

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 1/2013



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Fernández Amor, José Antonio: Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales

García-Torres Fernández, María Jesús: Novedades introducidas en la estimación objetiva del IRPF por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ¿Medidas antifraude o con finalidad recaudatoria?

Grau Ruiz, María Amparo: Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial

Merino Jara, Isaac: Medidas cautelares

Suárez Mosquera, Carlos: Novedades legislativas del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2012 (III y última parte)

EXAMEN DE LA DECLARACIÓN DE BIENES SITOS EN EL EXTRANJERO A TRAVÉS DE LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES*

José Antonio Fernández Amor
Universidad Autónoma de Barcelona

1. Introducción

Entre las diferentes reformas que ha introducido en el ordenamiento jurídico 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* está el añadir a la Ley General Tributaria (en adelante LGT) una Disposición Adicional más con el número 18. El objeto de la nueva previsión legal es doble. Por un lado, se regula un nuevo deber formal consistente en una declaración de los obligados tributarios de bienes sitos en el extranjero de los que sean titulares. Por otro lado, se establece una infracción basada en la omisión de esa declaración y la previsión de las consiguientes sanciones, así como la consideración de ganancia injustificada para el IRPF del patrimonio descubierto y no declarado en virtud de este nuevo deber (arts. 39.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) o de renta no declarada para el IS (art. 134.6 RD Leg. 4/2004 de 5 de marzo, Ley del Impuesto sobre Sociedades) lo que está directamente unido con la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012 y la infracción por ganancia y renta injustificadas que lleva ligada la sanción del 150 por cien de la base de la sanción.

Según la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, este nuevo deber es consecuencia de cuánto se ha facilitado la libre circulación de riqueza en el actual modelo de economía globalizada. El legislador relaciona la libertad de la circulación de capitales (pieza fundamental en, por ejemplo, el ordenamiento jurídico comunitario) con un incremento de conductas fraudulentas de, cuanto menos, carácter ilícito.

El legislador pretende hacerse eco de los problemas que conlleva para los sistemas tributarios nacionales que la economía se globalice. Es un hecho que, en la actualidad, los sistemas tributarios padecen una erosión en su base imponible cuya causa es la facilidad existente en el traslado de manifestaciones de riqueza entre Estados. De tal envergadura es el fenómeno que, claramente, se advierten desigualdades en el tratamiento de los rendimientos dependiendo de su fuente y facilidad de traslado. Por ejemplo, es compartido por todos que los procedentes del trabajo soportan una mayor carga tributaria que los empresariales o del capital. La movilidad de sus fuentes se ve incentivada, además, mediante la competencia fiscal que practican los diferentes Estados bien sea a través de competir en la rebaja de tipos impositivos de gravamen o bien sea proporcionando refugio a los hipotéticos inversores, dotándoles de opacidad ante sus estados de residencia y proporcionándoles refugio fiscal a su riqueza. La

* Comunicación presentada al II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión nacional e internacional, celebrado en la sede del Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

consecuencia que se deriva a nivel interno de cada Estado es el desequilibrio en la distribución de la carga tributaria entre aquellos que no pueden deslocalizar sus fuentes de rendimientos y aquellos que sí tienen tal oportunidad.

Parece que la crisis económica de estos años, sorprendentemente, ha puesto de manifiesto la incapacidad -por motivos como el volumen de medios disponibles- de la Administración tributaria para combatir los comportamientos que abusan de las ventajas que proporciona la globalización y la libre circulación de bienes y capitales. Si bien el fraude fiscal es una lacra, independientemente de los tiempos de bonanza o crisis económica, el legislador entiende que en las actuales circunstancias viste una especial gravedad y, en consecuencia, se ha de actuar y tomar una serie de iniciativas. Entre las medidas adoptadas está este nuevo deber formal de aportar información sobre la titularidad de bienes situados en el extranjero.

La regulación del citado deber es el objeto de estudio del presente trabajo. El objetivo es confirmar o desestimar la hipótesis de que la nueva obligación formal se excede de los principios que en nuestro ordenamiento delimitan ese tipo de obligaciones y que se identifican con la proporcionalidad, la eficacia y el límite a los costes indirectos derivados de obligaciones formales, así como los derechos y las garantías de los obligados tributarios. Ese fin se completa con determinar, desde la perspectiva del principio de legalidad, el alcance del precepto así como analizar las implicaciones sistemáticas que conlleva introducirlo en el actual ordenamiento jurídico tributario.

Tras este preámbulo, el trabajo ha de desarrollarse concretando, en primer término el significado atribuible a los principios mencionados para, en segundo término abundar en la regulación del nuevo deber formal establecido examinándolo desde una perspectiva subjetiva y objetiva teniendo como referentes esenciales los principios mencionados. Finalmente, como colofón, se han de aportar algunas conclusiones.

2. Los principios del art. 3.2 de la LGT, el principio de legalidad y los deberes formales

Es conocido por todos que, en nuestra Constitución, es el art. 31.1 el que establece el deber de contribuir a los gastos públicos para los ciudadanos y ciudadanas mediante un sistema tributario que pretende la Justicia, valor fundamental de nuestro ordenamiento (art.1.1 CE). Un deber que se asocia de forma casi inmediata a una obligación de dar una cantidad de dinero cuya extinción se produce mediante el pago para, con lo aportado, contribuir a los gastos públicos, identificando tal cosa con un tributo. Ahora bien, en aras de hacer efectiva esta obligación de forma acorde con principios como el de capacidad económica, el legislador la ha rodeado de diferentes deberes distintos al pago que la configuran como una realidad compleja y, por tanto, no se puede aprehender sólo mediante la obligación de dar a la que se ha hecho referencia. Es necesario, para entender su funcionamiento y configuración, considerar la existencia de múltiples obligaciones formales para la persona que ha de satisfacerla.

Como se ha dicho, esos deberes tienen como objetivo principal el que se cumpla el deber de contribuir de forma acorde con el principio de capacidad económica. Entiéndase esta finalidad como bifaz ya que, por una cara, persigue hacer efectivo el derecho del o de la contribuyente a contribuir lo justo pero, por otra cara, también procura que la distribución de la carga tributaria sea justa entre las personas llamadas a satisfacerla. Contribuir a los gastos públicos en función de un principio de capacidad económica ha de significar tanto como no contribuir más allá de esa capacidad, pero también no contribuir más como consecuencia de que otros no contribuyan de acuerdo con el mismo parámetro bien sea porque evaden o porque ocultan. Los deberes

formales, por tanto, constituyen un aspecto esencial del fenómeno tributario y, como la realidad muestra, ineludible.

Ahora bien, su establecimiento no es gratuito o huérfano de parámetros a los que ajustarse. No cabe el establecimiento indiscriminado. Se ha pasado de considerarlos una obligación de carácter secundario a ir adquiriendo identidad propia toda vez que pueden contraponerse a otros derechos y garantías fundamentales de las personas como son el derecho a la intimidad o a los propios datos cuando se trata de deberes de aportar información de la persona. En este sentido se puede hacer la observación de que su importancia y peso, tanto en el ordenamiento como en la dogmática, de los deberes tributarios de carácter formal han ido creciendo

El art. 29 de la LGT, en su apartado 1, los ha definido como obligaciones no pecuniarias. Se imponen a los obligados tributarios sin que sea determinante que sean deudores principales del tributo. Su cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. Por su parte, el art. 3 del mismo texto legal establece los principios a los que han de responder. El apartado dos prevé que han de sujetarse a los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados. Así mismo, han de respetarse los derechos y garantías de los obligados tributarios que el art. 34 de la LGT se encarga de relacionar.

Si se pretende dar un sentido a la previsión legal de los límites o principios relacionados con los deberes formales, ha de partirse de la base de que se hallan en una ley ordinaria. No vincula a otras normas de igual rango que la LGT aunque sí que puede considerarse la calidad o peso específico que guarda esa norma en el ordenamiento jurídico tributario y han de considerarse algunos matices como se verá. No hace falta más que apuntar que la efectividad con respecto a la norma reglamentaria está fundamentada en el principio de jerarquía normativa.

El principio de proporcionalidad es el que abre el conjunto de principios previstos en el art. 3.2 de la LGT. Puede entenderse como el necesario respeto a una correlación entre la medida que se adopte y la finalidad que se persigue. Entre el medio o instrumento y el objetivo ha de haber una relación de conformidad de manera que no se han de emplear o establecer deberes u obligaciones formales que, a pesar que consigan el fin perseguido, puedan afectar otros aspectos del régimen jurídico del contribuyente sin ser necesario o sobre los que no se habría de incidir pues se han establecido ya deberes u obligaciones similares.

El principio de eficacia viene a continuación. Se constituye como referente necesario de la actuación administrativa ya en el art. 103 de la CE y se desarrolla en el art. 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. El significado que tiene es el de que la actuación administrativa ha de pretender el objetivo que se fije en el deber formal con economía de medios. Dicho en otros términos, los medios que la ley pone a disposición de la Administración en forma de obligaciones formales para el sujeto pasivo han de ser suficientes para la consecución del fin que se fije. La previsión de este principio ya en el texto constitucional da noticia de la importancia que tiene en nuestro ordenamiento. A diferencia de lo que ocurre con los otros principios previstos en el art. 3.2 de la LGT, este no podrá ser soslayado por modificación legal posterior.

Se ha incluido en el art. 3.2 de la LGT una mención expresa a la limitación de los costes indirectos en clara alusión a que la fiscalidad no se traduce sólo en la aportación de dinero en concepto de pago. También puede implicar costes adicionales para la persona contribuyente que habrán de ser tenidos en cuenta a la hora de considerar su capacidad

de contribuir en orden a procurar su limitación. El legislador no es preciso cuando entiende que el coste ha de ser limitado pues no ofrece un referente con el que comparar o un mecanismo con el que precisar el coste ideal. Bien podría entenderse que este concepto no habrá de exceder el de la propia obligación material, pero nos quedamos en un límite absoluto y, por otra parte, lógico resultando más complejo apreciar su graduación.

Se cierra el precepto con una reiteración a la necesidad de que se respeten los derechos y garantías de los obligados tributarios. Dado que entre estas figuran valores como la seguridad jurídica o la participación democrática en la configuración del sistema tributario, una de las cuestiones que derivan de esta última precisión es si los deberes formales asociados al deber de contribuir forman parte de los elementos propios y fundamentales de un tributo que han de ser establecidos mediante ley. Dicho en otros términos, se ha de considerar si el principio de reserva de ley relativa que informa el establecimiento del tributo alcanza a las obligaciones tributarias de carácter formal o, en cambio, están extramuros de ese principio concentrándose en los elementos fundamentales de las obligaciones consideradas materiales. En tal caso, queda pensar si, alternativamente, se ha establecido una preferencia de ley en el art. 8 de la LGT o, únicamente, se produce una congelación del rango cuando el legislador establece alguna obligación formal específica y el reglamento la concreta de acuerdo con el papel que de norma de desarrollo de la regulación legal ha de guardar esa norma.

En términos generales, el legislador constitucional no ha relacionado las obligaciones formales con el principio de legalidad. En el art. 31.3 de la CE establece que son las prestaciones patrimoniales las que han de establecerse con arreglo a la ley. Tampoco el art. 3 de la LGT hace mención expresa a una relación de necesidad entre las obligaciones formales y el principio de legalidad. Finalmente, el art. 29 de la LGT dispone que las obligaciones formales se imponen por la normativa tributaria o aduanera sin mayores especificaciones. Tampoco el art. 8 de la LGT que establece un principio de preferencia de ley permite dar una respuesta definitiva más que para determinadas obligaciones formales. En la letra h) establece que se ha de regular por ley la presentación de declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta por lo que se puede repetir la misma cuestión que se pretende resolver: ¿que alcance tiene el principio de reserva relativa de ley en torno a las obligaciones tributarias formales?

No es este el lugar para considerar toda la elaboración doctrinal y jurisprudencial que se ha realizado en torno al principio de legalidad y el principio de reserva de ley en nuestra jurisprudencia constitucional y dogmática, pues excede del modesto objetivo del trabajo. Baste con entender que, actualmente, se coincide con que se traduce en una reserva de ley de carácter relativo que abarca aquellos elementos esenciales del tributo como son el presupuesto de hecho, los sujetos y los elementos necesarios para su cuantificación. Los rasgos que definen el deber de contribuir, esto es, por qué se contribuye, quién ha de contribuir y con cuánto se contribuye han de ser establecidos con arreglo a la ley.

La contribución a los gastos públicos, sin embargo, ha de atender a un principio de capacidad económica que requiere, sobre todo, precisión en la determinación de la riqueza de la que es titular el llamado o la llamada a contribuir. En consecuencia, depende necesariamente del establecimiento de una serie de deberes consistentes, principalmente, en la aportación de información que permitan definir esa capacidad económica. El deber de contribuir mediante tributos no se limita, por tanto, a la realización de prestaciones materiales sino que, para ajustarse a los principios

constitucional-tributarios, se ha de completar con la realización de prestaciones formales. La íntima unión que se dibuja entre ambos elementos favorece extender las exigencias de regular el deber de contribuir con arreglo a la ley también a las obligaciones de carácter formal.

Se refuerza este argumento con el hecho de que estas obligaciones formales se han generalizado en nuestro sistema tributario. Se puede identificar un sistema que depende de la captación de forma ordinaria y, en ocasiones, mediante requerimientos individuales de información económica para poder funcionar. Esta necesidad de información choca con derechos fundamentales como el de intimidad o sobre los propios datos que si bien se ha determinado que ceden ante el deber de contribuir, también se ha fijado que sea la ley la que establece el necesario equilibrio entre el derecho y el deber.

De acuerdo con lo anterior y trazando un paralelismo con lo que ocurre con las obligaciones tributarias materiales se está en posición de esbozar, siquiera sea a título *de lege ferenda*, el alcance del principio de reserva de ley en materia de deberes formales. Abarcaría el establecimiento *ex novo* de la obligación formal, quedando vedado para normas inferiores este extremo. Así mismo, se ha de incluir determinar los sujetos que estén obligados a realizarla, su contenido y en qué ha de consistir lo que habrá de ajustarse, como mínimo, a un principio de eficacia. Los términos en los que el reglamento podrá regular la citada obligación se mantienen en el necesario desarrollo de la ley, determinando los aspectos de carácter técnico que sean necesarios.

En síntesis, los elementos identificadores del deber formal que se establezca habrían de estar regulados conforme a un principio de reserva relativa de ley. Así mismo, el deber establecido ha de ser proporcional a la finalidad perseguida, debe ser eficaz para su consecución y no debe suponer un coste indirecto ilimitado para el o la contribuyente.

3. Cuestiones problemáticas de la regulación del deber de declarar bienes sitos en el extranjero

3.1. En relación con el aspecto subjetivo del nuevo deber formal

La nueva Disposición adicional decimoctava de la LGT incorpora, como se viene diciendo, una obligación más para, siguiendo la propia dicción literal del precepto, los obligados tributarios que consiste en el suministro de información sobre diversos bienes cuya particularidad es estar sitos en el extranjero. La utilización del concepto *obligados tributarios* remite inmediatamente al art. 35 de la LGT. Este abarca toda una serie de sujetos que van desde las personas físicas o jurídicas hasta los sujetos que, en virtud de las normas que regulan la asistencia mutua, deban desempeñar alguna obligación, pasando por las entidades sin personalidad jurídica, los retenedores, los repercutidos o los sujetos a realizar obligaciones formales. Es clara, por tanto, la intención de extender la nueva obligación a cualquier persona o entidad que pueda ser calificada de *obligado tributario*, poniéndola en la posición de sujeto pasivo de la nueva obligación formal.

Esta redacción no es igual a la utilizada por el art. 93 de la LGT, al cual se remite la nueva Disposición Adicional, para designar a los sujetos obligados a informar. En ese precepto se identifica a las personas físicas, a las personas jurídicas, públicas o privadas, así como a las entidades sin personalidad jurídica del art. 35.4 de la LGT. A primera vista y a pesar del diferente redactado, ambos preceptos tienen un alcance similar.

Sin embargo, si se une con los sujetos obligados el contenido de la obligación que han de realizar, hay alguna diferencia en cuanto a la extensión subjetiva de la obligación de los preceptos comparados. Es más amplia en la Disposición Adicional decimoctava que

en el art. 93 de la LGT. Este precepto identifica a las personas antes citadas como obligados a proporcionar datos relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o, en su caso, de relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En definitiva, la obligación de informar es en relación con la propia situación tributaria y en relación con las relaciones económicas que mantengan con terceros. El precepto legal precisa la obligación para los retenedores y obligados a realizar los pagos a cuenta que deben realizar declaraciones en torno a los pagos dinerarios o en especie que realicen. También se incluye en la obligación a entidades que realizan gestiones de cobro de honorarios profesionales o derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, etc.... por cuenta de sus miembros, siendo una obligación extendida a las entidades que gestionen cobro de honorarios o comisiones por actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales. Se cierra la relación de obligados expresamente previstos con las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo de deudores a la Administración tributaria en periodo ejecutivo que han de responder a requerimientos administrativos. El conjunto de obligados a aportar datos tributarios se completa con la previsión del art. 94 en cuanto a las autoridades sometidas al deber de informar y colaborar.

Se advierte por tanto, contrastando la Disposición Adicional objeto de comentario y el art. 93, que el ámbito de aplicación subjetivo es más amplio en la primera norma que en la segunda e, incluso, que en esta se tendió más a la concreción que en la primera. Pudiendo hacerlo, el legislador no empleó el concepto *obligado tributario* en la obligación de aportar información del artículo con el que se compara la Disposición Adicional decimoctava sino que ha sido más preciso concretando los sujetos obligados y sus tareas.

Esta idea se refuerza con lo que dispone la propia Disposición Adicional decimoctava en su segundo párrafo de su apartado 1º haciendo referencia a los “titulares reales” definidos en el art. 4.2 de la Ley 10/2010. Según ese precepto el concepto abarca:

- a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.
- b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por 100 del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.
- c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por 100 o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.

El art. 93 de la LGT establece un deber formal de informar a sujetos en relación con sus propias obligaciones tributarias y sus relaciones económicas con terceros. La Disposición Adicional abarca a todo obligado tributario que sea titular directo de bienes en el extranjero, pero también a aquellos sujetos que puedan tener una titularidad indirecta o, incluso, alguna relación que no necesariamente se identifica con la titularidad de bienes sitos en el extranjero como es el caso de las cuentas en entidades.

Con el uso de los conceptos *obligados tributarios* y *titulares reales* el legislador muestra su intención de extender el deber a cualquier sujeto que pueda tener esa característica según nuestro ordenamiento. Por ejemplo, se abarca tanto a residentes en territorio español que puedan estar obligados a declarar sus rendimientos o patrimonio a la Administración española en virtud de una genérica obligación personal de contribuir, como a los no residentes que estarán sujetos a una obligación real de contribuir en tributos como el ISD o sujetos a título de contribuyentes –obligado tributario– en el IRNR. Pero, dado que el obligado no está delimitado en función de sus propias obligaciones tributarias –que se determinan en relación con el sistema tributario español– o relaciones económicas con terceros, pueden ser obligados a declarar por sus manifestaciones de capacidad económica sita en el extranjero sujetos que, de no ser por la obligación legal comentada, deberían, en todo caso, cumplir obligaciones de información únicamente por sus manifestaciones sitas en territorio español y sobre las que, en principio, debe centrarse la Administración española. Añádase a esta reflexión el hecho de que los obligados a soportar retenciones (v. gr. el retenido del art. 25.2 del RD Leg. 5/2004, de 5 de marzo del IRNR debería informar de sus bienes sitos en el extranjero), a realizar algún deber en función de las normas de asistencia mutua (v. gr. la persona obligada en otro Estado a proporcionar información tributaria solicitada por el nuestro en virtud de la norma sobre asistencia mutua) y, sobre todo, repercusiones (v. gr. piénsese en no residentes que realizan alguna compra gravada por IVA en una estancia breve) también tienen el carácter de obligados tributarios y, por ende, obligados a presentar la declaración por bienes sitos en el extranjero.

La ambición con la que se plantea el deber en la ley en cuanto a personas obligadas, se atempera con el posterior desarrollo reglamentario. Los arts. 42 *bis*, 42 *ter* y 54 *bis*. del RD 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGGI) introducidos por el RD 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*, especifican los sujetos obligados en relación con cada obligación de información sobre bienes sitos en el extranjero.

Por lo que respecta a los obligados a informar sobre cuentas, el art. 42 *bis* se centra en las personas físicas y jurídicas residentes y las entidades del art. 35.4 de la LGT. A este conjunto añade a los establecimientos permanentes de personas y entidades no residentes. Se refiere también a los que hayan sido titulares, representantes, autorizados o beneficiarios de las cuentas o hayan tenido poderes de disposición sobre ellas y a los titulares reales en los términos del art. 4.2 de la Ley 10/2010 de 28 de abril. El art. 42 *ter* y el art. 54 *bis* precisan a los obligados tributarios en términos similares cuando se refiere a bienes muebles de diverso tipo y bienes inmuebles.

