecuada aplicación, incidiendo inevitablemente en la tradicional relación de confrontación entre el contribuyente y la Administración y los múltiples problemas que ello comporta. Por supuesto, en la mayoría de los casos, esos dos actores, principales protagonistas encargados ambos de aplicar y cumplir el ordenamiento tributario, no tratan de soslayar o prescindir de las normas codificadoras que la LGT alumbró para idear otras reglas según su propio capricho personal con desdoro del sistema de fuentes, pero no deja de ser cierto tampoco que en más de una ocasión, ambos tienden a una comprensión parcial o interesada, sin reparar en el hecho de que una norma no es solo una proposición lingüística, sino, ante todo, un pequeño mojón en el camino de la justicia. También colabora a todo este despropósito el desconocimiento de las instituciones y de los rasgos básicos de las diferentes ramas del Derecho y del sistema jurídico en general, a lo que contribuye decididamente la nefasta especialización, pieza fundamental en la incultura jurídica preponderante en la actualidad.

No es extraño entonces que los operadores jurídicos, especialmente en este caso el contribuyente –pero lo mismo podría decirse de los jueces y aun de la propia Administración–, se lamenten de la inseguridad jurídica que reina en la aplicación de los tributos. A lo que coadyuva en ocasiones la ausencia de controles en todos los niveles, no tanto sobre el cumplimiento de los deberes a que constriñe el estatuto funcional, sino sobre todo respecto de la calidad jurídica de los argumentos a los que se recurre –por descabellados que estos sean– apoyándose en una mal entendida independencia (mal concebida y por ello mal vigilada) que a lo que únicamente contribuye es a fomentar el litigio, romper la paz social, generar costes de incommensurable cuantía y a quebrar la confianza del ciudadano en el ordenamiento, esterilizando de paso toda la labor previa de adhesión al sistema fiscal. En más de una ocasión, es ese puro decisionismo lo que se ha enseñoreado del sistema tributario, revestido no tanto de una omisión formal de argumentación, cuanto de la notable desconexión de esta con el sustento material normativo en el que pretende hallar cobijo por haberse alejado previamente de la correcta técnica hermenéutica.

Asistimos en la actualidad a una nueva y preocupante hermenéutica de inspiración fenomenológica y subjetivista que toma como criterios rectores últimos el interés personal o patrimonial –en el caso del contribuyente– y el objetivo recaudatorio o la distribución del trabajo de los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública –en el caso de la Administración–. Sobre tal peligro de parcialidad ya advirtió GADAMER, cuando señalaba que «toda interpretación correcta tiene que protegerse contra la arbitrariedad de las ocurrencias y contra la limitación de los hábitos imperceptibles del pensar, y orientar su mirada "a la cosa misma" (...) El que quiere comprender un texto realiza siempre un proyecto. Tan pronto como aparece en el texto un primer sentido, el intérprete proyecta enseguida un sentido del todo. Naturalmente que el sentido solo se manifiesta porque uno lee el texto desde determinadas expectativas relacionadas a su vez con algún sentido determinado. La comprensión de lo que pone en el texto consiste precisamente en la elaboración de este proyecto previo, que por supuesto tiene que ir siendo constantemente revisado en base a lo que vaya resultando conforme se avanza en la penetración del sentido (...) la tarea hermenéutica se convierte por sí misma en un planteamiento objetivo»¹.

El hilo conductor del trabajo de los autores no es otro que el de esclarecer el sentido de los preceptos que comentan, abjurando de esa teoría –por desgracia mucho más extendida de lo que pudiéramos imaginar– en virtud de la cual las normas sirven solo al criterio personal de aquellos encargados

¹ GADAMER, H.G.: *Verdad y método*, trad. española de la edición alemana de 1975 por AGUD APARICIO, A. y DE AGAPITO, R., ed. Sígueme, Salamanca 1997, págs. 333 y 335. En el mismo sentido se manifiesta CANARIS, C.W.: *Función, estructura y falsación de las teorías jurídicas*, trad. española de BRÜCKNER, D. y DE CASTRO, L. de la edición alemana de 1993, Civitas, Madrid, 1995, págs. 114 y 117, cuando, advirtiendo de los peligros de quienes estiman legítima una solución al problema que les ocupa por el hecho de que tal solución coincide con su «precomprensión» de la norma, señala lo siguiente: «quien así piense, no ha comprendido nada de hermenéutica. Al más distinguido de sus "cánones" pertenece la exigencia de "objetividad de criterio", de forma que toda interpretación tiene que comenzar con la decisión del intérprete de ajustarse a la obra... y de no introducir nada en el texto, sino revelar lo que en el texto se contiene; este canon es con toda seguridad el fundamento de la jurisprudencia (de la ciencia jurídica) como ciencia... La "precomprensión" tiene, por tanto, solamente el carácter de una anticipación provisional de una expectativa de sentido, que tiene que poderse rectificar cuando el texto lo exija y que está expuesta al riesgo del fracaso –una forma de pensamiento que puede parangonarse con el procedimiento de POPPER de "trial and error". En la medida en que esto se vea de forma distinta en la literatura jurídica, nos encontraremos ante una modificación esencial del contenido y función de la "precomprensión", mediante la cual esta se degrada y se convierte en un vulgar prejuicio».

de aplicarlas (y recordemos que en el ámbito tributario tan obligados están a ello tanto los contribuyentes como la propia Administración) o que los preceptos legales se erigen en normas inacabadas, o proyectos que por sí mismos carecen de la capacidad para resolver los conflictos, necesitando siempre y para ello de ulteriores concreciones. Cuando los contribuyentes o los funcionarios recurren a una interpretación formal de las normas, no pretenden la objetiva aplicación de las mismas, esto es, no buscan la solución justa querida por la ley, sino la satisfacción de sus propios intereses, que son los que predeterminan de antemano el objeto de su pretensión; en consecuencia, lo que están buscando no es una respuesta legal concreta, sino la justificación jurídica de la solución que tienen decidida de antemano. Pero con tal planteamiento se arriba a un final desolador, porque el procedimiento se convierte necesariamente en un proceso que se desenvuelve como un duelo sin sentido, con un enorme coste social y económico y a la postre como un fraude de enormes proporciones, donde el incorrecto impulso inicial hace que los actores actúen ya irremisiblemente como profesionales de la pugna, mitad ignorantes, mitad tramposos, intentando hacer decir a las leyes lo que conviene a sus intereses por más que se oculten bajo el pomposo título del interés general o de la economía de opción².

