

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 444 | Marzo 2020

ISSN: 1138-9540

Casación y procedimiento inspector

José Andrés Sánchez Pedroche

Simulación y delito contra la Hacienda Pública

César García Novoa

La interposición de sociedades por profesionales y el motivo económico válido

José Pedreira Menéndez

La aplicación de nuevas tecnologías al servicio del control fiscal

José Manuel Calderón Carrero

Las ayudas económicas a entidades sin fines lucrativos: problemática contable y fiscal

Belén Álvarez Pérez y José Pedreira Menéndez

Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (y V)

Juan Manuel Pérez Iglesias y Ginés Sánchez Iniesta



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 444 | Marzo 2020

Directora editorial

M.^a Aránzazu de las Heras García. Doctora en Derecho

Consejo de redacción

Director	Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. URJC
Subdirectora (tributación)	María Luisa González-Cuéllar Serrano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. UC3M
Subdirectora (contabilidad)	María Consuelo Pucheta Martínez. Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Jaume I

Coordinadoras

M.^a José Leza Angulo. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Viguera. Área contable del CEF

Consejo asesor

Eladio Acevedo Heranz. Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales
Sotero Amador Fernández. Profesor de Contabilidad del CEF
Carolina del Campo Azpiazu. Socia de Cuatrecasas Madrid
Inocencio Carazo González. Socio Director de Insesa Concursal Abogados
Juergen B. Donges. Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Beatriz García Osma. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III
Alberto García Valera. Inspector de Hacienda del Estado
Begoña Giner Inchausti. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Lorenzo de las Heras Miguel. Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
Clara Jiménez Jiménez. Socia de Pérez-Llorca Abogados
Manuel Lucas Durán. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
Diego Martín-Abril Calvo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados
Miguel Ángel Martínez Lago. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Enrique Ortega Carballo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado
Juan Manuel Pérez Iglesias. Inspector de Hacienda del Estado
Ferrán Rodríguez Arias. Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
Enrique Rubio Herrera. Presidente del ICAC
Luz Ruibal Pereira. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA
Jesús Sanmartín Mariñas. Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales de España
Enrique Villanueva García. Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad. UCM

Evaluadores externos

Se trata de una revista arbitrada que utiliza el sistema de **revisión externa por expertos** (*peer-review*) en el conocimiento de las materias investigadas y en las metodologías utilizadas en las investigaciones.

Edita

Centro de Estudios Financieros
P.^o Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • editorial@cef.es



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 MADRID
Tel. 914 444 920
Correo electrónico: info@cef.es

Suscripción anual (2020) (11 números) 160 €

Solicitud de números sueltos (cada volumen)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

En la página www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* desde el número 100. Podrá acceder libremente a los artículos que se correspondan con su periodo de suscripción. Los anteriores a la fecha de alta en el producto tendrán un coste de 7,5 € por artículo, con un descuento del 50 % para los suscriptores.

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL
Correo electrónico: revistacef@cef.es
Edición digital: www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm
Depósito legal: M-1947-1981
ISSN: 1138-9540
ISSN-e: 2531-2138

Imprime

Artes Gráficas Coyve, SA
C/ Destreza, 7
Polígono industrial Los Olivos
28906 Getafe (Madrid)

Indexada en



© 2020 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1, párrafo segundo, del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).



Sumario

Tributación

Estudios

Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas) 5-88
Appeal to the Supreme Court and inspection proceeding. Six important questions (three of them have already been judged and the other three are still pending)
José Andrés Sánchez Pedroche

Simulación y delito contra la Hacienda Pública (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el caso *Xabi Alonso*) 89-118
Simulation and tax crime (about the judgment of the Provincial Audience of Madrid in the case Xabi Alonso)
César García Novoa

Análisis doctrinal y jurisprudencial

El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal (Análisis de la decisión del Consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019 [Décision n.º 2019-796 DC], sobre la Ley de Presupuestos 2020) 119-128
José Manuel Calderón Carrero

El Tribunal Constitucional vuelve a pronunciarse sobre la plusvalía municipal: es inconstitucional cuando la cuota supera a la ganancia (Análisis de la STC 126/2019, de 31 de octubre, cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019) 129-144
María del Carmen Cámara Barroso y Marta González Aparicio

La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad (Análisis de la STS de 10 de octubre de 2019, rec. núm. 2818/2017) 145-170
Juan Calvo Vérguez

La interposición de sociedades por profesionales y el motivo económico válido (Análisis de la STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017) 171-178
José Pedreira Menéndez



Contabilidad

Estudios

Las ayudas económicas a entidades sin fines lucrativos: problemática contable y fiscal 179-196

Economic aid to non-profit organizations: accounting and tax problems

Belén Álvarez Pérez y José Pedreira Menéndez

Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (y V) 197-264

Practical analysis of the ICAC Resolution, of March 5, 2019, on criteria for the presentation of financial instruments and societary operations (and V)

