

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 4/2013



I N S T I T U T O D E E S T U D I O S F I S C A L E S

SUMARIO

Bertrán Girón, María y García Caracuel, María: El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y valores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Carreras Manero, Olga y Miguel Arias, Sabina de: La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal

Martínez Muñoz, Yolanda: La interpretación del principio *non bis in idem* en el Derecho de la Unión. Algunas reflexiones a propósito de la STJUE de 26 de febrero de 2013

Pérez Bernabéu, Begoña: El nuevo apartado 6 del artículo 170 de la Ley General Tributaria: una medida de lucha contra el fraude en sede recaudatoria basada en la doctrina del levantamiento del velo

Rodríguez Rodríguez, Aurora María: La contabilidad de las reorganizaciones de los grupos empresariales en la lucha contra el fraude fiscal

EL ESTABLECIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y VALORES EN EL EXTRANJERO VINCULADA A LA IMPUTACIÓN DE GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS*

María Bertrán Girón
Universidad de Cádiz

María García Caracuel
Universidad de Granada

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

Dentro de un contexto de *globalización y crisis económica*¹, la Administración Tributaria, ante el descenso de ingresos en las arcas del Erario Público, se plantea dos vías de actuación para frenar dicho descenso de ingresos. Por un lado, la subida de Impuestos de importancia tanto cualitativamente como cuantitativamente de nuestro ordenamiento jurídico, y por el otro, el refuerzo del control del fraude fiscal. Se afirma la necesidad de aprobar una serie de medidas destinadas para detectar *nichos*² de fraude, entre la cuales llama nuestra atención la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero en combinación con la nueva regulación sobre las ganancias patrimoniales no justificadas en Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (IRPF).

En efecto, desde el 31/10/2012, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE 30/10/2012), introduce novedades tributarias y modificaciones, entre otras, en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)³. De todas ellas nos vamos a centrar en el apartado dos del artículo 39 de la Ley 35/2006⁴, como nuevo supuesto de ganancias de patrimonio no justificadas por *la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se haya cumplido en plazo la obligación de información establecida en la nueva disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria*. Por su parte, la disposición adicional decimoctava establece la obligación de informar a la Administración Tributaria sobre determinados bienes y derechos situados en el extranjero, en concreto sobre los siguientes⁵:

* 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 Términos utilizados por la propia Exposición de Motivos de 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.

² Vid. nota pie. 1.

³ Preceptos introducidos por los artículos 1.Diecisiete y 3.Dos respectivamente de la Ley 7/2012.

⁴ Introducido por el párrafo Dos del artículo 3 de dicha Ley.

⁵ Introducida en el párrafo Diecisiete del artículo 1 de la Ley 7/2012.

- a. *Información sobre las 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.*
- b. *Información de cualesquiera 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, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.*
- c. *Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.*

Desde la primera lectura de ambos preceptos se advierten determinadas consecuencias jurídicas que no están exentas de problemas de adecuación tanto a los principios básicos de nuestro ordenamiento interno como al Derecho de la Unión Europea. Tras una primera presentación más objetiva sobre el alcance y regulación de estas medidas, procederemos a realizar un breve análisis crítico de las consecuencias derivadas del establecimiento de una nueva obligación de informar para los particulares.

1.1. Obtención de información tributaria de bienes y derechos situados en el extranjero

Como se ha mencionado la Disposición Adicional Decimoctava regula una nueva declaración informativa que afecta a un amplio elenco de bienes y derechos. Esta obligación deberá cumplirse en el primer trimestre del año siguiente a aquel al que se refiera la información suministrada y tendrá efectos desde 2012, por lo que las primeras declaraciones deberán hacerse ya en el presente 2013⁶, no obstante, en los años sucesivos no será necesario volver a informar si no se produce un incremento superior a 20.000 euros en las cuantías en cada caso respecto de las que determinaron la presentación de la última declaración. Además, la obligación se extiende, en relación con las cuentas en entidades financieras, a quienes hayan sido titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas⁷, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración⁸.

⁶ Para este año se ha retrasado el plazo comenzando el 1 de febrero hasta el 30 de abril.

⁷ Una crítica merece la mención al “poder de disposición”, en cuanto que concepto jurídico indeterminado, la interpretación atribuida por nuestro ordenamiento puede no coincidir con las diferentes posiciones subjetivas que las legislaciones de otros Estados atribuyan en sus contratos bancarios y que pueden diferir de las reconocidas en las nuestras. *Vid. 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 Aranzadi, n° 11/2012.*

⁸ Artículo 42.bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI) introducido por el *Real Decreto 1558/2012 por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.*

En relación con los valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, se extenderá a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de los bienes y derechos que se describen en el precepto en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año (la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo)⁹.

Y en cuanto a los bienes inmuebles, la obligación de información también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular real del inmueble o derecho en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiera perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año¹⁰.

El incumplimiento de dicha obligación conlleva la aplicación de un régimen sancionador que consiste en sanciones mínimas de 10.000 euros para todo aquel que no declarase datos de cuentas, valores o inmuebles situados en el extranjero junto con un sistema de graduación de sanciones que incrementa esa cuantía mínima en 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos que no hubieran sido oportunamente declarados. Aunque todavía no conocemos lo que la Administración entiende por dato o conjunto de datos a efectos de la sanción, conceptos que todavía están por determinar¹¹, es evidente que en algunos casos puede resultar desproporcionado pues hay una ausencia total de ponderación entre el bien jurídico protegido¹² y la sanción establecida para el incumplimiento de los deberes de información establecidos en el precepto, es decir no se tiene en cuenta, por ejemplo, el saldo que tenga la cuenta en cuestión o el valor del bien inmueble.

Dicha desproporción podría resultar incluso mayor si se compara con las consecuencias previstas para la misma ocultación de información pero sobre bienes y derechos situados en nuestro territorio¹³. Hay que tener en cuenta, además que las infracciones y sanciones reguladas indicadas serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la LGT, por lo que en ningún caso la omisión de la declaración puede calificarse como infracción por incumplimiento del deber de presentación de

⁹ Art. 42.ter del RGGI introducido por el *Real Decreto 1558/2012*.

¹⁰ Art. 54.bis del RGGI introducido por el *Real Decreto 1558/2012*.

¹¹ Esta imprecisión en la normativa impide al destinatario de la norma conocer el alcance jurídico de la misma, lo que resulta manifiestamente contrario al principio de seguridad jurídica según el informe publicado por la AEDAF, *Vid.* Propuestas de enmiendas al Proyecto de Ley .

¹² Un criterio de graduación de sanciones en función del número de datos no declarados no resulta idóneo para graduar la gravedad de las conductas en función de la intensidad de lesión del bien jurídico protegido pues no debería atribuirse una mayor gravedad a la ocultación de múltiples datos de valor insignificante frente al de sólo un dato con el que la lesión al bien jurídico protegido es innegable. En este sentido la AEDAF denuncia en su informe de enmiendas la vulneración del principio de proporcionalidad entendido como la necesidad de “ponderar la proporción entre la medida legalmente prevista y el daño inferido en el bien jurídico tutelado” (STC 19/1988, de 16 de febrero). *Vid.* Propuestas de enmiendas, *op.cit.*

¹³ Si comparamos esta obligación con la de información sobre cuentas y valores situados en el interior del país, impuesta a las entidades financieras, que entre otras cosas, cuentan con una importante organización informática y medios materiales precisos, la sanción contemplada en el artículo 199 LGT se mueve en unos importes entre los 200 y los 500 euros. Puede resultar desproporcionada la sanción prevista para los particulares, hasta 50 veces mayor que la de las entidades financieras, teniendo en cuenta los múltiples supuestos que pueden llevar a la apertura de una cuenta en el extranjero sin un ánimo defraudador, como nos recuerda Sánchez Pedroche, J.A., estudiantes Erasmus que han abierto cuentas en otros Estados, trabajadores inmigrantes que proceden del extranjero pasando a ser residentes, trabajadores que se trasladan al extranjero, sin perder su condición de residentes. *Vid.* Sánchez Pedroche, J. A., *op. Cit.*

declaración o infracción por presentación de declaración incorrecta¹⁴. Estas sanciones resultarán aplicables con carácter generalizado tanto a los casos en los que el ánimo defraudatorio es manifiesto como a tantos otros más distantes de una auténtica voluntad defraudatoria, como puede ser el ejemplo de extranjeros que establecen su residencia en nuestro país manteniendo una vivienda en su país de origen. Ante estos supuestos pueden hacerse varias propuestas para mitigar en parte este carácter tan gravoso y desigual. Entre otras, Sánchez Pedroche propone establecer un umbral mínimo de valor de las cuentas abiertas en el extranjero que ascienda al importe suficientemente relevante o bien, equivalente al que se exige de declaración en el Impuesto sobre el Patrimonio o, directamente, excluir de esta obligación a las situaciones ajenas a una voluntad real de ocultar bienes¹⁵.

Ciertamente, teniendo en cuenta la cantidad de información que ya maneja la Administración Tributaria, entre la que debería encontrarse la titularidad de bienes y valores en el extranjero procedente de las declaraciones correspondientes al IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio, por ejemplo, ahora se establece una obligación específica de información sobre bienes y derechos en el extranjero impuesta a los particulares con un fin primordial consistente en aumentar el control. Todo ello, además, en un marco donde los Estados intercambian información cada vez más rápida y eficientemente y donde las entidades financieras facilitan cada vez mayor información a las Administraciones tributarias.

Esta nueva obligación afecta a un amplio elenco de elementos patrimoniales localizados en el extranjero cuyo conocimiento para la Administración debería estar ya cubierto, no sólo por la obligaciones que impone el ordenamiento interno, no hace falta recordar que en IRPF el contribuyente lo es por su renta universal, no por la situada en España, por ejemplo, sino también por los numerosos Convenios de Doble Imposición suscritos por España, además de la normativa de Derecho europeo sobre cooperación administrativa y asistencia mutua en materia de recaudación¹⁶. Teniendo en cuenta este marco legislativo, parece más coherente introducir una referencia específica a este tipo de bienes y valores situados en el extranjero en el régimen general de deberes formales y obligaciones de información recogido, respectivamente en los artículos 29 y 93 de LGT, extendiéndose a los mismos el régimen sancionador general de LGT¹⁷. No podemos

¹⁴ El artículo 198 de la LGT tipifica la infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. A su vez, el artículo 199 de la LGT tipifica la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información. Estamos de acuerdo con el informe de enmiendas a la Ley 7/2012 emitido por la Asociación Española de Asesores Fiscales cuando de manifiesto la separación innecesaria del régimen sancionador específico de este deber, en la medida en que el Capítulo III del Título IV de la Ley General Tributaria regula las infracciones y sanciones tributarias, incluidas las de no presentar declaraciones o presentarlas incompletas o incorrecta que son perfectamente aplicables al caso. Entienden que esto supone una vulneración del principio de igualdad por regular de forma aislada una materia que debe ser objeto de regulación sistemática. *Vid.* Propuesta de enmiendas al Proyecto de Ley, *op. cit.*

¹⁵ Sánchez Pedroche, J. A., *op. cit.*

¹⁶ No hay que olvidar tampoco que estos instrumentos convencionales tienen un rango jerárquico superior al de la Ley 7/2012 y una fuente directa de información de sus residentes. *Vid.* Martínez Giner, L. A.: “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº. 19/2012.

¹⁷ Es de destacar, igualmente, el conflicto que se plantea entre las sanciones a la obligación de informar y el principio *non bis in idem* pues en el ordenamiento jurídico ya están previstas sanciones para esta conducta en las siguientes legislaciones: Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los

olvidar que adicionalmente se prevé que las leyes reguladoras de cada tributo puedan establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información en cada caso, lo que justifica las novedades introducidas en los artículos 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y 134 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Entendemos¹⁸, como expondremos en las próximas líneas, que el verdadero sentido de dicha declaración no es tanto la explotación de una nueva información, sino más bien las consecuencias jurídicas establecidas en el caso de su incumplimiento, cuya prueba además, en el caso de que sea admisible, pende sobre el contribuyente.

1.2. Ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF

Las ganancias no justificadas de patrimonio, hasta este momento, han constituido para la Administración un instrumento esencial para gravar las rentas pendientes de regularizar, es decir, aquellos rendimientos obtenidos durante los ejercicios no prescritos. De hecho, el artículo 39, en su anterior regulación ya establecía, para los casos de existencia en el patrimonio del contribuyente, bienes o derechos cuya adquisición no se puede justificar por la renta o patrimonio del contribuyente o la declaración deudas inexistentes que pretenda ocultar la afloración de bienes o derechos no declarados como consecuencia jurídica, que el valor bien o derecho descubierto se integrara en la Base Liquidable general, eliminando el efecto de las reducciones de la Base Imponible y aplicando, por tanto, la escala progresiva. Ahora bien, la prueba de tales hechos recaía sobre la Administración. Así, en los casos en que se aplique este apartado del art.39 el contribuyente puede probar que ha sido titular de los bienes o derechos antes del período de prescripción o que proceden de fuentes legítimas (exención, empresario en estimación objetiva etc.). Tanto el propio Tribunal Supremo como el Tribunal Económico-Administrativo Central califican los incrementos no justificados de patrimonio de presunción *iuris tantum*¹⁹ de imputar al último período no prescrito la tenencia de bienes y derechos que no se corresponden con renta y patrimonio declarados, debiendo ser el contribuyente quien deba acreditar un origen distinto al de la presunción legal. La presunción se compone, a su vez, de dos presunciones, la primera sobre la obtención de renta con la que se adquiere el patrimonio descubierto y la segunda referida al momento en que se entiende adquirida dicha renta y que coincide con el ejercicio en que se descubre el patrimonio²⁰. Estas ganancias patrimoniales no justificadas se integran en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, a menos que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o

movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior con multas proporcionales al valor de las cantidades respecto de las que se incumplió el deber de informar; el Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre transacciones económicas con el exterior; además de que el incumplimiento del deber de información previsto en el precepto comentado puede proyectar sus efectos en las declaraciones tributarias que debió presentar el obligado tributario, como es el caso de las medidas introducida en el IRPF y el IS, lo cual lleva a una acumulación de multas o sanciones referidas a una misma conducta, que constituye una clara vulneración del principio de *non bis in idem*. Vid. 15ª Enmienda de la Propuesta de enmiendas al Proyecto de Ley de AEDAF.

¹⁸ López Lubián, J. L.: “Ley 7/2012: Análisis de las medidas contra el fraude”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 357, diciembre 2012, p. 96.

¹⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 29/03/1996 y Resolución del TEAC de 10/07/2008.

²⁰ Vid. Sáenz de Olazagoitia Díaz de Cerio, J.: “Regularización fiscal (con o sin “amnistía”) y ganancias no justificadas de patrimonio”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 17/2012.

derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción en cuyo caso no serán gravables.

La novedad introducida por el nuevo párrafo del artículo 39 radica en que aquella presunción *iuris tantum* se transforma en una presunción a mitad de camino entre ésta y la presunción *iuris et de iure* cuando el contribuyente incumpla la obligación de información de la Disposición adicional decimoctava. Incluso, nos atreveríamos a afirmar que, de facto, se convierte en presunción *iure et de iure*, cuando se incumpla la obligación de informar, como se expone a continuación. El contribuyente no podrá probar la titularidad de los bienes situados en el extranjero desde una fecha anterior al periodo de prescripción como consecuencia del incumplimiento del deber de informar, lo cual lleva a la imprescriptibilidad de tales ganancias patrimoniales.

No obstante, no se considerará ganancia patrimonial no justificada cuando se acredite que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos en los que no se tuviese la condición de contribuyente de IRPF. De modo que al justificar que ha sido titular por alguna de estas dos razones, en un periodo ya prescrito no se integrará. Sin embargo, si no pueden acreditarse tales datos, se imputará sin tener en cuenta los plazos de prescripción, siempre y cuando se incumpla la obligación de informar antes referida. Se presume, entonces, que se han adquirido con dinero de origen dudoso y por eso no se puede justificar y no resultan aplicables los plazos de prescripción.

La aplicación de este nuevo supuesto de ganancias de patrimonio no justificadas conlleva su propio régimen sancionador incluido en la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012. Ésta será constitutiva de una infracción tributaria que tiene la consideración de muy grave, cuya sanción asciende a una multa pecuniaria proporcional del 150 por 100 del importe de la base de la sanción, siendo dicha base de la sanción la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de este nuevo supuesto y que para su cálculo no se tienen en cuenta las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra. Además, esta sanción es incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido, en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas, reguladas en la LGT art.191 a 195, no obstante, sí le será aplicable la posible reducción de las sanciones de la LGT art.188.

2. El vínculo entre la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero y las ganancias patrimoniales no justificadas

Como acabamos de exponer en el análisis de las disposiciones introducidas en la Ley 7/2012 de 29 de octubre, el incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero va a conllevar, además de la sanción propia prevista, una consecuencia adicional y específica que consiste en la presunción de obtención de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²¹. Es precisamente el último párrafo de la Disposición adicional decimoctava de la LGT el que dispone *las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición* y el que da pie a la modificación del artículo 39 de LIRPF. Se establece de este modo un

²¹ Párrafo 2 del artículo 39 de LIRPF y, no olvidemos, aunque quede fuera del ámbito de estudio de este trabajo la incorporación del nuevo párrafo 6 del artículo 134 LIS que regula una presunción de obtención de rentas por bienes y derechos no contabilizados o no declarados.

vínculo entre la regulación de las ganancias patrimoniales no justificadas y la obligación de información, a través del cual se deroga el régimen de prescripción tributaria.

Estas dos nuevas medidas que “van de la mano” nos llevan a hacer algunas reflexiones. En primer lugar, resulta cuanto menos sorprendentes las consecuencia jurídico-materiales que se desencadenan con ocasión del incumplimiento de una medida de carácter formal, como es la obligación de presentar una declaración informativa de cuentas y valores en el extranjero, pues generará la imputación de unas ganancias patrimoniales no justificadas a la vez que afecta al plazo de prescripción y, por lo tanto, a la obligación de pago de una deuda tributaria.