El reglamento ha concretado, por tanto, el término *obligados tributarios* utilizado por el legislador reduciendo su alcance (ya no alcanza, por ejemplo, a repercutidos no residentes). Algunas críticas pueden hacerse en función de los términos que se han elaborado antes sobre el principio de reserva relativa de ley relacionado con las obligaciones formales, en general, y las que suponen aportar información, en particular. En primer término se plantea la duda de si, tratándose de determinar los sujetos obligados al deber formal, es acorde con tal principio que el legislador establezca de forma tan amplia los obligados tributarios, permitiendo que el Gobierno los concrete mediante el ejercicio de su potestad reglamentaria dependiendo de sus criterios. En

segundo lugar, podría interpretarse como un exceso inadecuado del reglamento el que incluya como supuesto obligado tributario a los establecimientos permanentes que no tienen tal carácter de acuerdo con lo que establece el art. 35 de la LGT y, además, son un punto de conexión territorial para determinar el régimen de sujeción de un no residente al IRNR. Finalmente, el art. 42 *bis* se refiere expresamente a sujetos que hayan sido titulares, representantes, autorizados, beneficiarios o apoderados de cuentas pudiéndose plantear la pregunta, dada la descoordinación entre ley y reglamento que se advierte, si son sujetos en los que ha de coincidir el carácter de *obligado tributario* que la ley exige en la Disposición Adicional 18ª.

Después de lo dicho, se concluye que la regulación que ofrecen ley y reglamento sobre el aspecto subjetivo de la obligación de declarar bienes sitos en el extranjero no parece, cuanto menos, depurada. La primera norma pretende un amplio alcance al utilizar el concepto de *obligados tributarios* que, posteriormente, el reglamento concreta a personas físicas y jurídicas residentes y entidades del art. 35.4 de la LGT (de forma similar a lo que establece el art. 93 de la LGT), incluye de forma errónea a los establecimientos permanentes como sujetos y se refiere singularmente a los titulares, representantes, autorizados o beneficiarios de cuentas en entidades financieras en los que habrá de coincidir el carácter de obligados tributarios. Añádase a esta regulación que, como se verá, es el reglamento el que exime de efectuar la obligación de declarar a obligados tributarios en función de determinadas cuantías.

3.2. En relación con el aspecto objetivo del nuevo deber formal

La Disposición Adicional decimoctava establece que los diferentes obligados tributarios han de aportar información sobre bienes de diferente tipo sitos en el extranjero: cuentas en entidades bancarias o crediticias, cualquier tipo de bien mueble con forma de títulos, activos, valores o derechos y bienes inmuebles. De forma paralela al ánimo extensivo en relación con los llamados a cumplir con el nuevo deber, el legislador utiliza el concepto *información* con el que pretende abarcar cualquier tipo de dato referido a esos elementos.

La relación directa y expresamente prevista de esta nueva obligación de declarar con el art. 93 de la LGT concreta el alcance de aquel concepto. Recordemos que este precepto se refiere a datos con ‘trascendencia tributaria’. En otros términos, la citada información no está huérfana de límites puesto que sólo habrá de referirse a datos con ese carácter. El TS, en su pronunciamiento de 3 de febrero de 2001 ya especificó que se trataba de un concepto jurídico indeterminado. Abarca la información que pueda tener, tanto desde un punto de vista potencial, indirecto o hipotético, importancia a la hora de aplicar los tributos, pero no otra.

El RGGI precisa en los arts. 42 *bis*, 42 *ter* y 54 *bis* los datos que se consideran con trascendencia tributaria y que han de ser aportados por los obligados tributarios que esos mismos preceptos prevén. Pero también exime a determinados sujetos de la obligación de aportar información en función de ciertas características de los bienes a los que se refiere el deber de declarar que se comenta. Los apartados 4 y 5 del art. 42 *bis*, 4 y 5 del art. 42 *ter* y 6 y 7 del art. 54 *bis* eximen de informar a ciertos obligados (ej. los sujetos del art. 9.1 de la LIS en relación con las cuentas y en relación con los bienes muebles), exceptúan la información que ya sea susceptible de obtener por otros medios (ej. en relación con cuentas, bienes muebles o inmuebles que ya figuren en la contabilidad de los sujetos) y también establecen un límite cuantitativo superado el cual nace la obligación de declarar (ej. cuando los saldos de cuenta superen los 50.000 € cuando esa

cifra no se supere por el valor que se otorga a los bienes muebles o inmuebles que se han de declarar).

La información que se ha de aportar también está limitada por el tiempo. En todos los casos habrá de presentarse una declaración entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar. Así mismo, parece que el Gobierno renuncia a la periodicidad de la información por cuanto prevé que deberá ser declarada una vez y, posteriormente, sólo en el supuesto que los saldos conjuntos de las cuentas se incrementen en cifra superior a los 20.000€ o el valor de bienes muebles e inmuebles experimente un incremento superior a la cifra citada. Los bienes a declarar son aquellos de los que, en términos generales, se ostenta la titularidad o las relaciones que el precepto especifica a 31 de diciembre salvo que antes de esa fecha se deje de tener esa condición.

Merecen algunos comentarios las diferentes previsiones que, en orden a dar contenido al concepto información de la Disposición Adicional decimoctava, se han realizado en los preceptos reglamentarios señalados. Primero, desde una perspectiva sistemática. El Gobierno ha excluido de la obligación de declarar cuentas, bienes muebles o bienes inmuebles en el supuesto de que los citados elementos figuren en la contabilidad de los sujetos (art. 42 *bis*.4 letras b) y c), 42 *ter*. 4 letra b) y 54 *bis*. 6 letra c)) o lleven contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio. La consecuencia lógica es que todos aquellos sujetos que no tienen obligación de llevar a cabo un deber contable previsto en el ordenamiento, han de aportar información sobre sus bienes sitios en el extranjero, pues los que ya realizan tal deber no deben ser requeridos para aportar la misma información por otra vía, lo que es acorde con un principio de proporcionalidad. Pero cabe plantear otra cuestión pues qué ha de suceder con aquellos sujetos obligados que, no habiendo realizado su deber contable consistente en el correcto registro de las cuentas o bienes, utilizan esta declaración para declarar a la Administración su patrimonio sito en el extranjero. Sobre todo si ese comportamiento pudiera quedar incluido dentro del art. 200 de la LGT que recoge la infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales. La cuestión a determinar es si la declaración efectuada siguiendo el deber que recoge la Disposición Adicional decimoctava de la LGT, podría ser una eximente a la determinación de la infracción por incumplimiento del deber contable y la imposición de la consiguiente sanción pues el obligado tributario regulariza su situación.

Sin embargo, existe una diferencia basada en una interpretación teleológica que encamina a dar una respuesta negativa. La obligación a informar tiene como objetivo que los sujetos pongan de manifiesto los bienes que puedan tener en el extranjero y no la correcta contabilización de los mismos. Por su parte, el art. 200 de la LGT tiene como objetivo castigar los comportamientos que suponen llevar la contabilidad de forma, como mínimo, negligente. En consecuencia, no puede interpretarse la obligación de declarar de la Disposición Adicional decimoctava como un medio de regularizar la situación contable del sujeto pasivo.

Segundo, desde una vertiente aplicativa. La información que se requiere, como ya se ha dicho, abarca a los bienes muebles sitios en el extranjero. El apartado 1 del art. 42 *ter* del reglamento anuncia que ha de referirse a 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 y los valores aportados para su gestión a cualquier instrumento jurídico sin personalidad jurídica que puedan actuar en el tráfico económico. No es claro el Gobierno en este punto en tanto que no especifica regla alguna de cómo ubicar esos valores o derechos en el extranjero. No es mucho más

preciso el legislador cuando habla de bienes depositados (¿física o virtualmente?) en el extranjero o situados en el extranjero. Surge la pregunta de qué criterio seguir: el que sean los valores o derechos los que sean situables en el extranjero o que sean la entidad jurídica participada, el tercero al que se cede o la entidad sin personalidad jurídica que gestiona los sitios en el extranjero. Hubiera sido esclarecedor establecer algún criterio tal y como hace cuando se refiere a las acciones y participaciones en capital social o fondo patrimonial de entidades de inversión colectiva “(...) situadas en el extranjero (...)” (art. 42 *ter*, 2 RGGI) o cuando se refiere a entidades aseguradoras o prestadoras de rentas temporales o vitalicias situadas en el extranjero (art. 42 *ter*, 3 a) y b) RGGI).

Los citados bienes muebles tienen, como es conocido, la virtualidad de su alta movilidad por lo que puede ser complejo ubicarlos en el territorio (piénsese en los sistemas de anotaciones en cuenta). Precisamente, cabe recordar, este es uno de los factores que justifica un trato fiscal diferente o menos gravoso que el dispensado a otros rendimientos con menor capacidad de movilidad. No obstante, cabe aportar ejemplos de cómo el legislador ha pretendido establecer puntos de conexión con un alto grado de exhaustividad en otras ocasiones y relacionado con estos bienes patrimoniales. Es el caso del art. 33 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común que establece puntos de conexión territorial para la cesión del ITPAJD.

Tras estas precisiones en torno a la regulación reglamentaria que podrían ser consideradas de segundo orden puesto que no dejan de ser cuestiones técnicas, es momento de realizar una de carácter más global y de fondo. Nuestro sistema tributario está basado en un principio de capacidad económica tal y como se deriva del art. 31.1 de la CE. En consecuencia, el deber de declarar la titularidad de elementos que son manifestación de aquella se convierte en esencial y básico. No sólo para hacer frente a la contribución a los gastos públicos sino también para hacer efectivo el derecho a contribuir lo justo. En el plano teórico, es requisito indispensable para la justicia del sistema que la persona contribuyente declare su riqueza.

Sobre esta idea se construye la gestión de los tributos claves de nuestro sistema. La declaración tributaria se define en el art. 119 LGT como todo documento que se presente a la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. De los arts. 6, 8, 9, 10 y 96 de la LIRPF se deriva que los sujetos pasivos han de realizar una declaración de la totalidad de rentas que pueden percibir que, lógicamente, habrá de incluir aquellas procedentes de los bienes patrimoniales de los que ostenten su titularidad (art. 11.3 y 5 LIRPF) y que deben identificar. De acuerdo con los arts. 4, 7, 10, 136 de la LIS se puede hacer una interpretación semejante a la anterior. Ni qué decir tiene que el IRNR se puede añadir a esta idea si se tienen en cuenta los arts. 5, 12, 21 o 28 del RDLeg. 5/2004 de 5 de marzo que lo regulan. Es, por tanto, deducible de esta relación de tributos que los sujetos pasivos de los mismos están obligados a declarar rendimientos que bien pueden estar vinculados con los elementos patrimoniales que se han de poner de manifiesto a través de la declaración de la Disposición Adicional decimoctava y que se hallan sitios en el extranjero.

Pero más que estos tributos, en relación eso sí con las personas físicas, la figura tributaria de la que podría obtenerse la información por la que ahora se interesa especialmente la Hacienda Pública sería el Impuesto sobre el Patrimonio. Un tributo de tortuosa historia pues nace como extraordinario hacia 1977, se consolida en el sistema en 1991 (Ley 19/1991, de 6 de junio) y, posteriormente, es objeto de exenciones, bonificaciones que lo retiran de entre los impuestos recaudadores, para volver a ser

recuperado mediante RD-ley 13/2011, de 16 de septiembre y volverá a desaparecer como tributo recaudador en 2013 (art. 33 de la LIP). De los arts. 3, 5, 9 y 37 de la LIP se deriva la obligación de determinados sujetos de declarar por obligación personal de contribuir lo que, lógicamente, incluye los bienes sitos en el extranjero.

Es cierto que en los casos del IRPF o del propio IP existen límites a la obligación de declarar que podrían justificar la obligación formal que se comenta o que la obligación se extiende a los sujetos que no son necesariamente titulares de cuentas sino que ostentan el carácter de beneficiarios, autorizados o apoderados con capacidad de disponer. El grupo crece con aquellos que se consideran titulares reales definidos en el art. 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril o con aquellos que realizan la incorrecta contabilización de elementos patrimoniales en los términos ya comentados. Pero un problema se puede plantear en relación con aquellos sujetos que se hallen entre los obligados y no exentos de declarar por sus rendimientos y patrimonio. Sobre estos sujetos habrán de coincidir ambas obligaciones lo que no es acorde con el principio de proporcionalidad que se prevé en el art. 3.2 de la LGT y que sirve de referente en estas líneas. Tampoco se ajusta a la limitación a los costes indirectos que recoge el mismo precepto o al derecho del obligado tributario que se prevé en la letra h) del art. 34 de la LGT relativo a la no aportación de documentos ya presentados, si se interpreta el concepto 'documentos' en función de la información que contiene. En virtud de lo aquí considerado se entiende desproporcionado el objetivo perseguido por el legislador en tanto que la información que da contenido al deber de declarar, de forma directa o indirecta, puede ser obtenida por la Administración por otros medios como son las declaraciones de los tributos citados.

En relación con aquellos sujetos en los que no coincida, por las circunstancias que sean, la obligación de declarar por los tributos expuestos con la obligación de la Disposición Adicional que se comenta, el deber pasa de extraordinario a ordinario. Si clasificamos la información tributaria según su procedencia, esto es, según provenga de requerimientos individuales o de captación, el deber de declarar por los bienes sitos en el extranjero ha pasado de la primera a la segunda clase en virtud de la previsión legal que se comenta. La consecuencia es que de ser una información a la que la Administración tendría acceso, en virtud del principio de proporcionalidad, en última instancia mediante el oportuno requerimiento y habiendo agotado sus vastos medios de información pasa a ser una obligación más del sujeto obligado, incrementándose con ello los costes indirectos a los que se ve sometido para hacer efectivo su deber de contribuir.

El legislador ha establecido un deber de declarar los bienes sitos en el extranjero a través de una disposición legal que ha requerido de un amplio desarrollo técnico y de precisión por parte del RGGI. Se ha configurado un deber de informar de forma ordinaria sobre un amplio campo de datos de los que podría tenerse conocimiento bien sea a través de diferentes figuras tributarias de nuestro sistema o bien sea a través de requerimientos individuales que son, ambos, medios ya regulados en el ordenamiento. Desde el punto de vista que implican los principios de proporcionalidad, eficacia o limitación a los costes indirectos necesarios para la aplicación del sistema tributario es discutible la oportunidad del nuevo deber.

3.3. Contraste entre la regulación en torno al deber formal de declarar, el derecho a la intimidad y al *habeas data* y la relativa al intercambio internacional de información tributaria

Los límites a aportar datos de carácter tributario a la Administración por parte de los ciudadanos y ciudadanas es un tema que ya ha sido considerado durante el desarrollo de

nuestro ordenamiento jurídico tributario. Está consolidada la tesis de que el deber de contribuir a los gastos públicos predomina ante el derecho a la intimidad o el derecho a los propios datos en tanto que no se puede oponer el derecho a consentir en su aportación.

La STC 110/1984 de 26 de noviembre ya estableció que los derechos de la persona deben ser leídos y aplicados de forma sistemática y que, concretamente, los previstos en el art. 18 de la CE han de equilibrarse con el deber del art. 31.1 del mismo texto. De ese deber no se deriva tan sólo la obligación de satisfacer una deuda tributaria, sino también la potestad de la Administración para obtener la información necesaria para su realización. Bien puede ser obtenida del propio obligado tributario o de terceros con los que mantenga relaciones económicas, por captación o requerimiento individual.

Con la STC 143/1994 de 9 de mayo se redondea más el argumento anterior. Si bien la CE obliga al Estado a proteger la intimidad del ciudadano, ese concepto no incluye la esfera económica de su actividad, materia que puede ser objeto de conocimiento por parte de terceros y tener el carácter de pública.

Por lo que respecta a los derechos sobre los propios datos o *habeas data*, la STC 292/2000 de 30 de noviembre, en la línea de las otras dos sentencias, entiende que el derecho ha de ceder frente a la obligación del ciudadano o ciudadana a contribuir de acuerdo con una distribución equitativa de las cargas públicas. En consonancia, también quedará sometido a las potestades de control que pueda la ley reconocer a la Administración tributaria. El legislador participa de esta línea jurisprudencial en el art. 94.5 de la LGT en tanto que la cesión de datos a la Administración tributaria no requiere de consentimiento del afectado regulado en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

Pero al igual que los derechos del ciudadano no pueden considerarse ilimitados, tampoco las excepciones a su aplicación han de entenderse en esos términos. La comunicación de datos a la Administración no implica que se pueda adueñar con amplias potestades de información sobre el sujeto. Ya se consideró más arriba que los datos requeridos habrán de tener trascendencia tributaria y que los requerimientos habrían de estar sujetos a principios como el de proporcionalidad. Pero, además, se ha de considerar que el sujeto que proporciona los datos cuenta con otras facetas de los derechos limitados.

El derecho a la intimidad y a que los datos propios no sean conocidos por terceros queda traducido, en el ámbito tributario, con el carácter reservado de la información tributaria que prevé el art. 95 de la LGT. Así mismo, se podrán ejercer los derechos de acceso, rectificación y cancelación en los términos que establece el ordenamiento. En consecuencia, los datos obtenidos mediante la nueva declaración deben tener el mismo régimen que el resto de información no suponiendo una especialidad.

Pero es, quizá, en los límites a los intercambios de información tributaria de carácter internacional en los que se plantea el aspecto más interesante de la regulación de este nuevo deber de declarar. En la actualidad se observa una tendencia de los Estados a incrementar los flujos de información en materia tributaria. La movilidad de los capitales, la posibilidad de la elusión y evasión fiscales que brindan los denominados 'paraísos fiscales' pretenden combatirse con el incremento o potenciación de los canales de información interestatal.

En el ámbito de la UE es una preocupación que ya tiene un cierto carácter de constante. En este orden se ha de citar la Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero de 2011 que viene

a sustituir la Directiva 77/799/CEE en la que se regula el régimen jurídico de los intercambios de información entre los Estados miembros en relación con los tributos directos. En un contexto internacional que supera la UE, se pueden citar el Convenio de 25 de enero de 1988 cuyo objeto es la regulación de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal o el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE en tanto que tiene un art. 26 dedicado al intercambio de información.

Las diferentes regulaciones aquí expuestas permiten a la Administración tributaria española acceder a los datos tributarios que puedan poseer otras Administraciones con las que se haya acordado el intercambio de información, en los términos que se hayan fijado fruto de las oportunas negociaciones entre las autoridades nacionales competentes. Pero, precisamente, entre esos términos se establecen excepciones o límites al intercambio de información.

La Directiva 2011/16/UE prevé en su art. 17, primer apartado, un principio de último recurso del requerimiento de información. El Estado requirente ha de acudir al intercambio cuando agota las fuentes habituales de información que puede utilizar sin arriesgar sus fines. No se puede, además, pretender que el Estado requerido infrinja, para la obtención de información su propia legislación o que facilite información similar que el Estado requirente no pueda obtener. Finalmente, cabe negar la comunicación cuando se divulgue un secreto comercial, industrial o profesional, un procedimiento comercial o se trate de información contraria al interés público.

Por lo que respecta al Convenio de 25 de enero de 1988, su art. 21 establece una serie de límites de parecido contenido a los referidos en el párrafo anterior. En primer término, se establece que nada de lo dispuesto en el Convenio puede interpretarse en el sentido de limitar “(...) *los derechos y garantías otorgados a las personas por la legislación o la práctica administrativa del Estado requerido.*”. En segundo término, puede no responderse a requerimientos que supongan adoptar medidas incompatibles con la legislación o práctica administrativa del Estado requirente, adoptar medidas contrarias al orden público u obtener información que no sería posible obtener con arreglo a la propia legislación o práctica administrativas tanto del Estado requerido como requirente. Tampoco habrá de suministrarse información que revele un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público. No se prestará asistencia administrativa en el caso y en la medida en que considere que la imposición fiscal en el Estado requirente es contraria a los principios fiscales generalmente admitidos o a las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición o de cualquier otro convenio que haya concluido con el Estado requirente. Tampoco se ha de prestar asistencia administrativa para aplicar o ejecutar una disposición de la legislación fiscal del Estado requirente, o cumplir con una obligación relacionada con la misma, que diese lugar a una discriminación entre un nacional del Estado requerido y los nacionales del Estado requirente que se encuentren en la misma situación. Finalmente, se puede denegar la asistencia administrativa también si el Estado requirente no ha agotado todas las medidas razonables previstas por su legislación o su práctica administrativa, a menos que el recurso a dichas medidas diese lugar a dificultades desproporcionadas.