Juan Manuel Pérez Iglesias y Ginés Sánchez Iniesta

Análisis doctrinal

Tratamiento contable de una «provisión para rehabilitación de inmovilizado» (NRV 15.^a) (Análisis de la consulta 6 del BOICAC 115, de septiembre de 2018) 265-269

Mercedes Cervera Oliver

Tratamiento contable aplicable a las subvenciones recibidas de la Administración pública, cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro de la subvención se condiciona a la justificación de los gastos incurridos (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 117, de marzo de 2019) 270-276

Ana Luna García González

Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (promoción interna) 277-278

Anna Ayats Vilanova y Pilar García Giménez

Normas de publicación 279-280

Fe de errores: En el número 443 de esta revista, en la página 1, donde dice «Núm. 443 | Enero 2020», debe decir «Núm. 443 | Febrero 2020».

@ | Solo disponible en <www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>

Las opiniones vertidas por los autores son responsabilidad única y exclusiva de ellos. ESTUDIOS FINANCIEROS, sin necesariamente identificarse con las mismas, no altera dichas opiniones y responde únicamente a la garantía de calidad exigible en artículos científicos.

Quincenalmente los suscriptores reciben por correo electrónico un **BOLETÍN** informativo sobre novedades legislativas, selección de jurisprudencia y doctrina de la DGT. Asimismo, el seguimiento diario de las novedades puede hacerse consultando la página <<http://www.fiscal-impuestos.com>>.



Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas)

José Andrés Sánchez Pedroche

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA
Abogado*

Extracto

La nueva regulación del recurso de casación permite al Tribunal Supremo pronunciarse sobre aspectos muy relevantes y conflictivos del procedimiento inspector. Algunos de ellos han sido ya resueltos y otros, sin embargo, están todavía pendientes de fallo.

Palabras clave: procedimiento inspector; recurso de casación; Tribunal Supremo; Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Fecha de entrada: 11-12-2019 / Fecha de aceptación: 10-01-2020 / Fecha de revisión: 03-02-2020

Cómo citar: Sánchez Pedroche, J. A. (2020). Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 5-88.



Appeal to the Supreme Court and inspection proceeding. Six important questions (three of them have already been judged and the other three are still pending)

José Andrés Sánchez Pedroche

Abstract

New legal regulation related to the appeal to the Supreme Court allows this Court to judge on very important and controversial aspects of the inspection proceeding. Some of these cases have already been judged while others are still pending.

Keywords: inspection proceeding; appeal to the Supreme Court; Supreme Court; State Agency of Tax Administration.

Citation: Sánchez Pedroche, J. A. (2020). Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 5-88.



Sumario

1. Introducción
2. Los requerimientos previos de información no forman parte del procedimiento inspector, a los efectos del cómputo de su duración máxima, salvo en aquellos casos de fraude de ley en los que pudiera incurrir la Administración tributaria para burlar así los plazos legalmente establecidos
3. ¿Ocurre lo mismo en los procedimientos inspectores que dan lugar a una entrada domiciliaria sin previo aviso? ¿El cómputo de su plazo máximo ha de realizarse desde la comunicación formal de inicio del procedimiento con ocasión de dicha inmisión locativa o ha de entenderse iniciado con anterioridad?
4. Sobre el concepto de necesidad en las entradas domiciliarias inspectoras *inaudita parte*
5. ¿El grado de concreción de la información de la solicitud de autorización judicial vincula a la AEAT respecto de lo que puede o no obtenerse como material probatorio en las entradas domiciliarias sin previo aviso?
6. ¿Es posible el inicio de un nuevo procedimiento inspector sobre el mismo contribuyente cuando todavía no ha finalizado la inspección en curso para desarrollar actuaciones inquisitivas con igual alcance general y por idéntico concepto impositivo, aunque referidas a ejercicios distintos?
7. El principio de regularización íntegra en el procedimiento inspector

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

1. Introducción

La inspección de los tributos, como señalara en su día el preámbulo del derogado Reglamento general de la inspección de los tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RGIT), se erige en un procedimiento capital para que la justicia constitucional, inspiradora de las leyes tributarias, no resulte menoscabada en el plano de la realidad social como consecuencia de una deficiente aplicación de las normas jurídicas. El Tribunal Constitucional (TC) recuerda a este propósito, en el fundamento jurídico (FJ) 3 de su Sentencia 193/2004, de 4 de noviembre (NFJ018541), que la:

[...] recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3), ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

Y es que la lucha contra el fraude fiscal constituye un fin y un mandato que el ordenamiento constitucional impone a todos los poderes públicos, especialmente a los órganos de la Administración tributaria (Sentencias del Tribunal Constitucional [SSTC] 76/1990, de 26 de abril, FJ 3 –NFJ000802–; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6 –NFJ008490–; 194/2000, de 19 de julio, FJ 5 –NFJ009087–; y 255/2004, de 23 de diciembre –NFJ018644–, entre otras), toda vez que, como afirmara la STC 233/2005, de 26 de septiembre (NFJ021038), en su FJ 5, para el:

[...] efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31. 1 CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta de la carga fiscal (SSTC 110/1984, FJ 3, y 76/1990, FJ 3).