Desde nuestro punto de vista, como ya se ha esbozado, una de las cuestiones más problemáticas es, en determinados casos, la transformación en presunción *iuris et de iure* de “ganancias patrimoniales no justificadas”, cuando una persona tiene elementos patrimoniales y las rentas declaradas no permiten justificar su adquisición. Hasta ahora, la ley presumía que había rentas de origen desconocido no declaradas; se trataba de una presunción *iuris tantum* que sin embargo podía quedar excluida su aplicación al probarse que era titular de los bienes correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción. Con la reforma realizada se limita la posibilidad de aportar prueba en contrario sobre el periodo de origen de la titularidad del bien si el contribuyente no ha presentado previamente la declaración formal de activos extranjeros. El incumplimiento de una obligación formal impide que el contribuyente pueda justificar la antigüedad de la titularidad del bien, de modo que podemos decir que la presunción *iuris tantum* se convierte en presunción *iuris et de iure*, excepto cuando pueda acreditar que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas ya declaradas o con rentas obtenidos en periodos impositivos respecto de los cuales el sujeto no tuviera la condición de contribuyente por ese impuesto, es decir, básicamente que no fuera residente. Únicamente una de estas dos pruebas puede eximirle de la imputación de rentas, fuera de éstas no será admisible la prueba de que el contribuyente es titular de esos bienes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción, que, por el contrario, sí es admisible en con carácter general respecto de bienes y derechos situados en territorio nacional.

Junto con la cuestión anterior, además entendemos que se está estableciendo un doble régimen sancionatorio en caso de omisión del deber de información; junto con las sanciones específicas establecidas para el incumplimiento de la obligación de información, se genera una presunción *iuris et de iure* indestructible por el contribuyente de la que deriva un incremento de patrimonio no justificado que se integrará en la base imponible general, al tipo progresivo que corresponda, e imputándose al periodo más antiguo no prescrito con los correspondientes intereses y recargos que ello pueda conllevar.

El propósito que encierra esta medida no es otro que evitar que el contribuyente espere con su silencio la prescripción referida a bienes y derechos situados en el extranjero, lo cual debería cuestionarse desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE. Sin embargo, consideramos que la derogación, de facto, de la prescripción por vía de presunción que no admite prueba en contrario atenta con la propia esencia de este instituto de la prescripción y puede plantear, en su caso, contradicciones con las normas fundamentales que regulan nuestro ordenamiento jurídico.

En efecto, puede incluso plantearse un problema de derecho transitorio, al revocarse una prescripción ya ganada por omitirse el cumplimiento de un deber formal. Y ello puede conllevar problema realizados con la retroactividad de las normas puesto que al

aplicarse de esta forma habría que analizar el grado de retroactividad de la misma para ver si es admisible constitucionalmente o no. Pero además debemos plantearnos si es admisible que el incumplimiento de una obligación tributaria formal (la presentación de una declaración informativa) se convierta en el incumplimiento de una obligación tributaria principal y material (una cuota tributaria a ingresar).

Por otro lado, nos encontramos también con la posible colisión con el Derecho de la Unión Europea, en particular las libertades de circulación de bienes y derechos, así como personas en el ámbito de la Unión Europea. Pensemos, por ejemplo, en nacionales comunitarios residentes en nuestro país que posean bienes o sean titulares de cuentas en sus países de origen a los que se les impone la obligación de información sin ningún límite cuantitativo mínimo de saldo en cuenta o de valor de los bienes cuyo desconocimiento les sumergirá en una presunción de ganancia patrimonial sin posibilidad de aportar prueba en contrario, es decir se verán obligados a tributar por bienes en España adquiridos en periodos ya prescritos.

Analizando la cuestión desde el punto de vista de la libertad de circulación de capitales en el ámbito de la Unión Europea, encontramos una auténtica restricción a la misma, que pudiera estar justificada por la necesidad de cumplimiento con el principio de eficacia de los controles fiscales pero que, sin embargo, puede resultar desproporcionada, más aún existiendo otros medios de control menos restrictivos, al limitarse la prueba en contrario en la alegación de la procedencia de los bienes y derechos de rentas no declaradas pero correspondientes a periodos impositivos ya prescritos si se incumple la obligación de informar de la Disposición adicional decimoctava de LGT. También se advierte un trato discriminatorio al no existir dicha limitación respecto de los bienes situados en España. La obligación de declarar las rentas mundiales en el IRPF, afecta, como su nombre indica, a bienes y derechos situados tanto en territorio nacional como en el extranjero; por tanto los supuestos de fraude pueden producirse con bienes y derechos situados en el extranjero o situados en España. Al establecerse un régimen de presunción *iuris et de iure* que determinará la imprescriptibilidad en relación sólo con determinados elementos patrimoniales pone de manifiesto un trato discriminatorio. Éste no puede justificarse por la dificultad de obtener información respecto de patrimonio situado en el extranjero en la medida en que existen instrumentos de intercambio de información²², asistencia mutua y cooperación.

²² A partir de 2014 el intercambio de información tendrá carácter automático tal y como establece el art. 8 de la Directiva 2011/16/UE: *Artículo 8. Ámbito de aplicación y condiciones de la obligatoriedad del intercambio automático de información.* — 1. La autoridad competente de cada Estado miembro comunicará, mediante intercambio automático, a la autoridad competente de otro Estado miembro la información de que disponga relativa a los períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2014 en relación con las personas con domicilio en ese otro Estado miembro, sobre las siguientes categorías específicas de renta y de patrimonio, como deban entenderse con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro que comunique la información:

- a) rendimientos del trabajo dependiente;
- b) honorarios de director;
- c) productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares;
- d) pensiones;
- e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios

El pasado 15 de noviembre se aprobó el *Real Decreto 1558/2012 por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, a la normativa comunitaria e*

Únicamente en los casos en los que dichos mecanismos sean inoperantes y no permitan un control efectivo de información sobre rendimientos en el extranjero, quedaría justificado el tratamiento discriminatorio.

Antes de concluir nuestro trabajo, creemos que para comprender las razones que han llevado a la aprobación de esta medida la misma debe relacionarse en su conjunto y, por tanto, es inevitable la alusión al procedimiento que se estableció para la regularización fiscal voluntaria, la conocida la “amnistía fiscal”:

No ha faltado quien relacione vincule la presunción imprescriptible de las ganancias patrimoniales no justificadas con las medidas de lucha contra el fraude fiscal que buscan la obtención de ingresos de una manera rápida como es declaración tributaria especial, como Martínez Giner que no puede entender la nueva obligación de información si no es en el marco de esta medida de mucho mayor alcance²³. Esta medida debe entenderse como un incentivo a la declaración tributaria especial para evitar la imprescriptibilidad de los bienes y derechos ocultos en el extranjero. O incluso, si analizamos el devenir de los acontecimientos desde el anuncio del Gobierno de ingresar 2.500 millones de euros, hemos presenciado cómo el Gobierno no realizó bien las estimaciones, por lo que la derogación tácita del régimen de la prescripción tributaria parece que podría aumentar la percepción subjetiva de riesgo del contribuyente favoreciendo la regularización voluntaria²⁴, de este modo la declaración tributaria especial se presentaba como una alternativa muy favorable para el contribuyente al mismo tiempo que respondía al gran interés del Gobierno de regularizar la mayor cantidad de dinero posible en esta época de elevado déficit público. A pesar de todo, a la vista de los resultados parece que no han sido tan efectivas las amenazas disuasorias al defraudador.

Sea como fuere, es cierto que la lucha contra el fraude fiscal se convierte, hoy por hoy, en un pilar fundamental en nuestro ordenamiento jurídico, pero no por razones de globalización o crisis económica, con la consiguiente falta de recaudación, sino simple y llanamente por razones de justicia tributaria, que deben imperar en cualquier coyuntura económica. Ahora bien, afirmado esto, ello no pueda acabar significando un ataque a la seguridad jurídica y las garantías de los contribuyentes no defraudadores que ven ahora mermados sus derechos al invertirse para todos, defraudadores y no, la carga de la prueba. La Administración Tributaria debe intensificar todo control y hacer uso de todos los mecanismos, cada día más, que existen para realizar un efectivo control del cumplimiento de la obligaciones tributarias, pero, con tal fin, no menoscabemos un sistema de derecho y garantías que ha sido construido durante numerosos años configurando nuestro actual ordenamiento jurídico eminentemente garantista.

internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, dando así cumplimiento al mandato de transposición de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la directiva 77/799/CEE.

²³ Vid. Martínez Giner, L. A., *op. cit.*

²⁴ Antes de la adopción de esta medida, el riesgo de ser descubierto era menor cuanto más lejos en el tiempo se encuentre el origen del activo oculto en el extranjero: un activo originado en 2007 sólo corre riesgo de ser descubierto en los escasos tres meses que quedan para que prescriba ese ejercicio. Además, dada la evolución histórica de la crisis económica, cabe razonablemente pensar que la mayoría de los activos ocultos proceden precisamente de los ejercicios más antiguos. Vid. Marote Mendoza, J. M.: <http://hayderecho.com/author/jesumorote/blogs sobre actualidad jurídica y política>.

LA RELEVANCIA DE LAS LIBERTADES COMUNITARIAS EN RELACIÓN CON LAS MEDIDAS DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL*

Olga Carreras Manero
Sabina de Miguel Arias
Universidad de Zaragoza

1. Introducción

El objeto de la presente comunicación consistirá en estudiar las líneas generales seguidas, hasta el instante actual, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea –en adelante, TJUE– en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal adoptadas por los Estados miembros –en concreto, con las cláusulas antiabuso–.

A este respecto, debe señalarse que como consecuencia de la incorporación de España a la Unión Europea el Derecho comunitario ha sido asumido por nuestro ordenamiento interno, debiéndose asegurar tanto el respeto de aquél, como la *homogeneidad* en su aplicación¹.

A estos efectos, y en lo que concierne al ámbito tributario, cabe destacar que resultó preciso, desde un primer instante, la *armonización* de las normativas tributarias debido al proceso de integración económica y monetaria de los diversos Estados miembros², siendo necesaria aquélla “*para evitar que las disparidades fiscales obstaculicen la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales*”³. Ahora bien, dicha armonización no ha implicado la unificación de los sistemas tributarios nacionales, sino que la misma presenta un marcado *carácter instrumental y dinámico*, en la medida que contribuye a alcanzar los fines de la Unión⁴, los cuales aparecen recogidos en el artículo 3 del Tratado de la Unión Europea –en adelante, TUE–⁵.

De este modo, y a raíz de la creación, en su momento, del mercado común, se configuraron y protegieron las denominadas *libertades comunitarias* en los distintos

* 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 García Prats, F. A.: “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (I) (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *RDFHP*, nº 259, 2001, p. 263.

² Villar Ezcurra, M.: “La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario”, *RDFHP*, nº 252, 1999, p. 448.

³ Villar Ezcurra, M.: “Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 100, 2001, p. 44.

⁴ Villar Ezcurra, M.: “La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario”, *op. cit.*, pág. 450. Por su parte, García Prats [“Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (I) (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero”, *RDFHP*, nº 260, 2001, pág. 554] ha afirmado que las medidas armonizadoras son mecanismos al servicio de los objetivos comunitarios.

⁵ En cuyo apartado segundo se indica que: “*La Unión ofrecerá a sus ciudadanos un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores, en el que esté garantizada la libre circulación de personas conjuntamente con medidas adecuadas en materia de control de las fronteras exteriores, asilo, inmigración y de prevención y lucha contra la delincuencia*”.

Tratados constitutivos de la Unión⁶, las cuales constituyen uno de los pilares fundamentales del Derecho comunitario, aunque las mismas no inciden, de forma directa, en la conformación de los sistemas tributarios nacionales; no obstante lo anterior, el TJUE ha venido a proteger su contenido y a evitar discriminaciones fiscales en relación con las mencionadas libertades⁷.

A este respecto, y como es bien sabido, a través de la jurisprudencia del TJUE dichas libertades han sufrido una importante transformación⁸, hasta el punto de que puede hablarse de la existencia de auténticos *derechos subjetivos* invocables ante los Estados miembros⁹.

Siendo esto así, debe tenerse en cuenta que la legislación de los referidos territorios no puede suponer una restricción al ejercicio de las libertades comunitarias; no obstante, dicha afirmación no implica que los Estados miembros no puedan establecer medidas tendentes a prevenir la elusión fiscal, sino todo lo contrario, puesto que no cabe emplear de forma abusiva las citadas libertades por parte de los agentes económicos¹⁰.

De acuerdo con ello, resulta fundamental examinar aquellas medidas contra el fraude fiscal y determinar su compatibilidad con el Derecho comunitario, labor ésta que requiere un análisis a través de la jurisprudencia emanada por el TJUE, dado que la misma constituye una pieza esencial en esta materia. A estos efectos, cabe señalar que, en sede del ordenamiento jurídico patrio, se recogen tanto cláusulas antiabuso de carácter general –en concreto, en los artículos 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)–¹¹, como cláusulas especiales en el

⁶ Artículos 45 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –en adelante, TFUE– (antiguos artículos 39 y siguientes del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea –en adelante, TCE).

⁷ García Prats, F. A.: “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero”, *op. cit.*, p. 535. En este sentido, Barreiro Carril (“Incidencia del principio comunitario de no discriminación y de las libertades fundamentales en el Ordenamiento tributario interno de los Estados miembros de la UE”, en “Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario”, *Documentos IEF*, nº 2, 2009, p. 81) ha indicado que las libertades comunitarias no son más que una proyección específica del principio de no discriminación.

⁸ A estos efectos, debe ponerse de relieve que el TJUE ha llevado a cabo una acción positiva y activa en la construcción del Derecho comunitario; por todos, García Prats, F. A.: “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *op. cit.*, p. 290, Calderón Carrero, J. M., y Martín Jiménez, A.: “Capítulo 43: La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades comunitarias básicas”, en *Manual de fiscalidad internacional*, vol. II, 3ª ed., IEF, Madrid, 2007, p. 1838 y Almudef Cid, J. M.: “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *QF*, nº 19, 2003, p. 36.

⁹ Sanz Gómez, R. J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosch, Barcelona, 2010, p. 75.

¹⁰ En concreto, la Sentencia del TJUE de 21 febrero 2006, *Halifax plc.*, y otros (asunto C-255/02), apartado 68, ha indicado que “según reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalecerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta”.

¹¹ En virtud de lo previsto en el artículo 15.1 de la LGT: “Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos

seno de la normativa reguladora de los distintos impuestos, sobre las cuales tiene efectos la jurisprudencia del citado Tribunal cuando se aplican a ámbitos cubiertos por el Derecho comunitario¹².

2. Las cláusulas antiabuso para la prevención del Fraude Fiscal

2.1. Ideas generales

Tal y como ha venido señalándose, el abuso de las libertades comunitarias trata de evitar la colisión de los derechos subjetivos de los particulares, rechazando que aquéllas se ejerciten contra la finalidad para la cual el ordenamiento las ha concebido¹³. Así, el abuso ha sido identificado con la elusión, circunstancia ésta que ha implicado que las cláusulas antielusorias se configuren como medidas antiabuso.

A este respecto, vamos a poner de manifiesto, a continuación, los criterios que ha seguido el TJUE a fin de determinar en qué supuestos concretos puede considerarse que existe un abuso en la aplicación de la normativa tributaria.

A modo de introducción, es posible afirmar que para detectar que tiene lugar el referido abuso deben concurrir varios *requisitos*, siendo el primero de ellos la utilización de formas inadecuadas en el ámbito contractual y, en segundo lugar, que la única finalidad de dicha actuación se centre en evitar o reducir la carga fiscal¹⁴. En concreto, el TJUE en el caso *Weald Leasing Ltd* ha puesto de relieve que una práctica será abusiva cuando, por un lado, tenga como resultado “*la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido*” por la normativa¹⁵ y, por otro, su finalidad esencial consista en obtener una ventaja fiscal, ya que “*la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales*”¹⁶.

No obstante lo anterior, es preciso indicar que existen situaciones en las que puede elegirse lícitamente entre diversas figuras negociales atendiendo a su *mayor*

jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”; por su parte, el artículo 16.1 de dicha norma establece que: “*En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes*”.

¹² Martín Jiménez, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *Documentos IEF*, nº 7, 2007, p. 13.

¹³ García Novoa, C.: “Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal en la Ley General Tributaria de 2003”, en *Las reformas fiscales en Europa*, IEF, Madrid, 2004, p. 41. Por su parte, García Prats (“Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002, p. 170) ha afirmado que “*la definición de abuso de derecho aparece configurada en Derecho Comunitario como límite al ejercicio de los poderes y derechos conferidos por el ordenamiento jurídico –comunitario–, mediante una manifestación lógica de las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad*”.

¹⁴ A este respecto, García Novoa (“Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal en la Ley General Tributaria de 2003”, en *Las reformas fiscales en Europa*, *op. cit.*, p. 43) ha considerado que cuando una operación supuestamente elusoria tenga como principal objetivo obtener una ventaja fiscal ésta puede ser atacada a través de una cláusula antielusoria, siempre que concurra una forma jurídica inadecuada o impropia, en tanto que lo contrario derivaría en una utilización abusiva o artificiosa de las normas. *Cfr.*, asimismo, Martín Jiménez, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *op. cit.*, p. 9.

¹⁵ Sentencia del TJUE de 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing Ltd* (asunto C-103/09), apartado 29.

¹⁶ Sentencia del TJUE de 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing Ltd* (asunto C-103/09), apartado 30.

rentabilidad económica, lo cual no supondrá una medida abusiva siempre y cuando no exista un empleo artificioso del negocio realizado, porque sólo aquellos negocios que presenten *motivos económicos válidos* van a resultar adecuados a estos efectos¹⁷.