Si nos centramos en el art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE puede observarse que se reiteran los límites de la cooperación por medio del intercambio de información. Después de prever el mecanismo del intercambio, establece que la información recibida por la autoridad requirente ha de tener el carácter de reservada de acuerdo con la legislación interna. De forma parecida a los casos anteriores, el Estado requerido puede negarse a proporcionar la información si implica a) adoptar medidas contrarias a su

legislación o práctica administrativa tanto del Estado requirente como el requerido, b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de la legislación o en el ejercicio de la práctica administrativa normal del Estado requirente o del requerido y c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones que sean contrarias al orden público.

El efecto inmediato de la Disposición Adicional decimoctava en relación con esta regulación limitativa de los intercambios de información internacionales es doble. Por un lado, al estar referida a los obligados tributarios esquivada las limitaciones que pudieran obstaculizar el obtener la misma información directamente de los Estados con los que se mantiene un compromiso regulado de intercambio de información. Por otro lado, se introduce una práctica en nuestro sistema que puede ser considerada útil para otros Estados en tanto que pueden solicitar la información que se pueda conseguir mediante la declaración que la Disposición de la LGT regula.

Es posible considerar, de acuerdo con lo dicho, que mediante la nueva obligación de declarar, la Administración tributaria aumenta sus capacidades de obtención de información. Puede obtener del propio obligado tributario aquella información que podría negarle un Estado con el que se mantiene un convenio en virtud de las limitaciones citadas. Sin embargo, también se puede considerar que se produce un exceso de presión fiscal indirecta sobre el obligado tributario en relación con aquella información que podría obtenerse por los medios regulados en los diferentes convenios y sobre los que no cabe argüir o relacionar obstáculo alguno para su comunicación. En consecuencia, vuelve a ser cuestionable si, desde esta perspectiva, el nuevo deber de declarar es acorde con los principios del art. 3.2 de la LGT, concretamente, los principios de proporcionalidad y limitación a los costes indirectos.

En esta línea, la regulación del deber de declarar bienes sitos en el extranjero abre otra incógnita. Se plantea si los obligados tributarios a los que se les exige podrían oponer, no su derecho a la intimidad o al *habeas data*, sino los límites al intercambio de información previstos en el derecho internacional tributario. En principio no parece que pueda entenderse constituido un derecho a no aportar información por parte del particular cuyo contenido sean los límites que prevén los textos internacionales y que sustentan la negativa de los Estados a aportar información. Sin embargo ha de evaluarse si la nueva regulación no violenta el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 de la CE.

Siguiendo jurisprudencia reiterada del TC en sentencias como la 90/2009 de 20 de abril; 150/1990, de 4 de octubre; 142/1993, de 22 de abril, 212/1996, de 19 de diciembre o 90/2009 de 20 de abril se infringe aquel principio sí, teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos. Esa confusión o duda insuperables podrían producirse en el particular sobre la licitud de su comportamiento cuando, aportando los datos requeridos en virtud de la regulación del nuevo deber de declarar, facilitase información a cuya provisión el Estado en el que están sitos los bienes, se hubiese opuesto con base en los límites mencionados. Se ha de precisar que los sujetos al deber que aquí se analiza no lo hacen a título de contribuyentes de un tributo que les obligaría a declarar la capacidad económica gravada. Lo hacen a título de obligado tributario concretado por las disposiciones reglamentarias de desarrollo en los términos ya vistos e, incluso, como titular real o indirecto, representante, autorizado o beneficiario.

El nuevo deber de declarar bienes sitos en el extranjero no violenta el derecho a la intimidad o el *habeas data* del contribuyente como ciudadano en el mismo sentido que no lo hace el genérico deber de declarar para hacer efectivo el deber de contribuir. No obstante, supone un instrumento que permite eludir las limitaciones que pueden establecerse al suministro de información tributaria pactado con otros Estados. Puede interpretarse que es contrario al principio de seguridad jurídica el que se obligue a los ciudadanos y ciudadanas a aportar información cuya provisión, desde la perspectiva de otro ordenamiento con el que mantienen alguna relación (son tenedores de bienes patrimoniales en el territorio donde rige), puede considerarse ilícita.

4. El nuevo deber formal de declarar, críticas a la técnica legislativa

La regulación del nuevo deber de declarar que introduce el art. 1. Diecisiete de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, presenta problemas relacionados con la técnica legislativa empleada. Si bien es verdad que puede llegar a considerarse que el cuidado en la técnica legislativa puede sacrificarse en función de las circunstancias que rodean a la situación que se pretende regular, como ocurre en el presente caso en el que vía ley se pretende reaccionar a una situación económica delicada, ello no impide que sea un punto objeto de comentario. La Disposición Adicional decimoctava que se incorpora a la LGT es una parte de un art. 1 de la Ley 7/2012 con el que se regula toda la modificación que se incorpora a la LGT. En otros términos, en virtud de un solo artículo se han modificado diversos aspectos de la LGT, pieza basilar de nuestro ordenamiento jurídico tributario no tanto por su posición jerárquica como por su carácter sistematizador.

El mencionado art. 1 de la Ley 7/2012 modifica la LGT en más de una decena de aspectos. Introduce tanto medidas preventivas de conductas presuntamente fraudulentas (ej: nuevo régimen a la sucesión de personas jurídicas que limitan la responsabilidad patrimonial aumentándola cuando se trata de créditos tributarios), como infracciones y sanciones (nueva infracción por no presentar autoliquidaciones, declaraciones en el formato electrónico establecido), nuevas disposiciones (competencias de investigación patrimonial en los procesos penales por delitos contra la Hacienda pública) y algunas precisiones técnicas (en materia de computo de plazos de prescripción y procedimiento concursal).

Estas modificaciones, que podrían incluirse en un solo texto de modificación de la LGT, se añaden a una reforma de la LGTP en su art. 10.2 (art. 2 Ley 7/2012) además de una modificación del IRPF en materia de estimación objetiva y ganancias injustificadas. También el IS resulta retocado en el art. 4 de la Ley 7/2012, el art. 5 afecta al IVA así como el 6 al IGIC. Finalmente, el art. 7 incluye una regulación que no supone modificar ninguna otra ley en cuanto prevé las limitaciones a la utilización de efectivo en las transacciones comerciales. Curiosamente, si bien tiene una relación estrecha con el fenómeno tributario, no se trata de una modificación tributaria propiamente dicha. Sí que puede identificarse con una medida preventiva del fraude fiscal a la que se añade una medida represiva en forma de sanción pero es más una medida administrativa.

Las Disposiciones que se añaden al texto legal padecen de iguales problemas técnicos. La primera incluye sanciones por ganancias injustificadas que se regulan en sede de LIRPF o en LIS sin incorporar la previsión a esos textos legales ni tan siquiera a la propia LGT (*vid.* art. 107 LIRPF). En la Disposición Adicional segunda se establece cómo imputar la ganancia patrimonial injustificada al periodo impositivo en el que hubiesen estado en vigor los preceptos legales que menciona lo que implica, más bien, ser materia propia de Disposiciones transitorias de las que carece la Ley 7/2012. Las Disposiciones finales primera y segunda siguen incorporando modificaciones al

ordenamiento en la Ley 24/1988 del Mercado de Valores o en la Ley 20/1990 del Régimen fiscal de las Cooperativas, no habiendo explicación de por qué no se hallan junto con el resto de modificaciones que sí aparecen en el articulado.

Tampoco quedan claros los motivos por los cuales se ha separado el deber de declarar que ahora se comenta de los preceptos que en la LGT tienen como objeto la regulación de la provisión de información por parte de los obligados tributarios. De forma semejante a lo que ocurre con la Disposición Adicional quinta de la LGT relativa a las declaraciones censales, el legislador opta por establecer en otra Disposición un nuevo deber de aportar información. Pero más ha de resaltarse que la infracción constituida por incumplimiento del nuevo deber también se sitúa separada del conjunto de infracciones y sanciones que se regulan en el Título IV de la LGT.

La Ley 7/2012 tiene como objetivo reflejado en su título la modificación de normativa tributaria, presupuestaria y financiera. Su causa es la lucha contra el fraude con lo que adquiere la unidad textual necesaria. Sin embargo, también es verdad que su alcance, como se ha mostrado, es amplio y no sólo responde a ideas de adaptar el ordenamiento a una nueva manera de luchar contra el fraude fiscal sino también al perfeccionamiento técnico de algunos extremos. El ciudadano o ciudadana se encuentra, por tanto, ante una ley de carácter ómnibus que modifica diversos ámbitos del ordenamiento jurídico dificultando su comprensión y aprehensión lo que redundará en una contradicción del principio de seguridad jurídica.

5. Conclusiones

El objetivo del presente escrito ha sido confirmar o rechazar la hipótesis de que el nuevo deber formal que añade la Disposición Adicional decimoctava de la LGT excede los principios que delimitan las obligaciones formales tributarias. La regulación ha sido examinada desde el punto de vista del alcance del principio de legalidad en relación con la regulación de los deberes formales, el principio de proporcionalidad, el de eficacia, el de limitación de los costes indirectos y los derechos y garantías del contribuyente.

En primer término, si bien es verdad que las exigencias del principio de reserva relativa de ley con respecto a los deberes formales se pueden considerar más laxas que con relación a los deberes materiales, el equilibrio que ha de existir entre los derechos fundamentales de intimidad y protección a los propios datos frente al deber de declarar exige un cierto rigor en la regulación que puede entenderse no atendido en el presente caso. Los términos en que se ha formulado el precepto legal permiten un amplio margen de desarrollo reglamentario al Gobierno en perjuicio de los derechos del ciudadano que, aunque limitados, no han de obviarse.

El nuevo deber también presenta problemas en relación con la proporcionalidad de la medida y los límites a los costes fiscales indirectos. Teniendo en cuenta el sistema de declaración existente en tributos como el IRPF, el IS, el IRNR o el IP se observa cómo la información que se obtiene mediante la nueva declaración ya puede ser obtenida a través de las declaraciones de los/las contribuyentes, siendo tarea de los órganos de control correspondiente la obtención de aquella que pueda ser objeto de ocultación.

Desde un punto de vista de la fiscalidad internacional, se observa como el legislador traslada al obligado tributario la obligación de proporcionar información que puede ser obtenida por otros medios. Si bien es verdad que la nueva obligación permite soslayar las posibles restricciones que prevén los convenios para la obtención de información en aquellos casos en que puede obtenerse por los mecanismos de intercambio, se produce un aumento del coste indirecto para la gestión del sistema tributario en la persona del

obligado tributario así como un exceso en relación con el principio de proporcionalidad. El nuevo deber, además, plantea problemas de seguridad jurídica en tanto que puede ser confuso para el obligado exigirle información que el Estado, en el que está sito el bien con el que mantiene una relación, negaría tras la oportuna petición internacional de colaboración.

Finalmente, se ha puesto de manifiesto que se dan problemas de técnica legislativa en dos aspectos. Por un lado, en relación con la propia sistematización de la Disposición Adicional decimoctava en tanto que no se ha incluido el precepto junto a los artículos que regulan el deber de informar en la LGT. Por otro lado, se produce un fenómeno de dispersión en materia de infracciones y sanciones relacionadas con el precepto que se agrava si se tiene en cuenta la regulación en torno a las ganancias injustificadas que prevén las normas sobre IRPF e IS.

Con todo lo anterior surge la duda de si la inclusión del nuevo deber en la LGT es más una demostración de, permítase la expresión, fuerza legislativa que una medida efectiva si se tiene en cuenta que puede solaparse con deberes ya vigentes en nuestro ordenamiento o eludir compromisos del Estado con otros Estados. Deberes, eso sí, que no parecen haber sido suficientes para que no se produjese la situación de fraude que se pretende afrontar que, a lo mejor, no requiere de más deberes sobre los ciudadanos y ciudadanas sino de mejores medios personales y técnicos para la Administración tributaria.

NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA ESTIMACIÓN OBJETIVA DEL IRPF POR LA LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE, ¿MEDIDAS ANTIFRAUDE O CON FINALIDAD RECAUDATORIA?*

María Jesús García-Torres Fernández
Universidad de Granada

1. Introducción

El régimen de estimación objetiva en IRPF, en adelante EO, nació con una vocación de simplificación dirigida, por un lado, a un tipo concreto de sujeto pasivo, el pequeño empresario individual, que le ofrecía un régimen de determinación de la base imponible de su actividad económica el cual le eximía de obligaciones de contabilidad y registro, y por otro, para la Administración Tributaria, en cuanto que el mecanismo de determinación de la base hacía mucho más fácil su comprobación, y como consecuencia, le permitía dirigir sus esfuerzos a otros sujetos pasivos, menos numerosos, pero con mayor capacidad contributiva. Sin embargo, la vinculación del fraude fiscal y el régimen de estimación objetiva en el IRPF ha llevado a cuestionar la conveniencia de su mantenimiento frente a las ventajas de su función de simplificación de la determinación de la base imponible del impuesto para los empresarios individuales. El fraude fiscal se manifiesta de dos formas:

- Cuando se aplica la EO para determinar la base imponible de actividades económicas que superan los límites establecidos para la aplicación de este régimen, concretándose el fraude en una menor tributación de la que hubiera correspondido por estimación directa.
- Como instrumento para aflorar patrimonio procedente ingresos no declarados de otras actividades diferentes de las sometidas al régimen de estimación objetiva, en muchas ocasiones procedentes de actividades ilícitas. Para ello, sólo será necesario crear una estructura aparentemente empresarial, y declarar ingresos que sirven para blanquear las rentas no declaradas, ingresos no reales que se verán beneficiados por la ausencia del deber de contabilidad y registro.

Pasamos a analizar la nueva regulación de la estimación objetiva fruto de la Ley 7/2012, para después analizar su impacto en los supuestos de fraude fiscal y los efectos de las demás medidas previstas contra el fraude fiscal.

2. Los nuevos requisitos para aplicar el régimen de estimación objetiva en el IRPF

Desde el comienzo de la crisis económica y fiscal, han sido numerosos los llamamientos a la necesidad no de reformar, sino de suprimir la EO, como ocurre en otros sistemas tributarios. No obstante, y posiblemente para evitar los efectos económicos negativos que de una forma inmediata se producirían en el sector de los trabajadores autónomos, se ha optado por la reforma, mediante una clara limitación del ámbito de aplicación de la misma. Las novedades introducidas en la nueva Ley de Fraude 7/2012 en relación

* Comunicación presentada al II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión nacional e internacional, celebrado en la sede del Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

con la EO no suponen unas medias antifraude en sí mismas, sino una verdadera reforma de la EO en cuanto que mantiene de forma idéntica su aplicación en determinadas actividades que tienen unas características muy concretas, cuyo volumen de negocio se centra en el consumo de particulares, en concreto, personas físicas, al tiempo que la limita en otro tipo de actividades centradas más en el sector económico.

Por tanto, tras la reforma de la EO introducida por la Ley 7/2012, se distinguen dos grandes grupos de actividades:

A. Actividades no sometidas a retención:

Se trata de actividades referidas a la industria alimenticia, comercio al por menor, hostelería y restauración, reparaciones, transporte, mensajería y enseñanza, cuyos ingresos no se ven afectados por la obligación de soportar la retención establecida en el artículo 101, apartado 5, letra d) del RIS.

La permanencia o exclusión de este régimen de determinación de la base imponible está en un límite sobre los ingresos y gastos de la actividad. El límite establecido respecto de los rendimientos íntegros, del año inmediato anterior y para el conjunto de sus actividades económicas, está en 450.000 euros anuales. A efectos del cálculo de este límite de 450.000 € sólo se computarán¹:

- Las operaciones que deban anotarse en el Libro Registro de facturas expedidas previsto en el artículo 63 del Reglamento del IVA.
- Las operaciones por las que esté obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1496/2003, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe empresarios y profesionales.

Este elenco de actividades no sometidas a retención coincide en gran medida con actividades que no están obligadas a emitir factura: La factura no es el único instrumento admitido para documentar las operaciones, sino que la obligación de expedir factura queda cumplida mediante la expedición de tique² y copia de éste, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido en las ventas al por menor³, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados, y un listado cerrado de operaciones⁴. No obstante lo dispuesto, la obligación de expedir

¹De acuerdo con este precepto, los ingresos obtenidos que no deban anotarse en cualquiera de los libros registros citados en el texto reglamentario o que, no existiendo esta obligación, el empresario no esté obligado a expedir factura, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2.3 del R.D. 2402/1985, citado en la norma reglamentaria, no se tendrán en cuenta para la determinación del volumen de rendimientos íntegros que excluye del régimen de estimación objetiva (Resolución DGT 26/03/2001).

²Tendrá la condición de tique cualquier documento que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 7 RD 1496/2003, y será considerado como documento sustitutivo de una factura.

³A estos efectos, tendrán la consideración de ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes en las que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final de aquéllos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que por sus características objetivas, envasado, presentación o estado de conservación sean principalmente de utilización empresarial o profesional, si bien deberán considerarse caso por caso (Resolución DGT CV 13/06/05).

⁴Además de las ventas al por menor, el artículo 4 del RD 1496/2003 establece la expedición del tique en las operaciones siguientes: Ventas o servicios en ambulancia; Ventas o servicios a domicilio del consumidor; Transportes de personas y sus equipajes; Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías; horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto; Servicios prestados por salas de baile y discotecas; Servicios telefónicos prestados mediante la utilización de cabinas telefónicas de uso público, así como mediante tarjetas que no permitan la identificación del portador; Servicios de peluquería y los prestados por institutos de belleza; Utilización de instalaciones deportivas; Revelado de fotografías y

factura no podrá ser cumplida mediante la expedición de tique en los supuestos en que la expedición de factura es obligatoria y que se citan en los artículos 2.2 y 3 del RD 1496/2003.

Al mismo tiempo, la no obligación de llevar libros registro ni contabilidad mercantil cuando se aplica el método de estimación objetiva no implica necesariamente que no se tengan obligaciones contables a efectos del IVA⁵. En tal sentido, aun cuando no exista obligación de emitir factura o documento de facturación equivalente o sustitutivo, los ingresos se numerarán correlativamente, anotándose en el Libro Registro de facturas expedidas el número que corresponda a cada caso. En este caso también se podrá realizar un asiento resumen diario que recoja todas las operaciones para las que no se haya expedido documento de facturación, hasta un total 6.000 euros, IVA incluido. En dicho asiento figurarán, como mínimo los siguientes datos: El número de la anotación; la fecha del asiento; referencia a que se trata de un asiento resumen de operaciones por las que no se haya expedido factura; el importe con separación del IVA devengado⁶. Aún así, esta obligación de registro no se aplica a aquellas actividades que se acogen al régimen simplificado de IVA o recargo de equivalencia, cuya aplicación está ligada en gran medida a la determinación del rendimiento de actividad económica por el método de estimación objetiva en el IRPF. En este caso nos encontramos la dificultad de prueba del volumen de ingresos por la ausencia de libros registros.

Con carácter general, para la determinación del volumen de rendimientos íntegros, no deberán tenerse en cuenta las cuotas del IVA repercutidas a los destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta regla general se quiebra cuando el contribuyente tribute en el IVA por el régimen especial del recargo de equivalencia, en cuyo caso, las cuotas de IVA teóricamente repercutidas se incluirán dentro de los rendimientos íntegros, o por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en el que se entenderán incluidas las compensaciones derivadas de este régimen. Cuando el contribuyente tribute en el IVA por el régimen especial simplificado, las cuotas del IVA repercutidas no deberán computarse para la determinación del volumen de rendimientos íntegros⁷.

Una de las novedades de la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude fiscal, fue que el cómputo del límite de ingresos se tendría en cuenta no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

servicios prestados por estudios fotográficos; Aparcamiento y estacionamiento de vehículos; Alquiler de películas; Servicios de tintorería y lavandería; Utilización de autopistas de peaje; Las que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

⁵ Salvo si están acogidas al régimen simplificado de IVA, REAGP, recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, en cuyo caso la obligación de llevar libros registros no afecta a estas actividades.

⁶ Artículo 63 RIVA.

⁷ Resolución DGT 26/02/2001.

- Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

Con esta medida se pretendía evitar que se desmiembre una actividad excluida de la estimación objetiva por superar el límite de ingresos íntegros, mediante su ejercicio por distintas personas de una misma familia.

En el caso de los gastos, estamos en un situación similar porque también tenemos un techo: Se estará excluido de EO para el ejercicio siguiente cuando el volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 300.000 euros anuales. Para calcular el límite excluyente del régimen de estimación objetiva deberán computarse todas las compras en bienes y servicios que realice el empresario, con excepción de las realizadas para la adquisición de elementos de inmovilizado. Por tanto, en este límite estarán incluidos los gastos generales de la actividad (alquileres, energía, teléfono, asesoramientos en general, transportes, seguros, etc.), exceptuando los gastos derivados de la contratación de personal y los gastos de amortización de los elementos afectos, pues en ambos casos no se trata de la compra de bienes y servicios⁸. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

B. Actividades sometidas a retención:

La Ley de Prevención del Fraude Fiscal de 2006 (Ley 36/2006) introdujo otra novedad, como instrumento de control de los ingresos reales de la actividad para prevenir el fraude, consistente en la obligación de retención a cuenta cuando operasen los empresarios en régimen de estimación objetiva con otros empresarios o profesionales, ya fueran personas físicas, personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica, es decir, la obligación de practicar una retención del 1 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos cuando los rendimientos sean contraprestación de alguna de las actividades económicas previstas en el art. 95.6. 2.º del RIRPF . Esta medida constituyó una excepción dentro de nuestro sistema de retenciones puesto que estas no se practican entre sujetos pasivos que ejercen actividades empresariales, únicamente sobre los que ejercen actividades profesionales. Este cambio claramente se concibió como un sistema de control de los ingresos realmente generados por la actividad, dirigido principalmente para combatir el fraude en el IVA, y fue acogido con reservas. Ya en su momento, Falcón y Tella⁹ consideró insuficiente esta medida y por tanto inútil, ya que no iba a impedir la proliferación de facturas falsas, sencillamente porque quien quisiera utilizar las operaciones económicas en el sistema de módulos para emitir facturas falsas podrá seguir haciéndolo, ya que el importe del 1 por 100 era una cantidad perfectamente *asumible*. Al mismo tiempo, propuso la posibilidad de establecer otros mecanismos de control antifraude.

⁸ DGT Resolución 0531-04 de 4 de marzo de 2004.

⁹ Falcón y Tella, R: "Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (RCL 2006/2130) (II)", *Quincena fiscal Aranzadi* nº 4/2007. Página 38: La medida (que desde el punto de vista sistemático debería haberse incluido en la ley del impuesto, en lugar de en una disposición adicional) trata de evitar la remisión de facturas falsas por estos empresarios, a cuyo efecto quizá resulte insuficiente, pues si bien a través de la retención la Administración tendrá información sobre los emisores y destinatarios de las facturas, a través del resumen anual de retenciones, sin embargo habrá que demostrar la falsedad de la factura para negar su deducción.

La novedad introducida por la Ley 7/2012 está en establecer respecto de las actividades sobre las que ya recaía la obligación de soportar retención unos nuevos límites cuantitativos, diferentes del resto de actividades, que determinarán la permanencia o exclusión en este régimen. Asimismo, en la nueva regulación se distinguen dos grupos dentro de estas actividades:

a) Actividades clasificadas dentro de la división 7, sección 1º de las Tarifas del IAE, es decir, actividades de transportes, en concreto transportes urbano y colectivo de viajeros por carretera (721.1 y 3), transporte por autotaxis (721.2), engrase y lavado de vehículos (751,5), transporte de mercancías por carretera (722) y servicios de mudanzas (757), aunque sólo los dos últimos están obligados a soportar la retención en virtud del artículo 95.6 del RIRPF. Se establece un límite máximo de rendimientos de 300.000 € en el ejercicio inmediato anterior.

b) Resto de actividades no incluidas en el apartado anterior, sobre la que recae la obligación de soportar retención. Se refiere a las actividades variadas relacionadas con la confección de prendas de vestir y servicios de reformas vinculadas al sector inmobiliario tales como la fabricación e instalación de carpintería, ferretería, fontanería, muebles, pavimentos, pinturas y yesos. Para aplicar estos nuevos límites cuantitativos, a su vez habrá que distinguir dentro de estas actividades dos subgrupos:

- Aquellas actividades que más del 50 por 100 de sus ingresos proceden de servicios integrados en el sector productivo ya que son prestados a entidades y personas jurídicas, entes sin personalidad jurídica o personas físicas en el desarrollo de sus actividades económicas, y por tanto, se someten a retención, o lo que es lo mismo, menos del 50 por 100 del volumen de actividad se dirige a particulares. En este caso, el volumen de ingresos permitidos como límite de exclusión baja a 50.000 € lo que supone una bajada significativa respecto del límite anterior (450.000 €).
- Aquellas actividades en las que más del 50 por 100 de su volumen de actividad se realiza con particulares, es decir, no se somete a retención, en cuyo caso el límite se establece en 225.000 € lo que supone una también considerable reducción del límite de ingresos.

El resto de requisitos, incluido el cómputo global de actividad por razones de parentesco, se mantienen idénticos. El documento emitido por la AEDAF¹⁰ contenía una propuesta de modificación en la que consideraba que el límite de permanencia en la EO debía extenderse a todas las actividades cuando se facturen mayoritariamente a personas físicas o entidades que se encuentren obligadas a retener en el IRPF.

Este cambio de límites provocará la salida de muchos empresarios de la EO y las consecuencias de la salida de la EO de estas actividades no sólo se manifestarán en el IRPF, sino también en el régimen simplificado de IVA, por la interrelación existente entre ellos.

Se trata pues una medida dirigida a excluir el régimen de estimación objetiva a todas estas actividades en cuanto manifiesten un volumen empresarial significativo, y su remisión al régimen de estimación directa, con las consiguientes consecuencias respecto de la tributación sobre los rendimientos reales de la actividad y, aunque en un principio

¹⁰ AEDAF: “Propuestas de enmiendas al Proyecto de Ley. Modificación de la propuesta de normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación a la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude”. Página 37.

podría estimarse un incremento de tributación, esto dependerá de la proporción entre ingresos y gastos.

3. Análisis del impacto de la reforma en el fraude fiscal en la estimación objetiva

En EO es uno de los supuestos donde se manifiesta claramente la diferenciación entre fraude fiscal y economía de opción. Estamos ante fraude fiscal cuando se consigue una reducción del pago de impuestos de forma contraria a las normas, es decir, cuando se aplica la EO no cumpliendo los requisitos exigidos en la Ley, mientras que en la economía de opción se utilizan las normas o alternativas existentes para reducir o minimizar los impuestos satisfechos, por lo que será perfectamente válida la opción de la EO en los casos aceptados por la norma tributaria, aunque se produzca una menor tributación en IRPF.

Así, aunque la esencia misma de la EO está en su justificación como un régimen que permite una menor tributación permitida por la ley, cuando la renta real es superior a los límites establecidos se manifiesta como un instrumento para eludir la tributación. Como ya hemos expuesto al comienzo de este trabajo, se presentan dos tipos de fraude por la aplicación indebida de la EO:

Respecto del primero, la relación de la EO con el fraude fiscal está en la obtención de rendimientos por encima de los límites permitidos sin pasar a tributar por estimación directa, es decir, el fraude fiscal está en acogerse a una menor tributación sin cumplir los requisitos exigidos. La forma de detectar este tipo de fraude está en comprobar el respeto de los límites de los ingresos y gastos permitidos. Pero, también, el descubrimiento de fraude puede venir no desde la comprobación directa de la actividad, sino desde la detección de incrementos no justificados de patrimonio del sujeto pasivo cuyo origen estime la Inspección de los Tributos que proceden de rentas que exceden los límites establecidos para este régimen y que por tanto no han sido sometidos a la correspondiente tributación en el IRPF. El IRPF exonera de tributación a aquellos rendimientos reales obtenidos en la actividad que superen los rendimientos estimados por regímenes objetivos, ya que, como método indiciario o presuntivo, no aspira a medir el beneficio empresarial efectivo sino cifrar otra magnitud, la renta gravable de la actividad empresarial calculada por estimación objetiva, y para darle cobertura legal a este resultado el artículo 31.2. 2º de la Ley del IRPF establece que la aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos.

En ambos casos, se procederá de la siguiente forma: Si se demuestra la superación de estos límites, la Administración debe demostrar la obtención de rentas reales mediante el cálculo de las rentas obtenidas aplicando la estimación directa. Esto hace que, lo que en un principio se concibió como una simplificación de las labores inspectoras de comprobación, se complique a la hora de detectar bolsas reales de fraude, ya que no pueden requerir a los sujetos pasivos registros o contabilidad en relación con las mismas sobre los que partir para su cálculo. Si la Administración demuestra exceso respecto de las rentas admitidas en la EO, calificará las rentas obtenidas como incremento no justificado de patrimonio, y corresponde al sujeto pasivo demostrar que el origen de la renta declarada estaba dentro de los límites propios de la EO.

Así, ante una comprobación por la Administración de las rentas correspondientes a la actividad sometida a EO, corresponde al contribuyente probar la existencia de un resultado económico de la actividad suficiente para generar la ganancia de patrimonio

que por aplicación del método de estimación objetiva no estará sujeta al IRPF. En este caso, la labor probatoria del contribuyente ha de comenzar precisando que estaba aplicando correctamente el régimen de estimación objetiva, que es aplicable a la actividad desarrollada y está ha cumplido en el ejercicio anterior los límites de facturación de ingresos y gastos y de magnitudes específicas establecidos al efecto, de modo que si obtiene beneficios muy superiores a la media sectorial, esto no puede ser argumento para gravar una renta que, realmente, procede de su actividad. Ahora bien, aunque en el método de estimación objetiva, la determinación del rendimiento neto se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda, esto no implica que no se tengan en cuenta los ingresos reales de la actividad. El artículo 31.1. 3ª de la Ley del IRPF establece los supuestos de exclusión de una actividad en la aplicación del método de estimación objetiva, y uno de los parámetros que se usa es el volumen de ingresos. De este modo, en el caso de tener que probar la procedencia de una ganancia de patrimonio, a los ingresos que se han de probar por el sujeto pasivo la ley le impone un techo, porque de rebasarlo, estaría automáticamente excluido de la estimación objetiva en los ejercicios siguientes¹¹.

La dificultad de labor de prueba estriba en demostrar que se han generado los ingresos. Respecto de los ingresos que se someten a retención, por desarrollar alguna de las actividades previstas en el artículo 95.6. 2º del RIRPF y dirigir su actividad a empresarios y profesionales, no se tendrán ningún problema de prueba, ya que estos datos estarán en poder de la Administración al estar obligado a suministrarlos el retenedor. En relación con los demás ingresos no sometidos a retención y el volumen de gastos, la obligación de conservar facturas es poco operativa a efectos de la prueba, ya que su conservación física no arroja datos a primera vista, pero sí podrá aportar los libros registros de IVA de facturas expedidas y recibida, salvo que esté excluido de esta obligación en virtud de estar en el régimen simplificado o de recargo de equivalencia de este último impuesto.

Cuando se estableció la posibilidad de determinar la base imponible sobre métodos objetivos alejados de la realidad económica se concibió que la contabilidad perdía su sentido desde el punto de vista tributario. Esta ausencia estaba en la base de que este sistema, como método indiciario, “no mide, ni bien ni mal, el beneficio neto efectivo que las normas hayan erigido en base imponible, porque no aparece concebido ni ordenado con la finalidad de obtener ese resultado”¹². Por ello, como consecuencia directa de este régimen de determinación del rendimiento neto, se reducen las obligaciones formales y registrales que recaen sobre el sujeto pasivo. Desde el establecimiento del método de estimación objetiva en el IRPF, esta característica se remarcó como uno de los aspectos más favorables en cuanto que atraía a aquellos pequeños empresarios individuales que no tenían conocimientos para realizar ellos mismos su contabilidad, al tiempo la no obligación de llevar contabilidad mercantil se traducía en unos menores costes de la actividad¹³. Sin embargo, en el caso de la necesidad de justificar incrementos de patrimonio, la inexistencia de la contabilidad elimina un importante medio de prueba para el sujeto pasivo.

¹¹ El contribuyente también podrá sopesar si la exclusión le favorece, bien porque esté en estimación directa en los ejercicios siguientes, o porque le interesa no tener el límite de ingresos, a pesar de quedar excluido en ejercicios siguientes.

¹² Sainz de Bujanda, F. : “Los regímenes de determinación de la base imponible y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”, *Hacienda Pública* VI, I.E.P., Madrid, 1973, Página 241.

¹³ Huguet Torremade, J.M.: *Todo sobre la estimación objetiva, retenciones y pagos fraccionados*, Praxis, Barcelona, 1992, Página 109.

Dado que la Inspección para estimar la existencia de una ganancia de patrimonio no justificada ha utilizado el método de estimación directa para calcular la renta de la actividad económica, el contribuyente debe demostrar que la actividad es capaz de generar rendimientos netos suficientes para asumir las inversiones realizadas, es decir, debe probar que la actividad ha arrojado un resultado económico suficiente para generar dicha ganancia patrimonial no sujeta como consecuencia de la aplicación del régimen de estimación objetiva. Por tanto, justificar la ganancia patrimonial pasa por probar una diferencia positiva entre un volumen de ingresos suficiente y unos gastos adecuados a dichas circunstancias¹⁴.

No debemos de olvidar que recae en la Administración la prueba de que el incremento de patrimonio obtenido no está justificado con las rentas reales que el negocio ha generado, sin que opere a favor de la Administración otra presunción real. Por tanto, será la Administración quien calcule la renta obtenida por el sujeto pasivo durante el ejercicio sobre cálculos presuntos de ventas tomando en consideración los márgenes correspondientes a cualquier negocio del sector, cuestionado su correspondencia para dar lugar al beneficio no sujeto, todo mediante una motivación precisa acorde con la exactitud exigible cuando se trata de probar la existencia de una ganancia patrimonial no justificada, y será el sujeto pasivo¹⁵ a quien corresponda demostrar que los márgenes y criterios aplicados en la comprobación inspectora no son los correspondientes a su actividad, ya por no coincidir con la realidad o por no cumplir el rigor demandado a la labor probatoria¹⁶, y dar lugar a una causa de anulación por falta de motivación y prueba¹⁷.

En definitiva, los ingresos empresariales habrán de probarse por el sujeto pasivo, y esta es la labor más ardua: Hay que justificar un mínimo de ventas, pero que en ningún caso superen los límites máximos establecidos. Es cierto que en estimación objetiva no hace falta justificar los ingresos reales obtenidos, pero hay que tener en cuenta que lo que

¹⁴ Esta razón ya se expuso en el Preámbulo del Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre: “... La Ley del Impuesto configura el régimen de estimación objetiva singular como un sistema que simplifica de manera importante las obligaciones formales, pero que en absoluto autoriza determinar unos rendimientos netos distintos de los reales...”.

¹⁵ En relación con el rendimiento real se pueden argumentar unos márgenes comerciales superiores a los normales, probados con los registros contables y documentales. Será aquí donde intervendrá la labor comprobadora de la Administración, y una desmesurada desproporción entre ventas y compras llevará a la inevitable conclusión de que el sujeto pretende ampararse en el régimen para aflorar rentas que no proceden de la actividad. Por tanto, si a partir de la contabilidad del sujeto, o de sus facturas de compras o ventas, se encuentran desproporciones evidentes no acordes con los valores de mercado, la contabilidad del sujeto quedará desvirtuada como medio de prueba, requiriendo al sujeto pasivo que justifique realmente la procedencia del exceso de rentas que no proceden de la actividad. González Sánchez, G: *Fraude fiscal y ganancias no justificadas de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas*, Editorial Comares, 2002, Pág. 173.

¹⁶ La explicación razonable puede ofrecerla el acusado, o puede resultar de otras pruebas, incluso indiciarias. Si tales pruebas logran crear una duda razonable, la misma ha de resolverse a favor del interesado, incluso cuando éste guarde silencio y no ofrezca explicación alguna. Se trata de una presunción iuris tantum, que sólo puede admitirse a efectos sancionadores cuando el contribuyente no ofrece una explicación plausible, y dicha explicación plausible no resulta tampoco de los propios hechos. “Editorial: Los incrementos no justificados y las sanciones: doctrina sentada por la STS 21 diciembre 2001 (Sala de lo Penal)”, *Quincena Fiscal*, nº 7, Abril 2002, Pág. 7 y 8.

¹⁷ La prueba indiciaria implica que la realización acreditada de un hecho comporta su consecuencia, siendo la acreditación indirecta y metódica la que le aporta su carácter esencial. El resultado de la valoración, razonado y razonable, debe quedar suficientemente explícito, mediante la motivación, y pueden ser atacados por la parte a la que no favorezca la presunción. Morillo Méndez, A.: “La prueba por indicios en el Derecho Tributario Español”, *Carta Tributaria*, 2/2002, Monografías, Pág. 11.

necesitamos es calcular la renta real y que aquí debemos emplear métodos directos, no indiciarios.

En el segundo tipo de fraude, cuando se utiliza este régimen para el blanqueo de dinero procedente de rentas no declaradas, algunas generadas por actividades ilícitas, su detección es más compleja, ya que suelen cumplir con diligencia todos los requisitos exigidos para aplicar la estimación objetiva, ya que su objetivo no es eludir la tributación, sino al contrario, introducir en el sistema financiero y económico oficial estos rendimientos para lo que es útil cumplir con las normas tributarias para dar una imagen de legalidad. En este caso, la labor de comprobación se ha de centrar en demostrar que tales rentas no se han generado realmente en tal actividad, sino que proceden de facturas falsas, tanto de ingresos como de gastos.

En definitiva, podemos afirmar que la reforma introducida en la Ley de 7/2012 respecto de la EO no recoge nuevas medidas específicas de apoyo para la lucha del fraude fiscal generado por la aplicación de este régimen, sino que el procedimiento de detección y comprobación sigue siendo el mismo.

Si es cierto que la modificación de los límites en el grupo de actividades sometidas a retención hará menos interesante su utilización como medio para defraudar. Al bajar los límites excluyentes de estas actividades, se pretende hacerlas menos atractivas para su utilización mediante el fraude realizado con facturas falsas procedentes de otras actividades económicas. Asimismo, se limitará el montante de beneficio y, en consecuencia, de los incrementos de patrimonio generados por la actividad. Pero lo cierto es que, en el caso de facturas falsas, podrían continuar su actividad ilegal en estimación directa. Al mismo tiempo, se mantiene el posible fraude en las demás actividades, máxime con la dificultad de comprobar la facturación real como consecuencia de la ausencia del deber de contabilidad. Y en cualquier caso, se podrán seguir generando beneficios sometidos a una menor tributación que justifiquen incrementos en el patrimonio de los sujetos pasivos.

Una medida de menor impacto sobre el contribuyente sería la de comunicar el volumen de ingresos y gastos de la actividad, lo que le exigiría calcular previamente esta cantidad, y por tanto, conocer a nivel interno de la actividad el beneficio obtenido, y quedar comprometido a las cifras declaradas.

Pero, la verdaderamente efectiva norma antifraude sería imponer el deber de contabilidad, al menos con libros registros, sino a todas, a aquellas actividades que superen un determinado volumen de ingresos que ponga de manifiesto cierto potencial económico, incluidas las no obligadas a soportar retención, por ejemplo, 50.000 euros, o bien, tengan personal asalariado. Resulta incongruente que un empresario, individual o social, tenga que cumplir sin excepción con obligaciones complejas de información y liquidación con la Seguridad Social, para lo que posiblemente requieran servicios exteriores de asesoramiento y gestión, similares a los necesarios para el cumplimiento de los libros registros, y se les exonere de esta obligación tributaria. Al mismo tiempo, esta medida no tendría que suponer un incremento importante de los costes indirectos, si se implantan programas informáticos de contabilidad adaptados para estas actividades, muchos de ellos ya presentes para la gestión interna de los negocios. Al mismo tiempo, hay que recordar que está previsto para 2014, como medida antifraude, la remisión a la Agencia Tributaria de los libros registros de IVA en forma telemática, aunque todavía no está definido el formato, lo que agrandará la brecha entre las exigencias tributarias de las distintas actividades. Pero, mi propuesta iría más allá: Ya que están en condiciones

de cumplir las obligaciones de registro y poder calcular el resultado real de la actividad, porque no excluirlos directamente de la aplicación de la EO.

Por último, plantear si justifica el mantenimiento de este régimen de estimación objetiva su permanente asociación con el fraude fiscal. Si realmente se acepta que es un reducto propicio para el fraude fiscal, se debería solucionar de raíz, mediante su eliminación, o bien, dar datos y resultados que verifiquen lo erróneo de esta afirmación.

Otro argumento que pone en duda el fin perseguido por la reforma es el hecho de centrar la misma en las actividades que son objeto de retención. Una de las cuestiones más polémicas de la Ley del Fraude Fiscal de 2006 fue utilizar el mecanismo de la retención como instrumento de control del volumen de ingresos, cuando fue concebido como un instrumento de recaudador¹⁸. Pero, lejos de considerar que dicha medida no ha cumplido su fin controlador, lo más probable es que haya puesto de manifiesto el alto volumen de ingresos de estas actividades, con la consiguiente injusticia tributaria por las diferencias de tributación respecto de las en régimen de estimación directa. De ahí, el hecho de reducir el límite cuantitativo de ingresos para excluirlos de este régimen, y pasar a estimación directa. Por tanto, en cualquier caso, si bien es discutible el resultado antifraude que se va a conseguir con la reforma, el efecto inmediato e incuestionable de estas medidas va a ser el incremento de recaudación resultante de reducir el número de sujetos pasivos que van a poder aplicar la EO.

4. Otras medidas antifraude y la estimación objetiva

Una vez analizada la nueva regulación de la EO, se procede a estudiar los efectos de las nuevas medidas antifraude en la aplicabilidad de este régimen.

Una de las novedades en la lucha contra el fraude va dirigida al conjunto de empresarios y profesionales, cualquiera que sea el régimen de determinación de la base imponible aplicable, a los que se les impone una norma de limitación de pago en efectivo. Respecto de los contribuyentes en EO del IRPF, la justificación de los cobros y pagos de la actividad sólo tomaba relevancia en el caso de tener que demostrar el origen de incrementos de patrimonio considerados como no justificados por la Administración. En este caso, como ya hemos expuesto, el sujeto pasivo debe justificar la obtención de los ingresos y los gastos imputables, sin olvidar que estos deben tener concordancia con los movimientos bancarios para que no exista duda sobre el origen del flujo de renta, con la dificultad añadida de que en IRPF, las cuentas corrientes no están afectas exclusivamente a la actividad empresarial y pueden incluir rentas procedentes de otras fuentes, y que se puede operar con caja en todo o en parte de la actividad.

La nueva limitación de pago en efectivo afecta directamente a los sujetos pasivos en EO en cuanto que van a tener que justificar el modo de pago cada uno de los gastos cuando estos son superiores a 2.500 €. Esto de forma indirecta hace nacer una nueva obligación de control y registro para su mayor seguridad ante la Administración. Este mecanismo de control no está regulado, y podrá ser cualquiera que idee el contribuyente, pero sería aconsejable al menos cumplimentar un documento donde se registren los gastos que superen esta cuantía en los que se relacione su forma de pago, ya sea por cheque, pagaré o transferencia bancaria, o en su caso, por trueque, para tenerlo listo en el caso de que sea requerida esta información por la Administración. Asimismo, deberán controlar la

¹⁸ Fernández López, R. I.: “La exención de las rentas reales que exceden de las derivadas del régimen de la estimación objetiva y las nuevas medidas antifraude introducidas en la última reforma tributaria”, *AEDAF. Temas Tributarios de Actualidad*, 10/2007, Página 27.

forma de pago de los ingresos, para proceder a su denuncia en el caso de que no se cumpla la prohibición de pago en efectivo, y poder acogerse a la exención de responsabilidad. Esta medida supone al final otra obligación más de registro, lo que pone en duda la ventaja de estar eximidos de obligaciones contables por acogerse a la EO, y reconoce las ventajas de llevar la contabilidad según el Código de Comercio, donde son fácilmente registrables estos conceptos.

Otra de las medidas antifraude referida a la modificación de la calificación de incrementos no justificados de patrimonio no afecta directamente a estos rendimientos, ya que se refiere al incumplimiento de la obligación de información de los bienes y derechos situados en el extranjero. Es cierto que existe prohibición de operar en el extranjero estando en estimación objetiva, pero una vez obtenidas las rentas en España el sujeto pasivo es libre de invertirlos en cualquier lugar, en España o en el extranjero, por lo que en éste último caso, sólo estará obligado a demostrar que tales rentas proceden de RAE por estimación objetiva, como en cualquier otro incremento no justificado de patrimonio.

Parece que el único sentido de la estimación objetiva es la simplificación de obligaciones, cuando la realidad es que se ha convertido en un sistema que beneficia la tributación de determinadas actividades respecto de la aplicación de la estimación directa, ya que de no darse esta circunstancia, renunciarán la aplicación de este régimen. Asimismo, mantener la ausencia de obligaciones contables y registrales para este tiempo de actividades es uno de los argumentos para no justificar el agravio comparativo entre las rentas de una misma actividad que tributan en estimación directa respecto de otra en estimación objetiva. Sin embargo, si se quiere mantener una dualidad de sistemas con diferencias en torno a la justicia tributaria de los mismos, al menos se deberían imponer las mismas obligaciones de control y facilitar su comprobación para lo que, como primer paso, se debería imponer las mismas obligaciones contables y registrales.

UNA MEDIDA TODAVÍA INSUFICIENTEMENTE EXPLORADA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL EN SU DIMENSIÓN INTERNACIONAL: LA TRANSPARENCIA EN EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS A TRAVÉS DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL* **

María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid

1. La dicotomía "fraude o cumplimiento"

En los trabajos más recientes sobre la lucha contra el fraude y la evasión, afortunadamente siempre aparece alguna mención al cumplimiento voluntario. La bifurcación, a la hora de agrupar medidas de solución de la problemática actual, es comprensible y, en cierto modo, inevitable. No obstante, debe frenarse un desarrollo dispar de ambas vías, ya que a nuestro parecer, su evolución debe discurrir en paralelo. La generalización de las medidas contra el fraude en un clima de desconfianza puede tener, a largo plazo, un coste mayor que los esfuerzos por lograr un tratamiento que promueva adecuadamente el cumplimiento.

Cuando el 2 de marzo de 2012 el Consejo Europeo pide al Consejo y a la Comisión métodos concretos para mejorar la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, también en relación con terceros países, su preocupación rápidamente encuentra eco en el Parlamento Europeo -con una Resolución aprobada en abril- y en la Comisión -con la Comunicación que ésta presenta en junio-. En este primer documento COM (2012) 351 final se ofrece una idea general de cómo puede mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y cómo pueden reducirse el fraude y la evasión, mediante la utilización de los instrumentos existentes y la adopción de propuestas pendientes. En el Plan de Acción hecho público en diciembre de 2012, mediante dos recomendaciones y otro documento COM (2012) 722 ¹, se recopilan numerosas propuestas de futuro, que también alcanzan a la elusión². Sobre ellas volveremos luego -en parte- para valorar una alternativa curiosamente inexplorada en todo su potencial: la responsabilidad social empresarial, en tanto que ésta puede conllevar una mayor exigencia de transparencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Con ello, la supuesta "contribución

* Comunicación presentada al II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión nacional e internacional, celebrado en la sede del Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

** Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación sobre "Medidas fiscales para promover la inversión extranjera socialmente responsable: aproximación jurídica y repercusiones contables e institucionales en las economías en desarrollo" (DER 2012-36510).

¹ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion COM (2012) 722 final, Brussels, 6.12.2012.

² Según el Comisario de Fiscalidad Algirdas Šemeta: "Cada año se pierde en la UE alrededor de un billón de euros por causa de la evasión y la elusión fiscales. Esto supone no solo una pérdida escandalosa de ingresos muy necesarios, sino también una amenaza contra la equidad del sistema impositivo". La Comisión presenta los nuevos pasos en la lucha contra la evasión y la elusión fiscales, Bruselas, 6 de

diciembre de 2012.

equitativa" no se sería meramente estimada por la aplicación de cláusulas anti-abuso³, sino que podría ser acorde a la capacidad económica real internacional, ganándose también en seguridad jurídica.

En su primera Comunicación, la Comisión entiende el concepto de fraude fiscal como forma de evasión de impuestos deliberada que, en general, es sancionable penalmente (e incluye declaraciones o documentos falsos). Mientras que se refiere a evasión fiscal cuando el contribuyente paga menos impuestos de los que está legalmente obligado a pagar, ocultando renta o información a las autoridades tributarias (incluyendo planes ilegales para ocultar o ignorar la obligación de tributar).

Por supuesto, razones de muy variado calado justifican la actuación de las Instituciones comunitarias en esta materia: coyunturales (por limitarse la capacidad de los Estados miembros para recaudar ingresos y llevar a cabo su política económica en tiempos de crisis), cualitativas ("no es solo una cuestión de ingresos, sino también de justicia", "honestos contribuyentes no deberían sufrir aumentos adicionales de los impuestos para compensar las pérdidas de ingresos ocasionadas por los defraudadores y los evasores fiscales") y cuantitativas (por los dramáticos datos obtenidos en estudios económicos sobre la magnitud del fenómeno). Sin embargo, en este punto, no puede obviarse el éxito de otras iniciativas recientes relativas a fomentar el cumplimiento voluntario y también adoptadas en el seno del G-20.

Dado que la globalización de la economía y los adelantos tecnológicos han conducido a una internacionalización del fraude y la evasión, es obvio que una mayor coordinación legislativa puede beneficiar a la Unión Europea y a los Estados miembros en su cruzada. Ahora bien, entendemos que lo mismo sucede en el caso de promover una internacionalización del cumplimiento mediante acciones concertadas. Desde luego, todas las medidas habrán de coordinarse en tres niveles: dentro de cada Estado miembro, mediante la cooperación transfronteriza entre Estados miembros y también buscando cierta coherencia con terceros países. Interesa resaltar, a este respecto, la importancia que reviste el apoyo efectivo por parte de la Unión Europea al desarrollo de normas internacionales de transparencia.

2. Limitaciones de las medidas propuestas en la Unión Europea para promover el cumplimiento

Básicamente cabe ordenar las medidas propuestas para que mejore el cumplimiento en torno a tres pilares: la simplificación para reducir costes, la información y la comunicación fluida con los grupos de interés.

Con el ánimo de reducir los costes de cumplimiento para las empresas (que a menudo suponen una inversión de tiempo y dinero desproporcionada para las PYMES) se insiste nuevamente en la necesidad de reducir la complejidad administrativa y fomentar el uso de herramientas informáticas. También se pretende crear una ventanilla única para contribuyentes no residentes en los Estados miembros, y un portal fiscal en la web para todos los impuestos y contribuyentes, de manera que estén mejor informados sobre las normas fiscales de la Unión Europea y de los Estados miembros. Por otro lado, en el Foro sobre el IVA de la Unión Europea, las autoridades tributarias y los representantes

³ La Recomendación anima a los Estados miembros a reforzar sus convenios de doble imposición para evitar que puedan dar como resultado una ausencia total de tributación. Se les anima también a adoptar para la lucha contra las prácticas abusivas una norma general común que permita basar los impuestos en las actividades económicas reales y dejar de lado cualquier montaje artificial con el que se pretenda eludirlos.

empresariales crearán las condiciones para que funcione mejor el actual sistema del IVA, con el fin de incrementar el cumplimiento voluntario.

En este sentido, nos parece acertado que se respeten los principios de la reglamentación inteligente, consultando a las partes interesadas; pero en relación con la información en la web, creemos que debería especificarse el valor jurídico que se otorga a lo allí publicado, ya que una compilación podría estar incompleta o no ser debidamente actualizada en algún extremo. Evidentemente, lo deseable sería un verdadero código a largo plazo, aunque somos plenamente conscientes de las dificultades que ello supone, si se analiza la experiencia conseguida en áreas más avanzadas (en particular, en relación con el lento avance del esperado Código de Aduanas de la Unión Europea, que ha tenido que ser pospuesto hasta 2020).

En conexión, se dice, con el espíritu de la responsabilidad social de las empresas⁴, se indica que la Comisión elaborará una carta de los contribuyentes (a la que también se ha denominado código del contribuyente *-European Taxpayer's Code-*⁵). A comienzos de 2013 está prevista una consulta pública sobre este asunto. El propósito es animar a las administraciones de los Estados miembros a aplicar esta carta, porque así se logrará una recaudación más eficaz. Para ello, se va a "realzar la transparencia de las normas tributarias", "asegurar una mayor transparencia en los derechos y obligaciones de los contribuyentes", "mejorar las relaciones entre contribuyentes y administraciones tributarias", "promover el cumplimiento voluntario" y "reducir el riesgo de errores con potenciales consecuencias severas para los contribuyentes".

Una pequeña muestra más de la -al menos- teórica aproximación a la responsabilidad social, se encuentra en la concreta llamada a re-impulsar una de sus herramientas típicas: el código de conducta. De hecho, el Código de conducta de la Unión Europea en materia de fiscalidad de las empresas sigue considerándose como instrumento útil para tratar el problema de la competencia fiscal perniciosa.

A medio plazo (según se explica, hacia 2014) otras posibles medidas tenderían a desarrollar incentivos conductuales y a animar a los contribuyentes a corregir sus errores espontáneamente (se apunta *on line* e incluso a través de páginas de Internet personalizadas).

A nuestro modo de ver, no se trata tanto de complementar medidas de control con medidas de servicio, sino de que nuevos aires de transparencia ayuden a poner de relieve el grado de cumplimiento, para disipar las posibles dudas sobre el llamado *tax dodging* que generan una gran alarma social en los tiempos que corren, y de que desde las empresas se eviten los temidos riesgos para su reputación de origen fiscal.

La tradicional tensión en la relación de un contribuyente con una administración tributaria, en la actualidad se ve multiplicada por la interacción de tantas administraciones como alcance tenga su actividad económica. Todo esfuerzo invertido en la mejora de las relaciones con una de ellas ha de ser bienvenido, pero, sin duda, el reto está en la relación coordinada. Los mecanismos de cooperación administrativa

⁴ Communication on a renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility – COM (2011) 681 final of 25.10.2011.

⁵ "In order to improve tax compliance, the Commission will compile good administrative practices in Member States to develop a taxpayers' code setting out best practices for enhancing cooperation, trust and confidence between tax administrations and taxpayers, for ensuring greater transparency on the rights and obligations of taxpayers and encouraging a service-oriented approach" COM (2012) 722 final.

pueden dar a conocer realidades parciales al alcance de cada uno de los Estados; sin embargo, para conocer la suma global en términos de capacidad contributiva, quizás sería necesaria una transparencia total de alcance mundial, que puede querer proporcionar el contribuyente, cuando ve que pelagra su seguridad jurídica. Entonces no basta la transparencia de las normas tributarias, ni de los derechos y obligaciones. Es preciso que la transparencia llegue hasta el punto de dar a conocer la deuda tributaria legalmente satisfecha en diferentes territorios, para que no se dude de la justicia en la contribución y no se generen desigualdades que afecten a la competencia.

3. La disparidad actual y los cambios inminentes en el Derecho sancionador

Aunque en las Conclusiones del ECOFIN de 13 de noviembre de 2012 se indica que, de momento, las medidas sancionadoras en el ámbito administrativo y penal no son una prioridad⁶ y, en consecuencia, la Comisión no planifica actuaciones en este terreno a corto plazo, por su trascendencia conviene detenerse siquiera brevemente en ellas y resaltar algunas novedades que van a afectar a las consideraciones más elementales que en adelante se formulen en el plano comunitario y en el interno.

Uno de los objetivos que guían la actuación europea es la búsqueda de unas normas mínimas comunes contra los defraudadores y los evasores. A tal fin, se perfilarán la definición de ciertos tipos de infracciones fiscales y las sanciones administrativas y penales para toda clase de tributos. La Comisión quiere enlazar su trabajo con los avances en la política penal de la Unión Europea⁷ y se apoya en la experiencia adquirida al diseñar medidas contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión Europea mediante la propuesta de normas de Derecho penal⁸. El artículo 325, apartado 4, del Tratado prevé la posibilidad de adoptar medidas de prevención y lucha contra el fraude que afecta a estos intereses. Se argumenta que los contribuyentes de la UE esperan legítimamente medidas efectivas contra las actividades ilegales que afectan a los fondos públicos de la Unión Europea, por ejemplo, en la ayuda al desarrollo⁹, con lo que, para reforzar la protección, se revisan los procedimientos penales, posibles definiciones comunes de delitos y las normas sobre competencia.

No es posible ignorar la dispersión existente en la situación de partida, que viene reflejada en el documento COM/2012/0363 final: "con respecto al fraude, los Estados miembros han incluido definiciones de este delito en muchas formas distintas de normativa, que van desde las leyes penales generales, que puede incluir delitos

⁶ The strong message from Member States was that top priority should be given to actions already under development and to the full implementation and application of the newly adopted legislation on administrative cooperation and the fight against tax fraud. Ecofin Report to the European Council on Tax issues of 4.12.2012 (doc. 16327/12 – FISC 166 –Ecofin 949) and Council Conclusions on the Commission's Communication of 13.11.2012 (doc. 16051/12 – PRESSE 465 – PR CO 60).

⁷ Commission Communication "Towards an EU Criminal Policy: Ensuring the effective implementation of EU policies through criminal law" of 20 September 2011, COM (2011) 573 final of 20.09.2011.

⁸ Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal/* COM/2012/0363 final - 2012/0193 (COD) */ de 11/07/2012. Informes de la Comisión sobre la aplicación por los Estados miembros del Convenio PIF en el documento COM (2004) 709 final de 25.10.2004 y COM (2008) 77 final de 14.2.2008.

⁹ Comunicación sobre la protección de los intereses financieros de la Unión Europea a través del Derecho penal y de las investigaciones administrativas - Una política integrada para salvaguardar el dinero de los contribuyentes, COM (2011) 293 de 26.5.2011.

específicos o genéricos, a los códigos tributarios penales" y, además, "se observa una divergencia similar con respecto a los niveles de sanciones que se aplican a estas formas de delitos en los distintos Estados miembros".

Desde luego, esta propuesta de Directiva comprende el fraude fiscal, en la medida en que afecta a los intereses financieros de la Unión Europea. En este sentido, el Tribunal de Justicia Europeo, en su Sentencia de 15 de noviembre de 2011, asunto C-539/09, Comisión contra Alemania¹⁰ confirmó que existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho comunitario aplicable y la puesta a disposición del presupuesto comunitario de los recursos IVA correspondientes, puesto que cualquier omisión que pueda producirse en la percepción de aquéllos puede causar una reducción de éstos.

En un entorno normativo tan cambiante como en el que vivimos, no sólo en el ámbito interno, sino también en el supranacional, deben extremarse las precauciones en la política y la técnica legislativa para asegurar la coherencia en la regulación.

Por otro lado, debe traerse a colación la reforma prevista de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude, OLAF¹¹, anunciada el 8 de octubre de 2012. Con ella quiere potenciarse al máximo la lucha contra el fraude, de manera eficiente y responsable, mediante su independencia en la investigación. Teóricamente una oficina de la Unión Europea anti-fraude más fuerte protegerá el dinero de los contribuyentes. Éste es un paso más para la articulación de la próxima propuesta de una *European Public Prosecutors Office*, que, de ese modo, la fiscalía podrá apoyarse en investigaciones de alta calidad a la hora de combatir los delitos contra los intereses financieros de la Unión Europea.

4. Responsabilidad social empresarial: ¿transparencia voluntaria del grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias territorialmente acumuladas?

Durante el año 2011, en la Unión Europea hubo serios intentos de avanzar por el sendero de la transparencia y la promoción de la responsabilidad social. Baste citar los documentos COM (2011) 0164 *The EU corporate governance framework* y COM (2011) 0681, que contiene la estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas (RSE)¹². En este último se contempla la RSE en su naturaleza pluridimensional, en tanto que abarca "como mínimo, los derechos humanos, las prácticas de trabajo y de empleo (como la formación, la diversidad, la igualdad de género y la salud y el bienestar de los trabajadores), las cuestiones medioambientales (como la biodiversidad, el cambio climático, el uso eficiente de los recursos, la evaluación del ciclo de vida y la prevención de la contaminación) y la *lucha contra el fraude y la corrupción*" –la cursiva es nuestra¹³.

¹⁰ DO 2012, C 25, p. 5.

¹¹ Se espera la adopción formal de un Reglamento sobre el particular en los próximos meses por el Parlamento europeo y el Consejo, y su entrada en vigor está prevista para 20 días después. http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_en.htm

¹² Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité económico y social europeo y al Comité de las regiones Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas. COM/2011/0681 final, de 25/10/2011.

¹³ Igualmente se añade: "La participación de las comunidades locales y el desarrollo, la integración de las personas con discapacidad y los intereses de los consumidores, incluida la intimidad, forman parte también de la agenda sobre la RSE. Se admite que la

Los tres principios de buena gobernanza fiscal en las relaciones entre los Estados: transparencia, intercambio de información y competencia leal en materia fiscal, son promovidos por la Comisión, animando a las empresas a trabajar en su puesta en práctica. Concretamente, anima a divulgar la información relativa a la aplicación de normas sobre buena gobernanza fiscal, que permita desarrollar las capacidades de los inversores sobre la forma de integrar información no financiera en las decisiones de inversión, en línea con los Principios de las Naciones Unidas para la inversión responsable o la Iniciativa Global de Presentación de Informes (más conocida como GRI, por sus siglas en inglés)¹⁴. Por su parte, los poderes públicos tienen la responsabilidad particular de fomentar la RSE en las empresas que son de su propiedad o en las empresas en las que invierten¹⁵.

Al parecer, aproximadamente 2.500 empresas europeas publican informes sobre la RSE o la sostenibilidad. Sin embargo, esa cifra representa solo una pequeña proporción de las 42.000 grandes empresas que operan en la UE.

La Comisión se propone mejorar la divulgación empresarial de información de carácter social y medioambiental, como un elemento importante de asunción de responsabilidades, que puede contribuir al aumento de la confianza del público. Por supuesto, dicha información debe ser significativa y su recopilación debe ser rentable. Si se tiene en cuenta que algunos Estados miembros ya exigen requisitos de divulgación de información no financiera más estrictos que la UE, en el futuro debe evitarse que la diversidad de requisitos nacionales ocasione costes adicionales a las empresas que operan en más de un Estado miembro. Para garantizar la equidad, la Comisión presentará una propuesta legislativa sobre la transparencia de la información social y medioambiental que ofrecen las empresas en todos los sectores.

Así pues, la presentación integrada de información financiera y no financiera es un importante objetivo a medio y largo plazo. La Comisión permanece atenta a los trabajos internacionales sobre el Informe Integrado. De hecho, el Consejo Internacional por los Reportes Integrados o *International Integrated Reporting Council* (IIRC) recientemente ha publicado una base de datos que muestra con ejemplos la distinta evolución de los informes integrados¹⁶. Otro caso relevante de amplio partenariado es el de la Iniciativa para la Transparencia en las Industrias Extractivas, ya que en ella se recogen los pagos realizados a las Administraciones en cada Estado, aunque sólo sea por la explotación de recursos naturales¹⁷.

promoción de la responsabilidad social y medioambiental en la cadena de suministro y la divulgación de información no financiera son aspectos transversales importantes. La Comisión ha adoptado una Comunicación sobre las políticas de la UE y el voluntariado en la que reconoce el voluntariado, entre los trabajadores como una expresión de la RSE".

14

<http://web.worldbank.org/Wbsite/External/Bancomundial/Exttemas/Extcsospanish/0,,contentMDK:22115005~pagePK:220503~piPK:220476~theSitePK:1490924,00.html>

¹⁵ Para un análisis del fenómeno de la responsabilidad social en su conjunto, puede verse Sánchez-Urán Azaña, Y. (Dir.); Grau Ruiz, M.A. (Coord.): *Responsabilidad Social de las Organizaciones. Una perspectiva jurídica en el marco de la economía sostenible en la Unión Europea*, Editorial Grupo 5, Madrid, 2013.

¹⁶ <http://examples.theiirc.org/home>

¹⁷ <http://eiti.org/>

Creemos que esta corriente y la experiencia adquirida podrían permitir un avance en Europa de la transparencia en los Informes de las empresas sobre grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias territorialmente acumuladas en el contexto internacional, atendiendo a las demandas de todas las partes interesadas. Las empresas gozarían de mayor seguridad jurídica y tributarían conforme a su capacidad económica real, las organizaciones no gubernamentales y de la sociedad civil verían desaparecer los *offshore tax dodges*, y las autoridades tributarias, con sus modelos de *enhanced relationship*, podrían dedicar sus escasos medios a casos graves de lucha contra el fraude.

Lo cierto es que la tributación, cada vez más, se ve como un área creciente de riesgo empresarial y existe un riesgo en la reputación, vinculado al modo en que operan las empresas. Pero este esquema puede trasladarse también al campo de la Administración tributaria, si el modo de actuar y cuidar del interés público no es el más apropiado, ello puede generar descrédito hacia la misma.

En Estados Unidos, en julio de 2011, se realizaron propuestas en el Senado para la divulgación de información de las empresas que allí cotizan¹⁸, que han apoyado numerosas organizaciones civiles y que hoy en día se siguen debatiendo.

En este punto, es decisivo el trabajo de R. Murphy¹⁹, con las ideas que a continuación destacamos. La divulgación en los informes financieros anuales país por país de las empresas multinacionales debería incluir, a su juicio, los siguientes aspectos:

1. Nombre de cada país en el que opera.
2. Nombres de todas sus empresas negociando en cada país en el que opera.
3. Actuación financiera en cada país en el que opera sin excepción, incluyendo:
 - Ventas, con terceros y otras compañías del grupo.
 - Compras, a terceros y transacciones intra-grupo.
 - Costes laborales y número de empleados.
 - Gastos financieros pagados a terceros y a otros miembros del grupo.
 - Beneficios antes de impuestos.
4. La carga impositiva incluida en sus cuentas en el país en cuestión de forma detallada. Esto es, indicando el impuesto soportado en el año (separando los diferimientos), los pagos tributarios realmente efectuados al gobierno en cada país en ese período, las responsabilidades (y activos, en su caso) tributarias y cargas equivalentes al principio y fin de cada período contable, las responsabilidades tributarias diferidas en cada país al principio y fin de cada período contable.

¹⁸ Section 201 of the Stop Tax havens abuse Act, July 2011-11-14.
<http://levin.senate.gov/imo/media/doc/PSI.TaxHavenAbuseAct.071211.pdf>
<http://www.levin.senate.gov/newsroom/press/release/levin-floor-statement-on-offshore-tax-havens-and-the-need-for-disclosure>

¹⁹ R. Murphy: "Country by country reporting. Holding Multinational corporations to account. Wherever they are", June 2009. www.financialtaskforce.org/2009/06/17/Country-by-Country-Reporting: Holding Multinational Corporations to Account Wherever They Are/ Se recogen también en el valioso documento publicado en noviembre de 2011 por Eurodad, "European network on debt and development, con el título Exposing the lost billions. How financial transparency by multinationals on a country by country basis can aid development".

5. Detalles del coste y valor neto en sus libros de los activos fijos físicos localizados en cada país.

6. Detalles de sus activos brutos y netos en total para cada país en el que opera.

Según Murphy, la divulgación de toda esta información país por país, basada en los lugares en los que la empresa tiene un establecimiento permanente, debería hacerse el informe financiero consolidado auditado para toda la empresa multinacional en su conjunto, siguiendo estándares que garanticen la comparabilidad. En las empresas que cotizan en Bolsa, la información debería presentarse públicamente al regulador del mercado de forma electrónica y ser etiquetada para facilitar el acceso a todos los interesados.

A nuestro entender, es obviamente difícil alcanzar el consenso necesario para aprobar una ley en estos términos. No obstante, pensamos que sí es preciso reorientar en la Unión Europea la lucha contra el fraude fiscal internacional, no haciéndola descansar en exceso en medidas sancionadoras; y aprovechando este contexto propicio, explorar alternativas que potencian una mayor transparencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como verdadera medida de responsabilidad social.

MEDIDAS CAUTELARES*

Isaac Merino Jara

Universidad del País Vasco/
Euskal Herriko Unibertsitatea

La reforma de las medidas cautelares se lleva a cabo a través de la modificación del artículo 81 de la Ley General Tributaria. Ello no obstante, ese cambio ha de contextualizarse y, en ese sentido, resulta oportuno realizar ciertas reflexiones en relación con los apartados 1 y 2 del artículo 180 de la Ley General y con la nueva Disposición Adicional Decimonovena de la misma Ley. Cómo no, también habremos de referirnos al artículo 305.5 del Código Penal, recientemente modificado. La aplicación de medidas cautelares, no se olvide, es compatible con la presunción de inocencia, “siempre que se adopten por resolución fundada en Derecho, que cuando no es reglada ha de basarse en un juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes, pues una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso ([STC 108/1984 de 26 noviembre](#), F. J. 2º).

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, da la siguiente redacción al apartado 5 del artículo 81 de la LGT: “las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3”. La redacción primitiva de su precedente, entonces apartado 4, no llegaba a exigir que la deuda tributaria estuviese liquidada, pero al menos exigía que hubiese sido comunicada la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección”, si bien, por excepción, tratándose de deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas, las medidas podían adoptarse en cualquier momento del procedimiento. Ahora, como se puede comprobar, se pueden adoptarse en cualquier momento de los procedimientos de aplicación de los tributos, siempre, claro está, que se cumplen los presupuestos establecidos en el apartado 1. Un inciso, en el País Vasco esta posibilidad ya está prevista desde hace varios años (*Cfr.* artículo 81.4 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Bizkaia; artículo 79.4 Norma Foral 6/2005 de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, y artículo 78.4, Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria)

Como se sabe, el apartado 1 establece en su párrafo primero que “para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”, y en su

* Comunicación presentada al II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión nacional e internacional, celebrado en la sede del Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

párrafo segundo que “la medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación”. Por su parte, el apartado 3 dispone que “las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”. Repárese en las tres garantías que se desprenden de lo que llevamos dicho: una, que la medida debe ser motivada, dos, que debe ser limitada temporalmente y tres, que debe ser proporcionada. Con respecto a la limitación temporal, nos permitimos recordar que el apartado 6 del artículo 81 LGT establece que.

“Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de *seis meses* desde su adopción, *salvo* en los siguientes supuestos:

- a. Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.
- b. Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.
- c. Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración tributaria deberá abonar los gastos del aval aportado.

- d. Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses”.

Pero, en fin, el apartado que más nos interesa es el 8 del artículo 81 LGT. Según la Exposición de Motivos de la ya citada Ley de 7/2012, de 29 de octubre, “es preciso adoptar medidas que permitan facilitar al Juez el ejercicio de su función jurisdiccional, permitiéndole tomar decisiones en el ámbito de las medidas cautelares sobre la base de un trabajo previo de investigación acompañado de una valoración de los órganos de la Agencia Tributaria de por qué se dan las circunstancias que, a su juicio, determinan la conveniencia de adoptar una medida cautelar, se modifica la norma en tal sentido, con la finalidad de avanzar en la lucha contra el fraude más agravado, planteando, en primer lugar, la modificación de las medidas cautelares en expedientes por delito fiscal, considerando su carácter de medidas excepcionales y provisionales que solo pretenden someter de forma lo más inmediata posible a la decisión jurisdiccional el bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a resultas del proceso penal, resulta cuestionada en virtud de los hechos acreditados que permiten la adopción de la medida cautelar administrativa, debiendo resaltarse que la posibilidad de adoptar medidas cautelares también se extiende a otros supuestos en los que la investigación judicial no tenga su origen en actuaciones de comprobación e investigación desarrollados por la Administración Tributaria. La modificación 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”.

Pues bien, dicho apartado 8 establece que “Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela 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 medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.

Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento”.

Lo que se pretende, pues, es que la Administración tributaria “pueda adoptar medidas cautelares en sede administrativa, aun cuando el expediente de comprobación ya se hubiese judicializado por haber sido remitido para su tramitación penal por presunto delito contra la Hacienda Pública”¹. Lógicamente, como consecuencia del sometimiento de la Administración a los jueces, inmediatamente deberá darse cuenta a éstos de la adopción de tales medidas en los términos de la disposición adicional decimonovena de la LGT. Como se ha dicho ya, esta nueva Disposición también se ha introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, siendo su tenor el 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”.

¹ Montero Domínguez, A.: “Nuevas medidas en la lucha contra el fraude fiscal. Incidencia en la Ley General Tributaria”, *Carta Tributaria*, núm. 17, 2012, pág. 9.

Antes de esa modificación del apartado 8 del artículo 81, las medidas cautelares solo podían adoptarse antes de que el expediente administrativo se hubiese judicializado. Esa posibilidad, obviamente, sigue existiendo. En este caso, las medidas cautelares adoptadas en el procedimiento administrativo de investigación y liquidación tributario, previo a la remisión a las autoridades judiciales, debían ser ratificadas por el Juez de Instrucción, a petición de las partes acusadoras o de oficio, integrando la pieza de responsabilidad patrimonial del imputado posteriormente, cuando se abra contra él el procedimiento que corresponda, pero ello no impedía la aparición de ciertos dificultades, v. gr “en aquellos supuestos en los que, por no haberse practicado apenas ningún acto de instrucción, el Juzgador carece de elementos de juicio suficientes para fundamentar el mantenimiento judicial de las medidas administrativas, transcurriendo el plazo máximo de duración de éstas conforme a su normativa propia, sin que la Administración pueda prorrogarlas por encontrarse ya en el asunto en la vía penal y suspendido el procedimiento administrativo”².

El ámbito, tanto subjetivo como objetivo, de aplicación de las medidas es muy amplio ya que podrán dirigirse contra *cualquiera* de los *sujetos identificados* en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o *subsidiarios*, del pago de las cuantías a que se refiere el artículo 126 del Código Penal. La referencia a este último artículo es importante pues supone una ampliación de la cuantía de la que ha de responderse; en la versión precedente (entonces el artículo 81.7), se hablaba de la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse, ahora, sin embargo, se amplía a todos los conceptos incluidos en dicho artículo 126 (la reparación del daño causado e indemnización de los perjuicios; la indemnización al Estado por el importe de los gastos que se hubieran hecho por su cuenta en la causa; las costas del acusador particular o privado cuando se impusiere en la sentencia su pago; las demás costas procesales, incluso las de la defensa del procesado, sin preferencia entre los interesados y la multa).

Naturalmente, la medida cautelar adoptada por el órgano administrativo competente, se notificará al interesado, con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación, quien podrá recurrir contra ella en sede administrativa, y, en su caso, ante la jurisdicción contencioso-administrativa. También se notificará por dicho órgano administrativo al Ministerio Fiscal, y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión precedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.

Las medidas cautelares podrán consistir, como se sabe, entre otras, en la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria y el embargo preventivo de bienes y derechos. En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar.

No está previsto que antes de adoptar las medidas cautelares se dé audiencia al obligado tributario, ello, sin embargo, no ha merecido el reproche jurisprudencial muestra de lo

². Elías de Tejada Casanova, J. M.: en la obra colectiva, *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Thomson-Aranzadi, Ministerio de Justicia, Navarra, 2008, pág. 477.

cual es la STSJ de Cantabria de 20 abril de 2007 pues asegura, que “resulta ínsito a la naturaleza propia de la medida cautelar el que ésta pueda adoptarse, llegado el caso y si concurren circunstancias que permitan pensar en la frustración de la medida de dar audiencia previa, que puedan adoptarse antes de ser oído el interesado. Incluso en aquéllas que suponen la máxima injerencia para los derechos de la persona, como puede ser la privación de libertad en el ámbito penal, siendo los ejemplos más representativos las entradas y registros e intervenciones telefónicas. Las primeras, notificadas una vez adoptadas, las segundas sólo participadas levantado el secreto de sumario”.

El ATC 48/2004, de 12 de febrero, en relación a medidas cautelares adoptadas inaudita parte en procedimiento Contencioso-Administrativo, sostiene que “en principio, a nivel teórico, no es exigible la audiencia previa que se predica para la adopción de medidas cautelares y sin perjuicio de la posterior e inmediata apertura de dicho trámite, como ha sido el caso. Todo ello dentro del marco de la jurisprudencia reacia a la invocación de este principio de audiencia por la vía del artículo 24 de la CE en el ámbito administrativo, pues desde la Sentencia del Tribunal Constitucional 68/85, de 27 de mayo, se asentó la que resulta doctrina general. Que “la falta de audiencia [de ser exigible] no... habría constituido una infracción susceptible de amparo, sino acaso sólo contraria al art. 105.c de la Constitución, donde sólo se exige la audiencia "cuando proceda"". Y en dicha línea, la STC 305/2000, de 11 de diciembre matiza que "la doctrina de este Tribunal ha declarado en varias ocasiones que la omisión de dicho trámite cuando viene exigido legalmente... carece de relevancia constitucional desde la perspectiva de los derechos a la defensa y a la libertad, siempre que el defecto procesal no haya determinado una verdadera indefensión material, y siempre que haya sido subsanado posteriormente (SSTC 37/1996, de 11 de marzo, F. 2; 108/1997, de 2 de junio, F. 2; AATC 50/1992, de 18 de febrero, F. 5; 84/1992, de 23 de marzo, F. 2)".

Como decíamos, la modificación introducida en el artículo 81.8 LGT ha de ponerse en conexión con el apartado 1 del artículo 180 que establece:

1. “Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, *que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme*, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.

Y con el apartado 2 que dispone:

2. “Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de

la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación”.

El artículo 180.1 de la LGT contempla la suspensión del procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. Como no se ha modificado este artículo, lo dispuesto en él está en contradicción con lo dispuesto en la nueva redacción del artículo 305.5 CP como veremos más adelante. No existe contradicción, sin embargo, entre el nuevo artículo 81.8 y el artículo 180.1 LGT, por tanto, la Administración si puede adoptar medidas cautelares, en virtud de lo dispuesto en el artículo 81.8 de la LGT., si bien, quizás hubiera sido necesario modificar el artículo 180.1 LGT para incluir, de manera expresa, esta posibilidad.

Bajo la influencia de la reforma del CP realizada por la Ley Orgánica 5/2010, se pretendió la modificación del artículo 180 de la LGT, con ocasión de la tramitación del Proyecto de la Ley Orgánica de represión del contrabando, puesto que el Grupo Popular en el Congreso presentó la enmienda nº 20 (*Boletín del Congreso*, Serie A, nº 84-4, de 3 de noviembre de 2010), proponiendo para dicho precepto la siguiente redacción:

1. “Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir cualquier procedimiento administrativo sancionador, *sin perjuicio de liquidar y exigir el cobro de la deuda tributaria liquidada*, salvo que la Autoridad Judicial en el proceso penal disponga expresamente otra cosa. De haberse iniciado procedimiento sancionador con anterioridad a la denuncia al Ministerio Fiscal, o denuncia o querrela a la autoridad judicial, este procedimiento sancionador quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. El auto de sobreseimiento o la sentencia absolutoria podrán determinar la adecuación a derecho de la liquidación administrativa. En otro caso, contra la misma se podrá recurrir en vía económico administrativa. El plazo de recurso comenzará a contar desde la notificación a los interesados de la firmeza de la resolución judicial.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará, en su caso, los procedimientos sancionadores de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el computo del plazo de prescripción de los mismos en el que punto que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas sancionadoras realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes”.

Esa enmienda se justificaba del modo siguiente: “Se coordina la facultad de exigir la deuda tributaria cuando la Administración Tributaria aprecia indicios racionales de

criminalidad por delito fiscal, con la tutela judicial efectiva de los interesados y la prevalencia del orden penal recogido en la Ley Orgánica del Poder Judicial. (.). Por otra parte, la lucha contra el fraude exige acabar con la discriminación existente entre el cobro casi inmediato de las deudas tributarias a casi todos los ciudadanos y la existencia de miles de millones de euros sin garantía pendientes de sentencia firme o de ejecución, que presuntos delincuentes fiscales deben al Estado, en una situación de emergencia presupuestaria”.

No prosperó la enmienda, como se sabe. A lo largo del año 2012 se ha modificado el artículo 180 LGT, pero no exactamente en el sentido pretendido con dicha enmienda. El Informe del Consejo General del Poder Judicial de 23 de abril de 2012 relativo al Anteproyecto de Ley de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude, reclamó la reforma del artículo 180.1 LGT (reclamación que no fue atendida). En su opinión debería abordar la regulación de “las medidas cautelares administrativas provisionales en estos casos, y el régimen procesal de las garantías procesales acordadas por el juez (..) de tal forma que las primeras queden sin efecto cuando se formalicen las segundas”. Lógicamente a la reforma del artículo 180.1 de la LGT debe seguirle la reforma del artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

“Cuando termine el proceso penal con sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento, habiéndose adoptado medidas cautelares de tipo patrimonial en el seno de la causa penal y deba iniciarse o reanudarse el procedimiento administrativo de investigación y liquidación tributarias, será el órgano administrativo interesado el que, de forma rauda, antes de que el Juez libere la traba (si es que no se dirige, antes de hacerlo, de oficio a la Administración), solicite al titular del órgano judicial la puesta a disposición de la Administración de las cantidades o bienes correspondientes, adoptando inmediatamente en el seno del procedimiento administrativo la medida cautelar de acuerdo con su normativa propia”³

Por último, vamos a poner en relación el artículo 81.8 LGT, puesto que, al fin y al cabo esa es su finalidad última, con los delitos contra la hacienda pública. En ese sentido, debemos tener presente el vigente artículo 305.5 CP, en cuya virtud “cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, *por una parte* los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y *por otra*, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración

³Elías de Tejada Casanova, J. M.: *Ibidem*.

Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación”.

Lo que se estatuye, tras la modificación del apartado 5 del artículo 305 CP es la compatibilidad del procedimiento administrativo tributario con el procedimiento judicial. Lo cierto es que algo de esto ya se desprendía del artículo 103,d) y 190.3 a) del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, sobre todo del primero, pues admite, aun cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, *cuando sea posible y resulte procedente*, que puedan practicarse liquidaciones provisionales.