Con anterioridad, y por referencia a la naturaleza funcional de las potestades inspectoras, el propio TC, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), afirmaría a este respecto que:

La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un «sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes estén sujetos a las normas tributarias.

Precisamente por todo ello, el procedimiento inspector constituye el paradigma de la relación de sujeción entre el Estado y el ciudadano, en un contexto caracterizado por un constante y sostenido proceso histórico en el que, salvo alguna honrosa excepción (fundamentalmente representada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente), se ha venido produciendo un progresivo reforzamiento de las potestades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y un paralelo empobrecimiento de las posibilidades reales de defensa de los contribuyentes ante las pretensiones administrativas, siempre acuciadas por una necesidad recaudatoria permanentemente insatisfecha. En tal contexto, la labor de los tribunales se revela capital a la hora de dirimir los muchos puntos de fricción que pueden surgir entre los poderes públicos y el contribuyente, pues, como señalara acertadamente la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Andalucía 362/2009, de 8 de junio (rec. núm. 1606/2008 –NFJ036054–): «el papel del juez cobra una singular trascendencia como garante del equilibrio de los derechos individuales y de las potestades de la Hacienda pública, a la luz del mandato constitucional más arriba invocado» (se refiere al art. 31 de la Constitución española [CE]). Y es que, como con toda razón afirmara en su día el profesor De la Cuétara, la sujeción, siempre y en todo caso, al criterio administrativo, «no debe ser tomada *ad pedem litterae*, como equivalente a sometimiento, situación de minoración de garantías o situación de inferioridad ante el prepotente titular de una potestad» (De la Cuétara, 1986, p. 40).

La reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), en la resolución de las cuestiones casacionales sometidas a su consideración relativas al procedimiento inspector, clarifica algunas controversias y deja otras pendientes, pero con la certeza que otorga la admisión de su estudio por parte del Alto Tribunal, en esa labor acendradamente nomofiláctica que

el ordenamiento jurídico le encomienda en la nueva regulación del recurso de casación, vigente desde el año 2015 [Ley orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), en su disp. final tercera, y se otorga nueva redacción a los arts. 86 a 93 de la Ley 29/1998, de 13 de abril, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA)]. Vamos a referirnos a continuación a las más relevantes (tanto de unas como de otras), indicando en cada caso las que han sido resueltas y aquellas que penden todavía de fallo.

2. Los requerimientos previos de información no forman parte del procedimiento inspector, a los efectos del cómputo de su duración máxima, salvo en aquellos casos de fraude de ley en los que pudiera incurrir la Administración tributaria para burlar así los plazos legalmente establecidos

A) La STSJ de la Comunidad Valenciana 1070/2017, de 22 de septiembre (rec. núm. 1585/2013 -NFJ075906-)

La doctrina contenida en algunos fallos de los distintos tribunales superiores de justicia (TSJ) ha venido apreciando que, a los efectos del cómputo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, no debían incluirse los requerimientos de información cursados por los mismos actuarios que luego, días o meses más tarde, comunicaban formalmente al contribuyente el inicio del procedimiento inquisitivo cuando esas pesquisas previas habían surtido el efecto apetecido. Así, por ejemplo, la STSJ de la Comunidad Valenciana 1070/2017, de 22 de septiembre, señaló expresamente lo siguiente:

Pues bien, examinado el expediente tales alegaciones deben ser desestimadas, pues se constata que en fecha 28 de abril de 2010, por la Inspección se emitió un requerimiento de información al amparo del artículo 93 de la LGT, con el siguiente contenido: «Esta Inspección dispone de información relativa a la retirada por Vd. el día 20/06/2006 en la entidad BARCLAYS, oficina 1380 situada en Madrid ,de determinada cantidad de dinero en efectivo en billetes de alto valor facial desde la cuenta de la sociedad XXXX SL. En relación con esta operación, y al amparo del citado art. 93, se le requiere a Vd. para que aporte a esta Inspección los correspondientes justificantes documentales de la retirada, así como los concernientes al origen y destino dado a los fondos dispuestos en la operación (...)».

Dicho requerimiento, no es más que el cumplimiento de la obligación de información establecida en el artículo 93 de la LGT, correspondiéndole a la Inspección tributaria, de conformidad con el artículo 141 de la LGT, la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, conforme los artículos 93 y 94 de la LGT, siendo un procedimiento distinto,

sin que se integre en el procedimiento de inspección, cuyo objeto era IRPF 2006 limitado a los hechos imponibles relacionados con la disposición en efectivo de fecha 20 de junio de 2006 de 200.000 euros, ampliado en enero de 2011 a todas las disposiciones en efectivo realizadas, y en junio de 2006 a la totalidad de las rentas declaradas, procedimiento de inspección que se inició posteriormente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 145 y siguientes de la LGT, mediante la notificación de la comunicación de inicio en fecha 26 de enero de 2011, tratándose de un procedimiento distinto, tal y como ha señalado esta sala de manera reiterada.

Elo implica que no discutiendo el actor los 83 días de dilaciones no imputables a la Administración, y considerando el inicio del procedimiento en fecha 26 de enero de 2011, el fin del plazo de doce meses, previsto en el artículo 150 de la LGT, finalizaba el 18 de abril de 2012, resultando que el procedimiento de inspección finalizó con la notificación del acuerdo de 12 de diciembre de 2011 en fecha 14 de diciembre de 2011, por lo que debe rechazarse la prescripción invocada [...].

El TSJ de la Comunidad Valenciana sostenía que la Inspección, al amparo del artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), podía realizar sucesivos requerimientos previos de información al propio contribuyente, al que luego iba a inspeccionar, exigiéndole explicaciones y documentos sobre retiradas de fondos de entidades financieras, sin que tales actuaciones iniciales debieran computarse en la duración efectiva del procedimiento inspector, aunque posteriormente se iniciasen actuaciones de comprobación e investigación dirigidas precisamente a regularizar única y exclusivamente lo que había sido ya objeto de esos requerimientos informativos previos.

Recurrido dicho fallo judicial ante el TS, la cuestión controvertida era clara: ¿desde cuándo debía contarse el plazo máximo de duración del procedimiento inspector?, ¿desde la fecha en que se entregó la notificación formal de la comunicación de inicio del procedimiento inquisitivo o, con anterioridad, como sostenía el contribuyente, es decir, en el momento en el que se le notificó el primer requerimiento emitido por la Inspección y que ya iba dirigido a averiguar qué destino había dado aquel a la retirada de esos fondos en efectivo, motivo principal y prácticamente único de la posterior liquidación?

Por Auto, de 7 de marzo de 2018, el TS (rec. de cas. núm. 6513/2017 –NFJ075908–) señaló que el debate que había de resolverse en vía casacional se centraba en la resolución de la siguiente cuestión jurídica:

Determinar si los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propios deberes tributarios suponen el inicio de un procedimiento inspector o si, por el contrario, se trata de actuaciones distintas y separadas, no incidiendo, por tanto, las de captación de información en el cómputo del plazo máximo de duración de dicho procedimiento.

B) Los argumentos esgrimidos por el contribuyente

El obligado defendía que las actuaciones administrativas ya se estaban desarrollando desde mayo de 2010 y no principiaron el 26 de enero de 2011, como afirmara la AEAT y el TSJ de la Comunidad Valenciana confirmó con posterioridad. Los 200.000 euros retirados por el contribuyente de una cuenta bancaria, y por los que se interesaba la AEAT a través de su requerimiento de información, constituyeron la razón casi única del incremento de la base imponible y, en definitiva, de la cuota finalmente liquidada por la Inspección de los tributos. Por ello, con dicho requerimiento, el obligado entendía que ya se había comenzado a comprobar la operación de retirada de fondos en efectivo que dio lugar posteriormente a la liquidación, pues se demandaron justificantes documentales de la salida del dinero y del origen y destino dado a dichos fondos. Considerar la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras coincidente con la del propio requerimiento de información suponía que, a la finalización del procedimiento inspector *stricto sensu*, se habría rebasado ya el plazo máximo de aquellas y, con ello, la posibilidad de considerar consumada la prescripción en alguno de los ejercicios impositivos afectados por el procedimiento inquisitivo.

El contribuyente entendía que, tal y como ha señalado reiteradamente la jurisprudencia, el procedimiento inspector tiene un carácter unitario, aunque a lo largo del proceso se produzcan modificaciones en cuanto a su concreto alcance. Así, un procedimiento puede empezar con carácter parcial, referido a una operación concreta o a un aspecto del hecho imponible, y acabar siendo de carácter general por todo el impuesto y ejercicio (como así sucedió en el procedimiento inspector revisado por el TSJ de la Comunidad Valenciana), o a la inversa, también puede restringirse dicho alcance, pasando de tener un alcance más amplio a otro menor. Igualmente, se pueden modificar (ampliando o restringiendo) los impuestos y periodos o ejercicios impositivos inspeccionados, pero estos cambios en el alcance de las actuaciones inspectoras no dan lugar a nuevos procedimientos independientes; al contrario, se sigue desarrollando un mismo y único procedimiento que debe continuar hasta su terminación con el consiguiente cómputo de los plazos. En resumen, mientras está abierto y en desarrollo un procedimiento inspector cerca de un contribuyente, la Administración no puede empezar otro nuevo relativo a este mismo sujeto inspeccionado. Puede modificar su alcance (ampliándolo o restringiéndolo), pero no iniciar otro procedimiento. En este sentido, el procedimiento de inspección es único, sin que pueda existir una especie de «estanqueidad» entre los diferentes aspectos o hechos comprobables que conjuntamente dan lugar a la liquidación final.

Eso sí, la AEAT puede ampliar el alcance de una inspección que está en curso, pues así lo permiten los artículos 148 de la LGT y 178 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 (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que lo desarrolla, pero lo que no puede hacer es aparentar que inicia una inspección nueva e independiente cuando aún no ha finalizado el anterior procedimiento inspector que estaba en curso con la pretensión evidente de eludir su

obligación legal de cumplir el plazo máximo legal de duración de aquel. En este sentido, el obligado tributario consideraba que la interpretación sostenida por el TSJ de la Comunidad Valenciana posibilitaba un claro fraude procedimental en las actuaciones de la AEAT, puesto que, para evitar el incumplimiento del plazo máximo legal o eludir la necesidad de ampliarlo –actuación posible en caso de que se cumplieran los requisitos reglamentarios previstos a tal fin–, permitía a la Inspección utilizar un camino alternativo y espurio, consistente en realizar diversos y previos requerimientos de información.

El obligado entendía que el requerimiento de determinada documentación, con carácter previo al inicio de una actuación inspectora, y cuya finalidad declarada fue la de posibilitar la posterior comprobación, formaba parte ya del procedimiento de comprobación inspectora, que no debía entenderse iniciado en la fecha de la posterior comunicación formal de inicio, sino en la misma data del primer requerimiento emitido, bajo la invocación formal del artículo 93 de la LGT, en cuanto que este resultaba evidente que no tenía otro objeto que iniciar la comprobación material del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del requerido y dicha actividad formaba ya parte necesariamente de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, no de un procedimiento de obtención de información, y la separación en dos procedimientos no tenía en este contexto justificación alguna, por lo que, aunque formalmente pareciera que se trataba de dos procedimientos independientes y amparados en su normativa reguladora, realmente no eran sino parte de un único procedimiento de comprobación e investigación. En definitiva, el recurrente afirmaba la posible utilización de los requerimientos de obtención de información con una finalidad elusiva del plazo máximo de duración del correspondiente procedimiento inspector, en la medida en que, formulados dichos requerimientos con carácter previo, facultarían a la Administración al acopio de datos e informaciones sin necesidad de «consumir» el plazo de esos procedimientos inquisitivos. Sobre todo, cuando esos requerimientos de información coinciden fielmente con lo posteriormente regularizado o liquidado y en la medida en que no se dirigen a terceros (*ad extra*), sino al propio sujeto pasivo (*ad intra*) objeto de las actuaciones inspectoras.

En el sentido defendido por el contribuyente abogaba también determinada jurisprudencia. Así, por ejemplo, la STSJ de Madrid 1285/2014, de 22 de octubre (rec. núm. 1057/2012 –NFJ057364–)¹.

¹ Según el FJ 2:

Sin embargo, tal como alega el actor en la demanda, el 22 de octubre de 2008 la Unidad de Módulos de la Administración de Ciudad Lineal le envió un requerimiento de información solicitándole documentación relativa al módulo asalariado y al no asalariado con altas y bajas en el régimen de la Seguridad Social y contratos de trabajo y nóminas de los trabajadores. Además, respecto del IVA, el libro registro de las facturas recibidas y de las facturas emitidas en los ejercicios 2004 a 2008 y las amortizaciones de activos deducidas de los ejercicios aludidos. Consta a continuación un modelo de representación en los procedimientos tributarios en el que el actor

Del mismo parecer era también el TSJ de Castilla y León/Valladolid, Sección 3, en Sentencia 167/2015, de 2 de febrero (rec. núm. 232/2013 –NFJ058029–)².

otorgó su representación ante la Unidad de Módulos para el procedimiento de revisión iniciado a D. Maximiliano.

[...] El 28 de mayo de 2009 se remite al sujeto pasivo comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, de carácter parcial, respecto del IRPF de 2005 y 2006 y del IVA del 4T 2004, 1T, 2T, 3T y 4T de 2005 y 2006 y se señala que se incorporan al expediente las diligencias anteriores.

[...] Lo expresado más arriba no deja lugar a dudas de que la AEAT utilizando el subterfugio de un supuesto procedimiento de revisión, que es para el que se otorga la representación del sujeto pasivo ante ella, lo que desarrolló en realidad durante todas las actuaciones, que se reflejan en las diligencias extendidas por la Unidad de Módulos de la Administración de Ciudad Lineal, son unas auténticas actuaciones inspectoras de comprobación en las que se hace un examen de todas las facturas emitidas y recibidas del año 2005, además de otros periodos que no son objeto de examen en este recurso, así como de los libros de contabilidad y del personal asalariado y no asalariado de que disponía el actor en ese año, llegando incluso a clasificarle en un nuevo epígrafe del IAE, diferente de aquel en el que estaba encuadrada inicialmente la actividad del sujeto pasivo. Es evidente que no nos encontramos aquí con un simple requerimiento de información, previsto en el art. 55 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, sino con un auténtico procedimiento inspector que se desarrolla al margen de las garantías previstas legalmente [...].

Tales actuaciones de comprobación se desarrollaron por la Administración al margen de tal procedimiento legalmente establecido y que no se notificó su inicio en legal forma, con información al sujeto pasivo de los derechos y garantías que le asistían en el mismo. Ello supuso una evidente indefensión que, en ninguna manera, puede perjudicar al actor, sino que debe implicar que no se pueda entender que el procedimiento se iniciase en junio de 2009, como pretende la Administración, sino en realidad, y al margen de las garantías legales establecidas, que se iniciase el 2 de diciembre de 2008, tal como señala el actor o incluso, el 22 de octubre de 2008, con el requerimiento de información, lo que implica que habría durado más de los doce meses previstos legalmente y que, en consecuencia, deba entenderse, conforme a lo previsto en el art. 150.1 y 2 LGT, que durante su desarrollo no se ha producido la interrupción de la prescripción de derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria y de ahí que cuando se notifica la liquidación relativa a los tres trimestres de IVA del 2005 aquí discutidos (2T, 3T y 4T) ya habrían transcurrido más de los cuatro años previstos para que se produzca la prescripción en los artículos 66 y 67 LGT puesto que la liquidación relativa a los mismos se notificó el 17 de marzo de 2010. Dar validez a lo actuado por la Administración sería tanto como aceptar que la misma pudiese desarrollar auténticos procedimientos inspectores bajo el subterfugio de solicitud de documentación al sujeto pasivo, con vulneración total de las garantías tributarias, y con la consecuencia de que así se pudiese soslayar el plazo de doce meses previsto legalmente para la terminación del procedimiento inspector. En consecuencia, procede la íntegra estimación del recurso contencioso administrativo y de anularse la Resolución del TEAR impugnada [...].

² El FJ 2 indica lo siguiente:

Segundo. Sobre la invocada ilegalidad del procedimiento seguido por la Inspección de los tributos. Estimación.

Del expediente administrativo se desprende lo siguiente:

a) En fecha 19 de julio de 2010 el inspector regional adjunto de la Dependencia Regional de Inspección, sede Valladolid, de la Delegación Especial de Castilla y León, dictó orden de carga en plan de inspección respecto del aquí recurrente y en relación al programa «Control facturación (excluidas TR)», con el siguiente tenor: «Actuaciones: actuación comprobación e investigación. Alcance de la actuación de comprobación e investigación: Parcial impuesto sobre la renta de las personas físicas 2006 a 2007. Verificar la existencia de estructura empresarial suficiente que justifique la facturación de los ejercicios a comprobar».

b) En la misma fecha y por el mismo inspector regional adjunto se dirigió al obligado tributario requerimiento –notificado el 23 de julio– para que suministrara y/o aportara la información/documentación que se relacionaba con trascendencia tributaria relativa al desarrollo de la actividad empresarial durante los ejercicios 2006 y 2007, identificando seguidamente a cuatro funcionarios con sus teléfonos a los que se encomendaba «La coordinación de estas actuaciones de información», indicándole los plazos y forma de suministrar la información requerida, así como la advertencia sobre que la desatención del requerimiento o su contestación de forma inexacta, incompleta o con datos falsos podría constituir infracción tributaria y sancionarse en los términos previstos en los artículos 203 y 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, y posibles recursos administrativos frente al requerimiento. [...]

Así las cosas, el recurso ha de correr suerte estimatoria pues si bien es indiscutible que las funciones y competencias de la Inspección de los tributos incluyen tanto el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación como la realización de las denominadas actuaciones de obtención de información ex artículo 141 de la LGT –«La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios. c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los arts. 93 y 94 de esta ley (...)»– sin embargo, no cabe confundir, equiparar, asimilar o de cualquier modo indiferenciar ambas, como así ha ocurrido en el presente caso, y es que:

a) Aunque en general pueda admitirse que una orden de carga en plan no implica necesariamente la apertura de un procedimiento inspector de comprobación e investigación, parece claro, sin embargo, que lo que desde el primer momento quiso aquí ordenar el inspector regional mediante la orden de carga en cuestión –y lo que material y efectivamente hizo el Equipo/Unidad de Inspección destinatario de la misma– fue la realización de actuaciones de comprobación e investigación con un concreto, concretísimo, alcance –parcial por el concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas 2006 a 2007– en orden a «Verificar la existencia de estructura empresarial suficiente que justifique la facturación de los ejercicios a comprobar».