De acuerdo con ello, el TJUE, en el caso *Leur-Bloem*, ha señalado que un Estado miembro puede establecer una presunción de fraude o de evasión fiscal cuando la operación realizada no se efectúe por motivos económicos válidos¹⁸, concepto éste que es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal¹⁹. Así, dicho Tribunal ha venido a afirmar que “*para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma*”²⁰.

Siendo esto así, dicho Tribunal ha indicado, caso por caso, qué concretas cláusulas antiabuso resultan contrarias al Derecho comunitario, y ello a través de la aplicación del test recogido en el asunto *Emsland-Stärke*, en el cual se ha puesto de manifiesto que “*La constatación de que se trata de una práctica abusiva exige, por un lado, que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa*”; asimismo, se requiere “*un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención (...)*”²¹.

A la vista de lo anterior, es posible concluir que una conducta será abusiva siempre que la misma sea contraria a la finalidad prevista en la normativa comunitaria –aunque formalmente la respete– y que, además, pretenda obtenerse un beneficio de aquélla a través de fórmulas artificiosas²².

¹⁷ En relación con esta cuestión, Almudí Cid (“Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *op. cit.*, p. 44) ha afirmado que no resulta sencillo delimitar la frontera de las economías de opción comunitarias, las cuales “*no podrán verse perjudicadas por la aplicación de normas anti-elusivas de carácter interno que impliquen desconocer los objetivos comunitarios y, aquellos supuestos en los que concurre un abuso inaceptable del ordenamiento comunitario*”.

¹⁸ Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (asunto C-28/95), apartado 39.

¹⁹ Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (asunto C-28/95), apartado 47.

²⁰ Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (asunto C-28/95), apartado 41.

²¹ Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke* (asunto C-110/99), apartados 52 y 53. A estos efectos, en la Sentencia del TJUE de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd.* (asunto C- 212/97), apartado 25, se ha puesto de manifiesto que aunque “*los órganos nacionales puedan, en cada caso concreto, basándose en elementos objetivos, tener en cuenta el comportamiento abusivo o fraudulento de las personas afectadas a fin de denegarles, en su caso, el beneficio de las disposiciones de Derecho comunitario invocadas, al apreciar este comportamiento, deben tomar en consideración igualmente los objetivos perseguidos por las disposiciones comunitarias controvertidas*”.

²² A estos efectos, Sanz Gómez (*Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, *op. cit.*, p. 78) ha afirmado que, para determinar cuándo una cláusula antiabuso es conforme con el Derecho comunitario, resulta necesario que concorra un motivo de interés general que la justifique, siendo preciso, además, que dicha medida sea proporcionada, debiendo atacarse sólo las “*construcciones de puro artificio*”.

2.2. Las medidas contra el fraude fiscal en el ámbito nacional y sus efectos en sede comunitaria

Dando un paso más en nuestra exposición, debemos señalar, por su parte, que las cláusulas antiabuso constituyen normas nacionales y no comunitarias, si bien las mismas se dirigen a la correcta aplicación de estas últimas, por ello se ha afirmado que “*para apreciar la existencia del abuso resulta necesario analizar el contenido de la disposición comunitaria afectada y sus objetivos, a efectos de delimitar la posible actuación e incidencia de la norma interna que pretende eludirse mediante el abuso del Derecho Comunitario*”²³.

En este sentido, ha de tenerse en cuenta que, aunque los Estados miembros puedan establecer medidas tendentes a evitar la elusión fiscal, la normativa comunitaria tiene que aplicarse de forma uniforme en los mismos, lo cual no puede reputarse más que una cuestión positiva en tanto que lo contrario limitará el proceso de integración en el Mercado Común²⁴.

En relación con esta cuestión, el TJUE ha afirmado que corresponde al órgano jurisdiccional nacional acreditar la existencia de los dos elementos antes mencionados, “*cuya prueba debe aportarse de conformidad con las normas del Derecho nacional, siempre que ello no menoscabe la eficacia del Derecho comunitario*”²⁵, siendo dicho órgano, por tanto, quien debe apreciar el empleo de prácticas abusivas en el marco de las disposiciones comunitarias²⁶.

De conformidad con lo indicado en los párrafos precedentes, es preciso poner de relieve que la remisión a los ordenamientos nacionales, en relación con esta cuestión, se debe a que en sede comunitaria no existe una normativa antiabuso propia, puesto que esta última tiene su origen en la delimitación del contenido y alcance del Derecho de la Unión²⁷, por ello el TJUE sólo se limita a establecer la compatibilidad de la normativa interna con aquél. En este sentido, García Prats ha afirmado que no se consideró necesario articular, en el ordenamiento comunitario originario, mecanismos de defensa del interés fiscal de los Estados miembros frente a posibles actuaciones abusivas por los particulares, siendo el Derecho comunitario derivado el que ha venido a armonizar

²³García Prats, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., p. 170.

²⁴En este sentido, Sanz Gómez (*Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, op. cit., pág. 76) ha afirmado que el hecho de “reconocer a los Estados un derecho ilimitado a combatir el abuso minaría el proceso de integración negativa en el ámbito de la fiscalidad directa y, de manera mediata, la unidad del Mercado común”.

²⁵ Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke* (asunto C-110/99), apartado 54.

²⁶ A este respecto, la Sentencia del TJUE de 23 de marzo de 2000, *Diamantis* (asunto C-373/97), apartado 44, ha indicado que “*el Derecho comunitario no se opone a que los órganos jurisdiccionales nacionales apliquen una disposición de Derecho nacional que les permite apreciar si un derecho derivado de una disposición comunitaria se ha ejercido de forma abusiva*”. En relación con esta cuestión pueden consultarse, asimismo, las Sentencias del TJUE de 3 de marzo de 1993, *General Milk Products* (asunto C-8/92), apartado 22 y de 12 de mayo de 1998, *Kefalas* (asunto C-367/96), apartado 29.

²⁷ García Prats, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., pp. 171 y 172

algunos aspectos de la materia tributaria y a incorporar ciertos mecanismos genéricos de actuación anti-abusiva²⁸.

Siendo esto así, debe tenerse en cuenta que las cláusulas antiabuso, al obstaculizar la realización de determinadas operaciones transnacionales, constituyen normalmente restricciones a alguna de las libertades comunitarias, especialmente las relativas a la libre circulación de personas y de establecimiento²⁹. A estos efectos, el TJUE ha venido entendiendo que la finalidad de combatir la elusión fiscal por parte de los Estados miembros no es suficiente, en todo caso, para justificar tales restricciones, debiendo atenderse, de forma principal, a los supuestos en que se han realizado *montajes puramente artificiales*³⁰.

De acuerdo con ello, el referido Tribunal ha utilizado los conceptos de *no discriminación* y *restricción* como elementos clave en el examen de la vulneración de las libertades comunitarias³¹, y ello porque dicho órgano jurisdiccional antepone el respeto a las mismas frente al interés fiscal de los Estados miembros³². No obstante lo anterior, en el ámbito tributario se ha justificado la aplicación de determinadas normas nacionales cuya naturaleza era eminentemente discriminatoria³³, si bien en supuestos en

²⁸ García Prats, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., p. 167.

²⁹ Para García Prats (“Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., p. 168), “la elaboración jurisprudencial de la doctrina anti-abuso del Derecho comunitario corre paralela a la generación de derechos a favor de los particulares alegables a partir del efecto directo de las disposiciones del Derecho Comunitario y a la materialización de las disposiciones relativas a las libertades fundamentales”.

³⁰ Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002, *Landkhorst-Hohorst GmbH* (asunto C-324/2000), apartado 37. Cfr., Palao Taboada, C.: “Sistema de fuentes del Derecho tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso”, en “Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario”, *Documentos IEF*, nº 2, 2009, p. 14.

³¹ Palao Taboada, C.: “Sistema de fuentes del Derecho tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso”, en “Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario”, op. cit., p. 13. En este sentido, Barreiro Carril (“Incidencia del principio comunitario de no discriminación y de las libertades fundamentales en el Ordenamiento tributario interno de los Estados miembros de la UE”, en “Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario”, op. cit., p. 82) ha puesto de relieve que “el principio de no discriminación tiene fuerza por sí mismo para impedir la formación de normas, en los ámbitos de la fiscalidad directa e indirecta, contrarias al mismo”.

³² Almudí Cid, J. M.: “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, op. cit., pág. 36 y Martín Jiménez, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, op. cit., p. 8.

³³ Cfr., Martín Jiménez, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, op. cit., p. 7. Por su parte, Menéndez Moreno (“El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español”, *CREDF*, núm. 116, 2002, p. 606) ha indicado que los principios más alegados para exceptuar la aplicación del principio de no discriminación fiscal han sido el de proporcionalidad, la coherencia del sistema y las razones de interés general. En relación con esta cuestión puede consultarse, a su vez, a García-Moncó, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, Madrid, 1999, p. 183 y sigs., y Villar Ezcurra, M.: “La armonización fiscal prevista por el

que no constituían “ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos”³⁴.

Ya por último, debe señalarse que el TJUE ha puesto de manifiesto que, como el ejercicio de las libertades comunitarias puede atentar contra el interés fiscal de los Estados miembros, es posible que estos últimos adopten ciertas medidas destinadas a impedir que algunos de sus nacionales intenten evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional y que invoquen el Derecho comunitario de forma fraudulenta³⁵.

3. Bibliografía

Almudí Cid, J. M.: “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *QF*, nº 19, 2003.

Barreiro Carril, M. C.: “Incidencia del principio comunitario de no discriminación y de las libertades fundamentales en el Ordenamiento tributario interno de los Estados miembros de la UE”, en “Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario”, *Documentos IEF*, nº 2, 2009.

Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A.: “Capítulo 43: La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades comunitarias básicas”, en *Manual de fiscalidad internacional*, vol. II, 3ª ed., IEF, Madrid, 2007.

García Novoa, C.: “Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal en la Ley General Tributaria de 2003”, en *Las reformas fiscales en Europa*, IEF, Madrid, 2004.

Derecho comunitario”, *op. cit.*, pp. 460 y 461. Ya en sede jurisprudencial, el TJUE, en sus Sentencias de 31 de marzo de 1993, *Kraus* (asunto C-19/92), apartado 32 y de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard* (asunto 55/1994), apartado 37, ha justificado la aplicación de una medida discriminatoria cuando la misma persigue un objetivo compatible con el TUE y se establece por razones de interés general, siendo necesario, además, que la normativa nacional resulte adecuada para garantizar la realización del objetivo que se persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. *Vid.*, las Sentencias del TJUE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer plc* (asunto C-446/03), apartado 53 y de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie* (asunto C- 9/02), apartado 49.

³⁴ A estos efectos, el artículo 65 del TFUE (antiguo artículo 58 del TCE) establece que “1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública. 2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados. 3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 (...)”. *Vid.*, la Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2005, *Schempp* (asunto C-403/03), apartado 45.

³⁵ Sentencia del TJUE de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd.* (asunto C- 212/97), apartado 24. A este respecto, Martín Jiménez (“Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *op. cit.*, p. 10) ha puesto de relieve que, en estos casos, “el interés fiscal se protegerá por la vía de las exigencias imperativas de interés general, entre las que se encuentra la necesidad de prevenir la evasión y el fraude de las obligaciones que los ordenamientos tributarios nacionales imponen a los contribuyentes”.

García Prats, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002.

- “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero”, *RDFHP*, nº 260, 2001.

- “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *RDFHP*, nº 259, 2001.

García-Moncó, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, Madrid, 1999.

Martín Jiménez, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *Documentos IEF*, nº 7, 2007.

Menéndez Moreno, A.: “El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español”, *CREDF*, nº 116, 2002.

Palao Taboada, C.: “Sistema de fuentes del Derecho tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso”, en “Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario”, *Documentos IEF*, nº 2, 2009.

Sanz Gómez, R. J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosch, Barcelona, 2010.

Villar Ezcurra, M.: “Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario”, *CT*, nº 100, 2001.

- “La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario”, *RDFHP*, nº 252, 1999.

LA INTERPRETACIÓN DEL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM* EN EL DERECHO DE LA UNIÓN. ALGUNAS REFLEXIONES A PROPÓSITO DE LA STJUE DE 26 DE FEBRERO DE 2013

Yolanda Martínez Muñoz
Universidad de Alicante

1. Introducción. Una aproximación al principio *non bis in idem* en el ordenamiento tributario

El principio *non bis in idem* no aparece expresamente consagrado en la Constitución Española (CE), si bien se recoge implícitamente en los principios de legalidad y tipicidad que su artículo 25 predica de las infracciones administrativas y penales.

La potestad sancionadora en materia tributaria se ejerce de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa, y en particular de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. A este último principio se refiere el artículo 133 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) cuando establece que “*No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento*”, y el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria (LGT) que, centrado principalmente en la vertiente procesal del mismo, otorga preferencia a la jurisdicción penal sobre la administrativa, imponiendo la paralización del procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme¹.

Si como hemos indicado, el principio *non bis in idem* encuentra su fundamento en el artículo 25 de la CE, su significado debe atender, según lo dispuesto en el artículo 10.2 del texto constitucional, a lo establecido por los tratados o acuerdos internacionales sobre derechos humanos ratificados por España, destacando en este punto, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos (CEDH) y sus Protocolos adicionales. El artículo 4 del Protocolo número 7 recoge en el ámbito europeo el principio *non bis in idem*, estableciendo la prohibición de sancionar doblemente los mismos hechos, así como el desarrollo de dos o más procedimientos sancionadores cuando concurra identidad de hechos, sujeto y fundamento. En particular, el precepto citado dispone que “*Nadie podrá ser inculcado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado*”, y ello sin perjuicio de la posibilidad de reabrir el proceso si aparecen hechos nuevos o nuevas revelaciones, o algún vicio esencial en el proceso anterior que pudiera afectar a la sentencia ya dictada. Este Protocolo entró en vigor con carácter general el 1 de noviembre de 1988, pero no fue ratificado por España hasta el 16 de septiembre de 2009, formando parte de nuestro ordenamiento interno desde su entrada en vigor en nuestro país el 1 de diciembre de 2009. Desde entonces, el

¹ Entendemos que, de acuerdo con el artículo 180.1 de la LGT, el procedimiento administrativo que ha de suspenderse es el sancionador, mientras que el procedimiento de liquidación y cobro de la deuda tributaria puede continuar. Interpretación que se confirma con la reciente reforma del artículo 305 del Código Penal, producida por la LO 7/2012, de 27 de diciembre. En este sentido, Martínez Muñoz, Yolanda, “La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea”, *Crónica Tributaria*, nº 139, 2011, p. 134.

contenido otorgado a este principio por la norma convencional supone un punto de referencia importante en la interpretación del principio “*non bis in idem*” en materia tributaria.

Asimismo, tiene lugar en el ámbito internacional la aprobación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, cuyo artículo 50 recoge en términos similares el derecho a no ser acusado o condenado penalmente dos veces por el mismo delito. Esta Carta, tal y como fue adaptada en Estrasburgo en diciembre de 2007, adquiere después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa el mismo carácter vinculante que los tratados, de manera que las normas relativas a los derechos fundamentales establecidos en nuestra Constitución han de ser interpretadas también de acuerdo con lo dispuesto en esta Carta, teniendo en cuenta que los derechos contenidos en la misma, en la medida en que se correspondan, presentan el mismo sentido y alcance que los garantizados por el Convenio Europeo.

Ahora bien, la protección de los derechos humanos contenidos en el Convenio corresponde en el ámbito jurisdiccional al Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), cuyas sentencias tienen un valor interpretativo adicional. En este punto, la STEDH en el caso *Ruotsalainen contra Finlandia*² aplica el artículo 4 del Protocolo número 7 a una segunda sanción penal por los mismos hechos, y considera infringido el precepto que impide enjuiciar y sancionar por segunda vez unos mismos hechos. De acuerdo con la doctrina establecida por el TEDH, no sería posible la iniciación o continuación de un procedimiento administrativo sancionador con posterioridad a la absolución en un procedimiento penal sobre los mismos hechos³. El artículo 4 del Protocolo número 7 protege al ciudadano, no solo frente a una ulterior sanción, sino también frente a una nueva persecución de los mismos hechos una vez que ha recaído sentencia firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado del mismo, y siempre que se haya desarrollado con todas las garantías. La extensión del ámbito material y formal del principio *non bis in idem* realizada por el TEDH pone en entredicho su compatibilidad con la regulación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias del artículo 180.1 de la LGT, que no impide el desarrollo del procedimiento sancionador tributario en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito.

En este orden de ideas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en contestación a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal nacional sueco, dicta una sentencia que puede tener una gran trascendencia en la interpretación del principio *non bis in idem* en el Derecho de la Unión. Nos referimos a la sentencia del Tribunal de Justicia dictada el 26 de febrero de 2013 en el asunto *Akerberg Fransson*, cuyo análisis ha motivado la realización de este estudio, con la finalidad de explicar las cuestiones fundamentales que en relación con el principio *non bis in idem* aborda el Tribunal, y criticar la oportunidad perdida por el Tribunal de Justicia para realizar una interpretación más concluyente de un principio de vital importancia en el ordenamiento sancionador tributario.

² STEDH de 16 de junio de 2009 (Caso *Ruotsalainen contra Finlandia*).

³ Ruíz Zapatero, Guillermo G.: “El TEDH y el *bis in idem* en el ámbito tributario (*Ruotsalainen v. Finlandia*)”, *Quincena Fiscal*, nº 22, 2009, pp. 50 y 51.

2. El principio *non bis in idem*: Cuestiones fundamentales a la luz de la doctrina del TJUE

2.1. El carácter penal de la sanción

La aplicación del principio *non bis in idem* del artículo 4 del Protocolo número 7 y su correlativo artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales, exige que las medidas sancionadoras ya adoptadas contra el inculpado mediante una resolución firme tengan carácter penal. Por lo tanto, el principio *non bis in idem* no se opone a la existencia de varias sanciones aplicables, lo que pretende es prohibir la reiteración de procedimientos penales que han finalizado con una resolución firme⁴.

La noción de procedimiento penal a la que se refiere este artículo ha de interpretarse a la luz de los criterios utilizados por el TEDH en relación con el artículo 6 del Convenio, que han incluido las sanciones y recargos tributarios al cumplir los criterios establecidos para satisfacer la condición de carga penal. Dichos criterios, conocidos como los criterios Engel⁵, son los siguientes: la calificación jurídica de la infracción en el Derecho interno, la verdadera naturaleza de la misma, y el grado de severidad de la pena. Como indica el TEDH en su sentencia del caso *Ruotsalainen*, “*el segundo y tercer criterio son alternativos y no necesariamente acumulativos. Es suficiente que la infracción en cuestión pueda ser considerada por su propia naturaleza como criminal o que la infracción someta al responsable a una sanción que por su naturaleza y grado de severidad pertenezca al ámbito criminal*”. En este caso, el recurrente fue sancionado en un procedimiento penal sumario por haber usado un carburante menos gravado que el diesel, lo que constituía una defraudación tributaria mínima. Este procedimiento era de naturaleza penal de acuerdo con la calificación otorgada por la ley nacional. Posteriormente es sancionado en un procedimiento administrativo. No se trata de un procedimiento penal sino regulado por la normativa tributaria, sin embargo el TEDH acude a la verdadera naturaleza de la infracción, y teniendo en cuenta además que la multa impuesta ascendía al triple de la cuota tributaria, concluye que se trata de una sanción tributaria impuesta por una norma, no solamente compensadora sino también preventiva o sancionadora, lo que le otorga la calificación de infracción penal a los efectos de la aplicación del principio *non bis in idem*.

Por su parte, el TJUE se hace eco en su sentencia de 26 de febrero de 2013 de la necesidad de determinar el carácter penal de las sanciones impuestas en primer lugar, ya que afirma que “*solo cuando la sanción fiscal tenga carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta, y ya no pueda ser objeto de recurso, podrá considerarse que este artículo se opone a una acción penal por los mismos hechos contra la misma persona*”. No obstante, partiendo de la afirmación de que el principio “*non bis in idem*” no se opone a la combinación de recargos fiscales y sanciones penales por los mismos hechos, en este caso el incumplimiento de obligaciones declarativas en el ámbito del

⁴ Como indica el Tribunal Constitucional en su Sentencia 2/2003, de 16 de enero, “*la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento -su grado de complejidad- como a las de la sanción que sea posible imponer en él -su naturaleza y magnitud- pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal*”.

⁵ STEDH de 8 de junio de 1976 (Caso *Engel y otros contra Países Bajos*).

IVA, el Tribunal no se pronuncia sobre la verdadera naturaleza de dichos recargos fiscales, dejando la cuestión en poder del juez nacional.

Creemos que, como ha indicado el TEDH en diversas ocasiones⁶, la calificación legal de la infracción en el Derecho interno no debe ser el único criterio a tener en cuenta en orden a la aplicación del principio *non bis in idem*. La condición de carga penal debe ser interpretada a la luz de los criterios anteriormente indicados, sin que la aplicación de esta prohibición pueda quedar abandonada a la discrecionalidad de los Estados. Por ello, consideramos susceptible de crítica la conclusión alcanzada por el TJUE, que se limita a afirmar que “*el principio non bis in idem enunciado en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea no se opone a que un Estado miembro imponga, por los mismos hechos de incumplimiento de obligaciones declarativas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sucesivamente un recargo fiscal y una sanción penal si la primera sanción no tiene carácter penal, cuestión que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional nacional*”, cuando de acuerdo con los hechos probados, podía haberse pronunciado acerca de la verdadera naturaleza de la primera sanción impuesta, ofreciendo un criterio de interpretación relevante al órgano jurisdiccional nacional.

2.2. La preferencia del orden jurisdiccional penal sobre el administrativo

Como ya afirmó el Tribunal Constitucional en su sentencia 77/1983, de 3 de octubre, “*la subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse a favor de la primera*”. Esta preferencia de la jurisdicción penal sobre la administrativa se pone de manifiesto en el artículo 180.1 de la LGT cuando impone la paralización del procedimiento administrativo sancionador si la Administración estima la posible existencia de un delito, quedando éste suspendido a resultas de las actuaciones de la autoridad judicial. Asimismo, dicha subordinación resulta, en el caso de no ser apreciada la existencia de delito, de la continuación del expediente sancionador sobre la base de los hechos declarados probados por el Tribunal penal.

Una cuestión distinta sería determinar qué ocurre cuando el procedimiento jurisdiccional penal se inicia con posterioridad a la imposición de una sanción administrativa por una infracción tributaria, como ocurre en el caso que sirve de base a la STJUE que analizamos en estas líneas. El litigio que fundamenta la petición de diversas cuestiones prejudiciales al TJUE tiene su causa en el inicio de un procedimiento penal por declaración falsa, cuando el imputado ya había sido sancionado en otro procedimiento por los mismos hechos y se le había impuesto un recargo fiscal no recurrido. Si bien el Tribunal de Justicia no se pronuncia sobre el significado de esta regla de preferencia, resulta interesante analizar si el principio “*non bis in idem*” puede encontrar una excepción en la regla de preferencia del orden penal sobre la potestad sancionadora administrativa⁷. Esto es, si en el caso que nos ocupa, la consideración del

⁶ Véase entre otras la STEDH de 16 de junio de 2009 (Caso *Ruotsalainen contra Finlandia*).

⁷ Ruíz Zapatero, Guillermo G., afirma que “si la conducta enjuiciada es la misma y ambas sanciones satisfacen el criterio de la doctrina Engel, la diferente calificación legal de las infracciones no puede justificar ni un segundo enjuiciamiento administrativo ni una sanción después de una absolución o sobreseimiento libre de la misma conducta en un procedimiento penal. Tampoco, por supuesto, un segundo enjuiciamiento administrativo y una segunda sanción después del enjuiciamiento y sanción penales, ni un segundo enjuiciamiento penal después de una previa sanción o exoneración

recargo fiscal impuesto como de naturaleza penal, hubiera impedido la imposición de una sanción penal sobre los mismos hechos en un proceso judicial penal desarrollado con posterioridad.

Nuestro Tribunal Constitucional invocó la prioridad del orden judicial penal en su sentencia 2/2003, de 16 de enero, estableciendo que “*la cuestión atinente a cuál es el órgano sancionador que actúa en primer lugar tiene relevancia constitucional a pesar de lo sostenido en la STC 177/1999, de 11 de octubre*”⁸, de manera que “*en caso de dualidad de ejercicio de la potestad sancionadora del Estado por la Administración y la jurisdicción penal, las resoluciones dictadas en ésta no pueden ceder ante las dictadas en aquélla*”⁹. Por consiguiente, puede ser impuesta una ulterior sanción en un procedimiento penal sin infringir la prohibición del *bis in idem*, porque la jurisdicción penal prevalece sobre la Administración sancionadora¹⁰.

A este respecto, el artículo 180.1 de la LGT exige la paralización del procedimiento administrativo sancionador hasta que el Tribunal penal se haya pronunciado sobre la existencia de delito, por lo que la situación descrita en la sentencia del TJUE supondría el incumplimiento por parte de la Administración tributaria de su obligación de suspender el procedimiento sancionador. En la medida en que como indica la propia Ley, las actuaciones realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes, el incumplimiento de la Administración en este caso no ha de impedir una sanción penal posterior, ya que la sanción tributaria impuesta en primer lugar podría ser considerada nula de pleno derecho¹¹.

Por otro lado, si como resulta del artículo 4 del Protocolo número 7, la prohibición de dobles procedimientos sancionadores sobre los mismos hechos solo se incumple si los dos procedimientos se han llevado a cabo con las debidas garantías, el desarrollo de un primer procedimiento administrativo sin respetar la preferencia del orden jurisdiccional penal no debe impedir la apertura de un segundo procedimiento sancionador, al incumplirse uno de los requisitos exigidos por la norma para aplicar el principio *non bis in idem*. Por ello, creemos que podría haber sido ésta una ocasión perfecta para que el

administrativa”, “Prohibición de doble sanción en el ámbito tributario (*Ruotsalainen v. Finlandia*)”, *Quincena Fiscal*, nº 21, 2009, p. 79.

⁸ Indica la STC 177/1999, de 11 de octubre, que “*en cuanto derecho de defensa del ciudadano frente a una desproporcionada reacción punitiva, la interdicción del ne bis in idem no puede depender del orden de preferencia que normativamente se hubiese establecido entre los poderes constitucionales legitimados para el ejercicio del Derecho punitivo y sancionador del Estado, ni menos aún de la eventual inobservancia, por la Administración sancionadora, de la legalidad aplicable, lo que significa que la preferencia de la jurisdicción penal sobre la potestad administrativa sancionadora ha de ser entendida como una garantía del ciudadano, complementaria de su derecho a no ser sancionado dos veces por unos mismos hechos, y nunca como una circunstancia limitativa de la garantía que implica aquel derecho fundamental*”, por lo expuesto, “*irrogada una sanción, sea de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurren las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento*”.

⁹ Esa es también la opinión recogida en el Voto particular a la STC 177/1999, de 11 de octubre, en el que se indica que “*la solución de dar preferencia a la primera sanción que deviene firme, aún cuando sea administrativa, en vez de dar preferencia a la sanción penal pronunciada por un Tribunal después de un proceso con todas las garantías, es una solución ajena a la norma constitucional*”.

¹⁰ En este sentido, Ribes Ribes, Aurora: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Ed. Iustel, Madrid, 2007, p. 105.

¹¹ Alarcón Sotomayor, Lucía: *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*, Ed. Iustel, Madrid, 2008, p. 137.

Tribunal de Justicia se pronunciara sobre un tema de gran relevancia práctica, ya que en realidad no es posible la anulación de la segunda sanción impuesta en todo caso.

2.3. La eficacia del CEDH y de las STEDH en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros

Concluye el Tribunal de Justicia en su sentencia de 26 de febrero de 2013 con dos declaraciones interesantes sobre la eficacia del Convenio Europeo en los ordenamientos internos de los Estados miembros que pasamos a analizar a continuación.

En primer lugar, declara que *“El Derecho de la Unión no regula la relación entre el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y no establece tampoco las consecuencias que debe deducir un juez nacional en caso de conflicto entre los derechos que garantiza dicho Convenio y una norma de Derecho nacional”*.

En su segunda declaración afirma que *“El Derecho de la Unión se opone a una práctica judicial que supedita la obligación del juez nacional de no aplicar ninguna disposición que infrinja un derecho fundamental garantizado por la Carta... al requisito de que dicha infracción se deduzca claramente del texto de dicha Carta o de la jurisprudencia en la materia, dado que priva al juez nacional de la facultad de apreciar plenamente, con la cooperación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su caso, la compatibilidad de dicha disposición con la Carta”*.

El excesivo margen de apreciación que el Tribunal de Justicia concede al juez nacional supone en nuestra opinión limitar la importancia que en los ordenamientos internos de los distintos Estados miembros ha de otorgarse al Convenio Europeo y a las sentencias que derivan de su órgano de protección.

Por lo que se refiere a los derechos humanos, el Tratado de Lisboa ha optado por mantener separadamente la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, a la que le otorga el rango de tratado¹². Dicha Carta, como indica el texto de su Preámbulo, *“reafirma los derechos que emanan, en particular, de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes a los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”*. Nos encontramos entonces con dos textos internacionales que en el ámbito europeo garantizan la protección de los derechos humanos -el CEDH y la Carta-, cuyas divergencias son solucionadas por la propia Carta, al indicar en su artículo 56.3 que el sentido y alcance otorgado al contenido de los derechos garantizados por la misma será idéntico al del Convenio.

Por otra parte, la Unión Europea se adhiere al CEDH, siendo importante destacar que el artículo 6.3 del Tratado de Lisboa garantiza los derechos fundamentales reconocidos en dicho texto y también los que son fruto de las tradiciones constitucionales de todos los Estados miembros, considerándolos principios generales del Derecho de la Unión. Es por ello que creemos que el TJUE no debe pronunciarse diciendo que el Convenio Europeo *“no constituye, dado que la Unión no se ha adherido a él, un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión”*, cuando en sentido contrario el artículo 6.2 del Tratado de Lisboa indica literalmente que *“La Unión*

¹² Véase el artículo 6.1 del *Tratado de Lisboa*.

se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales”.

Es cierto que, como declara el Tribunal de Justicia, el Derecho de la Unión no regula la relación existente entre el CEDH y los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, pero los derechos fundamentales reconocidos en el Convenio forman parte del Derecho de la Unión como principios generales. El Derecho de la Unión tampoco establece las consecuencias que debe deducir un juez nacional en caso de conflicto entre los derechos que garantiza el Convenio y una norma de Derecho nacional, pero ello no es óbice para restar importancia al contenido del artículo 4 del Protocolo número 7 sobre el principio *non bis in idem*, cuya función interpretativa del derecho a no ser sancionado dos veces por los mismos hechos, recogido en los textos constitucionales de los diferentes Estados, resulta sumamente relevante.

Por otro lado, el Tribunal de Justicia no hace ninguna referencia en este pronunciamiento a la STEDH del caso *Ruotsalainen*, que a nuestro entender debe condicionar el contenido del principio *non bis in idem* en los ordenamientos jurídicos de aquellos Estados que hayan ratificado el Protocolo número 7. La eficacia de las STEDH en los ordenamientos internos de los Estados parte del proceso es meramente declarativa, ya que como indica el propio Convenio, el Tribunal Europeo solo declara la existencia o no de una violación del Convenio sin establecer la obligación de realizar ninguna actividad concreta por parte del Estado acusado, y en consecuencia las decisiones del Tribunal no son por sí mismas ejecutables, en la medida en que no pueden anular una norma, un acto o una resolución judicial considerada contraria al contenido del Convenio¹³. Ahora bien, el hecho de que dichas sentencias no tengan fuerza ejecutiva directa en el ordenamiento interno, no implica que carezcan de ningún efecto, puesto que interpretan el contenido del Convenio al que, insistimos, se ha adherido la Unión Europea. En nuestro ordenamiento el Convenio Europeo no solo forma parte del mismo conforme al artículo 96.1 de la CE, sino que además las normas relativas a los derechos fundamentales recogidas en la Constitución han de interpretarse de conformidad con su contenido. Por otro lado, el TEDH es el órgano cualificado que tiene por misión la interpretación del Convenio, de manera que declarada por sentencia de este Tribunal una violación de un derecho reconocido por el Convenio Europeo que constituya asimismo una violación actual de un derecho consagrado en la Constitución, corresponde enjuiciarla al Tribunal Constitucional en recurso de amparo¹⁴.

3. Consideraciones finales

El análisis de la STJUE de 26 de febrero de 2013 sobre el principio *non bis in idem*, pone de manifiesto la importancia de este principio en un sistema nacional como el nuestro en el que se establecen dos procedimientos separados, administrativo y penal, para sancionar un único acto ilegal, así como los principales problemas que pueden surgir de la aplicación de este principio en los diversos países de la Unión. Ahora bien, la importancia del tema contrasta con la realización por parte del Tribunal de Justicia de unas declaraciones poco concluyentes en cuestiones de gran relevancia práctica, siendo

¹³ En este sentido, Martínez Muñoz, Yolanda: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, p. 59. Asimismo se pronuncia el Tribunal Supremo en sentencia de 4 de abril de 1990.

¹⁴ STC 241/1991, de 16 de diciembre. En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal en sentencias posteriores, tales como la STC 313/2005, de 12 de diciembre, la STC 197/2006, de 3 de julio, y el Auto 119/2010, de 4 de octubre.

ésta una oportunidad perdida para la realización de una interpretación indiscutible del principio *non bis in idem* en el Derecho de la Unión.

En primer lugar, destaca la atribución al órgano jurisdiccional nacional de la facultad para comprobar el carácter penal de la sanción impuesta en el ámbito administrativo, indicando únicamente el Tribunal que el principio "*non bis in idem*" no se opone a la aplicación sucesiva de recargos fiscales y sanciones penales, si los primeros no tienen carácter penal. La calificación legal de recargo fiscal de la primera sanción impuesta por el Estado sueco no debía haber impedido al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre su verdadera naturaleza, de acuerdo con los criterios por él mismo indicados y que pueden determinar su carácter penal.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia parece restar valor jurídico al CEDH, así como a las sentencias del TEDH, sin manifestar su conocimiento acerca de la importancia que en relación con el principio interpretado tienen sentencias como la de 16 de junio de 2009, dictada por el Tribunal Europeo en el caso *Ruotsalainen*, que ha marcado un antes y un después en el contenido del principio *non bis in idem*. El Derecho de la Unión otorga un valor relevante al Convenio en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, que debería haber sido reconocido expresamente por el Tribunal de Justicia en esta sentencia.

Por último, las circunstancias del caso hubieran permitido a este Tribunal realizar una interpretación de la preferencia del orden jurisdiccional penal sobre el administrativo, poniendo fin a las discrepancias acerca de la preferencia cronológica o sustancial del procedimiento penal sobre el procedimiento sancionador tributario. Sin embargo, el TJUE no se ha pronunciado al respecto, siendo en consecuencia al juez nacional al que corresponde apreciar la compatibilidad de una segunda sanción penal con el principio *non bis in idem*.

Así pues, podemos concluir realizando una reflexión y una crítica a la STJUE de 26 de febrero de 2013. Por un lado, el pronunciamiento del Tribunal de Justicia sobre el principio *non bis in idem* presenta una enorme relevancia en orden a su interpretación en el Derecho de la Unión. Por otro lado, nuestras expectativas en relación con la obtención de una interpretación del principio *non bis in idem* en el Derecho de la Unión, se han visto reducidas tras el análisis del contenido de esta sentencia, por el escaso tratamiento que realiza el Tribunal de Justicia de determinadas cuestiones de crucial importancia en la interpretación de este principio.

EL NUEVO APARTADO 6 DEL ARTÍCULO 170 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: UNA MEDIDA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE EN SEDE RECAUDATORIA BASADA EN LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO*

Begoña Pérez Bernabeu
Universidad de Alicante

1. Introducción

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (en adelante Ley 7/2012), introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 170 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) inspirado en la doctrina del levantamiento del velo al establecer que “La Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas”.

Este nuevo apartado posibilita el levantamiento del velo para ignorar la personalidad jurídica de la sociedad con el fin de, habida cuenta de la correspondiente relación de control, adoptar una medida cautelar como es la prohibición de enajenar los bienes inmuebles que sean titularidad de la sociedad, cuyas acciones o participaciones se hubieran embargado previamente al obligado tributario. Con ello se pretende evitar que el patrimonio del obligado tributario, residenciado en la sociedad, sea objeto de transmisión a terceros –vinculados o no al obligado tributario- eludiendo así la acción recaudatoria.

Con la introducción de esta medida, el legislador aspira a combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización de una sociedad, tal y como la propia Exposición de Motivos de la norma reconoce, lo que supone una novedad en nuestro sistema legislativo ya que hasta este momento el combate del fraude recaudatorio se reservaba al instituto de la responsabilidad tributaria.

Esta medida se enmarca en un contexto en el que cada vez con mayor frecuencia, los contribuyentes realizan actuaciones para impedir el cobro de la deuda mediante actuaciones de vaciamiento patrimonial o interposición de personas o entidades insolventes, se ha dotado a la LGT de la posibilidad de adoptar una medida cautelar a la que recurrir en los supuestos de entramado de sociedades para eludir el pago efectivo de la deuda tributaria.

Con esta medida se pretende luchar contra los supuestos de vaciamiento patrimonial en los que se utiliza una sociedad, en cuyo capital se participa a través de las acciones o

* 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.

participaciones que van a resultar embargadas, y en los que, aprovechándose de esta cobertura jurídica societaria, se produce un desplazamiento de la titularidad de los bienes y derechos embargables a la sociedad. A esta operación le suele acompañar una infravaloración de los activos atribuidos a la sociedad en el correspondiente balance, asignándose con ello, un bajo valor a las acciones o participaciones, único elemento embargable del patrimonio del deudor, pudiendo recuperarse el valor real de los distintos elementos patrimoniales cuya titularidad se ha transmitido a la sociedad, cuando ésta los enajene a terceros a precio de mercado.

El precepto está pensado para aquellos casos en los que un deudor posee como único bien embargable las acciones o participaciones en una sociedad de tenencia de bienes, pues, como hemos expuesto, estas acciones o participaciones carecen de valor en sí mismas consideradas, pero adquirir estos títulos significa, en la práctica, adquirir los inmuebles. Por este motivo lo lógico es adoptar una medida cautelar como es el embargo de las acciones o participaciones que recae sobre el deudor y, paralelamente, adoptar otra medida cautelar –la prohibición de disposición- que recae sobre la sociedad, con el fin de evitar que dicha sociedad vacíe su patrimonio, pues de darse este vaciamiento patrimonial de la sociedad, el valor de la titularidad de las acciones podría devenir nulo.

La lectura detenida de este nuevo precepto revela un conjunto de cuestiones problemáticas que el mismo plantea tales como la imprecisión del concepto de control efectivo -exigido para la aplicación de esta disposición-, la limitación de los medios de defensa no solo del obligado tributario, sino también de todos aquellos sujetos legitimados e interesados en la presentación del recurso, los perjuicios que la adopción de esta medida cautelar puede ocasionar a otros socios minoritarios de la sociedad que no tienen la condición de sujeto pasivo y que no han contribuido al incumplimiento del obligado tributario, así como un conjunto de interrogantes de carácter procesal relativos a la notificación de la adopción de la medida o la articulación procedimental y los efectos de la suspensión del acto recurrido. El análisis de estas y otras cuestiones controvertidas existentes en torno a este precepto requiere un extenso estudio que excede del objeto de este trabajo, por este motivo, centraremos nuestra atención en la presente comunicación en la relación existente entre esta nueva prohibición dispositiva y la doctrina del levantamiento del velo.

2. La doctrina del levantamiento del velo en el Derecho Tributario Español

El origen jurisprudencial de la doctrina del levantamiento del velo reside en el *Common Law* anglosajón pudiendo afirmarse que el primer caso del que se tiene noticia en el que se aplicó esta doctrina fue el caso *Bank of the United States vs. Deveaux* en 1809, enjuiciado por el juez Marshall. Este pronunciamiento pionero fue seguido de un creciente número de pronunciamientos jurisprudenciales.

El primer antecedente de la utilización de la doctrina del levantamiento del velo en el continente europeo lo encontramos en la jurisprudencia inglesa en el caso *Salomon vs. Salomon & Co. Ltd* de 1897. A pesar de la inicial reticencia de los tribunales ingleses a aplicar la doctrina del levantamiento del velo, la situación bélica vivida en Primera Guerra Mundial espoleó la necesidad de aplicar la teoría del *disregard of the legal entity* a sociedades que, creadas en Inglaterra, tenían por socios a extranjeros.

La introducción en el Derecho continental de la doctrina del levantamiento del velo fue llevada a cabo por el alemán Serick, quien, con su obra *Rechtform und Realität juristischen Personen*, aboga por la noción de *Durchgriff* o penetración en la forma de

la persona jurídica, tomando como punto de partida la doctrina del *disregard of the legal entity* enunciada por los jueces norteamericanos.

En España, la doctrina del levantamiento del velo fue introducida en un primer momento por los trabajos de De Castro ya en 1949¹ y De Cossio en 1954², pero fue con la traducción de la obra de Serick, llevada a cabo por Puig Brutau en 1958³, cuando el estudio de la misma alcanzó sus máximas cotas, viéndose reflejada la cuestión incluso en la doctrina de nuestro Tribunal Supremo, especialmente en su Sala Primera. No obstante, el Tribunal Supremo español no aplicó la doctrina del levantamiento del velo inmediatamente, sino que, en un primer momento, aplicó la denominada “doctrina de terceros”⁴, la cual, cedió, con el transcurso de los años, a la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo.

Aunque es posible encontrar en la Sentencia de 8 de enero de 1980 de nuestro Tribunal Supremo un tímido antecedente de la aplicación de esta doctrina, fue, sin duda, la Sentencia de 28 de mayo de 1984 la primera en la que el Tribunal formula en uno de sus pronunciamientos la doctrina del levantamiento del velo, lo que le ha hecho acreedora del calificativo de histórica.

Sin embargo, resulta curioso que la primera vez en la que el Tribunal Supremo utiliza sin complejos esta doctrina no sea en un caso de abuso o fraude de la personalidad jurídica, sino que esté relacionado con un supuesto de responsabilidad contractual y que la existencia de una dualidad de personas jurídicas no persiguiera la evasión de esta responsabilidad.

Así pues, como se desprende del análisis realizado hasta ahora, cabe afirmar que el origen de la doctrina del levantamiento del velo en España es jurisprudencial, originándose en el ámbito civil y extendiéndose a otros campos, como el del Derecho tributario.

En la actualidad podemos afirmar que la doctrina del levantamiento del velo tiene aplicación en el ámbito jurisprudencial tributario en dos momentos distintos:

- a) Por un lado, en la fase de liquidación, esto es, con el fin de cuantificar o liquidar la deuda.
- b) Por otro lado, en el procedimiento de recaudación tributaria.

A pesar de que la doctrina tradicionalmente ha considerado la teoría del levantamiento del velo como un mecanismo propio de la fase de liquidación de los tributos, impropio

¹ De Castro y Bravo: “La sociedad anónima y la deformación del concepto de persona jurídica”, *Anuario de Derecho Civil*, II, Tomo IV, 1949, pp. 1.397 y ss., seguido de otro trabajo igualmente relevante “¿Crisis de la sociedad anónima? Reflexiones reflexiones sobre la proyectada reforma legislativa de la sociedad anónima”, *Revista de Estudios Políticos*, vol. XXIX, nº. 49, enero-febrero 1950, entre otros trabajos.

² De Cossio y Corral, A.: “Hacia un nuevo concepto de persona jurídica”, *Anuario de Derecho Civil*, II, Tomo VII, fascículo 3, julio-septiembre, 1954, pp. 623 y siguientes.

³ Obra prologada por Polo y traducida por José Puig Brutau bajo el título *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles: el abuso del Derecho por medio de las personas jurídicas*, publicado por Ediciones Ariel, Barcelona, 1958.

⁴ La doctrina de terceros no es equiparable a la doctrina del levantamiento del velo, pero tiene en común su espíritu: mirar más allá de la forma de la persona jurídica. En esta doctrina, el Tribunal se cuestiona si una sociedad puede ser considerada como un tercero respecto de los socios y viceversa, esto es, si los socios pueden considerarse terceras partes respecto de la sociedad.

de la fase de recaudación⁵, la jurisprudencia no ha sido ajena a su aplicación, presentando los supuestos que han dado origen a su aplicación una gran heterogeneidad.

Como acabamos de comentar, no han faltado pronunciamientos jurisprudenciales que apliquen la doctrina del levantamiento del velo en el ámbito de la recaudación tributaria, pero destaca por encima de todos ellos la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003.

La importancia de esta sentencia estriba en que este pronunciamiento puede señalarse como el origen o antecedente⁶ de una modificación legislativa -operada a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal⁷ - que incluyó en el artículo 43, apartado 1 de la vigente Ley General Tributaria mediante dos nuevos párrafos -letras g) y h)- que introducen, en el ámbito de la responsabilidad tributaria, la doctrina del levantamiento del velo a fin de que la propia Administración no tenga que acudir a los Tribunales para aplicarla⁸.

En la actualidad la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo convive con determinadas cláusulas anti-elusión -también denominadas antiabuso- contenidas en nuestro ordenamiento e inspiradas en la teoría del levantamiento del velo, aunque ninguna de ellas recoge una referencia expresa a la misma. Estas cláusulas pueden tener carácter general como, por ejemplo, el artículo 15 LGT, o bien carácter específico como el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), al artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) o a la cláusula de limitación de beneficios prevista en el último párrafo del apartado h) del artículo 14, apartado 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR).

3. La lucha contra el fraude recaudatorio y el levantamiento del velo: valoración crítica de la prohibición dispositiva

El nuevo apartado 6 del artículo 170 LGT constituye una medida cautelar basada en la doctrina del levantamiento del velo que viene a dotar a la Administración tributaria de las facultades de las que, hasta este momento, carecía -puesto que esta facultad correspondía en exclusiva a los Tribunales- para proceder a levantar el velo de manera unilateral en el marco de un procedimiento administrativo.

En el momento presente la introducción de esta medida supone la mejora del elenco de medidas legislativas recogidas en la LGT que, inspiradas en la doctrina del levantamiento del velo, están destinadas a luchar contra las distintas actuaciones de blindaje patrimonial y evidencia la concesión por parte de la Administración tributaria al fraude en sede recaudatoria de un protagonismo del que venía careciendo, habida cuenta de la tradicional falta de atención que la Administración demostraba en este

⁵ Alonso Arce, I.: “El levantamiento del velo en la fase de recaudación”, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 2005, Vol. III, p. 206.

⁶ Así lo ponen de manifiesto autores como Soler Roch, Mª T.: “Lifting the veil doctrine (Recent developments in Spanish Tax Law)”, *A vision of taxes within and outside European borders : Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*. - Alphen aan den Rijn : Kluwer Law International, 2008, pp. 831-846 y Martín Jiménez, A. J.: “La responsabilidad por contratas y subcontratas, el Derecho comunitario y el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude: un apunte”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2005, Vol. III, p. 131.

⁷ BOE de 30 de noviembre de 2006.

⁸ Tal es la finalidad que le atribuye a esta modificación legislativa Martín Jiménez, en su obra “La responsabilidad por contratas y subcontratas, el Derecho comunitario y el Anteproyecto de la Ley de Prevención del Fraude: un apunte”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2005, Vol. III, p. 131.

ámbito, frente a la posición privilegiada que el fraude en fase de liquidación venía ocupando en la lucha antifraude de la Administración tributaria española.

La nueva medida cautelar viene a paliar las limitaciones con las que la Administración se encontraba a la hora de aplicar la figura del fraude de ley o de la simulación en la fase de recaudación, pues ahora la Administración no tendrá que esperar a acudir los tribunales para conseguir la aplicación de esta técnica, con los importantes retrasos que la búsqueda de la tutela judicial en vía declarativa conlleva y el consiguiente aumento del riesgo de vaciamiento patrimonial fraudulento por parte del deudor tributario.

El nuevo apartado 6 del artículo 170 LGT configura la técnica del levantamiento del velo, no como un mecanismo de aplicación excepcional de carácter jurisdiccional, sino como el presupuesto de hecho para dirigir, en el seno de un procedimiento administrativo, la acción recaudatoria contra los bienes de la sociedad controlada por el sujeto pasivo, dirigiendo de esta forma la acción recaudatoria contra una masa patrimonial contra la que se puede ejecutar, con mayor garantía de éxito, la deuda tributaria.

A nuestro juicio, la plasmación legal de esta medida cautelar contrasta con la excepcionalidad y prudencia⁹ que reclama la jurisprudencia en la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, pues, a partir de ahora, la Administración tributaria está facultada para aplicar la doctrina del levantamiento del velo de una manera ordinaria, si bien no generalizada.

La introducción de este nuevo apartado 6 ahonda en la línea reformista iniciada por la Ley 36/2006 que apuesta por la ampliación del conjunto de facultades administrativas de autotutela declarativa y ejecutiva en fase de recaudación, en detrimento de la aplicación jurisprudencial de esta doctrina, al objeto -como la propia Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 recoge- de “combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización de una sociedad”.

Como conclusión de lo expuesto hasta ahora, podemos colegir que esta medida participa de la condición de ser un instrumento de lucha contra el fraude fiscal en fase recaudatoria –de hecho, el legislador ha articulado esta medida incluyendo un nuevo párrafo en el artículo 170, ubicado en el seno de la regulación que la LGT dedica al procedimiento de apremio- basada en la doctrina del levantamiento del velo – de ahí que el mandamiento de anotación preventiva justifique su validez por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control- cuyo objetivo es facilitar el cobro de la deuda tributaria evitando las actuaciones de vaciamiento patrimonial llevadas a cabo a través del abuso de la personalidad societaria.

La lectura de este nuevo precepto evidencia una previsión controvertida como es que la medida cautelar en cuestión (la prohibición de enajenar) se acuerda en relación a un sujeto –la sociedad- “sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra

⁹ De hecho, la propia jurisprudencia del TS en numerosos pronunciamientos apela a un uso comedido y razonable de la doctrina del levantamiento del velo en Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984, 12 de junio de 1995; 31 de octubre de 1996, 12 de febrero de 1999, 17 de octubre de 2000; 22 de noviembre de 2000, 8 de mayo de 2001, 16 de octubre de 2001, 25 de junio de 2002, 10 de julio de 2002, 30 de julio de 2002; 25 de abril de 2003, 3 de junio de 2004, 30 de julio de 2002, 25 de abril de 2003, 3 de junio de 2004, 14 de julio de 2004, 16 de septiembre de 2004, 29 de septiembre de 2004; 28 de enero de 2005, 9 de marzo de 2005, 10 de marzo de 2005, 11 de marzo de 2005, 6 de abril de 2005 y 29 de julio de 2005, citadas todas ellas por Martínez Lago, M. A., y Almudí Cid, J. M., “Autotutela, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 296, 2007, p. 22.

ella”. Por este motivo Sánchez Pedroche considera esta medida como “una medida cautelar extralimitada, en la que, al no existir todavía procedimiento en relación con la sociedad, se permite sin más garantía su adopción”¹⁰.

No compartimos la visión de este autor, y ello porque consideramos que, en el fondo, la sociedad, no tiene la consideración de tercero ajeno al procedimiento de recaudación, pues, en realidad, esta condición de tercero es aparente, ya que la sociedad es una mera ficción instrumental al servicio del deudor, existiendo una coincidencia de intereses que justifican, no solo, la adopción de la medida cautelar contra los bienes de la sociedad, sino también la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo.

No obstante, sí que consideramos que, en este punto en concreto, la redacción de este precepto es técnicamente mejorable, pues si bien las medidas cautelares no constituyen un procedimiento, puesto que su adopción no es el acto final de un procedimiento, sino un acto instantáneo, sería deseable la inclusión de ciertas previsiones de carácter procedimental de corte garantista en aras a la consecución de una mayor seguridad jurídica y un mejor encaje de esta medida cautelar en concreto en el seno de un procedimiento de recaudación.

Un punto en común que presentan todas las críticas que ha ameritado este nuevo apartado 6 del artículo 170 es el desconocimiento del principio de personalidad jurídica de la sociedad, la cual ve cómo recae sobre los inmuebles de su propiedad la prohibición de disponer careciendo de obligaciones tributarias pendientes, no ha contribuido en el incumplimiento del sujeto pasivo. Sin embargo, no debe perderse de vista que en la base de este nuevo precepto reside la doctrina del levantamiento del velo que propugna la superación de la distinción entre la personalidad jurídica del socio-sujeto pasivo y la personalidad de la sociedad, integrándose (a efectos tributarios) el patrimonio del socio-deudor principal y el patrimonio de la sociedad en uno solo, de manera que la sociedad deja de ser cobijo de las operaciones de vaciamiento patrimonial del sujeto pasivo, aplicándose así a este la responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1.911 del Código Civil.

Por este motivo, no creemos que con la adopción de esta medida cautelar se esté haciendo responder a un sujeto distinto del responsable del incumplimiento tributario, porque, de hecho, si se aplica este nuevo precepto, basado en la técnica del levantamiento del velo, es porque hay identidad de sujetos (socio-sociedad), disimulada, en un abuso de la personalidad jurídica.

No obstante, sería deseable que la norma hubiera restringido más el abanico de supuestos en los que resulta admisible esta medida, limitando su aplicación a situaciones en las que de las circunstancias del caso se desprenda claramente que existe una conducta fraudulenta en el uso de la personalidad jurídica de la sociedad como medio para alcanzar un vaciamiento patrimonial del sujeto pasivo, exigiendo que la Administración explicita los indicios que le inducen a sospechar de manera indubitada la existencia de un abuso de la personalidad jurídica en fraude de la acción recaudatoria de la Administración.

Como conclusión final, queremos resaltar que esta medida descansa sobre una premisa que no siempre será cierta, pues no siempre que se produzca una transmisión de los bienes inmuebles titularidad de la sociedad, cuyas acciones o participaciones se hayan

¹⁰ 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, Junio (I), 2012, p. 109.

embargado previamente al socio-deudor principal, tiene que producirse un vaciamiento patrimonial, máxime si la transmisión del bien inmueble se lleva a cabo a título oneroso.

Si bien es cierto que con la transmisión del inmueble aumenta el riesgo de despatrimonialización de la sociedad (por la posible utilización en la operación de testaferreros o por la eventual fijación de un precio anormalmente bajo que encierra una operación de cobro de dinero no declarado, por ejemplo) hubiera sido más conveniente la elección de otra solución menos intrusiva y más respetuosa con el principio de proporcionalidad que la prohibición de disponer que finalmente se ha recogido en la norma. Y ello porque el riesgo de vaciamiento patrimonial de la sociedad podría verse igualmente limitado con la adopción de otra medida que garantizase que, después de llevarse a cabo la operación de transmisión del inmueble, el valor de las acciones siguiera siendo el mismo que en el momento del embargo de las mismas.

LA CONTABILIDAD DE LAS REORGANIZACIONES DE LOS GRUPOS EMPRESARIALES EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL*

Aurora María Rodríguez Rodríguez
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Con la aprobación del Plan General de Contabilidad de 2007 mediante *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre*, se regula por primera vez en el Derecho contable español las operaciones de transmisiones de negocios entre empresas independientes y del grupo, fruto de operaciones de reorganización de empresas, denominadas de modificación estructural en la *Ley 3/2009, de 3 de abril (BOE de 4 de abril), sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (LME)*, quedando finalmente completada tras la modificación que ha experimentado sus normas de registro y valoración por el *de 17 de septiembre (BOE de 24 de septiembre)*, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (Real Decreto 1159/2010). El resultado final ha sido la construcción de un modelo contable que subsana la inseguridad jurídica sobre las operaciones de modificaciones estructurales que cubriendo el vacío existente a nivel contable hasta ese momento en relación a tales operaciones, así como sobre la valoración de las distribuciones de negocios a sus propietarios.

Dado que el origen de todas estas operaciones es el traspaso de negocios que generan variaciones patrimoniales atendiendo al criterio del control, es obvio que cualquier estudio sobre el fondo económico y jurídico de tales operaciones requiere analizar de forma rigurosa las nociones de control y negocio que, bajo denominaciones diferentes, son utilizados en las normativas contable, mercantil y fiscal.

En el seno de las operaciones del grupo se realizan de forma habitual operaciones de fusiones, escisiones y otras operaciones, que si bien no puede obviarse las ventajas de tipo fiscal que generan no es menos cierto que éste no puede constituir el motivo principal o único, razón que justifica la existencia del artículo 96.2 del *Capítulo VIII del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades*. En este sentido, si bien es verdad entre los fines de la contabilidad no se encuentra el de evitar o prevenir el fraude tributario, por lo que no debe contener ninguna regulación al respecto, no es menos cierto que el objetivo de imagen fiel obliga a constituir todo un modelo contable que exprese adecuadamente las operaciones de reorganización entre empresas del grupo atendiendo al fondo económico. De otro lado, se encuentran los auditores cuya actividad, siguiendo el Reglamento de auditoría en su artículo 1 consiste “en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos pueda tener efectos

* 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.

frente a terceros”. Así, el tratamiento contable a seguir en las operaciones del grupo, tal como establece el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Consulta 5 (BOICAC nº 86/2011), debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas.

En este sentido, el trabajo que se presenta tiene como primer objetivo presentar cómo ha quedado finalmente regulado en el Plan General de Contabilidad las operaciones de reorganización empresarial al objeto de conocer si la información contable que se refleja en los estados financieros es suficiente, adecuada y relevante a los fines fiscales. Para ello, se analiza si la demandas fiscales de información en torno al *business purpose test* (o doctrina del *economic substance* imperante en el modelo norteamericano¹) pudiera ser satisfecho a través de la información contable. Ello podría conllevar un modelo de relación entre la contabilidad y fiscalidad en el que salvaguardando sus distancias e independencia entre los mismos pudiera calificarse de armónico, que vaya más allá de la situación actual en que el resultado contable es el punto de partida para la determinación de la base imponible hacia otro en que la información contable en su conjunto pudiera satisfacer las demandas fiscales. Lejos de intentar afirmar que esto último pudiera ocurrir en todas las situaciones u operaciones que realizasen en el mundo empresarial y que son objeto de revelación en los estados financieros, el objetivo de este trabajo es concluir en qué medida la regulación de las operaciones de modificación estructural pudieran estar más acordes con los criterios fiscales dirigidos a determinar la verdadera capacidad económica en cumplimiento del principio de justicia tributaria.

Como segundo objetivo, se analiza los futuros pasos en materia de auditoría que debieran ser incorporados en la normativa española fruto de la adaptación de las normas internacionales de auditoría, que intensifican el procedimiento de obtención de información al objeto de la evaluación de riesgos de detección de errores debido al fraude. En definitiva, este trabajo pretende dar luz a todo el entramado de normas contables y fiscales que regulan las operaciones en las que se transfieren negocios, pero en el ámbito de empresas del grupo donde tiene mayor cabida la aplicación del principio de prevalencia sobre la forma al objeto de enjuiciar la compatibilidad o no entre las mismas y concluir si las normas contables han podido conciliar los requerimientos jurídicos impuestos y los económicos demandados por los usuarios, entre los que podemos citar la Administración Tributaria.

1. Los conceptos de negocio y control en la contabilidad y el Derecho Tributario

Desde la aprobación del vigente PGC, han quedado finalmente reguladas las distintas operaciones en las que se transfieren de negocios que permiten ejercer el control. De esta forma la *NRV 19. Combinaciones de negocios* y modificada por el Real Decreto 1159/2010, ha recogido los contenidos normativos y sus modificaciones posteriores de la *NIIF 3 Combinaciones de negocios*.

A través de un concepto amplio de combinaciones de negocios tal es "*aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios*", el PGC regula todo un compendio de operaciones que incluyen entre otras las operaciones de modificaciones estructurales reguladas en la LME.

¹ Calderón Carretero, J. M y Ruiz Almendral, V: "La codificación de la doctrina de la sustancia económica en EEUU: nuevo modelo de norma general anti-abuso. *Quincena Fiscal*, 15-16/2010, pp. 27 y ss.

Apoyándose en el principio básico de que no puede existir una combinación de negocios sin la presencia conjunta de un negocio y un objetivo de control, la NRV 19 menciona cuatro tipos de combinaciones en las que resulta aplicable el método de adquisición:

- a) Las fusiones y escisiones entre empresas independientes. En el caso de fusiones y escisiones totales se produce la extinción de la empresa adquirida, no ocurriendo lo mismo en la segregación y escisión parcial.
- b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios. Se trata, pues, de una compraventa de un negocio o cualquier otra modalidad contractual (por ejemplo, la cesión global de activo y pasivo) en cuya virtud una empresa adquiere los elementos patrimoniales constitutivos de un negocio.
- c) La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital.
- d) Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión.

En líneas generales, en todas estas operaciones la transmisión del negocio se concreta mediante un conjunto de elementos de activo y pasivo que se transmiten en bloque por sucesión universal o bien a través de un paquete de participaciones de capital, que como consecuencia de la adquisición del control van a formar parte de un grupo empresarial. Es por tal motivo, por lo que en las combinaciones de negocios ha de imperar el objetivo de control, no ostentado con anterioridad, a partir del cual se espera que en el futuro se genere con probabilidad beneficios económicos.

No obstante, ha de tenerse en cuenta que de forma habitual se producen transmisiones de negocios con fines diferentes al del control, tal es el caso de empresas del grupo que se fusionan, escinden o realizan aportaciones no dinerarias entre ellas mismas, a fin de lograr ventajas de tipo organizativo, de gestión, reducción de costes, etc. Dado que el negocio sigue formando parte del grupo, no será aplicable el método de adquisición, y es precisamente esta singularidad contable la que se pone de manifestó en la NRV 21.2.

La tabla 1 muestra de forma sintética todas las operaciones de reorganización de negocios clasificadas en atención a si realizan entre partes relacionados o no relacionadas.

NEGOCIOS	NORMA CONTABLE DE REGISTRO Y VALORACIÓN	FINES
FUSIONES, ESCISIONES Y CESIONES GLOBALES DE ACTIVOS Y PASIVOS REGULADAS EN LA LME	Entre empresas independientes (NRV 19)	Control principalmente
	Entre empresas del grupo (NRV 21.2)	Otros motivos económicos, financieros, fiscales
ADQUISICIONES DE INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO (CANJE DE VALORES, APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS)	Entre empresas independientes (NRV 9.2.5)	Control principalmente
	Entre empresas del grupo (NRV 21.2)	Otros motivos económicos, financieros, fiscales

La separación de ambos tratamientos, según se trate de empresas independientes o empresas relacionadas, tiene su justificación entre otros motivos (aludidos en la parte introductoria del *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad*) los siguientes:

- 1º La necesidad de diferenciar las operaciones en las que resulta de aplicación el método de adquisición.
- 2ª La propia naturaleza del objeto de la operación, tal es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de un negocio que de forma directa y en bloque se transmiten de un sujeto contable a otro, sin que en esencia se produzca una variación en la unidad económica preexistente, la cual simplemente adopta una nueva organización o configuración legal.

De acuerdo al concepto de control, las transmisiones patrimoniales en las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria que constituyen en sí misma un negocio, han quedado plenamente diferenciadas en la entidad aportante, tras las modificaciones establecidas en el Real Decreto 1159/2010:

- a) Si se realiza entre empresas independientes han de ser registradas y valoradas como una permuta comercial. A esto hay que añadir que la NRV 19.1 en coherencia con la NRV 9.2.5 indica con claridad *"las empresas adquiridas que se extingan o escindan en una combinación de negocios, deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos integrantes del negocio transmitido cancelando las correspondientes partidas del balance y reconociendo el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias contables"*.

- b) Si se realiza entre empresas que ya formaban parte de un grupo empresarial la variación patrimonial que se genera en la empresa adquirida o aportante entre el valor contable del negocio entregado (elementos constitutivos del mismo o instrumentos de patrimonio) y el valor recibido se imputará a reservas, tal como establece la NRV 21.2.3 y confirma la Consulta nº3 del BOICAC nº 85/2011.

Como puede fácilmente desprenderse de lo anterior, es la noción de control la variable que discrimina el reconocimiento de la variación patrimonial en resultado o en reservas.

El concepto de control es definido en la NECA 13. *Empresas del grupo, multigrupo y asociadas*, que establece que a efectos de la presentación de las cuentas anuales se entenderá que una entidad forma parte del grupo,

1º Cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio, alcanzado por relaciones de subordinación de la dependiente frente a la dominante. Ello se consigue por la posesión de la mayoría de los derechos de voto o por disponer de la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que normalmente se consigue a través de la participación mayoritaria.

2º Cuando se siga el apartado d) del artículo 42, que establece la presencia de control si la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada son miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta, sin que exista una participación mayoritaria sobre la dominada. De esta forma, el apartado 2 del artículo 3 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobado por Real Decreto 1159/2010, desarrolla este apartado argumentando que "*pueden darse casos en los que existe una presunción de control aunque la sociedad posea la mitad o menos de los derechos de voto, incluso cuando apenas posea o no posea participación alguna en el capital de otras sociedades o empresas, o cuando no se haya explicitado el poder de dirección, como en el caso de las denominadas entidades de propósito especial*"².

En tales casos, el criterio de control valorado a través de la participación mayoritaria por medio de los derechos de voto debe ceder frente al de participación en los riesgos y beneficios de la entidad, así como su capacidad para participar en las decisiones de explotación y financieras de la misma. Ello puede evidenciarse si,

"a) Las actividades de la entidad se dirigen en nombre y de acuerdo con las necesidades de la sociedad, de forma tal que ésta obtiene beneficios u otras ventajas de las operaciones de aquélla.

² Siguiendo la SIC 12 *Consolidación — Entidades con cometido especial*, "Las entidades con cometido especial (ECE) pueden tener la forma jurídica de sociedades de capital o fórmulas asociativas o fiduciarias o ser una figura sin forma jurídica de sociedad. Las ECE se crean, a menudo, sujetas a condiciones legales que imponen límites estrictos, y a veces permanentes, a los poderes que sus órganos de gobierno, consejeros o directivos poseen sobre las actividades de la entidad. Con frecuencia, tales condiciones establecen que la política que guía las actividades llevadas a cabo por la ECE no puede ser modificada más que, en su caso, por los creadores o patrocinadores de las mismas (es decir, operan en un régimen que se podría denominar 'autopilotado'). Con frecuencia, el patrocinador (o la entidad en nombre de la cual se ha creado la ECE), transfiere activos a la misma, obtiene el derecho de uso de los activos poseídos o ejecuta servicios para aquélla, mientras que otros terceros implicados en la operación ('suministradores de capital'), pueden suministrar la financiación de la ECE. La entidad que realiza transacciones con la ECE (que será normalmente su creador o patrocinador) puede controlar sustancialmente a esta entidad.

- b) *La sociedad tiene un poder de decisión en la entidad, o se han predefinido sus actuaciones de tal manera que le permite obtener la mayoría de los beneficios u otras ventajas de las actividades de la entidad.*
- c) *La sociedad tiene el derecho a obtener la mayoría de los beneficios de la entidad y, por lo tanto, está expuesta a la mayor parte de los riesgos derivados de sus actividades.*
- d) *La sociedad, con el fin de disfrutar de los beneficios económicos de las actividades de la entidad, retiene para sí, de forma sustancial, la mayor parte de los riesgos residuales o de propiedad relacionados con la misma o con sus activos".*

Así, el análisis del concepto de control hay que realizarlo a la luz del marco conceptual que define la imagen del patrimonio en función de la realidad económica y no sólo a su forma jurídica, pues un análisis jurídico en las operaciones realizadas con sociedades instrumentales no pueden revelar toda la esencia económica que se generan a través de las mismas.

3º Del mismo modo, también existe control entre sociedades cuando forman un grupo de coordinación. Se trata, pues de empresas controladas a través de cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, previsto asimismo, en la indicación decimotercera del artículo 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Así, si se produjera este último caso, siguiendo la Consulta 1 del *BOICAC* Nº 83/2010 "no tendrán la calificación de empresas del grupo de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio, sin perjuicio de que sí pudieran tenerla de acuerdo con la definición de empresa del grupo a los efectos del Plan General de Contabilidad".

Ha de precisarse que la respuesta del ICAC únicamente se refiere a clarificar en qué caso una empresa pertenece al grupo a efectos del artículo 42, es decir, con fines de consolidación. Por el contrario es el concepto de grupo de la NECA 13 el que ha de aplicarse cuando se produce fusiones, escisiones o aportaciones no dinerarias de negocios entre las sociedades del grupo. Es por ello que en el caso de que las empresas del grupo que estén controladas por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente como es el caso planteado en la Consulta 1 del *BOICAC* Nº 83/2010 en el que tres sociedades participadas al cien por cien por familiares próximos comparten los mismos administradores y no están participadas entre ellas, ha de tenerse en cuenta que la variación patrimonial en la entidad aportante o adquirida se imputaría a reservas, tal como establece la NRV 21.2.3, aunque únicamente fuera un grupo de coordinación debido a la existencia de control económico entre las mismas.

De todo lo anterior puede concluirse que siempre que exista un control económico por parte de quien ostenta la dirección del conjunto de las empresas pertenecientes al grupo cualquier traspaso interno del negocio que no se traduzca finalmente en una transferencia posterior a terceros, no generará resultado empresarial en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por el contrario, si la transferencia se realiza a una empresa independiente la variación patrimonial generada forma parte del resultado. En este sentido, las normas contables españolas han dejado constancia a nivel de grupo de lo que en contabilidad viene manifestándose tradicionalmente como *comprehensive income*, definido como "los cambios producidos en el patrimonio neto durante un periodo que tiene origen en las transacciones de la empresa con agentes no propietarios. Esto incluye todos los cambios en el patrimonio durante un periodo,

excepto aquellos resultantes de inversiones con propietarios y distribuciones de patrimonio a los mismos" (párrafos 70 del *FASB Concepts Statements 6 "Elements of Financial Statements"*) y que asimismo recoge la *NIC 1 Presentación de estados financieros* y el propio PGC.

El concepto de grupo en el ámbito impuesto de sociedades se regula en el apartado 3 del artículo 16 del TRLIS, remitiéndose al artículo 42 del Código de Comercio, por lo que parece desprenderse que el concepto fiscal de grupo empresarial no incluye los grupos de coordinación definido en la NECA 13. En este sentido, el plan de prevención del fraude fiscal muestra la debilidades a la hora de controlar la fiscalidad de las actividades de los grupos económicos en los que una serie de personas, unidas normalmente por vínculos de parentesco, son titulares de una o varias sociedades patrimoniales que, a su vez, ostentan la titularidad de numerosas entidades, con actividades empresariales diversificadas, pero dirigidas y gestionadas de forma unitaria, puesto que no son considerados como una unidad a efectos de su comprobación. Y es que es la existencia de intereses no contrapuestos entre las empresas que realizan las operaciones de reorganización empresarial relacionadas por relaciones de dominio-subordinación en el gobierno ya sea por control jurídico o económico justifica sobradamente la comprobación del principio de motivos económicamente válidos (*business purpose*), al igual que en la contabilidad las entidades controladas bajo una unidad de decisión sea consideradas como empresas del grupo a efectos de su valoración y reconocimiento de operaciones internas, tales como las reorganizaciones empresariales aunque no sean a efectos de grupo según el artículo 42 del Código de Comercio.

De otro lado se encuentra el concepto de negocio, implícito en toda operación de reorganización empresarial que tanto la contabilidad requiere para el ejercicio de estas operaciones, como el Derecho mercantil cuando cita el término de unidad económica o el Derecho tributario cuando define el concepto de rama de actividad. La NRV 19 recoge fielmente la definición de la NIIF 3, señala que *"a efectos de esta norma, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes"*. En un negocio se realizan actividades, luego no sería admisible considerar como tal a un mero conjunto de elementos que no formasen parte de un proceso.

Cabe preguntarse si las exigencias sobre el concepto de negocio en las combinaciones de negocios son igualmente estrictas que los requerimientos del Derecho mercantil para las operaciones de modificación estructural. A primera vista la respuesta sería negativa, ya que la LME sólo exige la existencia de una unidad económica en las operaciones de escisión parcial, segregación y cesión global plural, mientras que para la contabilidad no puede existir ninguna combinación de negocios sin que preexistan tales negocios. Aunque no existe una definición general para las operaciones que suponen modificaciones estructurales, la LME trata de diferenciarlas de aquellas otras que originan un mero cambio en los estatutos, tales como las ampliaciones y reducciones de capital, pues a diferencia de éstas suponen la transformación estructural de una empresa por transmisión en bloque de un patrimonio por sucesión universal. Si bien en una operación de fusión y escisión total queda evidenciada esta transformación pues da lugar a la extinción de la sociedad adquirida, en la escisión parcial o segregación no queda tan claro que la empresa cedente no está realizando una mera reducción de capital o permuta si no existe una transmisión de una unidad económica, ya que en tal caso se produciría una transferencia de activos y/o pasivos individualmente considerados. Por tanto, la presencia o no del concepto de unidad económica en las definiciones de tales

operaciones es consustancial con la naturaleza de lo que el Derecho mercantil pretende adscribir al campo de las operaciones que conforman modificaciones estructurales en las empresas.

Por el contrario, la contabilidad ha de valorar y registrar cualquier operación que sea un negocio, proceda de una modificación estructural o no, atendiendo a la realidad económica y con independencia, en ocasiones, de la forma jurídica que adopte. De esta forma se logra que los estados financieros revelen toda la información relevante acerca de la transmisión de negocios entre empresas. Ello trae como consecuencia que a través de una única definición de negocio se pueda valorar y registrar todo un marco de transacciones en las que el negocio puede transferirse; a saber:

- a) Las operaciones estructurales de fusión, escisión (incluida la segregación) y cesión global reguladas en el Derecho mercantil a través de la NRV 19, lo que supone la aplicación del método de adquisición, cuyo fin último es la de valorar al valor razonable los elementos y reconocer el fondo de comercio generado.
- b) Las aportaciones no dinerarias en la constitución y ampliación de capital de un negocio mediante entrega de instrumentos de patrimonio, a través de la NRV 9.2.5.
- c) La confluencia de las operaciones a) y b) en el marco de empresas del grupo (NRV 21).
- d) Las distribuciones de negocios entre los socios por motivo de reducción, distribución de dividendos o disolución de sociedades, reguladas en la NRV 21.2.3.

Por otra parte, la respectivas nociones mercantil y contable de unidad económica y negocio tienen su paralelismo en las normas tributarias a través del concepto de rama de actividad, definido en el art. 83.4 del TRLIS como, *"el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan"*.

Así la DGT ha aclarado en reiteradas ocasiones que el concepto de unidad económica no coincide con el de rama de actividad. A título de ejemplo, puede citarse la CV0001-01 que aludiendo a la antigua Ley de Sociedades Anónimas establece que, *"Se desprende de lo anterior que, aunque la normativa mercantil ampare un concepto amplio de escisión parcial (en concreto, el artículo 253 de la Ley de Sociedades Anónimas sólo exige respecto del patrimonio social que se segrega que forme una unidad económica), el régimen fiscal especial de la LIS sólo se aplica a aquellas escisiones parciales en las que el patrimonio segregado constituya una "rama de actividad"*.

Al contrario que el Derecho mercantil, en la CV1657-10 ha quedado perfectamente desarrollado el concepto de rama de actividad: *"El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su*

explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas".

Si bien la definición de unidad económica parece concordante con el concepto fiscal de rama de actividad, al utilizar las expresiones "susceptible de constituir..." y "capaz de funcionar..." "explotaciones económicas autónomas", las consultas y resoluciones administrativas dictadas en torno a esta cuestión parecen decantarse que ambos pueden diferir por la exigencia de operación efectiva como tal rama de actividad en origen en la transmitente. Además es necesario que la rama de actividad sea capaz de desarrollarse en condiciones análogas o equivalentes en que se llevaba a cabo en la entidad adquirida.

Son múltiples las respuestas que la DGT señala indicando la imposibilidad de acogerse la operación estructural al régimen fiscal especial del Capítulo VIII, entre las cuales pueden citarse la CV 0039-08 que señala que, "sólo aquellas operaciones de escisión de ramas de actividad en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente y en las que el transmitente mantenga al menos una rama de actividad en su patrimonio, podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica", de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. [...] De la información facilitada por la consultante no parece que los elementos aportados constituyen por sí mismos una rama de actividad. Así, se requiere que exista una organización empresarial en la consultante para llevar a cabo la gestión de la actividad económica, que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, condición que no parece concurrir en el patrimonio escindido para constituir una rama de actividad por lo que no procedería la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS".

Del mismo modo, el TEAC en su Resolución 00/211/2007 de 14 de mayo de 2008 resuelve que no procede la aplicación del régimen fiscal especial por dos motivos: porque considera que los patrimonios adquiridos por las entidades beneficiarias no constituyen dos ramas de actividad diferenciadas y porque entiende que la operación no se efectuó por motivos económicos válidos, sino que se buscaba la separación de los socios con el menor coste fiscal. Así concluye que,

"[...] en este supuesto, existe una sola actividad económica en sede de la entidad escindida [...] explotación económica a la que parecen estar afectos la totalidad de los elementos patrimoniales destinados a dicho fin y que, como no puede ser de otra forma desde el punto de vista de la racionalidad económica, dispone de una sola organización empresarial, lo cual imposibilita considerar rama de actividad, a los efectos fiscales que aquí nos ocupan, cada uno de los bloques escindidos [...] parece tratarse, más bien, de una mera distribución del patrimonio entre los socios, debiéndose apreciar que la escisión realizada incumplen claramente el requisito de que los elementos transmitidos constituyan, [...] rama de actividad".

A este respecto, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF³) considera excesivamente restrictiva la interpretación administrativa en relación al concepto de

³ Asociación Española De Asesores Fiscales (2010): *Régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial: observaciones y propuestas de la AEDAF*, p. 15.

rama de actividad. Indica que esta mayor rigidez del tratamiento dado a la escisión parcial provoca en muchas ocasiones que las operaciones se acojan al procedimiento más costoso de la escisión total. Por ello, aconseja que no se supedite “la aplicación del régimen especial al hecho de que la entidad transmitente desarrolle la actividad económica que la adquirente realizará con la rama adquirida”. Así, esta interpretación más flexible del concepto de rama de contabilidad estaría en consonancia con el concepto de negocio en la contabilidad, coincidiendo ambas disciplinas en lo que a registro y valoración se refiere de estas operaciones, pues ambas estarían de acuerdo en la valoración del patrimonio en la entidad transmitente y en la adquirente, no captándose ninguna diferencia en el resultado del ejercicio. Por otra parte si el propósito fiscal de la actual interpretación administrativa del concepto de rama de actividad es la de evitar la aplicación del régimen especial a escisiones que no persiguen estrictamente fines económicos, tales son la obtención de beneficios futuros, la disminución de costes, etc., sino los beneficios fiscales derivados por encubrir la separación de socios o la liquidación de la entidad, la reciente reforma de la NRV 19 por parte del Real Decreto 1159/2010 ha conseguido acercarse. Ello es así porque, tal como se indica en la exposición de motivos del referido Real Decreto, cuando la contrapartida por la cesión no la recibe la propia empresa sino sus socios o cuando lo que se pone de manifiesto es la recuperación o distribución de los activos por aquéllos la empresa adquirida ha de reconocer en el resultado del ejercicio la diferencia entre el valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio, neta de los costes de transacción.

En definitiva, lo que las normas fiscales intentan impedir es que bajo operaciones que cumplan las definiciones mercantiles de escisiones o segregaciones se encubran otras que lo que realmente persiguen es la distribución de patrimonio entre los socios y evitar la tributación efectiva por la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable, tal como establece el artículo 15.3 del TRLIS. Así, aunque la operación cumpla con cada uno de los requisitos individualmente considerados para su calificación mercantil de escisión, a saber: transmisión en bloque, ampliación de capital por parte de la adquirente y extinción de la sociedad adquirida, lo cierto es que si la operación no se realiza por motivos económicamente válidos, se trataría de un acto o negocio artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido, que persigue únicamente la obtención de una ventaja fiscal, siguiendo el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Se trata de una técnica tributaria, según establece la profesora Ruiz Almendral⁴ conducente a “negar protección jurídica a aquellos negocios realizados sin un propósito comercial -que es el elemento clave para que pueda surgir la citada protección o reconocimiento- o abusando de las normas que reconocen esas formas jurídicas en el sentido de utilizarlas para obtener un resultado-la ventaja tributaria- que no es el primariamente ofrecido por éstas”.

En relación a estas operaciones artificiosas que persiguen lograr una ventaja fiscal, Caamaño Anido destaca que en estas operaciones de fusión y escisión se exige una concatenación directa entre la disolución y la transmisión como una simultaneidad temporal, por lo que *“ni siquiera en el supuesto de que las distintas operaciones que, sucediéndose temporalmente, terminen por convertirse en una fusión de empresas, se*

⁴ Ruiz Almendral, V. (2006): “El «business purpose test» contenido en el artículo 15 de la Ley General Tributaria” en *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Editorial Aranzadi, 2006, p. 85.

les haya dotado de las garantías de publicidad y oposición que exige la legislación mercantil [...] podrán beneficiarse del régimen fiscal especial”⁵. De igual forma contundente, el ICAC en su Consulta 5 (BOICAC nº 86/2011) responde que en relación al tratamiento contable a seguir en las operaciones del grupo, éste debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas. Dada la ausencia de intereses contrapuestos entre las operaciones del grupo “requiere extremar la cautela en dicho análisis para evitar que una *sucesión de negocios jurídicos y su correspondiente registro contable*⁶ pudiera ser el medio empleado para contravenir el principio del precio de adquisición, o se emplease para dar cobertura a infracciones de normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital, como la prohibición de devolución de aportaciones al margen de una reducción de capital o los límites a la distribución de beneficios y entrega a cuenta de dividendos”⁷. Puede comprobarse como el ICAC ha adaptado perfectamente la teoría sobre consolidación de pasos intermedios, en lo que varios negocios concatenados pueden producir un resultado contable (y tributario al mismo tiempo) distinto al que hubiera obtenido si se hubiera realizado uno sólo. Es preciso señalar que esta es la primera vez que una disposición contable de obligado cumplimiento hace alusión a lo que en derecho tributario bien señalando como negocios anómalos o artificiosos. Puede fácilmente comprobarse que el objetivo de esta respuesta del ICAC a la consulta es evitar que de la creación de dichos negocios anómalos se derive el incumplimiento de principios y normas contables que impidan alcanzar el objetivo de imagen fiel, del mismo modo que las sucesivas respuestas de las DGT sobre motivos económicamente válidos están dirigidos a evitar que los hechos jurídicos se realicen sin otra motivación que la de diferir el impuesto.

2. La contabilidad de las operaciones de reorganización empresarial entre las empresas del grupo

De lo expuesto con anterioridad, pueden destacarse tres factores que explican en el PGC la existencia de influencia sobre otra entidad, a fin de que puedan constituir empresas del grupo; a saber:

1. Cuando están vinculadas por una relación de control directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio.
2. Cuando una entidad participa de los riesgos y beneficios de otra empresa aunque no prevalezca el criterio de control valorado a través de la participación mayoritaria por medio de los derechos de voto. Dicho de otra manera, cuando esta participación en riesgos y beneficios se deba a que se interviene en las políticas financieras y de explotación de otra empresa.
3. Cuando una o varias personas físicas o jurídicas participan en las políticas de explotación y financiera de una entidad porque actúan conjuntamente o se hallan bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

⁵ Caamaño Anido, M.A (1998): *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*, Comares, Granada, 1998, pp. 334-335.

⁶ Énfasis añadido.

⁷ También indica el ICAC que el “análisis de fondo puede llevar en unas ocasiones a otorgar un tratamiento contable particular a los diferentes hechos económicos que se formalizan en una sola operación, y en otras a otorgar un tratamiento contable a diferentes operaciones en la medida en que en su conjunto sólo encierran un hecho económico”.

En este sentido las operaciones de reorganización empresarial que se realicen entre empresas del grupo deben regularse bajo la Norma de registro y Valoración nº 21 llamadas del mismo nombre Operaciones entre Empresas del Grupo. La hipótesis básica que subyace en la contabilización de estas operaciones es que siempre que el control económico o jurídico siga siendo ostentado por el conjunto de entidades que pertenecen al grupo, cualquier traspaso interno del negocio no generará resultado empresarial que deba ser imputado al estado de pérdidas y ganancias.

En línea con lo anterior, la Consulta ICAC nº 3 *BOICAC* 85/2011 establece que en las operaciones entre empresas del grupo, “la baja de un elemento patrimonial, una cartera de acciones que constituyen un negocio, y el reconocimiento de un activo por un valor superior originándose una variación en el patrimonio neto de la sociedad transmitente de similar naturaleza a la que se produce en la sociedad que reduce capital, reparte un dividendo o acuerda la devolución de la cuota de liquidación entregando un negocio. Por tanto, con carácter general, la variación de valor que se describe en la consulta se reconocerá en las reservas de la sociedad aportante”.

Puede observarse claramente que las reglas contables únicamente coincidirían con las fiscales en la medida que:

- Se cumpliera el artículo 96.2 del TRLIS, es decir, que la operación realizada no tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, es decir, no se efectúe por motivos económicos válidos, dentro de los cuales puede tener cabida perseguir ventajas de tipo organizativo, de gestión o reducción de costes.
- Los negocios transmitidos cumplieran con los requisitos fiscales sobre el concepto de rama de actividad.

En sentido hay que precisar que la información contable requerida para las operaciones de reorganización empresarial sí cumple con los requerimientos fiscales en tanto que en la memoria de las cuentas individuales y las cuentas consolidadas se exige que se explicite los motivos por lo que se realiza la operación.

De otro lado, la doctrina fiscal antifraude que apoyándose en teorías sobre consideración económica, cuyo objetivo es siguiendo a la profesora Ruiz Almendral⁸ diseccionar el hecho imponible para poner de manifiesto la importancia de hallar y calificar la realidad económica subyacente que pretende someterse a gravamen permite poner en práctica el principio de atribución de la renta a la fuente. Así, tal como indica José Manuel García Rodríguez⁹ “esta doctrina impide que mediante acuerdos entre las partes se asigne a la renta un origen diferente de aquél de que procede, cualquiera que sea la validez de estos acuerdos y el propósito de los mismos. Es la doctrina del árbol y los frutos, no se pueden re-calificar los frutos para hacerlos proceder de un árbol diferente de aquél en que nacieron”. Del mismo modo, el ICAC, persiguiendo el objetivo de imagen fiel atiende a la realidad económica por encima de la forma jurídica en el registro y valoración de las operaciones de reorganización empresarial, respondiendo a la Consulta nº 8 ICAC (*BOICAC* 85/2011) de la siguiente forma:

⁸ Ruiz Almendral, V. (2006): “La interpretación de las normas tributarias y el concepto de fraude a la ley tributaria” en *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Editorial Aranzadi, 2006, p 31.

⁹ García Rodríguez, J. M (2011): “*Tax shelters* y fraude: detección y control de la planificación fiscal abusiva. Análisis de la experiencia estadounidense”. *Crónica tributaria*, nº 140, p 119.

“cuando la sociedad de nueva creación que adquiere el negocio se configure como un mero vehículo con el objetivo de enajenar sus instrumentos de patrimonio a terceros, lo que en el fondo determinaría la enajenación indirecta del negocio objeto de la transacción, la correcta interpretación de los hechos descritos por el consultante debería llevar a concluir que, en esencia, la nueva sociedad no forma parte del grupo cuando recibe el negocio, porque el control se ha cedido en virtud del acuerdo marco que soporta la transacción y, en consecuencia, que la adquisición original quedaría fuera del alcance de la NRV 21^a.2”.

Es decir, que lo que el ICAC prescribe como operación en esencia no es más que la necesidad de atender a la verdadera naturaleza de los hechos, es decir, a la corriente económica o principio de devengo que manifiesta la variación patrimonial generada en el grupo a través de un negocio indirecto o intermedio.

En relación a si la definición de negocio para la contabilidad es plenamente coincidente con el de rama de actividad en la fiscalidad, ha de reiterarse que la Norma de Registro y Valoración nº 21.2 establece que únicamente serán objeto de valoración por parte de dicha norma cuando los elementos objeto de aportación deban calificarse como negocio, pudiendo calificarse como tal los instrumentos de patrimonio que otorguen el control siempre que procedan de una empresa que constituya un negocio pudiendo calificarse como tal las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre *una empresa que constituya un negocio*. Cabe plantearse si puede constituir un negocio una sociedad *holding* o una sociedad instrumental. En este sentido entiendo que la definición contable de negocio deja claro qué constituyen negocios. Un negocio es una unidad económica que requiere unos *inputs*, unas actividades o proceso y la capacidad de generar productos, por lo que no cabría valorar contablemente las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria que las empresas del grupo realicen con este tipo de sociedades. Del mismo modo, la CV de 24 de enero de 2012, que plantea la constitución de dos bloques patrimoniales a través de operaciones de escisión de una sociedad patrimonial se establece que *“la entidad consultante pretende segregarse unos activos que no constituyen por sí mismo una unidad económica con una gestión diferenciada respecto del patrimonio que permanece en la entidad escindida. Esto es, no se aprecia que exista previamente una rama de actividad en la consultante respecto de los activos aportados, en los términos señalados en el artículo 83.4 del TRLIS, sino, más bien parece que son meros elementos patrimoniales objeto de segregación, en cuyo caso la operación descrita no podría acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS”*.

Por tanto, si las participaciones de patrimonio corresponden a una sociedad patrimonial, aunque las operaciones se realizaran entre empresas del grupo, las diferencias que se produzcan entre las valoraciones recibidas y entregadas en ningún caso se imputarán a reservas, sino al resultado empresarial. No obstante, ha de precisarse que si bien para el Derecho tributario sólo constituyen ramas de actividad aquellas que surjan de operaciones de escisión constituya una unidad económica previamente en sede de la transmitente y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente, para la Contabilidad se desvincula la existencia del negocio de su presencia en la entidad adquirida o la entidad adquirente, basta con que las actividades y activos adquiridos puedan constituir un negocio para cualquier participante en el mercado. Ello se desprende de la definición de negocios que establece que las actividades y activos deben ser *“susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito...”*. No es necesario que actualmente se estén administrando con el fin de obtener un resultado, basta con que cumplan los requisitos legales, técnicos,

organizativos o de otro tipo que permitan lograr tal resultado¹⁰. Así, la NIIF 3 (2008), aclara en su apartado B11 que *"la determinación de si un conjunto concreto de activos y actividades es un negocio debe basarse en si el conjunto integrado es susceptible de ser dirigido y gestionado como un negocio por un participante en el mercado. Así, para evaluar si un conjunto concreto es un negocio, no es importante si el vendedor explota el conjunto como un negocio o si la adquirente pretende explotar el conjunto como un negocio"*.

De todo lo anterior, ¿podría afirmarse que las normas contables están a favor del principio fiscal sobre sustancialismo económico? Para contestar esta pregunta es preciso señalar que frente a las reiteradas respuestas de la Dirección General de Tributos que afirman que la operación consultada responde más a la finalidad de obtener la separación de los actuales socios, repartiéndose entre ellos el patrimonio afecto a la actividad, que a la de racionalizar o reestructurar las actividades, con la reforma del Plan General de Contabilidad en 2010, la contabilidad ha conseguido acercarse a los objetivos fiscales que pretenden evitar la aplicación del régimen especial a escisiones que no persiguen estrictamente fines económicos, pues ampara la norma antiabuso fiscal tratando diferentemente las operaciones de modificaciones estructurales de otras operaciones como la reducción de capital por separación de socios, obligando que si del análisis de operación se observa que la operación formal revelada no es operación propiamente de modificación estructural, sino una mera distribución entre los socios, la operación no puede acogerse a la NRV 21, sino a la 19, que obliga reconocer la variación patrimonial en el resultado del ejercicio. Así, el *Real Decreto 1159/2010*, en su Exposición de motivos (parte IV) establece lo siguiente: *"cuando la contrapartida por la cesión no la recibe la propia empresa sino sus socios o cuando lo que se pone de manifiesto es la recuperación o distribución de los activos por aquéllos da origen en la empresa adquirida el reconocimiento de un resultado en su cuenta de pérdidas y ganancias por diferencia entre el valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio, neta de los costes de transacción"*.

3. La información contable como instrumento de control de los fraudes tributarios

No cabe duda que los objetivos de la Contabilidad y el Derecho tributario difieren en sí mismo, sin perjuicio de aceptar que tras la aprobación de la Ley 43/1995 ha supuesto un cambio importante en las relaciones entre los ámbitos, si bien el Derecho tributario al objeto de determinar la renta o capacidad económica empresarial no necesariamente acorde con el objetivo de imagen fiel atribuyen al resultado contable únicamente el punto de partida para la estimación de la base imponible. En este sentido, cuando el marco conceptual contable establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica, no debe interpretarse como establece Malvárez Pascual¹¹ que el PGC "no proporciona un criterio claro al no establecer una jerarquía entre la forma jurídica y el fondo económico [que] lejos de permitir una resolución de cada situación acorde con la realidad, propiciará numerosas

¹⁰ Debe destacarse que en vez de la redacción actual de *"actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados..."* en la anterior versión de la NRV 19 se utilizaba la expresión *"elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada..."*, bajo la cual se interpretaba que para considerar algo como negocio tenía que estar operando de modo efectivo como tal en la empresa transmitente.

¹¹ Malvárez Pascual, L.: "La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica en el método de determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades y su aplicación por los operadores jurídicos", *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad* 1/2011, p 8.

controversias y una huida de la seguridad jurídica”. Y es que la realidad económica y forma jurídica no son siempre antagónicas pues en la mayoría de las ocasiones la información contable que se deriva de cada una de ellas no es diferente, si bien ocasionalmente pueden serlo. En el caso de las combinaciones de negocios, la determinación de la empresa adquirente, fecha en que se ha incorporar el negocio en el patrimonio de dicha empresa, valoración de la variación patrimonial generada y reconocimiento contable, sí debe atender a criterios económicos, pues el concepto de control jurídico y económico son diferentes, así como también el concepto de negocio es más preciso que cualquier operación de reorganización empresarial que no cumpla con los estrictos condicionantes que impone su definición. Así, el control económico supone la asunción de riesgos y beneficios, independientemente de los actos o negocios procedentes del Derecho privado. Incluso, el que la contabilidad deba atender en ocasiones a la realidad económica frente a la forma jurídica, significa lo mismo que lo que establece las normas internacionales sobre la prevalencia del fondo sobre la forma, puesto que en definitiva lo que se pretende es que prevalezca la primera de ellas, lo que no implica interpretar económicamente los hechos sino sencillamente poner en práctica definiciones y criterios propiamente contables que tienen origen económico. Por el contrario en el Derecho tributario, en la lucha contra el fraude tributario, sí ha de realizar una interpretación de las operaciones, hechos y circunstancias desde la perspectiva económica, entendida como establece el profesor Falcón y Tella¹², “como una modalidad o subtipo de la interpretación teleológica. La existencia de una evidente conexión entre el principio de capacidad económica y los fundamentos de la interpretación económica tiene especial interés, pues seguramente esta técnica aporta el criterio necesario para la interpretación de las normas tributarias, habida cuenta de la creciente dilución de sus objetivos”.

Pero cuando se producen fraudes contables en los términos establecidos en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240 “Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude” NIA 240 se refiere a un acto intencional por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, implicando el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal. Fraudes contables pueden ser aportaciones de capital no dinerarias incorrectamente valoradas (sobre/infra), incorporación de activos falsos, enajenaciones de activos a valores inferiores al mercado y amortizaciones por encima de su verdadera depreciación, cuentas de proveedores no pagadas o inhabituales que encubran facturas no reales, anticipos de clientes como instrumento para diferir ingresos, retribuciones a los directivos, sobrevaloración del patrimonio a efectos de elevar la cotizaciones de las acciones, subcontrataciones con partes vinculadas a valores superiores a mercado, distinta valoración de existencias para alterar los beneficios, valoraciones del fondo de comercio, contingencias y provisiones y de activos intangibles en operaciones de modificación estructural, diferimientos de tributaciones en operaciones de reorganización empresarial que no responden estrictamente a las mismas o surgen de una concatenación de operaciones, creación de sociedades para alterar las cuentas o eludir responsabilidades de otras. Éstas y otras más confluyen con lo que el Derecho tributario designa como actuaciones que cumplen los requisitos generales del fraude a la ley tributaria.

¹² Falcón y Tella, R: “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencias con los supuestos en el artículo 6 C.C”, *Quincena Fiscal*, nº 17/1995, p 30.

Es responsabilidad del auditor mitigar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en los estados financieros. La NIA 240 explicita claramente las técnicas que originan una información resulta fraudulenta porque la administración no realiza los controles que, de otro modo, no tendrían que aparecer si funcionara de manera efectiva, tales son: registrar asientos ficticios en el libro diario, particularmente cerca del final de un ejercicio contable, para manipular los resultados de operación o lograr otros objetivos, ajustar de manera inapropiada los supuestos y cambiar los juicios usados para estimar los saldos de cuentas, omitir, adelantando o retrasando su reconocimiento en los estados financieros hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo, ocultar, o no revelar, hechos que pudieran afectar las cantidades registradas en los estados financieros, participar en transacciones complejas que se estructuran para representar erróneamente la posición financiera o el desempeño financiero de la entidad, alterar registros y términos relacionados con transacciones importantes e inusuales.

Pero sin lugar a dudas lo que se ha realizado es una manipulación de la información contable para fines ilegales, es decir, se ha producido un abuso en muchas ocasiones de lo que son los principios y normas contables en la búsqueda únicamente de ventajas tributarias en algunas ocasiones, con objeto de desfigurar la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la empresa a fines de obtener respuestas concretas en los mercados financieros, o, sencillamente, en beneficio de los propios directivos de la empresa. Por tanto, la conclusión más sintética de lo que se quiere poner de manifiesto es que al contrario de los que opina el profesor Malvárez Pascual¹³ entiendo que no es que los cambios sustanciales realizados en la reforma contable de 2007 debieran replantear el modo de relación entre el Derecho tributario y la Contabilidad, pues el principio del fondo sobre la forma no pretende reflejar otra cosa que la verdadera realidad económica, sino que este tipo de actuaciones responden en la mayoría de las ocasiones a un abuso del espíritu de los principios y normas contables y, ahora sí, bajo una interpretación económica fraudulenta de los mismos.

Sin embargo, es preciso señalar que la contabilidad necesita disponer de los medios necesarios para controlar la información contable, lo que supone en el caso de España por lo que menos se reforme la Resolución de 15 de junio de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Errores e Irregularidades”, por lo menos para que incorpore el término de fraude sustituido por irregularidad, así como destacar el papel del auditor como responsable de la detección del fraude debiendo mantener una actitud escéptica profesional. Así la Norma Técnica de Auditoría sobre “Errores e Irregularidades” alude a irregularidades calificándolo como un acto intencionado, sin que parezca su objetivo de ventaja ilegal. No señala explícitamente, como así lo hace la NIA 240, situaciones en que la administración intencionalmente asume posiciones que conducen a informar de forma fraudulenta al representar erróneamente, en una forma de importancia relativa, los estados financieros, debido a presiones para cumplir con las expectativas del mercado o a un deseo de maximizar la compensación por desempeño. Indica también la NIA 240 que en algunas otras entidades, la administración puede verse motivada a minimizar impuestos o inflar los beneficios para asegurar el financiamiento de los bancos. Por el contrario la Norma Técnica española excusa al auditor a la hora de

¹³ Malvárez Pascual, L.: “La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica”, cit, p. 10.

determinar la intencionalidad, sobre todo en aspectos relacionados con estimaciones contables o en aplicación e interpretación de principios y normas de contabilidad.

También las normas de auditoría deben ir en la línea de las recomendaciones del documento *Deterring and Detecting Financial Reporting Fraud: a platform for action* emitido en 2010 por el *Center for Audit Quality*. Así, el documento sienta las bases sobre la que deben concentrarse los esfuerzos para mitigar el riesgo de que los estados financieros fraudulentos y sus efectos en las empresas individuales y en los mercados financieros. Dichas áreas propuestas son: avanzar en las condiciones que contribuyen a la realización del fraude, promocionar esfuerzos adicionales que incrementen el escepticismo, moderar los riesgos de centrarse únicamente en lograr resultados a corto plazo, y explorar el papel del de la información tecnológica para facilitar la detección de la información contable fraudulenta.

4. Conclusiones

La reforma del apartado segundo del artículo 34 del Código de Comercio perfecciona el buen entendimiento de la noción de imagen fiel en el sentido que no es posible conocer la situación patrimonial empresarial sin aplicar el principio de “sustancia sobre la forma”, que recoge la limitación ocasional que puede producirse cuando el reflejo contable de la forma jurídica no revela la realidad económica de las operaciones.

La conclusión general a la que se puede llegar tras el análisis de cómo han quedado reguladas las operaciones de reorganización empresarial es que no sólo cumplen con los criterios de relevancia y fiabilidad al objeto de que su información sea adecuada para los fines contables sino también es de utilidad para los fines fiscales. Ello lo considero así porque la modificación de las normas contables a través del Real Decreto 1159/2010 ha supuesto un paso adelante en cuanto a la regulación contable de las operaciones vinculadas, que conlleva reflejar la verdadera realidad económica, independientemente de la forma jurídica. Ello favorece las demandas fiscales que requieren obviar la realidad aparente para atender a la realidad económica subyacente y sus consecuencias económicas. Es decir, que como señala el profesor Taboada¹⁴ la doctrina del *business purpose* y otras afines son distintas manifestaciones del principio de sustancia sobre la forma, que es un principio de interpretación fiscal que se ve favorecido al ser éste un principio que inspira todas las normas contables que regulan las operaciones de reorganización empresarial.

No obstante lo anterior, esta conclusión general ha de matizarse por lo siguiente:

En primer lugar el propósito comercial debe quedar suficientemente informado en la contabilidad, pues la memoria obliga a explicitarlos, en este sentido se recomienda que el auditor incorpore en sus pruebas sustantivas a fin de detectar representaciones erróneas materiales en los estados financieros consultas al respecto con los administradores y responsables del gobierno corporativo.

En segundo lugar, si bien, existe una evidente diferencia de criterios entre la contabilidad y fiscalidad en relación a la distinta calificación entre negocio y rama de actividad, por la exigencia como tal rama de actividad en origen en la transmitente y la necesidad que la rama de actividad sea capaz de desarrollarse en condiciones análogas o equivalentes en que se llevaba a cabo en la entidad adquirida, puede comprobarse que la reciente reforma de la NRV 19 por parte del Real Decreto 1159/2010 ha conseguido

¹⁴ Palao Taboada, C.: “Los motivos económicamente válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales”, *Revista de contabilidad y Tributación*, nº 62/ 2002, p. 72.

acercarse a los objetivos fiscales que pretenden evitar la aplicación del régimen especial a escisiones que no persiguen estrictamente fines económicos, pues ampara la norma antiabuso tratando diferentemente las operaciones de modificaciones estructurales de otras operaciones como la reducción de capital por separación de socios.

En tercer lugar, puede comprobarse como el ICAC en su respuesta a la Consulta 5 del BOICAC nº 86/2011 ha adaptado perfectamente la teoría sobre consolidación de pasos intermedios, en lo que varios negocios concatenados pueden producir un resultado contable (y tributario al mismo tiempo). Así requiere extremar la cautela en las operaciones del grupo que en ausencia de intereses contrapuestos, se utilizara una sucesión de negocios jurídicos y su correspondiente registro contable como medio empleado para contravenir normas y principio contables prácticas que además constituyen fraudes contables, también son elusiones fiscales.

En cuarto y último lugar puede afirmarse que las demandas fiscales en torno a la aplicación del principio del *business purpose* pueden verse favorecidos no sólo a través del uso de las normas contables que atienden de forma suficientemente esclarecedora a la realidad económica, sino también a través del reforzamiento de unas normas de auditoría dirigidas a mitigar el riesgo de detección de los estados financieros fraudulentos y sus efectos en las empresas individuales, en los mercados financieros, y también en beneficio de sus efectos en la Administración tributaria.

Bibliografía

Asociación Española de Asesores Fiscales (2010): *Régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial: observaciones y propuestas de la AEDAF*.

Caamaño Anido, M. A (1998): *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*, Comares, Granada.

Calderón Carretero, J. M y Ruiz Almendral, V. (2010): “La codificación de la doctrina de la sustancia económica en EEUU: nuevo modelo de norma general anti-abuso”, *Quincena Fiscal*, 15-16/2010, pp. 27 y ss.

Falcón y Tella, R. (1995): “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencias con los supuestos en el artículo 6 C.C.”, *Quincena Fiscal*, nº 17/1995.

García Rodríguez, J. M. (2011): “*Tax shelters* y fraude: detección y control de la planificación fiscal abusiva. Análisis de la experiencia estadounidense”. *Crónica tributaria*, nº 140, pp. 115-166.

Malvárez Pascual, L. (2011): “La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica en el método de determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades y su aplicación por los operadores jurídicos”. *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad* 1/2011, pp. 1-20.

Palao Taboada, C. (2002): “Los motivos económicamente válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales”, *Revista de contabilidad y Tributación*, nº 62/2002.

Ruiz Almendral, V. (2006): “La interpretación de las normas tributarias y el concepto de fraude a la ley tributaria” en *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Editorial Aranzadi, pp. 23-77.

Ruiz Almendral, V. (2006): “El «*business purpose test*» contenido en el artículo 15 de la Ley General Tributaria” en *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Editorial Aranzadi, pp. 79-142.