Los autores de esta voluminosa, completa y magnífica monografía ponen especial cuidado en el análisis de las distintas interpretaciones que implica la aplicación de todos y cada uno de los preceptos de la LGT y su normativa de desarrollo. Una labor encomiable que, en mi humilde sentir, coronan con notable éxito. Ciertamente es que el uso de los diversos cánones interpretativos permite llegar a distintas conclusiones. Nada que objetar. Utilizando el método literal la Administración puede llegar a una conclusión X, mientras que el contribuyente llega a la conclusión Y porque ha utilizado el método teleológico. Probablemente a ninguno podremos reprochar nada, porque ambos criterios interpretativos, como técnicas jurídicas, son plenamente admisibles, pero tampoco puede negarse que si la primera utilizó el método literal es porque precisamente buscaba el resultado X y estaba en la seguridad de que con tal método llegaría a tal conclusión, porque si hubiera querido el resultado Y hubiera acudido al método teleológico, al que recurrió precisamente su antagonista.

Sin embargo, no se trata de eso, sino más bien de esclarecer el mandato de la norma a la luz de los principios constitucionales más relevantes (especialmente el de solidaridad en el que se concreta

² Al alegato recurrente del interés general con el fin de enmascarar lo que no es sino una muestra de poder se ha referido NIETO, A.: *Estudios de Derecho y Ciencia de la Administración*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, pág. 153, apuntando la función ideológica de legitimación de poder que la invocación de los intereses generales produce: «por decirlo en términos rudos: el dominador jamás confesará que actúa para imponer su voluntad egoísta y para obtener un provecho en beneficio de su persona, su grupo o su clase, sino que con refinada hipocresía se cubre ("legitima") con la invocación de un pretendido interés general. El Poder –dirá con aparente modestia– sirve los intereses del Estado o de la Nación o del pueblo, en una palabra: los intereses generales... Durante el nacionalismo bastaba con la invocación del interés del "pueblo alemán" para justificar cualquier medida del poder... Los intereses generales no son, ni más ni menos, que un instrumento descarnado de manipulación ideológica, con los que se pretende legitimar intereses espurios que repugnan a la conciencia democrática. Porque, dada su evanescencia, o no significan nada o sirven de cobertura al absolutismo estatal, que –apurando las cosas y levantando los velos formales del Estado– expresan los intereses de individuos, grupos y clases dominantes. Las viejas teorías del Bien Común iusnaturalista, de la voluntad general, del Estado-árbitro y de la concordia social eran falacias bienintencionadas quizás, pero totalmente irreales. En el fondo, lo único que queda es el egoísmo particular, cuyo disfraz ha sido ya arrancado por los analistas modernos, de tal manera que el ciudadano se encuentra ante un dilema insuperable: o se acepta con resignación, no exenta de complicidad, la moneda falsa de los intereses generales, dando por buena su legitimación de cobertura, o se les expulsa de la teoría del Estado. Sin descartar tampoco una tercera posibilidad –no por extendida menos insatisfactoria–: se permite su subsistencia como un mero adorno de retórica constitucional, del que nada útil puede extraerse».

el deber de contribuir) sin más prejuicio intelectual que su corrección y oportunidad, bajo el aliento de la búsqueda de la justicia a la situación general o concreta para la que el precepto se ideó. Los autores, a pesar de su distinta filiación profesional, logran excelentemente y de consuno el esclarecimiento del mandato inserto en cada uno de los preceptos que comentan, respondiendo a la verdadera misión y grandeza del Derecho.

Aunque se trate de una obra de tres autores, su gran extensión se traduce en un esfuerzo para cada autor superior a las seiscientos noventa páginas, lo cual supera con creces la extensión habitual de cualquier monografía individual. Para concluir, debemos destacar que esta obra, además de tener una gran utilidad práctica para cualquier operador jurídico-tributario (y la prueba es que surge a solicitud de una de las principales asociaciones de asesores fiscales de España), representa también el fruto de un importante esfuerzo investigador, realizado con rigurosidad dogmática e innovando metodológicamente en el estudio de la LGT. Se trata, pues, de una obra de gran relevancia y que tendrá, sin duda alguna, una importante proyección en nuestro Derecho Tributario. Los autores han conseguido en esta obra alcanzar un altísimo grado de originalidad e innovación en el estudio de un tema como la LGT, que sin duda alguna se reflejará en el gran impacto que alcanzará la misma en nuestra doctrina. Esto último, es decir, la referida originalidad, resulta patente, pues la obra recoge incluso la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, de la que, en el momento de la aparición de la obra, no existe un estudio, siquiera somero, con la única excepción (y conviene subrayarlo) de un completo análisis del Anteproyecto de Ley que se sometió a debate parlamentario, por parte del profesor SÁNCHEZ PEDROCHE («Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria para la lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 11, Aranzadi, junio 2012). Estamos, por lo tanto, ante el principal estudio de referencia en la actualidad sobre la LGT.

Carlos María López Espadafor
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario