

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 3/2013



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Jiménez Navas, María del Mar: El debilitamiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios como consecuencia de las medidas sancionadoras introducidas por la Ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Macarro Osuna, José Manuel: El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades por actos de retención o repercusión

Martínez Giner, Luis Alfonso: Las medidas contra el fraude fiscal y el concurso de acreedores en la reforma de la Ley General Tributaria

Sanz Gómez, Rafael J.: La “relación cooperativa” entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal

Suárez Mosquera, Carlos: La actualización de balances de 2013. Análisis fiscal y contable

EL DEBILITAMIENTO DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS COMO CONSECUENCIA DE LAS MEDIDAS SANCIONADORAS INTRODUCIDAS POR LA LEY DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL*

María del Mar Jiménez Navas
Universidad de Sevilla

1. Introducción

El presente estudio tiene por objeto el análisis de las medidas sancionadoras introducidas por la Ley 7/2012 dentro del marco de reformas acometidas por el Gobierno en los últimos tiempos. Los nuevos instrumentos de prevención y lucha contra el fraude fiscal han de ser contextualizados dentro del conjunto de medidas de la misma finalidad dictadas al efecto. De esta interpretación sistemática debemos obtener determinadas conclusiones que nos permitirán dilucidar el verdadero fundamento jurídico de tales actuaciones.

El panorama de crisis en el que estamos inmersos debe ser afrontado a través de medidas que resuelvan el problema pero sin olvidar los principios básicos que sostienen el ordenamiento jurídico español, debiendo atenderse a los principios de seguridad jurídica, proporcionalidad e igualdad tan relevantes en una disciplina como la sancionadora.

La finalidad de la Ley –atajar el fraude fiscal- a través de herramientas encaminadas a la recaudación no puede obviar los elementos básicos del derecho por más urgente que pueda resultar su adopción.

La declaración especial o la llamada amnistía fiscal ha permitido bajo el auspicio de la legalidad, el afloramiento de rentas y bienes a un bajo coste fiscal. La máxima del Gobierno en este caso ha respondido a la expresión “más vale tarde que nunca”. Se ha motivado la presentación de esta declaración con la finalidad de sacar a la superficie parte de la economía sumergida de nuestro país, dando por ello una posibilidad de reconciliación con el fisco a aquellos que nunca tuvieron la intención de autoliquidar sus impuestos. No entraremos en la posible falta de legitimidad axiológica de la medida por exceder de las pretensiones de este estudio, aunque hemos de reconocer que la medida desalienta a los ciudadanos que cumplen con la legalidad al ver como los defraudadores se ven recompensados.

Contra toda previsión y sorprendentemente se aprueba, tras la flexibilización en relación a estas regularizaciones extemporáneas de dinero negro o gris, la Ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal que introduce un régimen sancionador severo y desproporcionado a nuestro juicio. El cambio de actitud por parte de la legislación aprobada no se entiende si no es a través de una hermenéutica conjunta de la trayectoria sufrida por la regulación en materia de lucha contra el fraude en el año 2012, como pasamos a abordar.

*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.

2. La declaración especial

La intención del presente epígrafe es describir de una forma breve en qué consistió la declaración especial y de ello contextualizar con los perfiles exactos la creación de la Ley de Prevención y lucha contra el fraude fiscal. Por ello, no afrontaremos un análisis exhaustivo de la medida ni de sus consecuencias jurídicas, puesto que de lo que se trata es de examinar el cambio de criterio de la legislación vigente.

El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo aprobó la declaración especial que permitía a los administrados que no hubiesen declarado sus rentas en plazo hacerlas aflorar con una rebaja más que considerable.

En primer lugar, la norma crea un gravamen especial sobre las rentas de fuente extranjera para con ello permitir la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones de entidades situadas en territorios con nula tributación o paraísos fiscales que impiden la aplicación del régimen previsto para evitar la doble imposición basada en la figura de la exención. Para ello se introdujo la Disposición Adicional 15ª al Texto Refundido que aprueba la Ley del Impuesto de Sociedades, Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), en la que se permite a los sujetos pasivos del Impuesto no integrar en la base imponible las rentas procedentes de paraísos fiscales que se devenguen en 2012, si optan por la sujeción de las mismas a un gravamen especial del 8 por 100. Dicha fórmula no tuvo el acogimiento esperado, puesto que gran parte de las rentas procedentes de nichos de impuestos no contaban con la base de actividad empresarial y, por ende, no se permitía la aplicación del gravamen. A posteriori, nace el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, que aprueba un segundo gravamen especial sobre rentas de fuente extranjera. Dicho gravamen afecta a un nuevo grupo de dividendos o beneficios obtenidos por la transmisión de participaciones: aquellos en los que únicamente se cumpla el requisito de la participación mínima del 5 por 100. Por ello, no se exige que los beneficios que se reparten o en los que se participa, provengan del ejercicio de actividades empresariales. Esta norma se plantea como una Disposición Adicional 17ª al TRLIS que incorpora un gravamen superior, concretamente un tipo del 10 por 100. La norma no exige el requisito del origen de las rentas para permitir la permeabilidad de las que provienen de fuente incierta o indeterminada.

La llamada declaración especial se introdujo a través de la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012 en la que se prevé que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de No Residentes que con anterioridad a 31 de diciembre de 2010 sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, puedan presentar una declaración tributaria especial con el objeto de regularizar su situación tributaria. Debían presentar esta declaración antes del 30 de noviembre de 2012 ingresando en el tesoro la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos aflorados, el porcentaje del 10 por 100.

En este caso se prescinde de la aplicación de recargos, sanciones e intereses de demora. La rebaja impositiva es notable si tenemos en cuenta la forma de tributación en el IRPF: las rentas se incorporan en la base liquidable general y se aplica la tarifa progresiva cuyo tipo máximo es de un 52 por 100; y en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) cuyo tipo de gravamen general es del 30 por 100. Además, se aplicarán los recargos, intereses de demora y sanciones que correspondan.

La primera objeción que debemos hacer es de carácter formal. En concreto, nos referimos a la utilización del Decreto-Ley como instrumento normativo de creación de la medida. A tenor de lo dispuesto en el art. 86 CE, el Decreto-Ley requiere para su aprobación, además de un ámbito material de aplicación, un presupuesto habilitante consistente en la existencia de una situación de “extraordinaria y urgente necesidad” en cuyos perfiles no entraremos por exceder del objeto de este estudio. Lo que sí conviene recordar es que las medidas adoptadas a través de esta norma con rango de Ley deben ser de aplicación inmediata precisamente para responder a esa situación de premura que la respalda. En este sentido, la Orden ministerial que desarrolló el contenido del Decreto-Ley –Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo- fue aprobada dos meses y cinco días más tarde, por lo que la necesidad de inmediata aplicación quedaba en entredicho.

Además, las dudas acerca de la constitucionalidad de la norma eran evidentes y este hecho conllevaba una situación de incertidumbre en relación con las nuevas consecuencias jurídicas que se aplicarían sobre la regularización efectivamente realizada.

Por otro lado, el Decreto-Ley exigía la acreditación de la titularidad de los bienes antes del 31 de diciembre de 2010. Pues bien, en relación con el dinero en efectivo, la orden ministerial advirtió que bastaba con la declaración de ser titular del mismo con anterioridad a la fecha indicada. En este sentido, la orden no desarrolla la norma con rango de Ley, sino que introduce una nueva norma no prevista, por lo que se produjo un menoscabo del principio de reserva de Ley. Podría haberse promulgado una ley ordinaria votada en Cortes que refrendase el cimiento democrático suficiente para la adopción de una medida tan relevante. En definitiva, la Ley ordinaria hubiese ahorrado muchas de las críticas que se lanzaron a la aprobación por Decreto-Ley de la declaración especial habida cuenta de que en este supuesto la forma habría otorgado legitimidad al fondo.

Por su parte, y con un cambio radical de criterio en relación con la amnistía fiscal, la Ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal intensifica las sanciones que se pueden aplicar por rentas no declaradas. En concreto y por enumerar algún aspecto que revele con claridad dicho cambio, declara la imprescriptibilidad de las rentas no declaradas. Así, a partir de su entrada en vigor las rentas descubiertas por los órganos de inspección serán regularizadas con sanción aunque provengan de periodos impositivos ya prescritos. Por otra parte, se regula un nuevo supuesto de ganancias de patrimonio no justificadas en el que encajan las rentas no declaradas. Una vez afloradas por la labor de los órganos de aplicación de los tributos se consideran ganancias patrimoniales sometidas a la tarifa progresiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y con una sanción del 150 por 100 de la base de la sanción (Disposición Adicional 1ª).

Pues bien, si comparamos la respuesta fiscal que se concede a través de la declaración especial con la ahora vigente, la diferencia es evidente. Por ello, la Ley 7/2012 ha servido de acicate a los rezagados para finalmente hacer aflorar sus rentas. Este impulso legal de última hora se enfrenta a nuestro parecer con problemas de ética jurídica. La seguridad jurídica –pilar del derecho sancionador- y el principio de proporcionalidad no han sido tenidos en cuenta a la hora de adoptar este conjunto de medidas. El cambio de parecer en la actitud del Legislador ha sido radical llegando a alcanzar visos de arbitrariedad (por ausencia de argumentación). Debemos recordar que la Constitución en su art. 9.3 afirma la prohibición de la arbitrariedad por parte de los poderes públicos, precepto en cierta forma cuestionado cuando el *telos* recaudatorio ha pasado por encima

de principios de enorme trascendencia en la creación y aplicación de normas jurídicas sin explicación aparente.

3. Comentarios a algunas de las medidas sancionadoras introducidas por la Ley 7/2012: la posible vulneración de los derechos y garantías de los contribuyentes

3.1. Entrada en vigor y estructura de la Ley

La Ley de prevención y lucha contra el fraude es fruto de la experiencia transcurrida desde la aprobación de la Ley General Tributaria de 2003 y nace, como se advierte en la Exposición de motivos, con la intención de incorporar “una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, pero también con otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios”. La Ley 7/2012, de 29 de octubre, entró en vigor al día siguiente de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, es decir, el 31 de octubre. Los efectos de la entrada en vigor se han pospuesto en relación al límite de los pagos en efectivo, cuya entrada en vigor se produjo el día 20 de noviembre de 2012. A partir de este instante, se aplicará la limitación de los pagos en efectivo con independencia de que la operación que les sirve de causa se hubiese perfeccionado en un momento anterior.

La Ley se estructura en siete artículos, dos disposiciones adicionales y cinco finales. La mayoría del contenido de la norma se dedica a modificar determinadas Leyes, en concreto, reforma la Ley General Tributaria, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, La Ley del Impuesto sobre Sociedades, La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, La Ley del Mercado de Valores y el Régimen jurídico de las cooperativas.

Introduce *ex novo* la limitación de los pagos en efectivo, incorporando además de los requisitos para su aplicación, un régimen sancionador en caso de incumplimiento.

3.2. El régimen sancionador previsto en la Ley 7/2012

3.2.1. *Infracción por no presentar documentación a través del medio exigido*

Una de las modificaciones más relevantes es la acometida respecto del art. 199 de la LGT. En este sentido, se introduce una nueva infracción tributaria -calificada como grave- consistente en la presentación de documentos por medios distintos a los electrónicos, informáticos o telemáticos en los casos en que se requiera dicha forma. En este orden, se establece una sanción general que asciende a 1.500 € En los supuestos de declaraciones informativas que no tengan datos expresados en magnitudes dinerarias, la sanción ascenderá a 100 € por dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad, con un mínimo de 1.500 € En caso de declaraciones informativas que tengan por objeto datos expresados en magnitudes dinerarias la sanción es del 1 por 100 del importe de las operaciones declaradas por medios distintos con un mínimo de 1.500 €

La nueva infracción tipificada castiga de manera severa no ya la falta de presentación de documentos en un procedimiento, sino la presentación a través de un medio diferente al requerido. La disciplina fiscal no se caracteriza precisamente por exigir requisitos de forma específicos. Por otro lado, las nuevas tecnologías se están implantando todavía en nuestro sistema fiscal; estamos ante un proceso abierto de adaptación de los ciudadanos a los nuevos medios utilizados para cumplimentar las obligaciones con Hacienda. La sociedad de la información debe servir de apoyo a los ciudadanos en la gestión de sus

impuestos y por este motivo no creemos que deba convertirse en objeto de sanción, la conducta de un ciudadano que acata el derecho pero en la forma que tradicionalmente se ha venido realizando. Por esta vía puede ocurrir que un sujeto pasivo comparezca ante la Administración tributaria con toda la documentación requerida y que sea sancionado puesto que la forma no es la indicada.

Por otro lado, no se prevé la posibilidad de arrepentimiento espontáneo del presentador del documento o la subsanación del error formal, cuando, de hecho, la conducta del obligado tributario no tiene por qué responder en este supuesto preciso a un ánimo de defraudar. El supuesto de hecho regulado en la norma presupone la presentación del documento, es decir, la puesta a disposición de la Administración de la información requerida, por lo que a nuestro juicio, la infracción no se sostiene. Se eleva a categoría de infracción con su correspondiente sanción, un error perfectamente subsanable que no procede de acciones u omisiones fraudulentas de los administrados.

3.2.2. Infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora

Siguiendo con el compendio de reformas en materia sancionadora, se ha modificado el art. 203 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) a través de la introducción de un nuevo apartado 6 en el que se establece una sanción más agravada por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria cuando el obligado esté siendo objeto de un procedimiento de inspección. En este sentido, la Ley diferencia entre los sujetos que desempeñan actividad económica y aquellos que no realizan una actividad empresarial o profesional.

- a) Si la infracción se comete por personas o entidades que no desarrollan actividades económicas según se trate del primer, segundo o tercer requerimiento, la sanción será de 1.000 € 5.000 € o determinados porcentajes con un mínimo de 10.000 € y un máximo de 100.000 €
- b) Si por el contrario, el incumplimiento lo realizan personas o entidades que ejercen una actividad económica hay que diferenciar dos supuestos:
 - Si la infracción se relaciona con la falta de presentación de datos, informes, antecedentes, etc... según se trate del primer, segundo o tercer requerimiento la sanción será de 3.000 € 15.000 € o unos porcentajes con un mínimo de 20.000 € y un máximo de 300.000 €
 - Si por el contrario la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros etc... la sanción se fija en el dos por ciento de la cifra de negocios con un mínimo de 20.000 € y un máximo de 600.000 €

Como puede observarse, se endurecen las sanciones con respecto a la normativa anterior, puesto que la regulación precedente a la modificación exigía por comisión de esta infracción como máximo 600 €. El principio de proporcionalidad se configura como principio general del Derecho, adquiriendo una especial virtualidad cuando se trata de crear normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. La desproporción de la medida se muestra evidente si tenemos en cuenta la regulación que hasta la aprobación de la Ley antifraude se hacía de esta infracción.

Pero es que además, la Ley aplica un régimen sancionador diferente a los empresarios y profesionales en relación con el resto de sujetos pasivos cuando la conducta infractora es la misma. Los perfiles del principio de igualdad obligan a que las sanciones sean las

mismas ante conductas infractoras idénticas, sin que tal diferenciación de trato pueda ampararse en el desarrollo o no de actividades económicas. Se está dando por sentado que los empresarios o profesionales incurrirán con mayor frecuencia en este tipo de comportamientos por lo que se reserva para ellos un régimen más severo. Lo que sí es cierto-y para nosotros es el motivo que fundamenta la tipificación de esta infracción- es que la situación jurídico-tributaria de los empresarios o profesionales es sometida a procedimientos de inspección con mayor frecuencia que la de personas trabajadoras por cuenta ajena, pero esto no debe prejuzgar un incumplimiento mayor por unos o por otros.

3.2.3. Cómputo del plazo para el inicio del procedimiento para la imposición de sanciones no pecuniarias

Se produce también una modificación del art. 209.2 de la LGT. En este sentido, se establece un plazo de tres meses desde que se notifica la sanción pecuniaria para el inicio de expedientes de sanciones no pecuniarias

3.2.4. Régimen sancionador en materia de incumplimiento de obligaciones informativas sobre bienes y derechos situados en el extranjero

Se ha introducido una disposición adicional 18ª en la LGT en la que se establece la obligación de información respecto de bienes y derechos situados en el extranjero y las sanciones que se aplicarán en caso de incumplimiento. En concreto, los obligados tributarios deben informar acerca de los siguientes aspectos:

- Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- Cuales quiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero

En relación con esta nueva infracción calificada como muy grave, que requiere desarrollo reglamentario, se estructura un régimen sancionador específico tanto para su incumplimiento total como para su incumplimiento fuera de plazo. Además, será asimismo infringida cuando la información requerida se aporte por medios diferentes a los electrónicos, informáticos o telemáticos exigidos, aunque la información presentada sea veraz y completa.

Las sanciones oscilan entre 1.500 € por presentación fuera de plazo y 5.000 € por cada dato omitido o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho en caso de incumplimiento absoluto de la obligación de información

De nuevo la Ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal desoye el principio de proporcionalidad y ya no sólo por la posible aplicación de la sanción por presentación de documentos en forma distinta a la requerida, sino también porque a la hora de aplicar la sanción por dato o conjunto de datos omitidos no se plantea el valor que dichos datos tienen efectivamente desde el punto de vista fiscal. Todos los datos que un ciudadano pueda obviar o falsear son para la Hacienda Pública igual de relevantes en la

determinación de la cuota del impuesto de que se trate y, por ello, les aplica la misma sanción, algo incoherente desde el punto de vista de la lógica jurídica.

3.2.5. Las ganancias de patrimonio no justificadas y la imputación como renta no declarada

La Ley 7/2012 da nueva redacción al art. 39 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este orden, advierte acerca de que “(...) en todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, tenencia, regularización o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubieran cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General tributaria”.

En este mismo sentido se redacta el apartado 6, del art. 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo de la siguiente forma: “En todo caso se entenderán que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

La disposición adicional 1ª de la Ley establece una sanción mínima del 50 por 100 sobre lo resultante de regularizar ganancias patrimoniales no justificadas o de rentas no declaradas que traigan causa de los incumplimientos relativos a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. En este orden de consideraciones, se produce la ruptura del principio *non bis in idem* al sancionar dos veces la misma conducta infractora. Por otro lado, la renta que nace de la declaración informativa y calificada como ganancia de patrimonio no justificada será imputada forzosamente al periodo impositivo más antiguo de los no prescritos, sin que se pueda demostrar que dicha renta proviene de periodos ya extinguidos. Se proclama, de esta manera, la imprescriptibilidad de este tipo de rentas, situación contraria al principio de seguridad jurídica.