La excepción al principio de prejudicialidad penal del artículo 305.5 CP tiene que pasar el filtro de su constitucionalidad. No está claro que la compatibilidad temporal del procedimiento sancionador y del procedimiento penal sea respetuosa con el principio de culpabilidad y con la presunción de inocencia. Naturalmente, no podía ser de otra manera, se pretende que esa situación se prolongue lo mínimo posible a fin de evitar la inseguridad jurídica que se produce. A esa situación, por lo demás, le tendrá que poner el fin el juez. El propósito de esta medida es claro, como asegura el Informe del Consejo Fiscal de 2012 sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal “se pretende la consecución de una mayor eficacia en la adopción de medidas asegurativas, que eviten que el defraudador fiscal (presunto, diríamos nosotros) pueda eludir sus bienes, haciendo así ineficaces las perspectivas de las administración defraudada, circunstancia ésta que se pone de manifiesto ante la escasa eficacia que suelen deparar las que puedan adoptarse, en muchos casos tardíamente, por los órganos de la administración de justicia”.

Ya se barajó durante la tramitación parlamentaria de la reforma del Código Penal que concluyó con la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio que contemplara esa posibilidad. Esa posibilidad se descartó, quizás, por entenderse que fuera contraria al derecho a la presunción de inocencia y al principio de prejudicialidad penal. No lo interpreta de ese modo Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, pues señala “a este modelo no podría oponérsele como obstáculo el art. 25 CE –el principio *ne bis in ídem*- para aceptar que la ley pudiera permitir a la Administración liquidar y recaudar no obstante la existencia del proceso penal, pues (..) la justificación de la paralización del procedimiento administrativo de liquidación se ha encontrado –no en la interdicción de un doble enjuiciamiento- sino en el obligado respeto a los hechos que fije el juez penal por la prevalencia de este orden jurisdiccional. Pienso que ese respeto a los hechos que fije un juez penal se puede conseguir tanto actuando *ex ante* como actuando *ex post*. Tan respetuoso es paralizar las actuaciones administrativas y esperar a lo que le diga el juez penal como- así lo entiendo- continuar las actuaciones administrativas dotándolas de un carácter provisional de manera que estén sujetas y subordinadas a lo que, en su momento, determine el juez penal de forma tal que –cuando exista resolución judicial- los pronunciamientos se acomoden a lo que resulte del proceso penal si no fueran coincidentes”⁴.

⁴ “Prejudicialidad penal y delito fiscal”, *La Ley*, núm. 7741, 22 de noviembre de 2011.

No cabe desconocer, sin embargo, que esta solución plantea problemas prácticos. Es indiscutible que la liquidación administrativa que se dicte puede ser distinta de la que se acabe realizando por el juez, que, en absoluto, está vinculado por aquella. No obstante, pese a ello el legislador ha seguido en su empeño, pues, según la Exposición de Motivos de la Ley, se “trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al mismo tiempo se incrementa la eficacia en la actuación de control de la administración”.

Por último, queremos señalar que resulta incomprensible que no se haya aprovechado la reforma realizada por la Ley 7/2012 de 29 de diciembre, para modificar la regulación de las medidas cautelares en el seno del procedimiento sancionador. De conformidad con lo previsto en el artículo 210.3 LGT, es posible adoptar medidas cautelares en el procedimiento sancionador. No existe una regulación autónoma para este procedimiento, puesto que dicho artículo se remite al artículo 146 de la LGT, que, como es sabido, se refiere a las medidas cautelares en el procedimiento de inspección. Sorprende que no se remita también al artículo 81 LGT. (Igualmente es llamativo que el artículo 162 de la LGT tampoco lo mencione), pero la sorpresa es menor si se tiene en cuenta que el artículo 190.2 LGT establece que será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de dicha Ley, y, justamente, en dicho capítulo se encuentra el citado artículo 81 ¿Qué se pretende con la adopción de medidas cautelares? Ni más ni menos, impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de las obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. No se establece ningún criterio que sirva de guía para imponerlas, como tampoco se concreta si pueden establecer conjuntamente varias de ellas. Las medidas pueden ser de distinto tipo (precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como libros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate). Se trata de un listado cerrado, pero, como se ve, bastante amplio. Las medidas cautelares se caracterizan por su provisionalidad, por lo tanto, no pueden ser indefinidas. La Ley no concreta ese plazo, a diferencia de lo que sucede con las medidas cautelares para el cobro de la deuda tributaria previstas en el artículo 81, que dedica su apartado 6 a regular esta cuestión. La única indicación que se hace es que deberán cesar cuando desaparezcan las circunstancias que las motivaron. No alcanzamos a comprender la razón por la que en el marco del procedimiento de inspección, y, por ende, en el procedimiento sancionador, se acotan menos las condiciones para imponer medidas cautelares. Es una regulación excesivamente abierta en sí, lo cual es criticable y, más lo es si esas medidas se extienden, por remisión al procedimiento sancionador. Los principios de dichos procedimientos son distintos. La presunción de inocencia es clave en el procedimiento sancionador, y las medidas cautelares, en cierta forma, la están poniendo en cuestión, de ahí que deban utilizarse con extremo cuidado. Evidentemente, es una garantía que su adopción deba ser ratificada en el plazo de 15 días. ¿Quién ha de adoptar las medidas? Quien instruye. Y ¿Quién debe ratificarlas? Quien tenga competencia para dictar la resolución sancionadora. Evidentemente ello supone una garantía, insistimos pero, es claramente insuficiente. Se echa en falta una regulación autónoma. O, como mínimo, un desarrollo reglamentario adecuado al procedimiento sancionador. Existe un desarrollo reglamentario para el procedimiento de inspección (artículo 181 RGIT); no se comprende la razón por la que en el procedimiento sancionador no se ha incluido un precepto ad hoc. Lógicamente, en tanto en cuanto sea posible habrá que aplicar lo dispuesto en ese precepto. El acuerdo mediante el que se adopten las medidas cautelares no podrá ser objeto de recurso o reclamación

económico-administrativas, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la adopción de medidas cautelares en los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que ponga fin al procedimiento sancionador.

Naturalmente, la adopción de las medidas cautelares debe ser motivada, debiéndose explicitar las razones que en el caso concreto avalen su establecimiento, la idoneidad de las concretas medidas adoptadas, cuando no su indispensabilidad, su proporcionalidad, así como su duración. No se olvide, insistimos, que en materia sancionadora se ha de ser exigente, y si bien es cierto que jurisprudencialmente se admite que la presunción de inocencia es compatible con la adopción de medidas cautelares, ello está supeditado a que se adopten motivadamente, que sean razonables en función de lo que se pretende y a la vista de las circunstancias concurrentes.

Recordar, por último, que el quebrantamiento por el obligado tributario de las medidas cautelares que se le hayan sido impuestas es una conducta que sigue teniendo encaje en el artículo 203.6 de la LGT, en tanto en cuanto puede constituir resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. La reforma en este punto lo único que ha hecho ha sido elevar el importe de la multa.

NOVEDADES LEGISLATIVAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA EL EJERCICIO 2012 (III y última parte)

Carlos Suárez Mosquera

Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Introducción

Este año el impuesto ha sufrido modificaciones continuas a lo largo del mismo, cosa inusual, lo habitual venía siendo que al principio del ejercicio se conociesen todas las normas que iban a afectar al mismo durante el año. Esta tradición ha sido cambiada por la crisis económica que ha obligado al Gobierno a realizar continuos cambios a través de decretos leyes que han modificado la normativa aplicable durante el período impositivo en curso.

La utilización de las medidas fiscal al servicio de la política económica se evidencia en la mayor parte de las modificaciones realizadas. Muchas de ellas pretenden conseguir un aumento de la recaudación, actuando sobre los criterios de imputación temporal. Van dirigidas, en general, a las grandes empresas y han sido introducidas por las siguientes normas:

- Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.
- 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.
- Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero. (Sus disposiciones fueron convalidadas por la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero)
- Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.
- 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 este artículo, complementario de los publicados en los números 3/2012 y 6/2012 de esta revista, analizaremos el resto de modificaciones aun no estudiadas. Concretamente:

- La modificación del artículo 134 del TRLIS que establece el tratamiento de los bienes y derechos no contabilizados o no declarados y una presunción de obtención de rentas (Ley 7/2012, de 29 de octubre)
- Introducción de una nueva letra 1-h artículo 14 TRLIS que considera no deducibles a determinados gastos financieros (Real Decreto-Ley 12/2012).
- Norma de imputación temporal, introducida modificando el artículo 20 TRLIS, que limita la deducibilidad en el ejercicio de los gastos financieros contabilizados, permitiendo su traslado a los siguientes (Real Decreto-Ley 12/2012).
- Cálculo del importe de los pagos fraccionados (Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio).

- Régimen fiscal de las aportaciones de activos a sociedades para la gestión de activos. (Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo).
- Nueva disposición adicional decimosexta del TRLIS que establece una exención del 50 por 100 para las rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre del 2012 (Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo).

2. Modificación del artículo 134 TRLIS sobre tratamiento de bienes no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas

2.1. Introducción

La modificación se lleva a cabo por la *Ley 7/2012, de 29 de octubre, de adecuación de la normativa para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude*, en cuyo artículo 4 se modifica el, hasta ese momento, apartado sexto, que se renumera como séptimo, y nace un nuevo apartado sexto completamente novedoso. Esta modificación enlaza con una nueva obligación introducida por esta misma Ley, mediante una nueva disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria (LGT), por la que se obliga a suministrar a la Administración tributaria información acerca de algunos de los bienes y derechos situados en el extranjero que los obligados tributarios posean.

En su redacción anterior el artículo 134 establecía la presunción de que los elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad, y cuya titularidad correspondiese al sujeto pasivo, habrían sido adquiridos con rentas no declaradas, y que éstas rentas se imputarían al período impositivo más antiguo entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo probase que corresponde a otro u otros. Como consecuencia de las normas generales de prescripción contenidas en la LGT, la imputación a un ejercicio prescrito no conlleva ninguna liquidación tributaria.

El precepto, tal y como estaba redactado, se incardinaba perfectamente dentro de las normas generales de prescripción contenidas en la LGT, y era coherente con el hecho de que las rentas no declaradas de ejercicios prescritos podían haber sido consumidas o haber sido utilizadas para adquirir bienes, y no debería ocurrir, en este segundo caso, que su afloramiento posterior llevase aparejada que la renta presuntamente defraudada fuese gravada. En otro caso, se le estaría dando un tratamiento diferente a la renta defraudada en períodos prescritos según que hubiese sido consumida o se hubiese empleado en la adquisición de bienes y derechos.

La novedad del nuevo apartado 6 consiste en no permitir la imputación a ejercicios prescritos, cuando la renta presunta se pone de manifiesto en la tenencia de elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad situados en el extranjero, aun demostrando su adquisición en cualquiera de ellos y siempre que no hubiesen sido incorporados en la declaración de bienes situados en el extranjero que establece la recién introducida disposición adicional decimoctava de la LGT. Dándose las dos condiciones la renta se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización salvo que se pruebe que los bienes o derechos fueron adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este impuesto.

Dado que la norma precisa para su aplicación haber incumplido la obligación de declarar los bienes situados en el extranjero en los que se ha materializado la renta defraudada., pasamos a analizarla.

2.2. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero

La nueva disposición adicional octava de la LGT introducida por la Ley 7/2012 obliga a suministrar información sobre un determinado tipo de bienes y derechos que estén situados en el extranjero, pero no de todos, lo que conlleva que haya bienes que aun estando situados en el extranjero no tengan que declararse. La enumeración contenida en la Ley se refiere a:

- Cuentas bancarias situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio y sobre las que de alguna forma se ostente el poder de disposición.
- Títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades.
- Títulos, activos, valores o derechos representativos de la cesión a terceros de capitales propios.
- Seguros de vida o invalidez
- Rentas vitalicias o temporales de los que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles. No incluye las obtenidas a título gratuito.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.

Recalcar que han de ser bienes, títulos o rentas siempre situados, depositados o contratados con entidades extranjeras.

Se observa que quedan fuera de esta obligación de información bienes como obras de arte, dinero en metálico, metales preciosos, vehículos, aeronaves, embarcaciones e inmovilizados intangibles como marcas, derechos de autor, etc. Bienes que pueden tener un enorme valor, que de haber sido adquiridos con renta no declarada gozarían de un régimen de prescripción diferente a los demás.

La propia norma prevé su desarrollo reglamentario, que se ha sido realizado por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.

2.3. Modificación en la regla de prescripción

Por el apartado primero del artículo 134 del TRLIS, *se presume que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y que no se hallasen registrados en sus libros de contabilidad.* Hasta la modificación del artículo 134 del TRLIS por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, el precepto determinaba en el apartado quinto cual debería ser el período de imputación de la misma y establecía *que debía ser imputada al período impositivo mas antiguo entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo probase que correspondía a otro u otros.* A partir del momento de la entrada en vigor de la modificación – aplicable a los ejercicios que finalicen a partir del 31 de octubre del 2012- se ha introducido una nueva norma de imputación que afecta solamente a los bienes y derechos –por supuesto no registrados en los libros de contabilidad- 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 LGT. Para estos bienes la reglas son diferentes, por una parte, se admite que se pueda demostrar que han sido adquiridos con cargo a renta declaradas, posibilidad no contemplada expresamente para los otros bienes, pero que de alguna manera hemos de considerar implícita, y , de otra parte, la regla de imputación no admite, aun probándose

que el bien fue adquirido en ejercicios prescritos, la imputación de la renta subyacente al ejercicio de adquisición y, en consecuencia, considerar, cuando así fuese, que la renta estuviese prescrita.

La nueva norma de imputación dice, en su apartado 6, lo siguiente:

“En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiere 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 renta declaradas o bien don cargo a rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto”

De la lectura de este artículo resulta claramente una norma de imputación diferente para unos bienes que para otros, estando los dos no registrados en los libros de contabilidad y habiéndose probado que fueron adquiridos, o que ya se poseían, en períodos prescritos unos darán lugar a una renta que se imputará al *período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización* y, por el contrario, los otros originarán una renta imputable a un ejercicio prescrito y no dará lugar a liquidación tributaria alguna.

La imputación de la renta al período mas antiguo entre los no prescritos *susceptible de regularización* contempla la posibilidad de que el último no prescrito haya sido comprobado por la inspección de tributos dando origen a una liquidación definitiva, lo que obliga a tomar uno anterior, la finalidad es generar una liquidación con independencia del ejercicio en que se generó la renta materializada.

Ejemplo:

Supongamos que se descubre por la Inspección de Hacienda que una sociedad posee en Alemania un edificio adquirido bajo la vigencia de la nueva redacción del artículo 134 y que no figura registrado en sus libros de contabilidad. Supongamos que han pasado siete años desde su adquisición y, por lo tanto, el ejercicio en que se adquirió ya no es susceptible de comprobación. Además, el sujeto pasivo no puede demostrar que ha sido adquirido con cargo a renta declarada y siempre ha sido sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades.

Conforme a la normativa en vigor la solución va a depender de que se haya cumplido con la obligación de información contemplada en la disposición adicional decimoctava o no. Si no se ha informado, la consecuencia es que el valor de adquisición, minorado en el importe de las deudas contraídas para financiar tal adquisición no contabilizadas, configura el importe de la renta no declarada, que ha de imputarse al último ejercicio no prescrito y susceptible de regularización. Por el contrario, si el bien hubiese sido declarado, aunque no estuviese contabilizado, la renta se imputaría al ejercicio de adquisición que ya estaría prescrito.

Si el bien en lugar de estar situado en Alemania, lo estuviese en España, se imputaría, en todo caso, al ejercicio de adquisición, en esos momentos ya prescrito.

Por último, si el bien en el que se hubiese materializado la renta oculta fuese, por ejemplo, una obra de arte, una embarcación, un vehículo, situado en el extranjero, caso de descubrirse cabría imputar la renta al período del que se pruebe que procede, que podría estar prescrito, y no al último de los no prescritos susceptible de regularización.

2.4. Otras consideraciones: entrada en vigor, el régimen sancionador y otras

La norma se aplica a los períodos impositivos que finalicen a partir de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, que se produjo el 31 de octubre del 2012, día siguiente al de su publicación. Pero la problemática de su posible retroactividad está resuelta en la disposición adicional segunda de la Ley 4/2012 que dice:

“La imputación...se realizará al período impositivo que proceda...en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados”.

La interpretación de este precepto ha de hacerse a la luz del mandato constitucional que prohíbe la retroactividad de las disposiciones sancionadoras o restrictivas de los derechos individuales.

La norma admite demostrar que el bien se compró con renta declarada, hasta ahora el precepto no hacía mención alguna a esta posibilidad. Cuesta, de todos modos, encontrar supuestos en los que existan bienes no registrados en la contabilidad y que hayan sido adquiridos con renta no defraudada. Podría tratarse de casos como una ampliación de capital en los que los socios realizan una aportación no dineraria que no llegó a contabilizarse, una omisión del contable que no incluyó ni los bienes, ni el aumento de capital y la prima de emisión, en su caso.

En la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 se agrava el régimen sancionador en los supuestos de aplicación del artículo 134.6 y determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

Señalar que esta norma discrimina los plazos de prescripción según la utilización que se haga de la renta defraudada. Si ésta se invierte en determinados bienes situados en el extranjero no declarados ni contabilizados, el efecto práctico es que no hay prescripción. En los demás casos, si la renta se consume o se invierte en otro tipo de bienes, sí opera la prescripción general de cuatro años contemplada en el artículo 66 de la vigente LGT.

Aunque aun han de pasar varios años antes de que surjan casos importantes que planteen un análisis de la incardinación de esta norma con el resto del ordenamiento jurídico, es posible vislumbrar planteamientos referentes a su constitucionalidad desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica y, también, a nivel comunitario por el distinto tratamiento que da según que los bienes en los que se ha materializado la renta defraudada estén o no situados en el extranjero.

3. Gastos financieros: nuevo apartado 1-h del artículo 14 TRLIS

3.1. Introducción

Con efectos desde 1 de enero del 2012 se introducen dos normas, la primera, el nuevo apartado 1-h) del artículo 14, impide la deducción presente y futura de los gastos financieros derivados de determinados préstamos que financian la adquisición de determinadas participaciones en el capital. La segunda, es una norma de imputación temporal, que limita la deducibilidad de la carga financiera del ejercicio en función de un nuevo parámetro –el beneficio operativo– permitiendo trasladar la parte no deducible a los 18 años inmediatos y sucesivos, técnica similar a la seguida con las bases

imponibles negativas y las deducciones en la cuota. Estas dos normas han sido introducidas por el artículo 1 del Real Decreto-Ley 12/2012 de 13 de marzo aunque la segunda fue al poco tiempo modificada por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 14 de julio. Las dos son aplicables a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012.

3.2. Análisis de los elementos que la componen

El artículo 14 dispone que *no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles* diversos gastos relacionados en varios apartados. Ahora se añade una nueva letra h) al apartado 1 que dispone:

“h) Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.”

Del análisis del precepto señalamos:

- Que el primer requisito es que el préstamo haya sido concedido por una entidad del grupo mercantil con independencia de su residencia.
- La financiación obtenida ha de emplearse en la adquisición de participaciones ya emitidas en el capital –pensemos en acciones o participaciones- o en general a participar en los fondos propios o bien a la realización de aportaciones al capital o fondos propios. El segundo caso contempla suscripción de acciones o participaciones en una ampliación de capital o aportaciones para compensar pérdidas o a modo de subvención a las que se hace referencia en la cuenta 118 -Aportaciones de socios o propietarios- del Plan General de Contabilidad, operaciones muy infrecuentes.
- Si las deudas han sido contraídas con otra finalidad distinta a la del punto anterior no hay restricción alguna. Pensemos en la adquisición de otros bienes como inmuebles, activos intangibles, obras de arte, vehículos, etc.
- Cuando se adquieran instrumentos de patrimonio ya emitidos han de ser vendidos por entidades del grupo y pueden ser tanto de entidades del grupo como de fuera del mismo.
- Cuando se acude a ampliaciones de capital, para que opere la restricción, se ha de tratar de operaciones realizadas por empresas del mismo grupo.

Ejemplo 1:

Se pide un préstamo a una empresa del grupo para acudir a una ampliación de capital que realiza otra empresa que pertenece al grupo y de la que se posee un 5 por 100 de participación. En este caso los gastos financieros no serían deducibles salvo que se justificase que la operación obedece a motivos económicos válidos.