3.2.6. Reducción por conformidad del responsable con la sanción impuesta al deudor principal

Se produce una modificación en sede de responsabilidad que afecta fundamentalmente a la reducción de la sanción para el responsable. Así, advierte el art. 1 en el apartado 2 de la Ley contra el fraude, que modifica el apartado 4 del art. 41 de la LGT que “la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan. En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad. La reducción por conformidad será la prevista en el art. 188.1.b de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas. A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el

artículo 188.3 de esta Ley. Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley”.

En la modificación del art. 41.1 de la LGT se configura al responsable como un obligado tributario y no como un sujeto infractor. En este sentido, se posibilita que en los casos en que la responsabilidad alcance a las sanciones pueda también el responsable prestar su conformidad y beneficiarse de la reducción del treinta por ciento que puede perder si presenta recurso o reclamación frente al acuerdo de derivación de responsabilidad fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas. Se puede beneficiar también de la reducción del 25 por 100 por pronto pago recogida en el art. 188.3 de la LGT, atinente en esta ocasión a su propia deuda que perderá si incurre en los mismos supuestos anteriores.

Se modifica también el art. 212 de la LGT en este caso se establece la suspensión de la sanción objeto de la derivación de responsabilidad y del devengo de intereses de demora, cuando la sanción sea recurrida por el responsable.

3.2.7. La limitación de los pagos en efectivo

Desde la Exposición de motivos de la Ley se considera que la realización de pagos en efectivo “favorece la opacidad de las operaciones y actividades y su ocultación a la Administración “. Con la intención de evitar esta situación, el art. 7 de la Ley establece una limitación de carácter subjetivo al pago consistente en que no podrán abonarse en efectivo las operaciones en las que alguna de las partes actúe como empresario o profesional. A continuación, se fija un límite cuantitativo en relación a la suma abonada en esta forma: el límite se aplica a pagos por encima de los 2.500 € o su contravalor en moneda extranjera. Si el pagador es una persona física que justifica que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúa en calidad de empresario o profesional, dicha cuantía asciende a 15.000 €. Además, esta limitación no se aplica a los pagos realizados en entidades de crédito.

La normativa considera el incumplimiento de los límites antes citados como infracción administrativa y especifica las sanciones que se aplicarán al efecto. Los sujetos infractores son tanto el pagador como el receptor. Ambos responderán solidariamente tanto de la infracción que se cometa como de la sanción que se imponga.

A estos efectos, la infracción es calificada por la Ley como grave; la base de la sanción es la cuantía pagada en efectivo en las operaciones de importe igual o superior a 2.500 € o 15.000 € o su contravalor en moneda extranjera. La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 25 por 100 de la base de la sanción. Se exime de responsabilidad a los sujetos infractores cuando se denuncie ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria dentro de los tres meses siguientes a la fecha de pago efectuado en incumplimiento de la limitación, la operación realizada, su importe y la identidad de la otra parte interviniente.

Si *a posteriori* la otra parte presenta también denuncia se entiende por no presentada. Si se interponen denuncias simultáneas por ambas partes no se exime de responsabilidad a ninguno de los intervinientes. La infracción en este caso prescribe a los cinco años contados a partir del día en que ésta se hubiera cometido. Por su parte, la sanción derivada de la comisión de la infracción prescribirá también a los cinco años que comenzarán a contarse desde el día siguiente a aquel en el que adquiriera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.

Con esta regulación se pretende evitar la utilización de dinero no declarado para determinadas operaciones. La legislación pretende controlar que el afloramiento de dinero negro pase efectivamente por la declaración y subsiguiente recaudación de los tributos que procedan. Siendo loable esta intención, creemos que la Ley impone un freno desmedido a la gestión de los negocios y las transacciones mercantiles, algo que en estos tiempos de crisis puede hacer resentirse aún más al sistema económico. Prejuzga una vez más la intención fraudulenta de los ciudadanos –considerada más fraudulenta aún si son empresarios o profesionales- en esta ocasión al realizar pagos en efectivo sin darles la oportunidad de justificar la procedencia del dinero empleado en el pago.

Además, motiva la presentación de denuncia pública por parte de los intervinientes, algo que contraviene el tenor del art. 114 de la LGT en el que se advierte que la denuncia realizada por los ciudadanos no es una de las formas contempladas para iniciar un procedimiento tributario. Ahora la denuncia se constituye en una de las herramientas para iniciar un procedimiento sancionador si se corrobora el incumplimiento de esta norma. Se verifica por tanto, un cambio de criterio radical en el tratamiento de esta figura.

Por supuesto que se han de adoptar medidas de prevención y lucha contra el fraude. En este sentido, creemos que limitar el pago en efectivo puede ayudar a la detección de focos importantes de dinero no declarado, pero la adopción de medidas que garanticen los derechos y garantías de los ciudadanos debe ser insoslayable. Los ciudadanos que cumplen con el deber de contribuir no pueden ser tratados en la misma forma que aquellos que no lo hacen: el principio constitucionalmente protegido es el de presunción de inocencia, a pesar de que esta Ley deslice disposiciones que apuntan a cierta presunción de culpabilidad.

4. Bibliografía

Badás Cerezo, J. y Marco Sanjuán, J. M.: *Prevención del fraude y amnistía fiscal*, Thomson Reuters, Madrid, 2012.

Fernández Cainzos, J. J.: *El Estado y los contribuyentes. La resistencia Fiscal*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

Martinón, R.: “El fraude fiscal, Eunomia”, *Voces de Cultura de la Legalidad*, nº 2, 2012.

EL NUEVO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES POR ACTOS DE RETENCIÓN O REPERCUSIÓN*

José Manuel Macarro Osuna
Universidad Pablo de Olavide

1. Introducción

Estamos inmersos en una de las mayores crisis económicas de la historia reciente de España. La dificultad de acudir a las vías tradicionales de financiación con que se ha encontrado el Estado imposibilita continuar con las tasas de endeudamiento experimentadas en la última década. A esta coyuntura de contracción del crédito que estamos experimentando hay que añadirla inobservancia de los compromisos de déficit marcados por la UE, y la necesidad de haber negociado con ésta una prórroga para su cumplimiento a cambio de la realización de numerosos ajustes económicos. De la exposición este marco coyuntural es fácilmente deducible la obligación de articular medidas para reducir el déficit público del Estado.

La solución propuesta por el Gobierno ha sido adoptar medidas de “austeridad” en el gasto y, sobre todo, intentar incrementar notablemente los ingresos. Concretamente, en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2013 se afirma que la reducción del endeudamiento para dicho año se quiere que provenga un 58 por 100 del lado de los gastos y un 42 por 100 del lado de los ingresos¹. Así, se han adoptado un gran número de medidas para incrementar la entrada de recursos en las arcas públicas, tanto con subidas de tipos impositivos como con normas que mejoren la gestión tributaria y reduzcan la evasión impositiva.

Con este objetivo se ha dictado la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. En su exposición de motivos plantea el comentado escenario económico y la necesidad de “impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos”.

Una de las figuras tributarias usadas por el legislador en la nueva norma para asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos pasivos ha sido la de los responsables tributarios, introduciendo un nuevo supuesto en la Ley General Tributaria. La exposición de motivos de la norma define el objetivo del nuevo artículo: “destinado a facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, realizan

*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 el Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

¹ Escribimos “austeridad” para reflejar que la reducción del déficit va a provenir, en una medida mucho mayor, del aumento de los ingresos que de la reducción de los gastos.

Véase Gobierno de España, Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado 2013, Madrid, consultado en la web: <http://www.lamoncloa.gob.es/nr/rdonlyres/82244316-8ce9-45af-aa91-cb9279559045/0/290912presentaci%C3%B3ncongresopge2013.pdf> Afirma que la reducción del endeudamiento para dicho año se quiere que provenga un 58 por 100 del lado de los gastos y un 42 por 100 del lado de los ingresos

una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por determinados conceptos tributarios con ánimo defraudatorio”, considerándoles responsables subsidiarios de dichas deudas.

El fin de la presente comunicación es estudiar este nuevo caso de responsabilidad tributaria y sus características principales, así como el planteamiento de los aspectos más discutibles sobre el mismo. Previamente al análisis concreto de la norma examinaremos brevemente la figura del responsable tributario, su naturaleza y clases, así como la conducta fraudulenta que se pretende eliminar. Con ello, definiremos el marco jurídico en el que se introduce el nuevo supuesto, lo que nos permitirá estudiarlo en profundidad y comprender sus aspectos positivos y las posibles consecuencias perjudiciales que pueda presentar su formulación.

2. El responsable tributario

2.1. Concepto y naturaleza

El responsable tributario ha sido considerado tradicionalmente como un sujeto que lleva a cabo una función de garantía de la obligación tributaria junto a la que se coloca. Sin embargo, la utilidad de esta figura ha provocado una extensión de los supuestos en que se aplica. Pese a ser un sujeto ajeno a la relación tributaria primaria y a la manifestación de capacidad económica que origina dicho crédito con la administración, se le obligará a responder del mismo bajo determinadas circunstancias. Por ello la primitiva versión de garante tributario ha cambiado y se ha pasado a utilizar esta figura también para penalizar la comisión de actos ilícitos, sea de forma activa u omisiva².

Este carácter heterogéneo del responsable tributario, que cuya existencia depende de la realización de las actividades establecidas por las leyes, pudiendo ser éstas actuaciones lícitas o ilícitas, ha provocado que la doctrina tributarista no haya alcanzado una definición unánime sobre la naturaleza del responsable tributario.

El artículo 41 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), regula todo lo referente a la responsabilidad tributaria en general. Así, su apartado primero establece:

“La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley”.

La LGT en su artículo 35.5 los incluye expresamente dentro del concepto de obligados tributarios: “Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta Ley”. En el mismo sentido se pronuncia la citada exposición de motivos de la Ley 7/2012 cuando pretende aclarar dicha naturaleza. Pese a la claridad meridiana con que se expresa la norma sobre la naturaleza de esta figura la

² Calvo Ortega, R.: *Curso de Derecho Financiero I: Derecho Tributario. Parte General*. 13ª Edición, Cívitas, Madrid, 2009, pp. 180-182, destaca que el “responsable del tributo ha obedecido históricamente a una finalidad de garantía”. Sin embargo también constata esta heterogeneidad de presupuesto de la responsabilidad tributaria dificulta e impide estudiar y conceptuar de forma unitaria esta figura. Así, aunque afirma que la “finalidad de garantía ha sido y es la finalidad esencial y última de la figura”, reconoce que se ha extendido buscándose con ella sancionar comportamientos ilícitos e incluso para penalizar “la omisión de una diligencia exigida por la ley”.

doctrina ha discrepado tradicionalmente sobre la verdadera función y el carácter de los responsables³.

2.2. Clases de responsabilidad tributaria

El mencionado artículo 41 LGT establece dos tipos de responsable tributario, uno subsidiario y otro solidario⁴. Además, su segundo apartado extiende la exigencia de reserva de Ley que se establece para poder atribuir responsabilidad tributaria a un sujeto, a la concreción de si se trata de una u otra clase, presumiéndose la subsidiariedad: “Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria”.

Que la ley establezca que el responsable tenga uno u otro carácter no va a ser algo superfluo. Los efectos prácticos que implica esta elección van a ser de gran trascendencia en cuanto a su posición respecto a la relación jurídico-tributaria primaria. El estudio de esta diferencia debe realizarse a partir de los artículos 174 a 176 LGT, que regulan el “procedimiento frente a los responsables”, regulando la declaración de responsabilidad y fijando las diferencias entre solidarios y subsidiarios.

Ambas clases de responsables requerirán, para adquirir dicha condición de obligado tributario, que se siga un procedimiento administrativo que culmine, previa audiencia del sujeto interesado, en un acto de derivación o declaración de responsabilidad tributaria. La clave, por tanto, para distinguirlos será la el momento en que se pueda declarar la responsabilidad, la existencia de distintos requisitos para dicho acto administrativo y, fundamentalmente, el beneficio de excusión.

El artículo 41.5 LGT *in fine* establece que “La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios”, mientras que el 176 de la misma norma añade: “Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”.

El beneficio de excusión obliga a la Administración tributaria a exigir el pago al deudor principal y los responsables solidarios antes de poder derivar la responsabilidad subsidiaria. Esto implica que deberá haber transcurrido no sólo el periodo voluntario de

³ Mauricio Subirana, M.: *El Responsable tributario y la empresa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pp. 37-55 distingue entre tres corrientes distintas sobre el responsable tributario: Una “Tesis clásica” que distingue entre deuda y responsabilidad, una “tesis que niega la condición de sujeto pasivo al responsable” y una tercera que “considera al responsable como sujeto pasivo”.

Gandarillas Martos, S. de: “El alcance de la responsabilidad tributaria”, en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M. A. y Zornoza Pérez, J. (Dirs); Báez Moreno, A. y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D. J. (Coords.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010, p. 967-970 realiza también un análisis de las distintas posiciones doctrinales al respecto de la naturaleza jurídica de la figura del responsable tributario.

⁴ Parte de la doctrina ha criticado la denominación “responsable solidario”, como Mauricio Subirana, M., *El Responsable... op. cit.* p. 33, por no tener nada que ver con la solidaridad tributaria que se regula en el artículo 35.7 LGT, o como Checa González, C.: “Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 5, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, p. 5 (versión web), que resume varias de las críticas en este sentido: “el hecho de que el responsable nunca puede ser «solidario», porque ni realiza el hecho imponible, ni su prestación es la misma que la del deudor principal, ni su obligación descansa en el mismo fundamento que la de éste, por lo que, en suma, la posición jurídica del responsable siempre es subsidiaria, subordinada a la del deudor principal”.

pago, sino también haberse desarrollado el periodo ejecutivo y el correspondiente procedimiento de apremio⁵. Sólo la falta de pago y la insolvencia de estos sujetos pueden originar la declaración que obligue al responsable subsidiario.

Por el contrario, a los responsables solidarios podrá reclamárseles el pago desde el momento en que vence el periodo voluntario de pago. El acto de derivación de responsabilidad podrá, incluso, serle notificado anteriormente a la finalización de dicho plazo, aunque no adquirirá dicha condición subjetiva hasta que haya transcurrido por completo. La situación del responsable solidario es, por tanto, mucho más gravosa⁶ que la de subsidiario, por cuanto se le podría exigir el abono de la deuda contraída por el obligado primario antes incluso que a éste, mientras que el subsidiario es una garante *ex post* para el supuesto de insolvencia acreditada del mismo y también de los solidarios si estuvieran presentes.

3. El nuevo motivo de responsabilidad subsidiaria

3.1. Conducta evasiva que pretende erradicar

Es comúnmente conocida la frase “el Derecho siempre persigue a la realidad”. En este caso, el nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria introducido por la Ley 7/2012 pretende combatir una serie de comportamientos fraudulentos que hasta ahora era muy complicado detectar y forzar su tributación.

La conducta que el nuevo artículo 43.2 LGT formula como presupuesto de hecho para considerar a los administradores sociales responsables es la presentación de autoliquidaciones de cantidades retenidas o repercutidas por una sociedad sin realizar el correspondiente ingreso de las mismas. El fraude que se pretende evitar es la imposibilidad con que se encontraba la Administración tributaria para recuperar esas retenciones o tributos repercutidos. Esto es debido a que las sociedades fraudulentas se constituían sin patrimonio real embargable, provocando que, en el correspondiente procedimiento de apremio, los órganos de recaudación no pudieran recuperar dichas cantidades, que presumiblemente habrían sido apropiadas por los dueños o gestores de las mismas.

Según parece desprenderse de comentarios realizados por miembros del Cuerpo de Inspección de Hacienda del Estado pueden constituir ejemplos de esta conducta evasora la actitud que tienen determinadas empresas de limpieza y de seguridad privada. Se trataría de sociedades que se constituyen sin patrimonio económico efectivo de relevancia y cuyo objeto social es prestar servicios a otras empresas o instituciones. Estas sociedades fraudulentas contratan al personal laboral que realiza la ejecución efectiva de la prestación de dichos servicios, siendo ellas las encargadas de pagar sus salarios y, por tanto, de practicar las retenciones del IRPF de sus trabajadores. Por otro lado, con sus clientes se establecía un precio que éstos pagaban directamente a la empresa, no teniendo éstos relación con el pago a los trabajadores. Una vez recibido el

⁵ Mauricio Subirana, S.: “El responsable tributario: concepto y clases” en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M. A. y Zornoza Pérez, J. (Dirs.); Báez Moreno, A. y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie- Fallois, D. J. (Coords.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010, p. 938.

⁶ Es conveniente comentar que el responsable solidario puede tener una teórica mayor facilidad para ejercitar su acción de regreso, dado que al subsidiario sólo se le habrá reclamado el pago si el deudor principal ha sido declarado fallido, siendo éste el que debe reembolsar al responsable la cuantía abonada por la obligación garantizada.

importe pagado por los clientes, satisfacían los sueldos de sus asalariados, practicaban las retenciones correspondientes y presentaban la autoliquidación de las mismas, pero no las ingresaban en la Administración Tributaria. Mismo proceso podría entenderse que desarrollan con las cuotas de IVA repercutido o que deberían repercutir y que no ingresan.

Ante la falta de ingreso, transcurría el periodo voluntario de pago y, una vez iniciado el periodo ejecutivo, al intentar cobrar la deuda ejecutando el patrimonio de la sociedad mediante el procedimiento de apremio, la Administración tributaria constataba la insolvencia de aquélla. Además, forzar el cierre de la empresa únicamente conseguiría la finalización de los contratos de los trabajadores, pues la sociedad no dispondría de patrimonio alguno para responder de la deuda. Todo el procedimiento descrito no se ve alterado por la modificación introducida, por lo que las conductas mencionadas podrían seguir ocurriendo de forma idéntica a como ha venido sucediendo antes de la reforma. Por ello debemos atender a cuál es el elemento clave de la normativa antigua que propiciaba los comportamientos fraudulentos y cuál ha sido el impacto de la reforma en dicha brecha normativa.

El elemento clave de este artificio fraudulento es la presentación de la autoliquidación, pues impide que la sociedad, y con ella sus administradores, cometan una infracción tributaria. Su comisión daría lugar a la responsabilidad solidaria de los mismos de acuerdo con el artículo 42.1.a) LGT. La infracción que se podría estar cometiendo con la conducta descrita es la regulada en el artículo 191 LGT, denominada “Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación”. El primer apartado de este artículo establece el siguiente supuesto de hecho: “Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley”.