Ejemplo 2:

Se pide un préstamo a una entidad financiera extranjera para adquirir acciones de otra sociedad extranjera perteneciente al grupo y vendidas por otra sociedad del grupo. En este caso los gastos financieros serían deducibles puesto que el préstamo ha sido concedido por un tercero independiente del grupo.

Ejemplo 3:

Se pide un préstamo a una entidad del grupo para adquirir el 5 por 100 de la participación en una sociedad perteneciente al grupo que es vendida por una sociedad independiente del grupo. En este caso los gastos financieros serían deducibles puesto que el trasmisor de la participación no es del grupo.

La norma resulta excepcionada cuando se acredite que la operación se realiza por motivos económicos válidos. No se desarrolla este concepto pero en la exposición de motivos del Real Decreto-ley 12/2012 se dice:

“...este precepto permite su inaplicabilidad, en la medida en que las operaciones sean razonables desde la perspectiva económica, como pueden ser supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien en aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde el territorio español”.

Este concepto aparece por primera vez al transcribir al ordenamiento español la Directiva de Fusiones, regulada actualmente en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, y existe abundante jurisprudencia comunitaria relativa a esta materia que pueda complementar su interpretación. A nivel interno se han producido, también, diversas resoluciones que delimitan el concepto. En trabajo recientemente publicado en el número 5/2012 de esta revista se analiza el estado de esta cuestión detenidamente.

3.3. Justificación de la norma

En la exposición de motivos se señala que es una respuesta del legislador a determinadas operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo, respecto de las cuales se venía reaccionando por parte de la Administración Tributaria cuando no se apreciaban motivos económicos válidos. En los últimos años se han practicado numerosas regularizaciones derivadas de este tipo de operaciones que sintéticamente se basaban en la compra de un paquete accionarial a una empresa del grupo extranjera con un préstamo concedido por la vendedora u otra del grupo, habitualmente residente en el extranjero. Se conseguía así generar un importante gasto en la sociedad española y ningún ingreso, pues cuando la participada repartiase dividendos, estos solían estar exentos por mor de la aplicación de la exención por dividendos regulada en el artículo 21 del TRLIS.

Podemos afirmar que la planificación fiscal cuestionada se origina en un fallo de diseño de la normativa que permite incorporar los gastos de una operación a la sociedad residente pero no los ingresos –dividendos-, declarados exentos, que la tenencia de ese activo produce y que son gravados en la residencia de la sociedad que los produce y se incentiva aun más por la existencia de legislaciones fiscales en las que no se gravan los ingresos financieros derivados de los préstamos y, también, por la norma, recientemente derogada, que permitía la amortización del fondo de comercio financiero surgido al adquirir participaciones en sociedades extranjeras. Esta descoordinación no se da con la misma intensidad en otras operaciones que podrían propiciar vaciamientos en las bases imponibles como, por ejemplo, la adquisición de activos inmobiliarios o intangibles, pues aun ocasionando importantes gastos financieros los ingresos que produjesen no iban a estar totalmente exentos, aunque también se produciría que una parte de ellos iban a estar gravados por otra jurisdicción y se deduciría en España el impuesto efectivamente pagado en el extranjero aun cuando en el extranjero no se tuvo en cuenta el gasto financiero deducido en España.

Señalar que las numerosas regularizaciones realizadas en los últimos años se han apoyado en las normas de fraude a la ley o de conflicto de aplicación de la norma contenidos en la LGT, según el momento de su origen, y todos ellos están fundamentados en que la operación se realiza con la única finalidad de evitar el pago de impuestos sin poder ampararse en la economía de opción. Generalmente se apoya en que la gestión de la participación se realiza antes y después de la operación de la misma manera, no se aprecia un cambio auténtico en la administración de la sociedad participada. Se han producido diversas resoluciones del TEAC, destacamos la del 10/11/2010 (números de reclamación 3732 y 4197 del 2009) pero ninguna hasta este momento de órganos jurisdiccionales, salvo un primer caso contenido en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio del 2012 (Recurso 3779/2009) donde de forma muy marginal se analiza el problema, aunque por la exageración del asunto no se realiza un análisis detenido de la cuestión de la financiación.

3.4. Reflexión final

Es indudable que esta norma va a limitar estas operaciones pero el problema va a seguir existiendo mientras no se coordine la relación gasto e ingreso al que aludíamos antes. La norma presenta problemas de cuantificación cuando la relación del préstamo con la operación no sea inmediata, es decir, en los casos en que no se contraiga el préstamo en el momento que se produce la adquisición pero al mismo tiempo la sociedad está muy endeudada. En la NRV nº 2 relativa al Inmovilizado Material del PGC se hace mención a la consideración como gastos financieros, a efectos de su activación, a los que han sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, *específica o genérica*, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción. Y resulta inevitable que haya siempre criterios discordantes en cuanto al valor de mercado de la participación transmitida, señalar que estamos ante operaciones entre sociedades vinculadas, y de un enorme valor económico, en la mayor parte de las cuestionadas hasta ahora, unido al enjuiciamiento de la validez de motivo económico esgrimido por la entidad.

4. Límites a la deducción del gasto financiero del ejercicio. Modificación del artículo 20 del TRLIS

4.1. Introducción

El Real Decreto-Ley 12/2012 modifica este clásico artículo que contenía la norma de subcapitalización y que ahora es sustituida por la limitación que va a ser objeto de estudio, menos restrictiva que la anterior, en el sentido de que va a permitir deducir los gastos financieros en su totalidad, aunque no siempre en los ejercicios en los que contablemente se han devengado. Al poco tiempo de su aprobación se modifican determinados aspectos por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio aunque con efectos también desde 1 de enero de 2012. Estamos ante una norma de imputación temporal que va a limitar el montante del gasto financiero deducible a partir de dos nuevos conceptos fiscales –el beneficio operativo y el gasto financiero neto- que se determinan realizando ajustes al resultado de explotación y al gasto financiero que ofrece el modelo de cuenta de Pérdidas y Ganancias del PGC. En la exposición de motivos no se alude a ninguna justificación recaudatoria, se afirma que:

“... Esta medida favorece de manera indirecta la capitalización empresarial y responde, con figuras análogas a nuestro derecho comparado, al tratamiento fiscal actual de los gastos financieros en el ámbito internacional”.

4.2. Supuestos de aplicación y excepciones

4.2.1 Ámbito subjetivo de aplicación

La limitación se aplica a todo tipo de entidades con la única excepción de las entidades de crédito y aseguradoras, que son contempladas en el apartado 6 del artículo en donde se dice que *la limitación prevista en este artículo no resultará de aplicación a las entidades de crédito y aseguradoras*. Sigue diciendo que *no obstante, en el caso de entidades de crédito o aseguradoras que tributen en régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite establecido en este artículo se calculará teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas*. Continúa diciendo que *a estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades*.

4.2.2. Casos de extinción de la sociedad

Dispone letra b) del apartado 6 que no se aplicará la limitación en el período impositivo en que se produzca la extinción de la sociedad. Con ello se consigue el objetivo de considerar esta norma como de imputación temporal, aunque puede ocurrir que no haya base imponible suficiente para su aprovechamiento. Esta norma general tiene dos matizaciones:

- Se excepciona en el caso de que la extinción se produzca a consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de esta Ley. Parece que el derecho pendiente se trasladaría a las otras sociedades beneficiarias en el caso de una escisión o a la absorbente en una fusión.
- Si la sociedad extinguida estaba integrada dentro de un grupo fiscal y tuviese gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.

4.3. Elementos para su aplicación

El nuevo precepto limita en cada ejercicio el montante del gasto financiero neto deducible al 30 por 100 del beneficio operativo y con un mínimo deducible de un millón de euros. Lo que no se pueda deducir en el período se traslada a los períodos impositivos de los 18 años siguientes. El exceso entre el 30 por 100 del beneficio operativo sobre el gasto financiero neto del ejercicio es trasladable a los 5 ejercicios siguientes, aumentando así el límite. No se permite calcular esta diferencia trasladable utilizando como referencia el millón de euros de mínimo.

Los conceptos gastos financieros netos y beneficio operativo están definidos en la propia norma y la Dirección General de Tributos ha realizado, en la Resolución de 16 de julio de 2012 (BOE de 17 de julio de 2012), una importante labor interpretativa de aspectos de detalle no contemplados, a los que acompaña de numerosos ejemplos explicativos que apuntalan su interpretación.

Resaltar que el límite no está basado en la mayor o menor proporción de deudas en relación al total de fondos de financiación, por lo que dos sociedades con la misma estructura financiera y el mismo gasto financiero contable pueden tener distinto gasto financiero fiscal en función de su distinto beneficio operativo, concepto muy próximo al beneficio de explotación contenido en el PGC 1990.

Ejemplo:

Veamos como una sociedad que incurra en un gasto financiero neto de 1.500.000 € y siendo los demás parámetros los que figuran a continuación, se determina el montante de gasto deducible.

Resultado de explotación	5.000.000
Ajustes para calcular el resultado operativo	-2.000.000
Resultado operativo	3.000.000
Limite 30%	900.000
Gasto financiero neto deducible	1.000.000

En este caso actúa el límite del millón de euros, quedando 500.000 € pendientes de imputación para los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

4.3.1. Concepto de gasto financiero neto

Según el apartado 1 del artículo 20 *se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros sobre los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.* Contablemente como gasto financiero se incluye a los derivados de deudas y los que se generan por actualización de provisiones. La Resolución realiza importantes aclaraciones basadas en exposición de motivos del Real Decreto-Ley 12/2012 donde se afirma que el precepto busca favorecer la capitalización empresarial. En base a ello, y puesto que no guardan relación con ésta, no se toman en consideración a los gastos derivados de la actualización de provisiones contenidos en la cuenta -660-. Tampoco se consideran los gastos que han sido luego activados en el valor del inmovilizado en curso, que son neutralizados con un ingreso por trabajos realizados para inmovilizado. Han de ser tenidas en cuenta las diferencias de cambio vinculadas a deudas aun no siendo calificadas por el PGC como gasto o ingreso financiero, aunque si forman parte del resultado financiero en la partida 15 -Diferencias de cambio-. Se trata, también la problemática de las coberturas financieras y las cuentas de participación.

CÁLCULO GASTO FINANCIERO NETO	Contable	Ajuste	Gasto Financiero Neto
13a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas	sí	Negativo del 14-1-h	sí -14-1-h
13b) Por deudas con terceros	sí		sí
13c) Por actualización de provisiones	sí	negativo	
15) Algunas de las diferencias de cambio - Intereses de préstamos de sociedades Holdings contabilizados dentro del resultado de explotación		Positivo o negativo	sí
13b) Ingresos financieros derivados de la cesión a terceros de capitales propios		positivo	sí
TOTAL			G. F. Neto

4.3.2. Concepto de beneficio operativo

Partiendo del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias contable, que, recordemos, incluye beneficios de tipo extraordinario, como los provenientes de la venta de activos, que en el Plan del 90 estaban clasificados como resultados extraordinarios y que el Plan 2007 considera de explotación, se han de practicar ajustes, cuya interpretación se ha de realizar a partir del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias en cuyas partidas encontramos los números de las cuentas que componen el término correspondiente y adónde nos remitimos:

AJUSTES A REALIZAR EN RESULTADO DE EXPLOTACIÓN		
	Sentido del ajuste	Partidas d Modelo de
Amortización del inmovilizado	Eliminando	8
Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	Eliminando	9
Deterioro y resultados por enajenación de inmovilizado	Eliminando	11
Ingresos financieros de participaciones en instrumentos financieros de patrimonio: fundamentalmente dividendos. Hay que superar determinados límites.	Adicionando	12

El apartado 1 del artículo 20 delimita que los ingresos financieros que han de adicionarse son los que provienen de instrumentos de patrimonio, “*siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos del 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley*”. La Resolución de la DGT resuelve la problemática que genera la inclusión dentro de los resultados de explotación de las sociedades *holding* a los intereses que perciben de sus participadas frente al resto de las sociedades que los

contabilizan dentro del resultado financiero, opta por considerar que no forman parte del resultado operativo y que se computen para calcular el gasto financiero neto. Y, también, la de las empresas concesionarias de infraestructuras públicas cuando contabilizan la contraprestación de los acuerdos de concesión como un derecho de cobro, es decir, como un activo financiero.

Ejemplo:

Si partimos de un resultado de explotación, por ejemplo, de 100.000 y para llegar a esta cifra se han restado dotaciones de amortización por 20.000, traspasado al resultado ingresos por subvenciones de inmovilizado por 10.000 y obtenido un beneficio por enajenación de un inmueble por 30.000. El beneficio operativo será el resultado de adicionar a los 100.000 del resultado de explotación 20.000 de las dotaciones a la amortización, restar las 10.000 de subvenciones, 30.000 del beneficio de enajenación del inmueble y 40.000 de dividendos de participadas computables. Dando como resultado un beneficio operativo de 120.000.

	RESULTADO EXPLOTACIÓN	AJUSTES	RESULTADO OPERATIVO
Ventas	300.000		
- Aprovisionamientos	-150000		
- Gasto de personal	-70.000		
- Gasto de amortizaciones	-20.000	20000	
- Imputación de subvenciones	10.000	-10.000	
- Rdo. enajenación inmovilizado	30.000	-30.000	
+ Dividendos en participadas		40.000	
Total	100.000	20.000	120.000

4.4. Cálculo del límite de gasto para cada ejercicio

La deducción se limita en relación al resultado operativo habido en el ejercicio, pero el apartado 2 permite añadir montantes no consumidos procedentes de ejercicios anteriores. La norma dice así:

“En el caso de que los gastos financieros netos del ejercicio no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia”.

Estamos en presencia de una nueva técnica de acumulación que no se aplica a las deducciones de la cuota. La DGT ha interpretado que la norma no habilita para acumular la diferencia entre el gasto financiero neto y el mínimo del millón de euros.

Ejemplo:

Si en un ejercicio el límite resultante de aplicar el 30 por 100 al beneficio operativo es de 2.000.000 y el gasto financiero neto es de 1.200.000, el importe sobrante de 800.000 se podrá trasladar a los periodos impositivos que se cierran en los próximos 5 años, de forma que el límite del ejercicio siguiente será el que resulte del resultado operativo más los 800.000 sobrantes del ejercicio anterior.

4.4.1. *Computo en agrupaciones de interés económico españolas*

El apartado 3 ordena que los gastos financieros netos imputados a sus socios se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.

4.4.2 *Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal*

Su problemática está contemplada en el apartado 4 en donde se establece:

- El límite previsto en este artículo se referirá al grupo fiscal.
- No obstante, los gastos financieros netos de una entidad pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal se deducirán con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo de la propia entidad.
- Cuando se deje de pertenecer al grupo, los gastos financieros netos pendientes de deducir por el grupo fiscal tendrán el mismo tratamiento fiscal que el que corresponde a las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en los términos establecidos en el artículo 81 de esta Ley.

Existen numerosos ejemplos de aplicación de esta norma en el punto octavo de la Resolución de la DGT de 16 de julio de 2012.

4.4.3. *Traslado del gasto financiero no deducible a los ejercicios siguientes*

El último párrafo del apartado 1 establece que *los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente.*

5. Régimen fiscal de las operaciones de aportación de activos a sociedades para la gestión de activos

Dentro del proceso de reordenación bancaria el Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, convalidado en sus mismos términos por la Ley 8/2012, de 30 de octubre, permite aplicar el régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del Título VII del TRLIS a las transmisiones de activos y pasivos adjudicados en pago de deudas que deban ser aportados por las entidades de crédito a una sociedad anónima según los términos establecidos el propio Real Decreto-Ley 18/2012.

6. Exención de determinadas ganancias patrimoniales (nueva disposición adicional trigésimo séptima del TRLIS)

Con la finalidad de estimular la venta de activos inmobiliarios se introduce esta nueva exención calculada sobre el cincuenta por ciento de las rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles urbanos que hubiesen sido adquiridos a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012. Esta norma es introducida por el Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, convalidado en sus mismos términos por la Ley 8/2012, de 30 de octubre. La exención se introduce por medio de una nueva disposición adicional al TRLIS.

6.1. Condiciones para su aplicación

Se ha de tratar de bienes, adquiridos entre las dos fechas mencionadas, que sean de naturaleza urbana y tengan la condición de activo corriente o que hayan sido

clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta. Se está utilizando terminología contable que está desarrollada en las normas de registro y valoración segunda –Inmovilizado material- y séptima–Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta- del PGC. No se pueden incluir entre estos activos a aquellos que forman parte de las existencias, como, por ejemplo, los de naturaleza urbana que deban ser calificados como existencias en las empresas inmobiliarias. Por otro lado, es de señalar que la misma norma introduce una exención similar en el IRPF y en el IRNR exigiendo simplemente que se trate de bienes inmuebles urbanos sin necesidad de haber sido desafectados previamente de una actividad empresarial. En el caso del IRNR se exige expresamente que los inmuebles estén situados en España, lo que no se exige en los otros casos.

6.2. Mecánica de la exención

La aplicación de la exención parte de determinar la renta por diferencia entre coste de adquisición y valor de enajenación. Habrá de tenerse en cuenta la posible aplicación de la norma de corrección de la inflación contenida en el artículo 15.9 del TRLIS y, también, que no formará parte de la renta con derecho a exención el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los inmuebles, ni las cantidades correspondientes a la reversión del exceso de amortización que haya sido fiscalmente deducible en relación con la amortización contabilizada. Se declara una compatibilidad, en su caso, con la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS.

Dispone, asimismo, que no resultará de aplicación la exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad respecto de la que se produzca alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuantas anuales consolidadas, o al cónyuge de la persona anteriormente indicada o a cualquier persona unida a esta por parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

Ejemplo:

Supuesto un inmueble adquirido el 1 de julio de 2012 vendido el año 2015. El coste de adquisición fue de 10.000 y el de enajenación de 9.000. Se había utilizado para fines productivos de la sociedad. Reclasificado a disponible para la venta poco antes de su enajenación. Cuando se reclasificó tenía una dotada una pérdida por deterioro de 1.000 y su amortización acumulada era de 2.000. Sin embargo se estimó que su valor razonable menos los costes de venta eran de 6.800 contabilizándolo por este valor. Suponemos que el ajuste procedente por el artículo 15.9 del TRLIS asciende a 500.

La plusvalía contable es la diferencia entre 8.000 y 6.800, esto es 1.200. Para determinar la renta fiscal previa a la aplicación de la exención han de restarse las 500 del efecto de la inflación, dando como resultado 700 de renta positiva. Para determinar la exención solamente han de considerarse las amortizaciones y no las pérdidas por deterioro por lo que la renta sería:

	Plusvalía Contable	Plusvalía Fiscal	Base cálculo de la exención
Valor de enajenación	9.000	9.000	9.000
Coste adquisición	10.000	10.000	10.000
- Amortización acumulada	-2.000	-2.000	-2.000
- Pérdida por deterioro	-1.200	-1.200	
- Corrección inflación		500	500
Valor neto contable	6.800	7.300	8.500
Diferencia	2.200	1.700	500

La exención asciende al 50 por ciento de la base calculada de 500, dando como resultado 250. Luego la renta gravable será de 1.450 (1.700 – 250).

7. Cálculo de los pagos fraccionados

Es una materia en continua modificación. Aquí recogemos la variación introducida por el Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio, aplicable a los pagos fraccionados cuyo período de declaración se inicie con posterioridad a la entrada en vigor del mencionado Real Decreto-Ley y que se refieran a períodos impositivos iniciados en los años 2012 y 2013.

En primer lugar establece que en la base de cálculo se integre el 25 por ciento de los dividendos y rentas exentas por aplicación de la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español regulada en el artículo 21 del TRLIS. Por otra parte, se modifican los porcentajes de pago aplicables a la base de cálculo.

Las novedades sólo afectan a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones conforme a la normativa del IVA supere los 6.010.121,04 € durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2012 o 2013 , para los que los porcentajes aplicables a los efectos del cálculo del pago fraccionado son los siguientes:

- 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 diez millones de euros (en a redacción inicial este porcentaje era aplicable a las empresas cuya cifra de negocios era inferior a veinte millones de euros) .
- El resultado de multiplicar por quince veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de diez millones de euros pero inferior a veinte millones.
- El resultado de multiplicar por diecisiete veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, 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.
- El resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones.

Por último, se aumenta el importe mínimo de los pagos fraccionados exigibles a aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en la que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2012 o 2013 sea al menos de veinte millones de euros, a los que se eleva de 8 al 12 por 100 el porcentaje a aplicar sobre el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural. En el caso de aquellas entidades en las que al menos el 85 por 100 de los ingresos de los tres, nueve u once primeros meses de cada años natural, correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones previstas en los artículos 21 y 22 o la deducción prevista en el artículo 30.2 del TRLIS, el porcentaje se eleva del 4 al 6 por 100.