Sin embargo, como la doctrina mayoritaria ha constatado, este artículo no sanciona realmente la falta de ingreso de la autoliquidación, sino la no presentación o de esta o realizarla de forma incorrecta⁷. La razón de esta divergencia entre la denominación del artículo y el fondo del mismo es que se supedita la infracción a que no proceda la aplicación del artículo 161.1.b) LGT, que establece el comienzo del periodo ejecutivo “en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el

⁷ Aníbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B.: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 113: “De hecho, la infracción sigue actualmente configurada, en su literalidad, en torno a la falta de ingreso, si bien, a la postre, tal y como ocurría también en la regulación precedente, el comportamiento que se termina sancionando no es propiamente la mera falta de ingreso, sino el incumplimiento de la obligación de declarar en los tributos que se gestionan mediante el sistema de autoliquidación, según se desprende de una interpretación conjunta del apartado 1 del artículo 191 y de los artículos 27 y 161.1.b) a los que aquél remite, de manera que lo relevante no es sólo el resultado –la falta de ingreso–, sino también la conducta que da lugar a dicho resultado.”

Llobregat Garberí, J. (Dir.): *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, p. 632: “Se deduce que la definición del tipo legal en el precepto que estamos comentando no se centra únicamente en el incumplimiento de la obligación de pagar el tributo sino que dicha ausencia de ingreso debe aparecer como resultado de la falta de presentación de la autoliquidación o de la presentación incorrecta de la misma mediando ocultación o conducta negligente del presunto infractor, según ha declarado con meridiana claridad el Tribunal Supremo en su Sentencia de 27 de septiembre de 1999”

ingreso⁸”. Esto no indica otra cosa que la ausencia de tipicidad de posible infracción, dentro del artículo 191, para el caso de autoliquidaciones correctamente presentadas y no pagadas, comenzando el periodo ejecutivo y posteriormente el procedimiento de apremio sin que exista infracción tributaria alguna⁹.

Esta circunstancia era la que motivaba a los administradores de las sociedades a presentar las autoliquidaciones de las cantidades retenidas que posteriormente no ingresaban. No haberlas presentado hubiera supuesto incurrir en infracción tributaria por parte de la sociedad y los administradores, al ser causantes o directores de la conducta infractora, hubieran sido declarados responsables subsidiarios de las cuantías no ingresadas. En resumen, al evitar la presentación de la autoliquidación que se incurriera en infracción y con ello en responsabilidad de los administradores la Administración tributaria únicamente podía ejecutar el patrimonio de la sociedad deudora cuando, como ya se ha comentado, éste era inexistente. El artificio permitía la incautación de las retenciones o cuantías repercutidas por los administradores limitando las posibilidades de actuación de la Inspección de Hacienda a instar el concurso de acreedores y posterior disolución de la sociedad¹⁰.

El nuevo caso de responsabilidad subsidiaria pretende atacar estas conductas de los administradores de dichas sociedades declarándolos responsables también por la falta de ingreso repetida de las cuantías retenidas o repercutidas, aunque hubieran presentado la autoliquidación que les exime de sanción tributaria. Su conducta sigue sin ser merecedora de infracción tributaria, pero se amplía notablemente el campo de actuación de la Administración tributaria al introducir un patrimonio adicional para responder de dichas cantidades. La rentabilidad que obtienen, por tanto, los administradores de las sociedades que no pagan dichas deudas tributarias desaparece, por cuanto deberán responder con la totalidad de su patrimonio una vez que dichas entidades jurídicas

⁸ Maestre García, E. y Cervantes Sánchez-Rodrigo, C.: *Infracciones y Sanciones. Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Valencia, 2005, p. 122: “No se comete la infracción, en cambio, cuando se produce la falta de ingreso en determinadas condiciones expresadas en el propio artículo 191.1 de la Ley: b) Cuando la falta de ingreso se refiere a una deuda tributaria cuantificada mediante una liquidación administrativa o mediante una autoliquidación (a la que no se ha acompañado el pago de la deuda) que no es satisfecha en el periodo de pago voluntario y, en consecuencia, se inicia el periodo ejecutivo. Si se ha declarado correctamente no existe infracción tributaria, aunque no se proceda posteriormente el pago, lo que puede determinar la exigencia de recargos del artículo 28 de la Ley, siendo esta una cuestión meramente recaudatoria”.

⁹ Lamoca Pérez, C.: *Infracciones y sanciones tributarias: análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 2005, pp. 284-285: “¿Qué decir de la aplicación del artículo 161.1 b) de la LGT? La presentación sin ingreso de autoliquidaciones con cuota tributaria hace que entre en funcionamiento el periodo ejecutivo de cobro de tales cuotas, en los momentos establecidos en el artículo 161.1 b) de la LGT, donde serán exigibles los recargos previstos en el artículo 28 de la LGT. [...] Por un lado (art. 180.4 LGT) se establece la “compatibilidad” entre sanciones y recargos del periodo ejecutivo y, por otro, no ya la “incompatibilidad” sino la exclusión misma de las infracciones (aunque solamente de los arts. 191 y 192) cuando se aplique el artículo 161.”

¹⁰ Observatorio del Delito Fiscal: *Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 20 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, 2006, p. 98 (versión web), menciona las limitadas posibilidades de actuación de la Administración tributaria, restringiéndolas a instar el cierre societario o “actuar frente al deudor por la vía penal cuando éste incurra en otras conductas presuntamente delictivas, como las insolvencias punibles”, toda vez que la presentación de las autoliquidaciones impide que exista el componente de “ocultación” que el Tribunal Supremo exige para que se dé el delito de defraudación tipificado en el artículo 305 del Código Penal.

hayan sido declaradas fallidas, cosa que, ante la falta de patrimonio de relevancia, se dará con seguridad y cierta rapidez.

Cabría pensar que también se hubiera alcanzado este objetivo eliminando la ausencia de tipicidad respecto de las deudas que iniciaran el periodo ejecutivo en el artículo 191 LGT, pero consideramos que habría tenido efectos extensibles a una pluralidad de casos demasiado amplia, más aún cuando se pretende resolver una conducta fraudulenta tan concreta y determinada. Creemos, con ello, que ante lo desmedido de esta alternativa, la opción adoptada es la más adecuada.

3.2. Presupuesto de hecho

Una vez enunciados los fundamentos de la responsabilidad tributaria e identificadas las conductas fraudulentas que se pretenden combatir con el supuesto introducido en la Ley 7/2012 el siguiente paso debe ser analizar el nuevo artículo y plantear su presupuesto de hecho, diferenciando sus ámbitos objetivos y subjetivos de aplicación así como sus aspectos más controvertidos. El primer párrafo del nuevo artículo 43.2 LGT dice así:

“Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.”

El primer aspecto destacable de este enunciado es que la atribución de responsabilidad a los administradores sociales va a ser subsidiaria, lo que va a significar, como se ha analizado previamente, que éstos van a contar con beneficio de excusión. En este primer párrafo se encuentra la definición general del presupuesto de hecho que origina la responsabilidad, definiendo tanto los sujetos destinados a ello (ámbito subjetivo) como los actos que deben realizarse para adquirir dicha condición (ámbito objetivo). A continuación vamos a detallar esta conducta contenida en el artículo desde un punto de vista del obligado tributario, analizando la acepción “administradores de hecho y de derecho”. Posteriormente se planteará la conducta exacta que debe llevarse a cabo para que se les atribuya la responsabilidad, así como los límites y requisitos que el artículo establece para su realización.

3.2.1. *Ámbito subjetivo de aplicación: administradores de hecho y de derecho*

El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria introducido por la Ley 7/2012 de lucha contra el fraude atribuye dicha condición de obligados tributarios a los administradores “de hecho o de derecho” de las personas jurídicas que realicen el presupuesto de hecho regulado en el citado artículo 43.2 LGT. Este concepto referente a los potenciales responsables no resulta novedoso, pues ya estaba presente en otros casos de responsabilidad subsidiaria en los apartados a) y b) del artículo 43.1 LGT. Aclaremos el significado y la repercusión de esta expresión.

La Administración tributaria va a presumir que los administradores de derecho son los que consten en el registro como tales, por estar así regulado en el artículo 215 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Sin embargo, es muy factible que se den circunstancias

que hagan esta inscripción inexacta o distinta de la realidad¹¹. Así, podrá haber personas que, pese a no constar como tales, realicen labores de administración de la sociedad, mientras que por el contrario, podremos encontrar sujetos cuya inscripción como administradores aún está vigente en el Registro Mercantil, pero que no desarrollan dicha actividad.

Por todo ello la normativa tributaria, siguiendo a la mercantil, ha ampliado el ámbito objetivo de aplicación de las normas también a los administradores de hecho. El objetivo claro del legislador con la introducción de este concepto es declarar la responsabilidad y actuar contra los que sean administradores sociales “efectivos” en el momento en que se produce la presentación de las liquidaciones sin efectuar el ingreso.

Pese a que la falta de criterios legales concretos deja la apreciación de esta condición de administrador de hecho a las autoridades administrativas o judiciales que puedan tratar el caso, doctrinalmente es conveniente construir y determinar una serie de puntos clave que muestren indicios suficientes para poder atribuir dicha calificación a un sujeto, cosa que ha hecho Álvarez Martínez¹².

3.2.2. *Ámbito objetivo de aplicación*

Una vez identificados las personas que se van a responsabilizar subsidiariamente de la deuda tributaria, vamos a analizar la conducta objeto del supuesto del artículo 43.2 LGT. Para ello vamos a presentar de forma diferenciada los distintos elementos básicos del presupuesto de hecho de la responsabilidad subsidiaria. Esto nos permitirá profundizar en los distintos requisitos fijados así como concretar las presunciones que el artículo crea para entender cumplidos algunos de dichos requerimientos.

¹¹ Díaz Echegaray, J. L.: *El administrador de hecho de las sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor (Pamplona), 2002, p. 33, establece la condición de administrador de hecho en las siguientes situaciones: “1º Los Administradores con el cargo caducado. 2º Los que ocupan formalmente el cargo para el que han sido designados, pero cuyo nombramiento presenta un vicio de nulidad, p. ej. por resultar el acuerdo contrario a un precepto legal. 3º Los que de hecho controlan la gestión y administración de la sociedad, sin haber sido formalmente designados para ello, pero apareciendo en las relaciones exteriores de la sociedad como administradores. 4º Los que, sin aparecer frente al exterior como administradores, controlan de hecho la gestión y administración de la sociedad ejerciendo una influencia decisiva sobre los administradores. Son los que se ha dado en denominar administradores ocultos o indirectos”.

¹² Álvarez Martínez, J.: *La responsabilidad... op. cit.* p. 54 ha resumido los criterios propuestos por distintos autores considerando característicos de los administradores de hecho los siguientes elementos:

- La no condición de administrador de derecho.
- La realización de una actividad positiva, pues solamente puede hablarse de administración de hecho a partir del momento en que el administrador se inmiscuye en la gestión de la sociedad.
- La realización de actividades de dirección, administración o gestión, en las que nosotros entendemos que debe existir un contenido fundamental de ordenación del capital humano o físico de la sociedad en sí para que pueda calificarse como tal.
- La realización de actividades con total independencia, sustituyendo o colaborando con los administradores formalmente designados, nunca de forma subordinada. Creemos que debería también contemplarse la posibilidad de que existieran varios administradores de hecho en la misma sociedad, o administradores de hecho y de derecho que actuaran conjuntamente. Pese a todo, la autonomía en su actuación debe ser un aspecto fundamental para ostentar esa calificación.
- La realización de sus funciones de manera constante.

- a) Empresa en funcionamiento que debiera practicar retenciones y repercute tributos pero no los ingresa.

Como se ha comentado anteriormente, con este supuesto de responsabilidad se pretende que los administradores sociales actúen como tales obligados tributarios para las cuantías que la sociedad debía retener o que debieran ser repercutidas por ésta. Así, no nos encontramos ante una garantía de la cuota tributaria final que debe abonar la sociedad, sino de otras obligaciones tributarias materiales: la obligación de practicar retenciones a trabajadores, profesionales y otros empresarios y la de repercutir los impuestos indirectos.

Uno de los aspectos fundamentales y que diferencian este supuesto de responsabilidad de otros es el hecho de que exige el funcionamiento de la sociedad que practica las retenciones o repercute los impuestos indirectos. De no exigirse esta continuidad en sus actividades deberíamos acudir a supuestos de responsabilidad ya existentes que se aplican a los administradores sociales en caso de deudas tributarias pendientes en el momento del cese, regulados en el artículo 43.1.b) LGT.

Sin embargo, los comportamientos fraudulentos que se pretenden atacar con el nuevo supuesto de responsabilidad no se dan en empresas que hayan cesado o paralizado su actividad, sino todo lo contrario. Su afán es de continuar operando y realizando estas operaciones, pues de producirse el concurso de acreedores los administradores deberán comportarse de forma diligente para evitar la extensión de la responsabilidad a su patrimonio privado. Por ello, entendemos que el requisito de continuidad en el funcionamiento es fundamental para combatir estas conductas y además permite deslindar este supuesto de otros preexistentes y que no eran efectivos para impedir el fraude en las retenciones y repercusiones.

- b) Presentación reiterada de autoliquidaciones sin ingreso

Ésta es la conducta societaria que se quiere evitar con la extensión de la responsabilidad a los administradores sociales. El trasfondo de este motivo de responsabilidad subsidiaria es la repetida falta de ingreso y la incautación de retenciones y cantidades repercutidas, o la no práctica de las mismas, toda vez que la presentación de las autoliquidaciones se debe, en muchos casos, al interés por no incurrir en infracción tributaria.

Para entender en todos sus extremos a qué se refiere exactamente esta conducta debemos distinguir dos puntos. El primero de ellos será definir qué se entiende por la falta de ingreso de una autoliquidación, mientras que el segundo se refiere a la reiteración que exige la norma para responsabilizar a los administradores sociales. Ambos aspectos son desarrollados por el propio artículo 43.2 LGT, por lo que debemos partir de su análisis pormenorizado.

- Reiteración de la conducta

El presupuesto de hecho de la responsabilidad exige que la presentación de las autoliquidaciones sin ingreso sea “reiterada”¹³.

¹³ Bas Soria, J.: “Un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria”, *Revista ACEF*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012. Versión web obtenida en <http://acef.cef.es/Un-nuevo-supuesto-de-responsabilidad-subsidiaria.html> “Exige además este supuesto de responsabilidad la continuación en las actividades por la persona jurídica deudora principal. La jurisprudencia y doctrina administrativa relativas

El segundo párrafo del artículo 43.2 LGT no deja que esta “reiteración” actúe como un concepto jurídico indeterminado, sino que establece un límite cuantitativo temporal para entender que se da esta calificación:

“Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea.”

El precepto no deja lugar a dudas: se deberá hacer un cómputo anual de las autoliquidaciones presentadas y menos del 50 por 100 de las mismas podrán resultar impagadas. Este impago deberá ponerse en relación con el próximo apartado, en el que definiremos qué entender por falta de ingreso.

El artículo 43.2 LGT introduce distintas consideraciones sobre este concepto de “reiteración” en el caso de que se hubiera solicitado el aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas autoliquidadas:

“A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.”

Entendemos que esta exclusión de las deudas cuya exigencia se hubiera pospuesto o dilatado en el tiempo es totalmente lógica. De lo contrario se estaría penalizando en exceso al administrador cuando se ha permitido a la sociedad que dirige hacer frente al pago en un plazo más amplio¹⁴. Igualmente consideramos acertado que, salvo en el caso de “garantía” suficiente, el incumplimiento del pago de las cantidades aplazadas o fraccionadas haga que esas autoliquidaciones se tengan en cuenta para aplicar la responsabilidad de los administradores sociales¹⁵. Esto evita que puedan utilizarse estas figuras con fines meramente dilatorios y de exclusión de la responsabilidad.

- La falta de ingreso de la cantidad autoliquidada

Este concepto se basa en la ausencia del pago monetario de las deudas producto de las retenciones y los tributos repercutidos que hayan sido

a la responsabilidad subsidiaria de los administradores de entidades que cesan en la actividad han sentido un concepto de cese en materia de responsabilidad bastante amplio y que no exige ni un acto formal ni la finalización total de las actividades. Este concepto amplio del cese puede dificultar la interpretación de este precepto, que exige, precisamente, lo contrario: la continuación de la actividad”

¹⁴ Entendemos que esta consideración resulta aún más reforzada teniendo en cuenta que dicha extensión del pago debe estar garantizada de forma autónoma, salvo en los casos que se articula la posibilidad de dispensa de la garantía que permiten los artículos 82.2 LGT y 50 del Reglamento General de Recaudación. En general, el artículo 65.3 LGT establece: “Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta Ley y en la normativa recaudatoria”

¹⁵ La garantía prestada sí debe excluir la autoliquidación para la que se emitió el cupo que extiende la responsabilidad de los administradores, por el simple hecho de que está sirviendo para cumplir esa función de garantizar la deuda tributaria que cumpliría un responsable, por lo que su presencia será reiterativa y excesiva a nuestro parecer.

correctamente calculadas y presentadas en la autoliquidación. La Ley 7/2012, modificando la indeterminación que introducía su anteproyecto ha establecido específicamente una cuantía a partir de la cual se considera que el ingreso “no se ha producido”:

“Se considerará, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural señalado en el segundo párrafo no supere el 25 por 100 del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.”

Entendemos que era básico fijar un límite cuantitativo para determinar el momento en que se considera que los ingresos han tenido identidad suficiente para que emerja la responsabilidad de los administradores, y éste es el 25 por 100 de las cantidades autoliquidadas. Sin entrar en el acierto de fijar ese porcentaje o si hubiera sido conveniente uno superior, lo que sí podemos afirmar es que permite esquivar parcialmente la responsabilidad tributaria. Así, si existe de verdad un *animus* defraudatorio y la sociedad no tiene patrimonio que ejecutar, el supuesto de responsabilidad solamente obliga al ingreso de una cuarta parte de las retenciones o cantidades repercutidas, pues una vez desembolsada esta parte volveríamos a encontrarnos con la situación que acontecía antes de esta reforma.

También consideramos que este límite debería tener en cuenta, en el caso de las cantidades repercutidas no ingresadas, si se corresponden a facturas no cobradas por la sociedad. Creemos que la obligación de anticipar los tributos indirectos que impone el principio del devengo no debería afectar a la responsabilidad de los administradores sociales cuando se deba a situaciones de falta de pago del que en última instancia debe desembolsar las cantidades repercutidas.

- Falta de intención real de cumplir con la obligación tributaria objeto de autoliquidación

El cuarto requisito que exige el artículo 43.2 LGT para considerar a los administradores sociales responsables subsidiarios de las cantidades comentadas es que “pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación”. Para ello, el último párrafo de dicho artículo establece lo siguiente:

“Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas en el párrafo primero, cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas.”

El cumplimiento de esta presunción va a ser la forma de acreditar la intención de incumplimiento que se requiere. Centrándonos en su contenido, éste se sustenta en la preferencia temporal de los créditos tributarios originados por las

retenciones y cantidades repercutidas, respecto de otros créditos no preferentes que, siendo exigible su cobro posteriormente, sí hubieran sido satisfechos.

Este requisito sólo tiene sentido teniendo en cuenta que para aplicar el supuesto de responsabilidad se exige un continuidad en la actividad empresarial. Sin embargo, resulta conveniente analizar las posibles consecuencias que tenga el cumplimiento de la conducta que exige este requisito en sociedades que no tienen “intención fraudulenta”. Una vez impagadas las retenciones o no ingresadas las cantidades repercutidas, el administrador de la sociedad se verá totalmente imposibilitado para hacer ningún tipo de pago bajo la amenaza de responder con su propio patrimonio. El desembolso de pequeñas cantidades para pagar los gastos básicos y necesarios para que la empresa realmente siga en funcionamiento será interpretado como una “intención de no ingresar¹⁶”. Creemos que la presunción que ha establecido la norma para identificar este componente de intencionalidad o subjetividad no es, ni mucho menos, apropiado, y que puede tener efectos muy negativos en empresas sin ánimo fraudulento pero con problemas económicos.

4. Conclusiones

El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria introducido por la Ley 7/2012 de lucha contra el fraude supone el fin de determinadas conductas fraudulentas en las que sociedades se apoderaban de las retenciones y cantidades repercutidas que están obligadas a ingresar a la Hacienda Pública. La técnica de presentar autoliquidaciones sin efectuar el ingreso para no incurrir en infracción tributaria y evitar la responsabilidad de los administradores sociales pierde su efectividad con el nuevo artículo 43.2 de la Ley General Tributaria. El supuesto introducido, ante la imposibilidad de actuar contra el patrimonio social por su inexistencia, extenderá a los bienes de los administradores que dirijan dichas sociedades la responsabilidad de su pago, siempre que se cumplan los requisitos en él establecidos.

Estos requerimientos, sin embargo, conllevan circunstancias que distorsionan el objetivo y las consecuencias de la responsabilidad subsidiaria introducida. La consideración como falta de ingreso sólo cuando se realice un desembolso menor del 25 por 100 de las deudas tributarias sobre retenciones y cantidades repercutidas, podría llegar a permitir que los defraudadores sigan realizando estas conductas aunque incautando sólo el 75 por 100 de las cuantías autoliquidadas.

¹⁶ En el mismo sentido, Marín-Barnuevo Fabo, D. y Vega Borrego, F. A.: *Informe de urgencia... op. cit.* p. 16 (versión web): “Por lo que respecta al último párrafo, también aquí debería establecerse algún límite cuantitativo para verificar cuándo el pago de un crédito de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha de la obligación tributaria debe considerarse como un supuesto en que “no existe intención real de cumplimiento”. Piénsese, por ejemplo, que el mero pago del recibo de la luz o del agua de la entidad afectada, aunque sea por una cantidad insignificante, podría ser tenido en cuenta a estos efectos si es posterior a la fecha de la obligación tributaria. Con el objeto de evitar este tipo de situaciones, es razonable establecer alguna cuantía o porcentaje mínimo para poder presumir que la persona afectada no tiene intención real de cumplir con sus obligaciones tributarias. Además, dicha cuantía o porcentaje debe referirse a un período de tiempo concreto, que debe tener cierta dimensión, con el fin de excluir del ámbito de aplicación de esta norma situaciones meramente transitorias en las que en modo alguno puede considerarse la existencia de una conducta reprochable del contribuyente”.

No consideramos procedente el establecimiento de una cuantía fija, sino que creemos que debería ser un porcentaje de las cantidades no ingresadas pues lo contrario no tendría en consideración los distintos tamaños y facturaciones de las sociedades afectadas.

Por último, consideramos que la redacción del presupuesto de hecho de este nuevo responsable acaba con las posibilidades existentes de fraude fiscal en esta materia, pero también que va a tener efectos colaterales para los administradores de algunas sociedades que, lejos de tener un comportamiento defraudatorio, pasan por situaciones de falta de liquidez o tiene problemas para cobrar sus créditos. Las empresas que debido a la aplicación del criterio del devengo respecto de las cantidades repercutidas, no sean capaces de anticiparlas en el caso de facturas no cobradas verán extendida la responsabilidad por estas cuantías a sus administradores. Además, el desembolso posterior de cualquier cuantía, por pequeñas que sean y aunque tenga el motivo de permitir la operatividad de la empresa, será interpretada por la norma como “intención de no ingresar” dichas deudas tributarias. Creemos que estos efectos están lejos del propósito que ha motivado la introducción de este artículo por la Ley de lucha contra el fraude y proponemos la introducción de cautelas para que este supuesto de responsabilidad tributaria afecte exclusivamente a potenciales defraudadores, y no a otros sujetos que puedan dirigir empresas en dificultades económicas.

5. Bibliografía

Álvarez Martínez, J.: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Pamplona), 2010.

Aníbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B.: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005.

Bas Soria, J.: “Un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria”, *Revista ACEF*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012. Versión web obtenida en <http://acef.cef.es/Un-nuevo-supuesto-de-responsabilidad-subsidiaria.html>

Calvo Ortega, R.: *Curso de Derecho Financiero I: Derecho Tributario. Parte General. 13ª Edición*, Civitas, Madrid, 2009.

Checa González, C.: “Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 5, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003.

Díaz Echegaray, J. L.: *El administrador de hecho de las sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor (Pamplona), 2002.

Gandarillas Martos, S. de: “El alcance de la responsabilidad tributaria”, en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M. A. y Zornoza Pérez, J. (Dir.); Báez Moreno, A. y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D. J. (Coords.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menos (Navarra), 2010.

Gobierno de España: *Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado 2013*, consultado en <http://www.lamoncloa.gob.es/nr/rdonlyres/82244316-8ce9-45af-aa91-cb9279559045/0/290912presentaci%C3%B3ncongresopge2013.pdf>

Lamoca Pérez, C.: *Infracciones y sanciones tributarias: análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, 2005.

Llobregat Garberí, J. (Dir.): *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.

Maestre García, E. y Cervantes Sánchez-Rodrigo, C.: *Infracciones y Sanciones. Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Valencia, 2005.

Marín-Barnuevo Fabo, D. y Vega Borrego, F. A.: *Informe de urgencia sobre el anteproyecto de Ley 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 fiscal*, Padilla y asociados, Santa Cruz de Tenerife, 2012, (versión web consultada en <http://www.padillayasociados.es/img/noticias/archivos/informe%20ley%20fraude%20dmb%20favb%20%282%29.pdf>)

Mauricio Subirana, M.: *El Responsable tributario y la empresa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

Mauricio Subirana, S.: “El responsable tributario: concepto y clases” en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M. A y Zornoza Pérez, J. (Dirs.); Báez Moreno, A. y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D. J. (Coords.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010.

Observatorio del Delito Fiscal: *Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 20 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, 2006.

LAS MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y EL CONCURSO DE ACREEDORES EN LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA*

Luis Alfonso Martínez Giner
Universidad de Alicante

1. Introducción

La preocupación del legislador sobre la regulación del concurso de acreedores en momentos de crisis económica ha tenido su reflejo en la Ley 7/2012, de 29 de octubre sobre prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Ya la reforma concursal operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre trataba de resolver los problemas, entre otros, que afectaban a la Administración Tributaria, sin que ello supusiera el restablecimiento de antiguos privilegios de ésta en el concurso o la ampliación de los ya existentes, sino que antes al contrario la reforma trataba de establecer los mecanismos legales necesarios para asegurar el *status* jurídico de la Hacienda Pública en el proceso concursal configurado por la Ley de 2003.

La proliferación de las situaciones concursales y la participación de la Hacienda Pública como acreedor concursal ha motivado que el legislador tratara de aclarar, en algunas ocasiones, aspectos de la Ley General Tributaria aplicables a las situaciones concursales, y en otras ocasiones, de ordenar de una manera diferente algunos aspectos tradicionalmente conflictivos derivados de la presencia del crédito tributario en sede concursal. No siempre los resultados en cuanto a la regulación, han sido fieles a los objetivos que planteaba la reforma. Si bien es cierto que con la reforma operada por la Ley 7/2012 se han incorporado algunas mejores técnicas en la regulación, verbigracia, de la reanudación de la prescripción interrumpida por el concurso, hay aspectos que no acaban de adecuarse a la filosofía del concurso, considerando, antes al contrario, al concursado como un posible defraudador. Por otro lado, la necesidad de facilitar la gestión del IVA en situaciones de concurso y de mantener la neutralidad del mismo han supuesto modificaciones en la ley del IVA que abundan, en estos casos, en la idea de mantener la coherencia del impuesto en situaciones de concurso.

Desde la aprobación de la Ley Concursal 22/2003 el concurso de acreedores ha suscitado un creciente interés por la doctrina tributarista española. Y ello porque el concurso produce importantes efectos sobre el crédito tributario y el procedimiento tributario de apremio. Además, la presencia de la Administración Tributaria en el proceso concursal, ora como acreedora ora como deudora o incluso como administradora concursal, presenta particularidades que merecen ser destacadas.

La Ley 38/2011, de 10 de octubre de reforma de la Ley 22/2003 concursal, trata de resolver los problemas, entre otros, que afectaban a la Administración Tributaria, sin que ello suponga el restablecimiento de antiguos privilegios de ésta en el concurso o la ampliación de los ya existentes, sino que antes al contrario la reforma establece los mecanismos legales necesarios para asegurar el *status* jurídico de la Hacienda Pública

* 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 el Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

en el proceso concursal configurado por la Ley de 2003¹. La reforma de 2011 tal y como su Exposición de Motivos señala no es una reforma radical de la misma ni supone un giro copernicano del texto legal vigente, sino que parte del reconocimiento de sus principios esenciales.

La reforma de la Ley Concursal de 2011 no ha supuesto, al contrario que la ley del 2003 una modificación sustancial de la posición que mantenía la Administración Tributaria en el proceso concursal², sino que con algunas importantes modificaciones se ha intentado resolver las ineficiencias existentes que afectaban a la posición acreedora de aquélla en el concurso tanto desde el punto de vista sustantivo –el crédito tributario– como formal –el procedimiento de apremio. Todo ello sin que pueda hablarse de un restablecimiento de los privilegios *podados* de la Administración Tributaria en el concurso. No puede hablarse, por lo tanto de que la reforma concursal de 2011 suponga una auténtica *contrarreforma* que tratara de volver a la situación anterior a la ley concursal de 2003, devolviendo a los acreedores públicos sus privilegios clásicos³.

Por otro lado, debemos considerar la incidencia que la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal⁴ despliega sobre el ámbito tributario vinculado al concurso de acreedores. Esta ley, tal y como señala su Exposición de motivos, “contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude”.

La Ley 7/2012 recoge distintas modificaciones de la normativa tributaria general y especial que tratan de solucionar algunas deficiencias detectadas en la regulación vigente. Puede avanzarse en que la filosofía que late en la Ley 7/2012 no es otra que la de potenciar los instrumentos de que dispone la Administración Tributaria en la lucha contra el fraude fiscal. Ahora bien, como tendremos ocasión de analizar, en lo que se refiere a las medidas tributarias relacionadas con el concurso de acreedores en algunos casos parece que el legislador ha adoptado medidas antifraude genéricas en las que se pudiera afirmar que se presume el ánimo defraudador del contribuyente concursado, con la consecuencia de que la finalidad de la norma concursal que no era otra que la de intentar mantener la continuidad de la actividad del concursado queda seriamente

¹ Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M.: “La Administración Tributaria y la reforma concursal”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 16, 2012, p. 104.

² Ordiz Fuentes, C.: “La posición de las Administraciones Públicas en la reforma concursal”, *La reforma concursal*, III Congreso español de Derecho de la Insolvencia, Directores: Beltrán, García-Cruces, Prendes. Civitas, 2011, p. 302.

³ “Si bien es vedad que la última reforma de la ley refuerza la posición de la Hacienda pública en algunas materias, como la que atañe a la comunicación y reconocimiento de créditos, no se alteran las líneas fundamentales que definen su *status* en el seno del concurso, ya desde 2003, sino más bien, parece que el legislador ha tratado de dar solución a algunos desajustes que la práctica concursal había puesto de relieve”, García Gómez, A. J.: “La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso, a propósito de la reforma de la Ley 38/2011”, en *Quincena Fiscal*, nº 14, 2012, p. 37.

⁴ 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.

dañada. No obstante, otras modificaciones introducidas por la Ley 7/2012 tratan de profundizar en la coordinación entre la legislación tributaria y la legislación concursal precisando algún tenor literal confuso o estableciendo una regulación coherente y unitaria que compatibilice la protección del crédito tributario con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del concursado.

En relación con la incidencia que la Ley 7/2012 ha tenido con los aspectos tributarios del concurso, nos centramos en la modificación de la ley general tributaria fundamentalmente en dos aspectos: el plazo de prescripción y los aplazamientos de los créditos contra la masa.

2. Plazo de prescripción y declaración de concurso

La declaración del concurso genera un efecto interruptivo de la prescripción tributaria de los créditos anteriores a esta declaración. Así se deduce del artículo 60 LC⁵ y del artículo 68 LGT⁶. El fundamento de esta medida tiene que ver con el hecho de que durante el concurso los acreedores –la Administración Tributaria- no pueden ejercitar sus acciones al margen del procedimiento de concurso, por ello “se impide que las acciones puedan prescribir durante el intervalo de tiempo en el que se sustancia el procedimiento concursal”⁷.

El aspecto más interesante es el de la reanudación del cómputo del plazo de prescripción, entendiéndose que éste se iniciará nuevamente en el momento de la conclusión del concurso⁸. La expresa regulación de esta cuestión en el artículo 68.7 LGT requiere una interpretación integrada con el artículo 60.4 LC para determinar la duración del efecto interruptivo de la prescripción. En todo caso, parece claro que el art. 68.7 LGT actúa como ley especial.

En este sentido la Ley General Tributaria en su artículo 68.7 segundo párrafo distingue tres posibles situaciones: “Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración del concurso del deudor, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto a las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor. Si el convenio no fuera aprobado, el plazo se reiniciará cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia”.

La nueva Ley 7/2012 de prevención y lucha contra el fraude modifica el momento en que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso

⁵ Artículo 60.1 LC: “Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor por los créditos anteriores a la declaración”.

⁶ Artículo 68.2 LGT: “2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: (...) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, *por la declaración del concurso del deudor* o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso”. La negrita es nuestra.

⁷ García-Chamón Cervera, E.: *Efectos del concurso sobre los créditos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 101.

⁸ Artículo 60.4 LC: “En el supuesto previsto en los apartados anteriores, el cómputo del plazo para la prescripción se iniciará nuevamente, en su caso, en el momento de la conclusión del concurso”.

para que coincida con el momento en que la Administración recupera sus facultades de autotutela ejecutiva. Así el nuevo tenor del artículo 68.7 LGT establecería en su párrafo segundo que “cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor”.

En nuestra opinión no se trata sólo de una mejora estrictamente técnica para dotar de seguridad jurídica a las relaciones de la Hacienda Pública con los deudores concursados, sino que además la reforma persigue dotar de coherencia el propio mecanismo de la prescripción tributaria en el marco de la normativa concursal. Esta solución resulta más adecuada a la propia configuración de las fases del proceso concursal que aconseja reanudar el cómputo del plazo de prescripción en el momento en el que la Administración Tributaria pueda romper el silencio de la relación jurídica y pueda actuar, en otro caso no podría haber prescripción. Y eso, con carácter general sólo ocurriría con la resolución firme que pone fin al concurso.

Por otro lado y continuando con las reflexiones sobre la nueva Ley sobre prevención y lucha contra el fraude fiscal debemos señalar que en lo que se refiere al ámbito concursal el citado proyecto incorpora una modificación del artículo 68.8 LGT al incorporar un último párrafo que establece que “la suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan”. Parece que lo que pretende la norma es asegurar que las actuaciones recaudatorias puedan seguir frente a obligados distintos del recurrente o concursado, manteniendo la interrupción de la prescripción para todos ellos.

Algunas consideraciones creemos oportunas realizar. En primer lugar hay que precisar que el artículo 68.8 LGT ya prevé la extensión del efecto interruptivo de la prescripción a los demás obligados tributarios incluidos los responsables, con lo cual no se entiende bien la necesidad y novedad que supone la reforma al incorporar un último inciso expresamente para el caso de la prescripción de la acción para recaudar⁹. Además llama la atención que el nuevo tenor de la norma se refiere a la *suspensión* de la prescripción de la letra b) del artículo 66 LGT cuando el ordenamiento tributario desconoce el efecto suspensivo de la prescripción tributaria, debiéndose computarse de nuevo siempre el plazo de prescripción cuando cesa la causa que la interrumpía. Si lo que quiere hacerse es incorporar la figura de la suspensión de la prescripción tributaria, debería realizarse de forma clara, pero si no es así, como dice Falcón y Tella, no debería hablarse de

⁹ A pesar de ello hay quien considera que la norma “pretende acabar con garantías básicas e inveteradas”, pues el concurso de un deudor en nada afecta a los demás que, por otra parte ni tan siquiera tienen por qué conocer esta circunstancia. “conectar estos hechos atenta a la seguridad jurídica básica a la que trata de servir la prescripción, causando además una grave indefensión al deudor o responsable”, (Sánchez Pedroche, J. A.: “Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, *Quincena Fiscal*, nº 11, 2012, p. 107).

suspensión sino de interrupción como viene siendo tradicional¹⁰. Considero que la norma no pretende incorporar un supuesto nuevo de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, puesto que aún siendo éste el caso más adecuado para considerar el efecto suspensivo del plazo de prescripción, la relevancia de la medida exigiría una justificación y una literalidad mucho más clara así como una ubicación más precisa en el texto legislativo. Por ello considero que carece de justificación extender la llamada suspensión del plazo de prescripción del derecho de exigir la deuda a un deudor determinado y por las causas legalmente establecidas, a otros deudores tributarios en los que no concurren dichas causas. Compartimos la opinión de quien mantiene que habría que aclarar “los supuestos concretos en que las actuaciones suspensivas de un procedimiento recaudatorio proyectan sus efectos sobre otros procedimientos recaudatorios¹¹”.

3. Aplazamiento de créditos tributarios contra la masa

La necesidad de que se cumpla cuanto antes con estos créditos contra la masa ha llevado al legislador a proponer alguna medida restrictiva en relación con estos créditos contra la masa en la nueva Ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal. En la misma se prevé la modificación del artículo 65.2 LGT para eliminar la posibilidad de aplazamientos y fraccionamientos de los créditos tributarios contra la masa en las situaciones de concurso. La propia Exposición de Motivos de la Ley justifica la medida “para evitar la postergación artificiosa del crédito público como consecuencia de la simple solicitud” del aplazamiento o fraccionamiento¹². Esta imposibilidad de aplazar o fraccionar créditos contra la masa podría dejar sin efecto la posibilidad de aplicar el artículo 164.4 LGT que permitiría a la Hacienda Pública “acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial”. Por ello, quizás sería preciso hacer la precisión de que la prohibición de aplazamientos y fraccionamientos que se proyecta en el nuevo artículo 65.2 LGT, es compatible con la determinación del régimen específico de recaudación acordado mediante convenio en aplicación de lo dispuesto en el artículo

¹⁰Falcón y Tella, R.: “El Anteproyecto de ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 2012, p. 13.

¹¹ “Informe de urgencia sobre el Anteproyecto de Ley 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 fiscal”. AEDAF, mayo/2012, p. 26.

¹² El nuevo tenor literal del artículo 65.2 LGT queda redactado de la siguiente manera (en cursiva la modificación propuesta por la Ley de prevención y lucha contra el fraude):

“2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

Asimismo, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión”.

164 LGT, que puede incluir un aplazamiento o fraccionamiento para el pago de la deuda incluida en la masa concursal.

En la regulación anterior, atendiendo a este último precepto, y ejerciéndose en los términos previstos en la legislación concursal, la Hacienda Pública podría acordar condiciones singulares de pago del deudor que incluyeran la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias incluidas en la masa del concurso. Esta posibilidad se impide que el tenor literal del nuevo artículo 65.2 LGT que técnicamente adolece de un exceso de celo en su redacción al proclamar la inadmisión de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento cuando ya se señala anteriormente la prohibición de aplazar o fraccionar deudas que tengan la consideración de créditos contra la masa. Como se ha dicho, el tratamiento que se pretende dar a los créditos contra la masa los equipara a las deudas que se pagan mediante el empleo de efectos timbrados que son muy residuales y que por lógica son justificadamente inaplazables¹³. Quizás la preocupación por luchar contra el fraude fiscal ha motivado una modificación de la Ley General Tributaria excesiva en cuanto a su alcance, con el objeto de no demorar el cobro de los créditos tributarios contra la masa. Ahora bien, demorar el pago de estos créditos contra la masa –ora mediante aplazamiento, ora mediante fraccionamiento–, dista mucho de ser una conducta fraudulenta. La norma prevista no discrimina quién tiene ánimo fraudulento y quién simplemente pretende cumplir aplazando o fraccionando el pago del crédito tributario contra la masa. Da la sensación de que el legislador adelanta las barreras de protección del crédito tributario y considera que la mera solicitud de aplazamiento o fraccionamiento conlleva una actitud elusiva o fraudulenta.

La prohibición de aplazamiento de los créditos contra la masa, si se establece con carácter general, no es coherente con la regulación general de los aplazamientos, cuya concesión se prevé, precisamente, para los casos de dificultades transitorias de tesorería. Y un concurso de acreedores es, en principio, una situación de insolvencia provisional. Se ha propuesto alguna otra redacción que permita limitar la prohibición de solicitud de aplazamientos a los casos en los que ya se ha abierto la fase de liquidación, momento en el que sí se puede afirmar que las dificultades de tesorería son estructurales y definitivas, no meramente transitorias. Ello es coherente, además, con lo previsto en el art. 146 de la Ley Concursal en relación con los créditos concursales aplazados, cuyo vencimiento se anticipa en los casos de apertura de la fase de liquidación¹⁴.

¹³ Sánchez Pedroche, J. A.: “Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, *Quincena Fiscal*, nº 11, 2012, p. 106. Mantiene este autor que sería más lógico equipara estos créditos contra la masa al estatuto más equilibrado –en sede de aplazamientos y fraccionamientos–, a las deudas por tributos retenidos e ingresos a cuenta, aplazables únicamente bajo determinadas o tasadas condiciones.

¹⁴ Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF): *Propuesta de Enmiendas al Proyecto de Ley 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*, p. 6: “Asimismo, en caso de concurso del obligado tributario, desde la apertura de la fase de liquidación, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa”.

LA “RELACIÓN COOPERATIVA” ENTRE LA ADMINISTRACIÓN Y LOS GRANDES CONTRIBUYENTES COMO ESTRATEGIA DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL*

Rafael J. Sanz Gómez
Universidad de Sevilla

1. Introducción: la inserción de la relación cooperativa en las estrategias de prevención del fraude

Las estrategias de prevención del fraude se ven obligadas a adoptar un enfoque cada vez más amplio. El fraude se produce en un contexto progresivamente internacionalizado; pero, además, tenemos un conocimiento cada vez más exacto sobre sus causas y advertimos que son complejas y diversas. Se han integrado en las estrategias de prevención del fraude enseñanzas de las ciencias sociales, como la psicología social, abandonando (al menos en parte) el modelo formulado por Allingham y Sandmo en 1972. Este modelo que afirma que el contribuyente elige entre tributar o defraudar exclusivamente en virtud de condicionantes individuales, a través de un análisis beneficio-riesgo¹. Por el contrario, las nuevas teorías introducen dos elementos que son fundamentales para entender las estrategias administrativas más recientes. En primer lugar, se basan en un sujeto contextualizado en la sociedad y en relación con los otros, sobre el que ejercen su influencia toda una serie de factores. En segundo lugar, se afirma expresamente la existencia de una pluralidad de actitudes ante el fenómeno tributario.

Encontramos ejemplos de este cambio de modelo en documentos españoles o internacionales. La Declaración de Seúl de la OCDE afirma que *“la actitud de los contribuyentes ante su obligación de pagar impuestos responde a otros factores tales como su percepción de la calidad de los bienes y servicios públicos y el grado de confianza que tienen los ciudadanos en el Gobierno en términos generales”*. El Plan de Prevención del Fraude Fiscal español, de 2005, afirmó expresamente que es un error basarse exclusivamente en *“explicaciones económicas simplificadoras”* que consideran que los contribuyentes realizan un *“cálculo económico racional de beneficios, costes y riesgos individuales”*.

La consecuencia más clara, a nivel de estrategia administrativa, es que a las medidas de control más represivo se suman otras específicamente destinadas al fomento del

*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.

¹ Este modelo se sustenta en los estudios sobre análisis económico del comportamiento criminal combinados con análisis sobre gestión de riesgos. La situación de partida es que el contribuyente debe elegir entre pagar lo que le corresponde o bien pagar menos, y en este caso existe una posibilidad de que las autoridades fiscales detecten su conducta y apliquen una sanción. El obligado decidirá tomando en consideración la cuantía del tipo medio que soporta, por una parte, y la probabilidad de ser detectado y la cuantía de la sanción que ello acarrearía, por otro (Allingham, M. G. y Sandmo, A. (1972), «Income tax evasion: a theoretical analysis». *Journal of Public Economics*, núm. 1, pp. 324-5). Las rebajas de impuestos, la intensificación de controles tributarios o el endurecimiento de las sanciones serían las principales formas de fortalecer el cumplimiento voluntario (*ibid.*, p. 338).

cumplimiento voluntario. La Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, de 2008, considera que uno de los pilares de esta estrategia es la información y asistencia a los contribuyentes. Este tipo de actuaciones (con fundamento legal en los artículos 85 a 91 de la Ley General Tributaria) permiten disminuir la presión fiscal indirecta y favorecer el cumplimiento voluntario; además, resultan “*un instrumento eficaz para la prevención del fraude fiscal*”.

La Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal introdujo entre otras medidas la promoción de nuevos modos de “relación con los grandes contribuyentes”. Más específicamente, se refiere a las empresas multinacionales². Estos nuevos modos de relación reciben el nombre genérico de “relación cooperativa” (en inglés, *enhanced relationship*) y están siendo impulsados a nivel internacional por el Foro de Administraciones Tributarias de la OCDE, el cual

“ha planteado en sus declaraciones de Seúl y Ciudad del Cabo que las prácticas de planificación fiscal abusivas deben ser afrontadas de manera decidida, pero que al mismo tiempo deben tenerse en cuenta las necesidades de seguridad jurídica de las empresas. Sugiere por tanto que se establezcan, cuando sea posible, relaciones cooperativas con las empresas basadas en unos principios de transparencia y confianza mutua”³.

Un equipo dirigido por representantes de la Administración tributaria británica (*Her Majesty's Revenue and Customs*, en adelante HMRC) y de la Secretaría de la OCDE analizó en profundidad esta relación cooperativa, tras encargársele el estudio del papel de los intermediarios fiscales en la planificación fiscal agresiva. De ahí el título del documento resultante (*Study into the Role of Tax Intermediaries*), pero en realidad pasó pronto a analizar la relación tripartita entre la Administración, los contribuyentes y los intermediarios fiscales (asesores fiscales, entidades financieras...). Si consideramos a estos tres grupos como los agentes implicados en el “mercado” de esquemas de planificación fiscal, el estudio se ha centrado en la práctica en el lado de la demanda, porque consideró que “*es el contribuyente quien establece su propia estrategia de gestión del riesgo tributario y quien determina el grado de riesgo tributario al que se quiere exponer*”, según la Declaración del Cabo⁴. La relación cooperativa está destinada a promover conductas de bajo riesgo tributario, creando un modo de interacción basado en principios de transparencia y confianza mutua. La OCDE explica el concepto de manera muy general porque se considera que se dotará de contenido en cada experiencia concreta. Sí se identifican una serie de características que deberían informar la actuación administrativa: comprensión fundada en conocimientos del mundo de la empresa, imparcialidad, proporcionalidad, transparencia y agilidad.

La idea de transparencia es fundamental desde la perspectiva de la lucha contra el fraude. La obtención de información es algo imprescindible para que se pueda desarrollar una actividad administrativa de control. Existen numerosas manifestaciones de cómo los Estados toman conciencia de este hecho, siendo la adopción de la Directiva 2011/16/UE, de intercambio de información, uno de ellos. También es interesante la

² Se refiere a “unas empresas que se mueven en un entorno globalizado”, así como a “las múltiples jurisdicciones en las que operan estas empresas y las posibilidades que ofrecen las innovaciones financieras y fiscales”.

³ Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, p. 11.

⁴ Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria, 10 y 11 de enero de 2008.

evolución del concepto de paraíso fiscal en la OCDE, desde un concepto más material⁵ hacia otro enfocado en los territorios no cooperativos, que no cumplen unos estándares mínimos de transparencia e intercambio de información.

Las Administraciones tributarias tienen, a grandes rasgos, tres formas de obtener información. La primera es la investigación directa; la segunda, la transmisión de estos datos, de manera voluntaria u obligatoria, por parte de otros agentes (particulares o autoridades); la tercera, el uso de mecanismos de intercambio o transmisión de información entre Administraciones. La relación cooperativa se inserta en el segundo grupo; y se caracteriza por su carácter voluntario. Como veremos, la Administración ofrece una serie de beneficios, relacionados con el principio de seguridad jurídica, a los contribuyentes que actúen de manera transparente. De nuevo en palabras de la Declaración del Cabo, “*es necesario disponer de información actualizada, pertinente y fiable, y es el propio contribuyente la mejor fuente de dicha información*”.

Por último, la OCDE vincula la implementación de la relación cooperativa con el uso de la gestión de riesgos como mecanismo de asignación de recursos para el control tributario, pudiendo concentrar los instrumentos de control en aquellos contribuyentes que no operen de manera transparente.

2. Breve descripción de la experiencia española de relación cooperativa

Los dos grandes hitos de la implementación de la relación cooperativa en España han sido la creación de un Foro de Grandes Empresas –que reúne semestralmente a representantes de empresas de gran tamaño y de la AEAT– y un Código de Buenas Prácticas Tributarias, voluntario y no vinculante.

El Foro de Grandes Empresas se constituyó formalmente el 10 de julio de 2009. Está compuesto por un Pleno y un número indeterminado de grupos de trabajo, que se forman en función de las necesidades detectadas (son cinco hasta la fecha). El Pleno identifica una serie de temas relevantes, que se estudian con detalle en el grupo de trabajo correspondiente. Este propone soluciones y, finalmente, es de nuevo el Pleno el que adopta por consenso las decisiones definitivas.

Por su parte, el Código de Buenas Prácticas Tributarias es un instrumento de *soft law* que contiene una serie de compromisos adoptados por la Agencia Tributaria y las empresas que lo suscriban. El Código tiene carácter voluntario y, por sí mismo, no vinculante: de hecho, aunque existe una Comisión de Seguimiento, se le prohíbe expresamente conocer sobre situaciones particulares. Contiene una serie de “buenas prácticas fiscales” estructuradas en tres bloques: “Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial”, “Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria” y “Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos”⁶.

⁵ Según el estudio de la OCDE sobre competencial fiscal lesiva de 1998, estas jurisdicciones se definen por cuatro elementos: una tributación inexistente o meramente nominal, la inexistencia de mecanismos efectivos de intercambio de información, la falta de transparencia sobre su normativa y práctica administrativa y el no exigir que se realice una actividad económica sustancial para acceder a los beneficios fiscales existentes.

⁶ Analizar el Código de Buenas Prácticas con detalle excede del propósito de este trabajo. Para más información, véase Iglesias Gómez, J. V. (2010): “El Código de Buenas Prácticas Tributarias”, *Estrategia Financiera*, nº 277, pp. 70-74; Romaní Sancho, A. (2010): “La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias”, *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 11/10,

La relación cooperativa no tiene un fundamento legal expreso, sino que se construye a partir de aquellos ámbitos donde la Administración tiene un determinado margen para actuar libremente. Uno de ellos es, claramente, la potestad de planificación: como subraya la OCDE, la relación cooperativa está muy relacionada con la gestión de riesgos como principio de funcionamiento. También se hace uso de la potestad de organización administrativa y se incide en el ámbito de los procedimientos, muchas veces a través de la mera práctica administrativa (el Código prevé una serie de medidas que influirían, dentro del respeto a la Ley, en el desarrollo del procedimiento inspector).

Los mecanismos que vamos a analizar en este trabajo son aquellos que ofrecen seguridad jurídica a los contribuyentes que actúen de manera transparente. El contribuyente comunica todos los elementos relevantes relativos a una determinada operación y la Administración indica el régimen jurídico aplicable ese supuesto específico. Puesto que la respuesta de la Administración tributaria sólo la vinculará (en el grado que especificaremos luego) si la empresa ha comunicado todos los hechos relevantes, la seguridad jurídica está directamente relacionada con el grado de transparencia del contribuyente. Estos mecanismos operan como un desincentivo para realizar actuaciones fraudulentas.

3. Los acuerdos previos de valoración

Como es sabido, la regulación en materia de acuerdos previos de valoración permite a los obligados tributarios, según el artículo 91 de la Ley General Tributaria (LGT), solicitar a la Administración tributaria que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. Para ello, será necesario que la normativa propia de cada tributo prevea esta posibilidad.

Este precepto se aplica efectivamente en el ámbito de los impuestos sobre la renta. En la práctica, el artículo 16.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en el ámbito de las operaciones vinculadas, es con mucho el más importante⁷ y llega a servir como punto de referencia de algunos supuestos de regulación, en perjuicio del artículo 91 LGT. La aplicación de los acuerdos previos de valoración en las operaciones vinculadas del Impuesto de Sociedades suelen denominarse, conforme a la terminología anglosajona, *Advance Pricing Agreements* (APA).

La Actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008 incluyó, entre las medidas destinadas al fomento del cumplimiento voluntario, el impulso de los acuerdos previos de valoración. Se valora positivamente este instrumento por su virtualidad para la eliminación de los riesgos que conlleva la aplicación de una determinada estrategia de precios de transferencia, porque dan seguridad jurídica al contribuyente y porque reducen la litigiosidad; desde un punto de vista económico, favorece la realización de inversiones españolas en el exterior.

colaboración 41/10, pp. 273-292; Sanz Gómez, R. J. (2011): "Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE", *Revista técnica tributaria*, nº 93, pp. 59-80.

⁷ Los otros supuestos se refieren a los gastos deducibles por inversión en I+D [artículo 35.4.c) LIS y 30 RIS], la valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del ingreso a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (disposición adicional segunda del Reglamento del IRPF) y de los gastos de dirección y generales de administración imputables al establecimiento permanente [art. 3 del Reglamento del IRNR; estos gastos se regulan en su artículo 18.1.b) LIRNR].

La Actualización del Plan de Prevención del Fraude preveía tres medidas muy generales: promover y favorecer la presentación de acuerdos previos de valoración, promover la extensión de estos acuerdos a otros conceptos y difundir y dar a conocer a los contribuyentes las ventajas que se derivan de tales acuerdos. La labor se ha centralizado en el Grupo de trabajo sobre precios de transferencia del Foro de Grandes Empresas y por tanto se ha centrado en los APA, no en los acuerdos previos de valoración como un todo. Su labor ha recibido una valoración positiva tanto de la Agencia Tributaria como de las empresas, que destacan sus trabajos sobre el Derecho positivo, a través de aclaración de supuestos y criterios⁸. En concreto, se han difundido una serie de criterios relativos a los acuerdos previos de valoración que analizaremos a continuación. Las actas del Foro reflejan un incremento del 38 por ciento en la solicitud de acuerdos previos de valoración⁹.

El documento de conclusiones del Grupo de trabajo sobre precios de transferencia afirma que los APA son *“procedimientos basados en la confianza entre el contribuyente y la Administración tributaria con la finalidad de establecer un marco jurídico estable para las operaciones vinculadas durante una serie de períodos impositivos”*. Se señala una clara conexión con la idea base de la relación cooperativa (seguridad jurídica a partir de la confianza mutua) y se destaca que la pérdida de dicha confianza implica que el sistema pierde su efectividad. Para favorecerla, la Agencia Tributaria difundió, a través del documento de conclusiones, una serie de criterios.

El primero de ellos es la estanqueidad de la documentación aportada por los contribuyentes en el procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas. La regulación de esta materia se encuentra en el artículo 24 Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), tras la reforma efectuada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre¹⁰; antes, se contenía en el artículo 21 RIS. La normativa española está en línea con lo recomendado en el apartado 4.157 de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

Pues bien, la documentación presentada por los contribuyentes en un APA sólo podrá ser utilizada respecto de estos procedimientos. En artículo 24.3 (equivalente al antiguo art. 21.4 RIS) afirma que en caso de desistimiento del contribuyente o de desestimación, la Administración devolverá al contribuyente la documentación aportada. La redacción anterior a 2008 establecía también un deber de confidencialidad reforzado¹¹ que ya no está expresamente prevista pero que sigue inspirando la redacción del precepto, tal y como destaca el documento de conclusiones: el cumplimiento de la norma implica que los inspectores actuarios encargados de la instrucción de los APA o los encargados de la formación y custodia de los expedientes deberán prestar una especial atención a la no

⁸ Actas de la segunda reunión del Foro de Grandes Empresas, de 3 de diciembre de 2009, pág. 5; y de la tercera reunión, de 20 de julio de 2010, p. 7.

⁹ Acta de la quinta reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrada el 22 de julio de 2011, pág. 8. El acta está disponible en el sitio *web* de la Agencia Tributaria, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Sesiones.

¹⁰ Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; es el desarrollo reglamentario en materia de operaciones vinculadas de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

¹¹ “Los funcionarios que intervengan en el procedimiento deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los documentos y demás información que conozcan en el curso del mismo”.

incorporación de la información o documentación. Galnares Lahoya señala que hubiera sido deseable que el legislador atribuyera expresamente esta labor a una unidad o equipo diferentes de la que realice funciones de comprobación o inspección tributaria¹², una línea en la que también incide Carbajo Vasco. Este autor señala asimismo que la documentación aportada para un APA puede contener “*valiosos elementos de estrategia comercial o información relevante para las actividades económicas de las empresas interesadas*”, cuyo conocimiento por parte de empresas competidoras podría causar daños a los intereses de la firma. Desde este punto de vista, la Administración tributaria debería “*resaltar este aspecto de «secreto», no sólo fiscal, sino también «comercial» para todos los documentos*”¹³.

Otra preocupación de las empresas es el hecho de que el desistimiento de un APA se emplee como criterio de riesgo para la selección de contribuyentes. El documento de conclusiones afirma que “*como medio de garantizar la confianza de los contribuyentes*”, la administración se compromete a no emplear el desistimiento “*por sí solo*” una comprobación de los precios de transferencia de un contribuyente. De nuevo, se trata de una práctica vinculada con las Directrices de la OCDE en materias de precios de transferencia. Nótese que se afirma que el desistimiento no será causa para abrir un procedimiento para la comprobación de determinadas operaciones vinculadas *por sí solo*; pero entendemos que eso no es incompatible con que la Administración decida abrirlo por determinados elementos puestos de manifiesto a lo largo del ahora truncado procedimiento de valoración previa. Téngase en cuenta que, aunque se determina la estanqueidad de la documentación, ello no exime a los contribuyentes de cumplir sus obligaciones formales, tal y como recuerda el artículo 24.2 RIS.

Finalmente, el documento de conclusiones se refiere a la compatibilización de un procedimiento para la emisión de un acuerdo previo de valoración y de un procedimiento inspector. En principio tienen carácter independiente y su objeto es diferente: los APA se afectan a ejercicios futuros, mientras que las actuaciones administrativas de comprobación recaen sobre ejercicios pasados, pero se reconoce la posibilidad de simultanearlos, aunque la decisión deberá adoptarse caso por caso, en función de las circunstancias específicas. En abstracto, se reconoce una serie de reglas.

Las dos primeras se refieren a los APA presentados con posterioridad al inicio de un procedimiento inspector. Podrán simultanearse cuando el APA verse sobre las mismas transacciones que están siendo objeto de comprobación, pero haya cambiado el modelo de negocio o de forma significativa la atribución de funciones y riesgos entre las partes (*a sensu contrario*, entendemos que no deben simultanearse cuando no ha habido cambios sustanciales en las funciones o riesgos asumidos); y cuando el APA tenga como objeto transacciones extraordinarias o puntuales que no se hayan producido en los períodos objeto de comprobación.

¹² Galnares Lahoya, L. (2011): «Los acuerdos previos de valoración como mecanismo de resolución de conflictos en materia de precios de transferencia. La experiencia nortamericana como paradigma y su evolución en el Derecho comunitario», en Cubiles Sánchez-Pobre, P.; Fernández Gómez del Castillo, A. M. y Jiménez Navas, M. M., (coord.): *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*. Sevilla: Hispalex, p. 637.

¹³ Carbajo Vasco, D. (2011): “Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español”, *Crónica Tributaria*, nº 140, p. 110.

En tercer lugar, y en relación a los APA presentados antes del inicio del procedimiento de inspección, se afirma que *“podría finalizarse el APA, si el estado de tramitación del mismo se encuentra muy avanzado y las contingencias que determinan el inicio del procedimiento inspector no están próximas a la prescripción”*. Parece que se está estableciendo no la simultaneidad de estos procedimientos, sino su sucesión en el tiempo: pero sólo cuando no se ponga en riesgo el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Puede entenderse, *a sensu contrario*, que en este último caso sí se simultanearán los procedimientos.

El establecimiento del valor de mercado como regla imperativa de valoración en las operaciones vinculadas y la existencia de un riguroso sistema de infracciones y sanciones aboca a las empresas al uso de acuerdos previos de valoración, según Carbajo Vasco¹⁴. A partir de las experiencias en este ámbito específico, tal vez pueda esperarse que –también bajo el impulso de este diálogo en el seno del Foro de Grandes Empresas– se amplíe también a otros ámbitos. Sí es preocupante el hecho de que, como señala también Carbajo Vasco, las unidades internacionales de la Administración tributaria destinadas al desarrollo de los APA carezcan de los medios humanos y materiales suficientes¹⁵; porque la celeridad en los procedimientos es un requisito fundamental para las empresas a causa del entorno en el que operan (la “agilidad” se encuentra entre las características que la relación cooperativa exige a la Administración).

4. Los mecanismos informales de consulta del código de buenas prácticas tributarias

El epígrafe 2.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias español establece lo siguiente:

“La Agencia Tributaria establecerá procedimientos adecuados para permitir que aquellos contribuyentes que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas puedan conocer, con la rapidez requerida por el caso, los criterios que la Administración aplicaría en tales operaciones u operativas”.

Este precepto, bajo nuestro punto de vista, prevé un mecanismo informal de consulta por el que la AEAT comunicará los criterios que la Administración aplicaría ante determinadas operaciones que el contribuyente estaría planeando realizar. Ya en la primera reunión del Foro de Grandes Empresas se impulsó la creación de un mecanismo de este tipo: el sector privado propuso *“la posibilidad realizar una consulta a priori en operaciones con trascendencia tributaria, pero siempre que se garantice la agilidad en la respuesta”*¹⁶. Nótese cómo la agilidad se presenta como un requisito básico, porque es el principal problema que presentan las consultas tributarias escritas.

Las palabras empleadas por el Código (*“la Agencia Tributaria establecerá procedimientos adecuados”*) implican que el Código prevé la creación de un mecanismo específico paralelo a los de la LGT, de tal forma, entendemos, que coexistan vías

¹⁴ Ob. cit., p. 106.

¹⁵ *Ibid.*, p. 107.

¹⁶ Acta de la primera reunión del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, p. 4.

formales e informales de consulta¹⁷. Así sucede en otras experiencias, como la británica¹⁸. El mecanismo de consulta estaría encaminado no a la interpretación normativa, sino a la calificación de determinados supuestos de hecho. Aunque, en cierta medida, se solaparía con las consultas tributarias escritas (artículos 88 y 89 LGT), se asemejaría más bien a una figura presente en el Derecho tributario foral, el de las propuestas previas de tributación, a través de las cuales se determina, con carácter vinculante, la cuantificación tributaria de determinados supuestos particularmente complejos¹⁹.

Estas consultas informales tendrían un entronque legal en el artículo 87 LGT, que lleva por título “Comunicaciones y actuaciones de información”. Su apartado primero afirma que la Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria; y que podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta. Se pueden englobar en este artículo aquellas actuaciones que vayan más allá de clarificar la norma aplicable a un caso (como en muchas consultas jurídicas vinculantes) o interpretar un determinado precepto.

Si se trata de mecanismos informales, los efectos de la actividad administrativa serán limitados, puesto que no creará derechos subjetivos en el contribuyente. Es un dato que se extrae claramente de la jurisprudencia relativa a las consultas tributarias no vinculantes que han existido en nuestro ordenamiento.

Para que este tipo de mecanismos sean eficaces en la práctica –es decir, para que las empresas lo utilicen, proporcionando a la Administración información sobre su actividad– es proporcionar seguridad jurídica a quienes actúen de acuerdo con la respuesta informal administrativa. Consideramos que esta seguridad oscilará entre un punto mínimo (la exención de responsabilidad de los contribuyentes, de manera equivalente a lo dispuesto en el artículo 89 LGT) y un punto máximo (que se hará efectivo en la medida en que la Administración aplique efectivamente los criterios plasmados en la respuesta en futuras liquidaciones administrativas).

La exclusión de las sanciones cuando un contribuyente actúe en consonancia con lo que se le ha comunicado en el marco de una consulta informal se deriva claramente del artículo 179.2.d) LGT, afirma que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria si el contribuyente actuó con la diligencia necesaria. Se considerara diligente la actuación del contribuyente que “*haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente*” en cualquier actuación de información por parte de las autoridades (sin que quepa distinguir actuaciones formales e informales: el problema sería, en todo caso, de

¹⁷ Romaní Sancho considera, por el contrario, que “a partir de esta previsión podría arrancar una reformativa que regulase de verdad esta nueva relación, ya que no hay en nuestro Derecho Tributario instrumentos que sirvan” (ob. cit., p. 289).

¹⁸ *HMRC 2006 Review of Links with Large Business*, de noviembre de 2006, conocido como *Informe Varney*, propuesta 9, página 19. Disponible en <http://www.hmrc.gov.uk/large-business/review-report.pdf>.

¹⁹ Artículos 87 y 88 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava (Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 30-suplemento, de 11 de marzo); artículos 89 y 90 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (Boletín Oficial de Bizkaia núm. 49, de 11 de marzo); y artículos 87 y 88 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (Boletín Oficial de Gipuzkoa nº 52, de 17 de marzo).

índole probatoria). Es más: la actuación del contribuyente que colabora activamente con la Administración y hace uso de los mecanismos de diálogo con ésta debe sin duda considerarse diligente²⁰.

Vamos a reflexionar sobre el que hemos denominado punto máximo a la luz de la experiencia británica de relación cooperativa, de acuerdo con el llamado *Informe Varney*, de 2006. La propuesta del *Informe Varney* recomendó la reforma del código de buenas prácticas administrativas COP10. Como resultado de la reforma, existen dos mecanismos diferenciados, uno para contribuyentes que sean empresas (denominado *Clearances Service*) y otro para el resto de contribuyentes (“*Clearances and Approvals 1*”, CAP1). Nos centraremos en el primero, pero queremos destacar que en ambos casos nos movemos en el ámbito de los mecanismos no previstos en la ley.

Según el *Clearances Service*, la respuesta no será vinculante en tres supuestos, que son perfectamente aplicables a nuestro contexto. El primero –que ya hemos señalado, al describir el funcionamiento de este tipo de mecanismos– es que el contribuyente no haya proporcionado una información correcta o completa sobre la operación, o que las circunstancias de dicha operación acaben variando cuando efectivamente se ponga en práctica.

Por otra parte, tanto la modificación de la norma aplicable, cuando se produzca entre la respuesta administrativa y el devengo del tributo o cuando la modificación tenga carácter retroactivo, como la modificación la interpretación de la norma por vía jurisprudencial harán que la respuesta informal de la Administración tributaria deje de ser aplicable. Estos son los supuestos segundo y tercero.

En el documento se trasluce un compromiso explícito de la HMRC de no revisar *a posteriori* el criterio que se proporcionó en una determinada respuesta; lo cual no excluye que pueda pasar. Pero existe cierta expectativa de que la Agencia aplicará el criterio que expuso en su respuesta a la consulta informal.

Según el epígrafe 2.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias, la Administración informará sobre el “*tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas*”, lo que implica la determinación del criterio administrativo aplicable y de cómo se aplicaría al supuesto específico que la empresa habrá planteado. Consideramos que nos encontramos en el ámbito de la doctrina de los actos propios, que protege los principios de buena fe y confianza legítima. La consulta informal y la posterior liquidación administrativa se refieren al mismo supuesto de hecho; y el sujeto afectado por las dos decisiones contradictorias es el mismo²¹. De aquí se deriva la posible vinculación para la Administración tributaria, que implica que un cambio de criterio puede (aunque no

²⁰ Los Autos del Tribunal Constitucional 361/1991, de 10 de diciembre, y 3/1992, de 13 de enero, confirman esta interpretación. En ambos casos se inadmite un recurso de amparo por considerar que no se había violado la presunción de inocencia del contribuyente recurrente. Los particulares no habían declarado la existencia de determinadas pólizas de seguro, por lo que habían sido sancionados. Al aducir que la causa de la omisión fue error o ignorancia, el Tribunal afirmó, entre otros argumentos, que los contribuyentes podrían haber superado tales dudas si “*obrando con la diligencia propia de quien es consciente de su obligación de contribuir*” hubieran solicitado asesoramiento a la Administración tributaria “*bien ante ésta, informalmente, bien a través del cauce de las consultas establecido en el art. 107 de la Ley General Tributaria [de 1963]*”.

²¹ Las contestaciones a consultas no vinculantes, en algunos casos, se han comparado con liquidaciones provisionales susceptibles de revisión sin ningún cauce procedimental específico, sino simplemente en el ámbito de una liquidación definitiva: véase la STS de 10 de junio de 2004 (recurso de casación núm. 7925/1999), fundamento de Derecho cuarto.

será necesariamente así) resultar antijurídico. La importancia de que estemos ante relaciones con el mismo ciudadano y en relación al mismo supuesto de hecho se hace evidente en que si algún elemento variara la consulta no podrá producir ningún efecto de vinculación sobre la Administración tributaria.

El principio, inicialmente, encuentra cómoda aplicación a las respuestas a las consultas informales que se implementen en aplicación del Código; pero debe tenerse en cuenta que su aplicación en el ámbito del Derecho público está sujeta a especialidades²². Este principio protege la confianza legítima entendida, a grandes rasgos, como aquella convicción psicológica que produce en el interesado signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes: es decir, precisa la observancia de un comportamiento “*con plena conciencia de crear, definir, fijar, modificar, extinguir o esclarecer una determinada situación jurídica, para lo cual es insoslayable el carácter concluyente e indubitado, con plena significación inequívoca*” de dicho comportamiento, en expresión del Tribunal Supremo; que señala expresamente que la inactividad ante una determinada situación no implica una aceptación tácita de la misma, sino que puede significar “*dejadez en el ejercicio de las potestades de control y reacción contra las ocupaciones y usos ilícitos*”²³. Aunque Sánchez Morón excluye expresamente las consultas no vinculantes del ámbito de protección la doctrina de los actos propios, porque considera que “*ha de tratarse de actos o comportamientos capaces de crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas*”²⁴, la sentencia del Tribunal Supremo que hemos citado también usa verbos que no implican necesariamente una producción de efectos jurídicos en relación con el sujeto, como “*esclarecer*” (que es, precisamente, la función que tienen las consultas informales).

Ahora bien, las consultas informales no tienen la naturaleza de actos administrativos y, por tanto, no se sustancian a través del procedimiento administrativo. Es necesario tener en cuenta, en este sentido, que el encauzamiento de la actividad de la Administración a través del procedimiento está orientada a garantizar el respeto de los derechos de los particulares afectados, así como la legalidad y oportunidad de la decisión adoptada. Desde esta perspectiva del procedimiento administrativo y apreciando su relevancia para que el acto resultante sea conforme con el ordenamiento jurídico y esté al servicio de los intereses generales, no debe permitirse que una consulta tributaria informal (una actuación material, por tanto) prejuzgue el resultado del procedimiento que, necesariamente, sucederá en algún momento a la respuesta inicial.

La solución para alcanzar un equilibrio entre los principios en juego podría ser la de reconocer que la Administración podrá separarse del contenido de la respuesta dada; pero que será posible una reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración por vulneración del principio de buena fe y confianza legítima, tal y como ha sugerido Agudo González²⁵. Por su parte, Valero Torrijos ha analizado determinados supuestos donde el administrado se ve perjudicado porque aplica un criterio publicado por la Administración pero que, por error de esta, es contrario a

²² Sánchez Morón, M. (2002): “Venire contra factum proprium non valet”, *Documentación Administrativa*, nº 263-264, pp. 229-230.

²³ STS de 4 de marzo de 2002, recurso de casación núm. 8141/1995, fundamento de Derecho cuarto.

²⁴ Sánchez Morón, M., ob. cit., p. 233.

²⁵ Agudo González, J. (2011): “La concertación con la administración. Especial referencia a la concertación informal”, *Opinión Jurídica: Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Medellín*, vol. 10, nº Extra 1, pp. 15-32.

Derecho. En este caso, el autor considera que junto a la aplicación del criterio correcto deberá procederse a la indemnización²⁶. Desde la perspectiva del principio de confianza legítima, será así con mayor motivo si el primer criterio, al que el contribuyente se ajustó, era conforme a Derecho.

5. Reflexiones finales

La relación cooperativa constituye una experiencia relativamente novedosa en nuestro ordenamiento, al menos desde los parámetros y con la sistemática con que se está poniendo en práctica, bajo los auspicios de la OCDE y aprovechando la experiencia de otros Estados. A partir de la Actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008, se están aplicando una serie de herramientas que incentivan directamente el cumplimiento tributario voluntario, en lugar de reprimir las conductas fraudulentas. Partiendo de las ideas que hemos expuesto en la introducción (existe una pluralidad de actitudes ante el fenómeno tributario y una pluralidad de causas del incumplimiento tributario), toda estrategia contra el fraude debe incluir mecanismos de este tipo.

Las empresas operan en un mercado competitivo donde su supervivencia depende de la capacidad para mantener un margen de beneficio suficiente. Esto implica que no cabe esperar que meras declaraciones de principios sean efectivas²⁷, sino que debe ofrecerse alguna ventaja a cambio. Hemos analizado dos de las iniciativas planteadas a partir del Foro de Grandes Empresas y que siguen esta idea: el fomento de los APA y la implementación de mecanismos informales de consulta.

La experiencia en el primero de estos casos es claramente positiva, tanto atendiendo a las valoraciones que realizan los sujetos como al dato objetivo de número de acuerdos previos de valoración solicitados; y muestra que, al menos en este caso, los problemas de eficacia de la legislación no dependen de su configuración, sino de otros elementos: en este caso, de las dudas que albergaban las empresas en relación con determinados aspectos de la norma y de su interpretación administrativa. Un dato que ojalá hiciera reflexionar al llamado “legislador motorizado” (o al Gobierno que abusa del real decreto-ley). Debería valorarse más la importancia de un marco jurídico estable que proporcione seguridad jurídica al contribuyente.

En este sentido, también la efectividad de las consultas tributarias informales dependerá de su capacidad para proporcionar a las empresas la necesaria seguridad jurídica unida a la agilidad del mecanismo. Este tipo de contribuyentes necesitan instrumentos que les permitan conocer de manera anticipada la presumible calificación jurídica que la Administración daría a determinadas operaciones. En último término, sería interesante tender a un sistema, como el neerlandés, donde este tipo de consultas se resuelven, en la medida de lo posible, en tiempo real, en el marco de reuniones periódicas entre la Administración y el contribuyente. En primera instancia exigiría la dotación de mayores medios materiales, pero es que la relación cooperativa exige una apuesta decidida también es este ámbito. Téngase en cuenta que, además, la relación cooperativa permite mejorar los sistemas de gestión de riesgos, lo cual redundará positivamente, a su vez, en la asignación de los recursos de que dispone la Agencia tributaria.

²⁶ Valero Torrijos, J. (2007): “Responsabilidad de la Administración Pública por información publicada en Internet”, *Aranzadi Social*, vol. 5, nº 17, p. 1225.

²⁷ A título de ejemplo, cabe dudar de la efectividad del apartado 1.2 del Código de Buenas Prácticas, que contiene el compromiso de las empresas de evitar la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes.

La vinculatoriedad de la respuesta administrativa es un asunto conflictivo y que, en último término, depende en gran medida –y probablemente dependerá en un futuro– de la confianza (entendida en sentido material) que la empresa tenga en que la Administración mantendrá el criterio manifestado. La relación cooperativa consiste precisamente en crear este clima de confianza. Pero sólo será factible si se produce un cambio cultural en ambas partes, que deberá –acudimos de nuevo a la experiencia comparada– impulsarse desde arriba, desde los Consejos de Administración de las empresas y los órganos directivos de la Agencia Tributaria.

**LA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES DE 2013.
ANÁLISIS FISCAL Y CONTABLE**

Carlos Suárez Mosquera

Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Introducción: principios inspiradores

El artículo 9 de la *Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica*, abre la posibilidad de efectuar una nueva actualización de balances. Con anterioridad han existido las siguientes actualizaciones: 1964, 1973, 1977, 1979, 1981, 1983 y la última en 1996. La exposición de motivos justifica esta norma en base en los efectos positivos que puede generar en el ámbito empresarial, al favorecer tanto la financiación interna como el mejor acceso al mercado de capitales. Establece un gravamen único del 5 por 100 calculado sobre el importe de la actualización que han de satisfacer a los sujetos que se acojan, su antecedente fue la actualización de 1996 donde, por primer vez, se había exigido un gravamen, en aquel caso del 3 por 100.

Como principios inspiradores de la actualización podemos señalar:

Voluntaria: Pueden acogerse, si así lo desean, los:

- Sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades individuales, pero no los sujetos pasivos que tributen en régimen de consolidación fiscal como tales, las operaciones de actualización se practicarán en régimen individual, precisa la norma.
- Los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y que estén obligados a llevar libros registros de su actividad económica.
- Los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y que aun no estando obligados a llevar libros registros de su actividad económica lleven libros de contabilidad conforme al Código de Comercio.
- Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en España.

Si el contribuyente se acoge a la actualización ha de revalorizar todos los bienes de inmovilizado susceptible de la misma con la única excepción de los bienes inmuebles en los que se permite optar de forma independiente para cada uno de ellos. Se puede elegir entre actualizar unos sí y otros no, pero esta elección no permite, dentro del mismo bien inmueble, actualizar el terreno y no actualizar la construcción y viceversa.

Efectos contables: Las nuevas valoraciones tienen efectos fiscales y contables modificando las valoraciones de los activos y del patrimonio neto de los sujetos. Destacamos que el ICAC en la consulta número 5 del *BOICAC* 92, de diciembre de 2012, aborda la posible compatibilidad de la actualización con el marco normativo contable vigente llegando a la conclusión de que es perfectamente compatible, siendo perfectamente compatible con la Cuarta Directiva comunitaria 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad. Se afirma que “la nueva valoración dada a sus activos por una entidad en aplicación de la dispuesto en la *Ley 16/2012, de 27 de diciembre, esto es por ministerio*

de la Ley, es un nuevo coste atribuido equiparable al precio de adquisición de dichos bienes, debiendo tener por lo tanto tal consideración, y sin perjuicio, por otra parte, de la obligación de incluir en la memoria la debida información sobre estos hechos de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad y en la propia Ley.”

Selectiva: No es posible actualizar todos los activos de la entidad o del empresario o profesional correspondiente. Deja fuera de esta posibilidad a importantes y valiosos activos como el inmovilizado intangible y el financiero, entre otros.

Pondera la forma de financiación. Se utiliza el principio de que la inflación sólo perjudica a las empresas que están financiadas con fondo propios y que no afecta a las que se financian con fondos ajenos. Los casos mixtos, los más frecuentes, los resuelve mediante el uso del coeficiente de financiación como factor de ponderación. Éste es definido de igual manera que lo hace el artículo 15-9 del TRLIS.

Otros aspectos: Destacar su complejidad que dará lugar a significativos costes de tipo administrativo, además del gravamen del 5 por 100 sobre el importe actualizado.

2. Bienes que pueden actualizarse: condiciones que deben cumplir

2.1. Bienes que pueden actualizarse

Serán actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero, no hay discriminación por el lugar donde se encuentren ubicados. Por si hubiese dudas, precisa la norma que también serán actualizables esos elementos cuando hubiesen sido adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, a los que el PGC 2007 califica como inmovilizado material, recordar que el PGC 1990 los calificaba de inmovilizado inmaterial en todo caso y cambiaba su denominación al ejercitar la opción de compra. Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, se requiere, lógicamente, que los bienes estén afectos a dicho establecimiento permanente.

Respecto a los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero se especifica que sólo serán actualizables cuando se hayan adquirido cumpliendo las condiciones establecidas en el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. Recordar la posibilidad de existencia de contratos no regulados por esta norma que contablemente podrían calificarse de arrendamiento financiero y no están contemplados en esta Ley. Por ejemplo los posibles y raros casos en los que no se cumpla con el elemento subjetivo establecido en la Ley 26/1998 por ser el arrendador un sujeto no autorizado para dedicarse a esta actividad de forma habitual.

Mención especial merecen los elementos correspondientes a los *acuerdos de concesión registrados como intangible* por las empresas concesionarias que deban aplicar las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad aprobadas por la Orden del EHA/3362/2010, de 23 de diciembre que pueden ser, aun siendo calificadas de activo intangible, actualizables por disposición expresa de la norma. Recordar que esta adaptación sectorial considera que *el “hecho de que la entidad concedente controle el uso físico que se debe dar a la infraestructura, en la medida en que es ella quien decide a qué servicio público debe quedar afecta, a quién se debe prestar el servicio y a qué precio, conlleva que la empresa concesionaria no registre la infraestructura como un inmovilizado material sino como un inmovilizado intangible dado que lo que ésta realmente controla, es el derecho a explotar un servicio y a cobrar por ello”*. La infraestructura aparece definida *como las obras e instalaciones construidas por la*

empresa concesionaria, adquiridas a terceros o cedidas por entidad concedente para prestar el servicio público objeto del acuerdo. Como se aprecia en la introducción se incluyen las obras singulares de ingeniería civil (puentes, túneles, puertos...) construcción de autopistas, actuaciones de modernización o mejora sobre autovías, instalaciones de abastecimiento y saneamiento de aguas, plantas de tratamiento de residuos, edificios destinados a la prestación del servicio público, etc.

A la vista de la clasificación de los elementos patrimoniales que figuran en el modelo de balance del PGC 2007 podemos ver que existen importantes grupos de activos que no son actualizables:

ACTIVO NO CORRIENTE	POSIBILIDAD DE ACTUALIZACIÓN
Inmovilizado intangible	Solo acuerdos de concesión registrados como activo intangible en Concesionarias
Inmovilizado material	Si
Inversiones inmobiliarias	Si
Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo	No
Inversiones financieras a largo plazo	No
Activos por impuesto diferido	No
ACTIVO CORRIENTE	
Activos no corrientes mantenidos para la venta	No
Existencias	No
Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	No
Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas a corto plazo	No
Periodificaciones	No
Efectivo y otros activos líquidos	No

No es posible, como en otras actualizaciones anteriores, someter al proceso de revalorización a los bienes inmuebles calificados de existencias propiedad de las sociedades que realicen la actividad de promoción inmobiliaria. Quizás, la razón implícita de esta exclusión debemos encontrarla en el contexto de crisis actual, en el que es difícil que el coste de adquisición de estos bienes sea superior al de mercado.

En relación a la imposibilidad de actualizar los bienes que pertenecieron al activo fijo pero se han reclasificado a activos disponibles para la venta indicar que es una omisión salvada en parte por el artículo 15.9 del TRLIS que permite eliminar el efecto de la inflación cuando se generan rentas positivas en la transmisión de elementos de inmovilizado cuya naturaleza es de inmueble.

Plantea problemas interpretativos la posible inclusión del inmovilizado en curso dentro del término inmovilizado material, término definido en el PGC, que en el modelo de balance aparece incluido dentro de éste pero en el cuadro de cuentas aparece separado en el subgrupo 23.

2.2. Condiciones que deben cumplir

Además de tratarse de los bienes mencionados se han de cumplir otras condiciones para poder ser objeto de actualización:

- Deben figurar en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la norma, en sujetos que tengan período impositivo coincidente con el año natural es el balance cerrado en 31/12/2012. En el caso de contribuyentes del IRPF que estén obligados por dicho impuesto a la llevanza de libros registros han de estar en dichos registros el 31/12/2012.
- No pueden hallarse amortizados fiscalmente en su totalidad. A estos efectos, se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter. Se excluye claramente a los bienes que al amparo de alguna norma de libertad de amortización se encuentren totalmente amortizados fiscalmente aunque no contablemente en el momento que se elabore el denominado balance de actualización.
- La actualización no ampara las operaciones de incorporación de elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad, en los libros registros correspondientes en el caso de contribuyentes del IRPF, ni las de eliminación de pasivos inexistentes en dichos libros.

Resaltar la obligación de actualizar todos los bienes susceptibles de la misma sin posibilidad de elegir, salvo en el caso de los inmuebles.

3. Reglas de cálculo de la revalorización

Se realiza en varias fases, en un proceso similar al contenido en el artículo 15-9 del TRLIS para realizar la corrección por depreciación monetaria de los bienes inmuebles clasificados en el activo fijo o en activos corrientes mantenidos para la venta.

- 1^a Aplicación de los coeficientes de actualización al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial.
- 2^a Aplicación de los mismos coeficientes a las amortizaciones contables que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron. La actualización de 1996 se practicaba sobre las amortizaciones fiscales. Llamamos la atención sobre el doble requisito de que han de estar contabilizadas y han de haber sido fiscalmente deducibles.
- 3^a Consideración de la forma en la que ha sido financiado el activo mediante la aplicación de un coeficiente de financiación relativo al período de tenencia de cada uno de los elementos actualizados o bien de los últimos cinco ejercicios anteriores si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo o contribuyente.

4ª El nuevo valor de los bienes no puede superar el valor de mercado.

3.1. Aplicación de los coeficientes actualizadores

La norma estableció una tabla de coeficientes actualizadores que se refiere a períodos anteriores a 1984 con un coeficiente de 2,2946 y termina en el ejercicio 2012 con coeficiente 1. Considera implícitamente que la inflación habida desde 1984 hasta finales del 2012, en 28 años, fue del 229,46 por 100. Los coeficientes se aplican sobre:

- El coste de adquisición o coste de producción del bien atendiendo al año de su adquisición o producción. Si se trata de mejoras el del año de las mismas.
- Sobre las amortizaciones contables correspondientes al valor del bien que fueron fiscalmente deducibles. Es importante resaltar que en la actualización de 1996 se utilizaban las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles, que con frecuencia no coinciden con las contables, especialmente en los casos de libertad de amortización. En la norma actual la única excepción se refiere a los bienes actualizados en 1996 a los que se ordena aplicar los coeficientes actualizadores sobre las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles aunque sin tomar en consideración el importe del incremento de valor resultante de la actualización.
- Para las entidades de crédito y aseguradoras establece que no se tendrán en cuenta las revalorizaciones de los inmuebles que se hayan podido realizar como consecuencia de la aplicación de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, que fue la norma que adaptó la normativa contable de las entidades financiera a las NICS y que permitió actualizar el valor de los inmuebles

Ejemplo: Si aplicamos las normas de actualización a un hipotético supuesto de un terreno adquirido en el año 2005 en 140.000 € y de una máquina adquirida en julio del 2007 en 280.000 € y que se viene amortizando al 10 por 100 de acuerdo a un método lineal tanto contable como fiscalmente, resultaría:

ACTUALIZACIÓN DEL TERRENO			
Años	Coste de adquisición	Coeficientes actualizadores	Valores actualizados
2.005	140.000	1,1238	157.332

La diferencia entre los dos valores netos de 140.000 y 157.332 que asciende a 17.332 va a ser el importe máximo de revalorización del terreno.

ACTUALIZACIÓN DE LA MÁQUINA			
AÑOS	Coste de adquisición	Coefficientes actualizadores	Valores actualizados
2.007	280.000	1,0781	301.868
	Dotaciones a la amortización		
2.007	-14.000	1,0781	-15.093
2.008	-28.000	1,0446	-29.249
2.009	-28.000	1,0221	-28.619
2.010	-28.000	1,0100	-28.280
2.011	-28.000	1,0100	-28.280
2.012	-28.000	1,0000	-28.000
Total amortización	-154.000		-157.521
Valor neto	126.000		144.347

La diferencia entre los dos valores netos de 144.347 y 126.000 que asciende a 18.347 va a ser el importe máximo de revalorización de la máquina.

3.2. Cálculo del coeficiente de financiación

Este término es doctrinal y se calcula dividiendo el patrimonio neto entre el resultado de sumar el patrimonio neto mas el pasivo y menos los derechos de cobro y la tesorería.

- Numerador: patrimonio neto.
- Denominador: patrimonio neto + pasivo - derechos de cobro - tesorería

Se hace un cálculo referido al período de tenencia de cada uno de los bienes que se van a actualizar. A fin de facilitar la aplicación de la norma se permite utilizar un período de cinco años a elección del sujeto pasivo si el período de tenencia del bien es superior a ese período. Por otro lado, el coeficiente no se llegará a aplicar cuando de un resultado superior a 0,4. El coeficiente modula la actualización a realizar, de forma que si se procede su aplicación la cantidad que se puede actualizar deviene inferior a la inicialmente calculada y es fruto de la multiplicación del coeficiente por el importe actualizado previamente calculado. La razón no explicitada del coeficiente radica que la inflación en una empresa financiada con fondos ajenos es sufrida por el prestamista que es el que ve como se erosiona su poder adquisitivo, pero no por el prestatario quien puede deducirse la carga financiera para determinar la base imponible. Otro aspecto a comentar es la razón de la introducción en el denominador de esas partidas que parecen no encajar en el típico ratio financiero, me refiero a los derechos de cobro y la tesorería, que pretenda medir la financiación, y es que si se aplicase a las entidades financieras sin

esa corrección, y dada su peculiar actividad, llevaría a que el coeficiente de financiación sería próximo a cero, incluso en las entidades con mayor porcentaje de fondos propios.

Ejemplo. Enlazando con el supuesto anterior, si suponemos que los datos son:

En cuanto al coeficiente del terreno vamos a suponer que el coeficiente es superior a 0,4.

Para la máquina hacemos acopio de la información contable y, previa su homogenización habida cuenta del cambio de PGC 1990 al del 2007, elaboramos el siguiente cuadro:

CÁLCULO DEL COEFICIENTE DE FINANCIACIÓN DE LA MÁQUINA							
AÑO	Patrimonio	Pasivo	Derechos	Tesorería	<i>Numerador</i>	<i>Denominador</i>	<i>Coficiente</i>
2.007	120.000	210.000	9.000	10.000	120.000	311.000	0,3859
2.008	105.000	208.000	9.000	10.000	105.000	294.000	0,3571
2.009	23.000	220.000	9.000	10.000	23.000	224.000	0,1027
2.010	13.000	170.000	10.000	12.000	13.000	161.000	0,0807
2.011	120.000	130.000	10.000	12.000	120.000	228.000	0,5263
2.012	100.000	190.000	10.000	14.000	100.000	266.000	0,3759
	481.000	1.128.000	57.000	68.000	481.000	1.484.000	0,3241

Con estos datos podemos determinar el montante de la actualización:

RESULTADO DE LA ACTUALIZACIÓN					
Elemento	Valor previo	Valor actualizado	Diferencia	Coeficiente de financiación	Actualización
Terreno	140.000	157.322	17.322	1,0000	17.322
Maquinaria	126.000	144.347	18.347	0,3241	5.946
Total					24.293

3.3. El nuevo valor de los bienes y su nuevo valor de mercado

El nuevo valor del bien sería el resultado de sumar al valor neto anterior el resultado de la actualización. En nuestro caso:

NUEVOS VALORES CONTABLES					
Elemento	Coste de adquisición	Aumento por actualización	Nuevo coste de adquisición	Amortización Acumulada	Nuevo valor neto contable
Terreno	140.000	17.332	157.332	0	157.332
Maquinaria	280.000	5.946	285.946	-154.000	131.946
Total	420.000	23.964	443.964	-154.000	289.268

Observamos que la amortización acumulada no va a resultar modificada pero si el coste de adquisición.

Determinados los nuevos valores netos contables la norma dispone que éstos no pueden superar el valor de mercado, de superarlos habría que reducir la actualización hasta alcanzar ese valor. El PGC 2007 al determinar el la existencia de deterioro de valor en el inmovilizado (NRV 2ª) acude al concepto de importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. El valor de mercado habrá que identificarlo con el valor razonable calculado por referencia a un valor fiable de mercado, el Plan afirma que para aquellos bienes respecto a los cuales no exista un mercado activo el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Es de destacar el insoportable coste a que daría lugar la obtención de una tasación de cada uno de los bienes que componen el inmovilizado de una empresa susceptible de actualización, baste pensar en los miles de bienes que puede tener una gran empresa, y que de llevarse a cabo haría la actualización impracticable. Por ello una vez más debe ser el principio de importancia relativa uno de los que más puede contribuir a la solución de estas dificultades.

4. Gravamen único de actualización

4.1. Elementos del tributo

Los sujetos que decidan realizar la actualización deberán satisfacer un gravamen único de actualización cuya naturaleza es la propia de un impuesto. Es creado en la propia Ley 16/2012 en donde se delimitan todos sus elementos.

El hecho imponible es la realización de la actualización. Respecto al *momento de realización del hecho imponible* se dice que en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente. Para los contribuyentes del IRPF que estuvieran obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el hecho imponible se entenderá realizado el día 31 de diciembre de 2012. Para las personas físicas que lleven contabilidad el devengo se produce cuando se formule el balance actualizado.

La norma no define de forma expresa la base imponible, aunque se infiere claramente que la misma es el montante de la actualización.

Respecto a la cuantificación del importe a pagar, diferencia entre los distintos sujetos que pueden realizarla, aunque, en la práctica es lo mismo, y en todo caso es el 5 por 100 del montante de la actualización. Distingue entre:

- Sujetos pasivos o contribuyentes cuya actualización origine la creación de la cuenta “reservas de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre”. En este caso están todos los sujetos que lleven contabilidad ya sean personas físicas o jurídicas, residentes o no residentes. El gravamen se calcula aplicando el 5 por 100 al saldo de la cuenta.
- Las personas físicas que no estén obligadas a llevar contabilidad y sí libros registros de su actividad económica cuantificarán el gravamen aplicando el 5 por 100 sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

En síntesis, el gravamen único recae sobre el aumento de valor de los bienes que se produce como consecuencia de la actualización.

El momento de exigibilidad del gravamen será para las personas jurídicas- residentes o no- el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, se refiere a la declaración del Impuesto sobre Sociedades o a la del Impuesto sobre no Residentes. Para los contribuyentes del IRPF será el día en que se presente la declaración correspondiente al período impositivo 2012. Se liquidará conjuntamente con la respectiva declaración, en caso del IRPF la correspondiente al 2012 y si es por Impuesto sobre sociedades o Sobre la Renta de no Residentes en la autoliquidación correspondiente al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización. Este precepto siembra una duda, contablemente el asiento de actualización en una sociedad con ejercicio coincidente con año natural se hará el 1 de enero del 2013 luego el balance donde se va a reflejar la actualización será en cualquiera de los realizados a partir de esa fecha, la norma parece que se está refiriendo a la existencia de un balance de actualización realizado con anterioridad, entendemos que el 31 de diciembre del 2012 que, lógicamente, solo tendrá una virtualidad fiscal. La Dirección General de Tributos ha realizado esta interpretación en la Consulta de 7 de febrero de 2013 (CV 924/2013), en la que hace referencia a un balance ad hoc que tendrá la misma fecha de cierre el 31-12-2012 y que deberá ser objeto de aprobación por el órgano competente en el mismo plazo que existe para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2012. Añade, a continuación, que cuestión distinta es el momento en que dicha actualización tiene efectos contables y fiscales, afirmando que los efectos contables y fiscales de la actualización se producirán a partir de 1 de enero de 2013. Como crítica a la redacción del precepto mencionar que se podía haber expresado de forma menos confusa en la Ley el momento de la exigibilidad del gravamen y el de los efectos contables y fiscales.

Debemos destacar que el posible retraso en la presentación de la declaración impide realizar la actualización, el apartado 8 es tajante en este sentido al afirmar que *“la presentación fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización”*.

4.2. Tratamiento contable y fiscal del gravamen

Se dispone que el importe del gravamen único no tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF, ni del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Su importe será cargará a reservas, concretamente a la “Reserva de revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre”. No tendrá la consideración de gasto deducible en ninguno de los impuestos mencionados. Estamos ante un gasto que se contabiliza contra reservas, al igual que, por ejemplo, los gastos de constitución, aunque en este caso

contra la reserva específica mencionada y no contra la reserva voluntaria. Sin embargo, a diferencia de los gastos de constitución, que sí son fiscalmente deducibles mediante la técnica del ajuste extracontable negativo al resultado contable, el importe del gravamen no será fiscalmente deducible por expreso mandato de la norma.

El apartado 9 establece, por otro lado, que el saldo de la cuenta no se integrará en la base imponible de ninguno de los impuestos mencionados. En conclusión no es gasto el gravamen ni ingreso el importe de la actualización.

5. Normas sobre la disponibilidad del saldo de la cuenta de revalorización Ley 16/2012

5.1. Reglas y calendario de indisponibilidad

Destacar, primeramente, que estas normas no son de aplicación a los contribuyentes del IRPF, lleven o no contabilidad para los que no hay límites a la disponibilidad de la cuenta tal y como figura en el último párrafo del número 8 del artículo 9.

El número 8 del artículo 9 establece los límites a la disponibilidad de la cuenta. *Se especifican unos tiempos de indisponibilidad que en caso de no cumplirse supondrán la integración del saldo de la cuenta en la base imponible del período impositivo en que se produzca la misma, con el agravante, incluso, de que no se podrán compensar con ese saldo bases imponibles negativas de períodos anteriores.* La actualización sería válida a efectos contables, la norma mencione la existencia de un derecho de devolución del gravamen del 5 por ciento pagado, ni a una minoración de la cuota devengada en el Impuesto sobre Sociedades por el importe del mismo. El precepto dice así:

“La aplicación del saldo de la cuenta –reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre- a finalidades distintas de las previstas en este apartado o antes de efectuarse la comprobación o de que transcurra el plazo para efectuar la misma, determinará la integración del referido saldo en la base imponible del período impositivo en que dicha aplicación se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.”

Calendario de indisponibilidad:

- Primer plazo. Desde la presentación de la declaración en la que conste la actualización hasta que se produzca la comprobación por la Administración tributaria de las operaciones de actualización. El plazo máximo para realizar dicha comprobación es de tres años desde la presentación de la declaración.
- Segundo plazo. Desde la comprobación hasta transcurridos 10 años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización. En períodos impositivos coincidentes con el año natural 31-12-2012.
- Último límite. La fecha en la que los elementos actualizados estén totalmente amortizados.

Durante el primer plazo el saldo de la cuenta es indisponible con tres excepciones:

1. Cuando el socio o accionista ejerza el derecho a separarse de la entidad. En la normativa de carácter mercantil estos supuestos de separación son muy escasos.
2. Cuando el saldo de la cuenta se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial contenido en el Capítulo VIII del Título VII, que se refiere a fusiones, escisiones y otras. Llama la atención que solo se contemplen operaciones acogidas al régimen especial y no

las del mismo tipo, por ejemplo una fusión, que no se haya acogido, en las que surge la misma problemática de posible desaparición en el proceso de la reserva de actualización si la empresa que actualizó es la absorbente.

3. Cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de una obligación de carácter legal.

Durante el segundo plazo, se puede destinar a:

1. Eliminación de resultados contables negativos. No hay limitaciones, lo que permite utilizar esta reserva en lugar de una voluntaria para estos menesteres. Pero siempre va existir el límite general de que no es posible distribuir esta reserva ni directa ni indirectamente hasta que se cumplan las condiciones que veremos a continuación, que no por ello quedan excepcionadas.
2. Ampliación de capital.

Trascurridos los diez años se puede destinar a:

1. Reservas de libre disposición, pero su distribución a los socios o accionistas sólo será posible cuando los elementos patrimoniales actualizados estén totalmente amortizados, hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance. Es un precepto engañoso puesto que las reservas no son realmente de libre disposición hasta que se cumpla el requisito mencionado, en muchos casos, cuando haya bienes inmuebles por el medio como terrenos, pueden transcurrir muchos más de diez años para que estén totalmente amortizados o sean transmitidos. Ya hemos señalado las consecuencias tan brutales del incumplimiento de la norma. La posible interpretación de ir distribuyendo gradualmente la cuenta a medida que los bienes sean transmitidos o amortizados en su totalidad parece razonable.
- 5.2. Pérdidas en la transmisión de elementos patrimoniales actualizados y deterioros de su valor

En todo momento se debe destinar la reserva a la compensación de las pérdidas habidas en la transmisión de los elementos patrimoniales actualizados y lo mismo en el caso de deterioros de valor de esos elementos. La norma dice que esas pérdidas se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la reserva de revalorización correspondiente a dichos elementos. La norma se plantea la realización de un ajuste extracontable por lo que la pérdida ha de reconocerse contablemente en su totalidad y la cuenta que recoge la actualización no ha de verse alterada contablemente. A continuación añade el precepto que dicho saldo será disponible.

Ejemplo. Maquinaria actualizada en 100 que se vende con una pérdida de 200. El saldo de la reserva correspondiente a la revalorización de este activo será de 95, habida cuenta del gravamen satisfecho. Supongamos que el coste de adquisición actualizado había sido 500 y la amortización acumulada fuese de 200. Luego en este caso debemos plantearnos la contabilización a efectos de valorar la procedencia de un ajuste positivo en el resultado contable. Habida cuenta de la disponibilidad del saldo la posible pérdida asociada a la actualización podría compensarse con la cuenta haciendo el asiento siguiente:

DEBE	CTA	DENOMINACIÓN	HABER
100	57	Tesorería	
200	671	Pérdida procedente del inmovilizado material	
	213	A Maquinaria	
200	281	Amortización acumulada de inmovilizado	500
0	114	Reserva de revalorización Ley 16/2012	

Habrà que hacer un ajuste positivo al resultado contable de 95, que es el importe de la reserva asociado al activo transmitido, habida cuenta de que se pago el gravamen por 5. El saldo de la reserva por importe de 95 se hace inmediatamente disponible sin ningùn tipo de limitaciones.

Una pérdida del valor razonable del bien calificada como transitoria y reversible conlleva la contabilización de un deterioro de valor, se contabiliza el gasto en su integridad y se realiza el ajuste en el importe de la reserva asociada a la revalorización. En la propia esencia del deterioro està su reversión. El precepto no contempla la recuperaci3n ni la existencia de un posible ajuste negativo.

Ejemplo: Se produce una pérdida de valor de 100 en un terreno que figura contabilizado dentro del inmovilizado material y que se habìa revalorizado en 200, por ejemplo. Tres años despu3s se recupera el valor. El precepto obliga a realizar un ajuste positivo al resultado contable de 95 pero nada dice de la posibilidad de hacer un ajuste negativo cuando se produzca la recuperaci3n.

5.3. Efectos de la comprobaci3n administrativa

Respecto a los efectos de la comprobaci3n se prev3 el caso de minoraci3n pero no el caso de aumento. Caso de producirse una minoraci3n del saldo de la cuenta se devolverà, de oficio, el importe del gravamen ùnico que corresponda al saldo minorado. Esta regla se aplica tambi3n a las personas fìsicas. Esta rectificaci3n conllevarà que se modifiquen las amortizaciones correspondientes a los bienes en cuesti3n aumentando la base imponible. Hay que tener en cuenta que dado que el efecto del aumento de valor no se traducirà en mayores amortizaciones hasta el 2015, puede ocurrir que los efectos de la comprobaci3n se traduzcan en una devoluci3n del gravamen si 3sta se produce antes del 2016, aõo en que se presentarà la primera declaraci3n en la que aparezcan los efectos de la actualizaci3n.

Por otro lado, la norma no prev3 un aumento del valor de la actualizaci3n en casos, como por ejemplo, que se haya puesto un techo por el valor de mercado y la Administraci3n tributaria estimase que dicho valor es mayor. Tampoco prev3 la existencia de infracciones especìficas por efectuar la actualizaci3n sin respetar las normas que regulan su ejecuci3n.

6. Otras cuestiones contables derivadas de la actualizaci3n

6.1. Contabilizaci3n de la actualizaci3n

La contabilizaci3n se lleva a cabo modificando el valor de adquisici3n o el coste de producci3n de los bienes en cuesti3n, pero manteniendo constante el importe de la

amortización acumulada. En el ejemplo que venimos comentando la revalorización del terreno y de la máquina darían lugar al siguiente asiento realizado el 1 de enero en el supuesto del ejercicio de la entidad fuese coincidente con el año natural:

DEBE	CTA	DENOMINACIÓN	HABER
17.322	210	Terrenos y bienes naturales	
5.946	213	Maquinaria	
	114	A Reserva de revalorización Ley 16/2013	24.293

El devengo del gravamen de actualización motivaría el reconocimiento de la deuda por un importe del 5 por 100 de 24.293:

DEBE	CTA	DENOMINACIÓN	HABER
1.214	114	Reserva de revalorización Ley 16/2013	
	475	A Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	1.214

6.2. La problemática de las amortizaciones futuras

Ya hemos comentado que la actualización afecta el valor de adquisición del elemento en cuestión sin modificar el valor de la amortización acumulada correspondiente al mismo. Ese aumento de valor ha de ser amortizado contablemente en el tiempo restante de vida útil. Fiscalmente es diferente, hay un período de retraso de dos años hasta que se pueda inicial la amortización, la norma, en su apartado 7, dispone:

“El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará, a partir del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, durante aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial, en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras”. La forma de amortizar las renovaciones, ampliaciones o mejoras está contenido en el apartado 7 del artículo 1 del RIS, disponiendo que “se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora”.

Cuando se utilice un método de amortización lineal el resultado que se obtiene de la aplicación literal de la norma es equivalente a dividir el importe de la actualización entre el número de años restantes de vida útil, fiscalmente se cuenta desde 1 de enero de 2015. Cuando se utilice un método de degesivo la dotación anual será el resultado de la aplicación literal de la regla anterior.

Ejemplo. Si tomamos la maquinaria del ejemplo anterior cuyos parámetros eran coste de adquisición originario 280.000, aumento por revalorización 5.946, la amortización acumulada a 1/1/2013 importa 154.000, vida útil inicial 10 años, inicio de la

amortización el 1/7/2007 por lo que la vida útil restante desde 1/1/2013 es de cuatro años y medio.

VALOR DE LA MÁQUINA A 1/1/2013	
Coste adquisición 1/7/2007	280.000
Revalorización Ley 16/2012	5.946
Amortización acumulada a 1/1/2013	-154.000
Nuevo valor neto contable a 1/1/2013	131.946

La amortización contable, puesto que la actualización no modifica la vida útil del bien, la calculamos dividiendo el nuevo valor neto contable- 131.946 -entre el número de años restante -4,5-, dando como resultado 29.321 frente a 28.000 que se venía dotando anualmente con anterioridad.

El cálculo de la amortización fiscal puede tener dos soluciones desde un punto de vista técnico contable y enmarcándolo en la norma general de limitación para algunas sociedades del montante de su amortización en los ejercicios iniciados en 2013 y 2014. Una considerando que ha de calcularse tomando la vida útil restante desde el 1 de enero del 2015, y la segunda posibilidad sería considerar que el montante anual es igual que el contable aunque la correspondiente a los años 2013 y 2014 no se podrá deducir hasta el 2015. Consideramos ajustada a la literalidad del precepto la primera.

AMORTIZACIÓN FISCAL FUTURA				
		Amortización del coste inicial	Amortización del valor actualizado	TOTAL
Posibilidad A	Calcular desde 1/1/2015	28.000	2.378,40	30.378,40
Posibilidad B	Calcular desde 1/1/2013	28.000	1.321,33	29.321,33

Si comparamos la dotación contable y la fiscal, utilizando la posibilidad B para hacer este ejercicio, el resultado es:

DOTACIONES FISCALES Y CONTABLES A LA AMORTIZACIÓN				
Ejercicio	Dotación contable	Dotación Fiscal	Diferencia	
2013	29.321	28.000	1.321	
2014	29.321	28.000	1.321	
2015	29.321	30.378	-1.057	
2016	29.321	30.378	-1.057	
2017	14.660	15.189	-528	Se amortiza medio año
	131.617	131.617	0	

El juego de estas diferencias obligará a contabilizar como diferencias temporales dando origen a la cuenta de impuesto anticipado en los ejercicios 2013 y 2014 que se recuperará a partir del ejercicio 2015.

6.3. Los grupos consolidados

El artículo 9 de la Ley 16/2012, en su apartado 1º, establece en relación a sujetos pasivos que tributen en régimen de consolidación fiscal que las operaciones de actualización se practicarán en régimen individual. A nivel de grupos consolidados mercantiles conviene señalar que pueden surgir discrepancias en aquellos grupos cuya matriz cotice en mercados oficiales a los que les resultan de aplicación directa las NICs. Según estas normas se permite valorar a precios de mercado los activos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, existencias, si bien exige que ha de realizarse de forma periódica, lo que no encaja con este tipo de actualizaciones esporádicas como el que estamos comentando. En cuanto a los otros grupos consolidados el ICAC en la consulta número 5 del *BOICAC* 92/2012 señala que se admite la revalorización analizada en las cuentas consolidadas describiendo sus posibles efectos en los casos en los que haya valores fiscales y contables diferentes que dieron lugar a activos y pasivos por diferencias temporarias derivadas de la contabilización del impuesto sobre sociedades a cuyo estudio allí nos remitimos.

Pero los posibles efectos en cuentas consolidadas de la actualización han sido parcialmente analizados por el ICAC en la consulta 5 del *BOICAC* 92/2012 dando solución a supuestos en los que hubo operaciones previas de concentración empresarial.

6.4. Obligaciones de información en la memoria: consecuencias de su incumplimiento

El apartado 12 de las normas de actualización dispone que en las memorias de las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios en que los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la entidad deberá incluirse información relativa a los siguientes aspectos:

- Criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales.
- Importe de la actualización de los distintos elementos y del efecto sobre las amortizaciones.
- Movimientos durante el ejercicio de la cuenta de “reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre”, y explicación de la causa justificativa de la variación de la misma.

De incumplirse con estas obligaciones de información las consecuencias pueden ser de dos tipos. Si el incumplimiento no es sustancial se tipifica como infracción tributaria grave estableciéndose unas sanciones que se calculan en función del número de datos omitidos. Si el incumplimiento es calificado de sustancial, la consecuencia es que se integrará el saldo de la cuenta en la base imponible del primer período impositivo más antiguo de entre los no prescritos en que dicho incumplimiento se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponible negativas de períodos impositivos anteriores. No se dan mayores criterios para calificar el incumplimiento como sustancial. Los valores tanto a nivel contable como fiscal de los bienes no se verán alterados por esas omisiones y no se aclara si la reserva será disponible desde el momento en que produzca el incumplimiento sustancial, aunque parece que la respuesta debería ser claramente afirmativa.