b) Dicha finalidad y alcance se desprende no solo del tenor literal de la propia orden y del congruente contenido del requerimiento que a tal fin se dirigió al obligado tributario –por más que en él incomprensiblemente no se hiciera referencia a tales extremos–, sino también y muy expresivamente de las reiteradas menciones por parte de la Inspección al procedimiento de comprobación e investigación «en curso» y a las actuaciones de comprobación e investigación «encomendadas» y «desarrolladas» por el equipo/unidad –practicadas en expresión del TEAR–. De hecho, el propio acuerdo sancionador deja constancia de que se iniciaron «actuaciones de obtención de información tributaria» para, sin solución de continuidad, referirse de nuevo a la formal incorporación al expediente sancionador de los datos, pruebas o circunstancias obrantes

Es más, el propio TS, en Sentencia de 26 de mayo de 2014 (rec. núm. 16/2012 –NFJ054618–), en el FJ 4, afirmaba que:

(a) Diferente ha de ser la respuesta a la primera línea de debate. No cabe admitir que, ante las dificultades que acarrea cumplir el plazo máximo señalado por el legislador para las actuaciones inspectoras cuando deba pedirse información a las autoridades de otros Estados con objeto de regularizar la situación tributaria de la entidad inspeccionada, y a fin de burlar ese plazo máximo, se realicen actuaciones antes del inicio del procedimiento, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida.

Recuérdese que «el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia ley prevé (apartado 1) [...]. Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación, como los constituidos por la necesidad de esperar a la llegada de la información recabada a otras autoridades. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4)» (sentencia de 24 de enero de 2011 [casación 5990/07, FJ 5]).

Por consiguiente, debiéndose entender realmente principiadas las actuaciones de comprobación e investigación el 25 de febrero de 2002 y finalizadas el 22 de junio de 2005, se dilataron durante treinta y nueve meses y veintiséis días, con una duración total de mil doscientos catorce días. Se superó indudablemente el plazo máximo de doce meses establecido para las mismas, que no fue objeto de ampliación, habida cuenta de las dilaciones que pueden ser imputadas a la compañía inspeccionada y del plazo de seis meses a computar como interrupción

u obtenidos en el expediente instruido en las «actuaciones de comprobación e investigación», fundando la competencia precisamente en el artículo 25.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, en cuya virtud, «Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente».

c) La sala llega a la conclusión de que en el caso que nos ocupa la Inspección de los tributos ha considerado indiferenciadamente ambos tipos de actuaciones –de obtención de información, y de comprobación e investigación– y ello como si fueran, por así decirlo, intercambiables, es decir, como si no tuviera relevancia alguna qué actuaciones en realidad se querían desarrollar y se estaban de hecho desarrollando, y que es lo que, sin embargo, se comunicó formalmente al obligado tributario [...].

justificada por la información tributaria requerida a las autoridades de los Países Bajos y Gran Bretaña de acuerdo con el artículo 31 bis, apartado 1 a), del Reglamento general de la Inspección de los tributos, término que era el aplicable cuando la solicitud se cursaba a la Administración tributaria de otros Estados miembros de la Unión Europea (véase, por todas, la sentencia de 19 de abril de 2012 [casación 541/11, FJ 4]); aún más, ni siquiera considerando el plazo de doce meses de interrupción justificada aplicable cuando la información se requería a organismos de otros Estados que no fueran Administración tributaria se habría respetado el plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación legalmente previsto.

Habiéndose excedido el plazo máximo de las actuaciones inspectoras, se producen los efectos jurídicos que a dicha situación anudaba el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, desarrollado por el artículo 31 quáter del Reglamento general de la Inspección de los tributos, esto es, no considerar interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas [...].

En el sentido expresado por el contribuyente también abogaban las dudas del propio TS, formuladas en Auto de 24 de mayo de 2017 (rec. de cas. núm. 1415/2017 –NFJ069271–), donde se apreciaba la concurrencia de un interés casacional objetivo en un caso similar, pero en el que el requerimiento previo de información del artículo 93 de la LGT no precedía a un procedimiento inspector, sino a otro de gestión:

7. [...] Decidir si las actuaciones para recabar información del obligado tributario se integran en el procedimiento de comprobación limitada, de modo que en su plazo de duración se incluya el tiempo empleado en la obtención de la información, o, alternativamente, se está en presencia de actuaciones distintas y separadas, las del procedimiento de «comprobación de valores» y las de «obtención de información», cuyos plazos operan de modo autónomo e independiente sin integrarse en una unidad.

8. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo, puesto que no existe jurisprudencia sobre la misma (artículo 88.3 a) LJCA), pese a su evidente interés general, lo que justifica un pronunciamiento del Tribunal Supremo, porque en la sentencia pronunciada el 26 de mayo de 2014 por la Sección Segunda de esta sala Tercera del Tribunal Supremo en el recurso de casación 16/2012, de constante referencia, se trataba de la duración máxima de un procedimiento de inspección, no de un procedimiento de gestión; del cómputo a tal efecto del tiempo consumido desde las previas asignación de oficio de un número de identificación fiscal a la entidad y peticiones de información tributaria a otros Estados, no al propio obligado tributario, y, sobretodo, de un procedimiento de inspección y de unos hechos relevantes anteriores a la entrada en vigor 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.

Este auto de admisión también concluía:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, soslayando de este modo el plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento y los efectos que a su incumplimiento se anudan.

C) Las razones aducidas por la Abogacía del Estado

En opinión de la Administración general del Estado, la habilitación contenida en el artículo 93 de la LGT obedece a una finalidad propia y diferenciada de la que se produce con la iniciación de un procedimiento inspector, materializado en un requerimiento que se halla sujeto a un régimen jurídico particular y distinto de este, tal y como corrobora la voluntad del legislador, expresada también en el artículo 141 c) de la LGT. De esta forma, únicamente a partir de la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se producen los efectos más relevantes previstos por la LGT, tales como la interrupción de la prescripción, el inicio del cómputo de las actuaciones inspectoras o la consideración como no espontáneos de los ingresos posteriores a dicho momento. En opinión de la Abogacía del Estado, los requerimientos efectuados al obligado tributario, al amparo de lo dispuesto por el artículo 93 de la LGT, no revestirían la condición de «requerimiento previo» en el sentido querido por el artículo 27 de la LGT al no estar enderezados directamente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, ni tendrían, por ende, virtualidad interruptiva alguna de la prescripción (art. 68.1 a) en relación con el art. 66.1 a) de la LGT].

D) La STS 526/2019, de 22 de abril (rec. núm. 6513/2017 -NFJ075909-)³

El TS, ratificando las afirmaciones vertidas por la STSJ de la Comunidad Valenciana 1070/2017, de 22 de septiembre, niega que los requerimientos de información puedan tener, con carácter general, una finalidad elusiva del plazo máximo de duración de los procedimientos de gestión o inspección, salvo en aquellos casos en los que dichos requerimientos hayan incurrido en fraude de ley. El Alto Tribunal defiende así el carácter previo de

³ En el mismo sentido, las SSTs 254/2019, de 26 de febrero (rec. núm. 1423/2017); 259/2019, de 27 de febrero (rec. núm. 1411/2017); 260/2019, de 27 de febrero (rec. núm. 1415/2017 -NFJ072732-); 479/2019, de 8 de abril (rec. núm. 4632/2017 -NFJ073149-); y 1271/2019, de 30 de septiembre (rec. núm. 4204/2017).

los requerimientos de información y su relevancia teleológica independiente de los procedimientos posteriores a los que pueden dar lugar, lo que resulta plenamente coherente con el hecho de que no supongan requerimientos previos administrativos, a los efectos de impedir la aplicación del régimen de recargos, ni interrumpan la prescripción:

Por tanto no cabe sostener que el requerimiento de información, cuando se atenga a los límites que configura el art. 93 de la LGT, suponga el inicio de un procedimiento de investigación, antes bien, constituye una actividad previa que puede tener lugar al margen del procedimiento inspector, cuyo objeto precisamente consiste en recabar información con trascendencia tributaria con muy diverso destino, entre el que no cabe excluir, desde luego, el inicio posterior de un procedimiento de investigación o comprobación en el que la información obtenida sea utilizada.

Otra conclusión sería absolutamente incompatible con la finalidad de colaboración social en la aplicación de los tributos en que se fundamenta el deber de colaboración mediante el cumplimiento de los requerimientos de información, que –como hemos apuntado– en la vigente configuración del art. 93 de la LGT no se limita a la información relativa a terceros, como hacía el art. 111 de la anterior Ley general tributaria de 1963, sino que amplía [sic] también el deber de información dirigido al propio obligado tributario y relativo «cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias», tal como establece el art. 93.1 de la LGT.

De lo expuesto puede mantenerse, en consecuencia, la singularidad de la habilitación de los requerimientos de información, que es diferente de la de los procedimientos de investigación.

Los requerimientos de información, regulados en el art. 93 de la LGT y demás normas concordantes ya examinadas, obedecen a una finalidad legítima específica. Dentro de la actividad de investigación de conductas fraudulentas o de elusión fiscal y como un paso previo a la iniciación de los procedimientos de investigación y comprobación, debe existir una actividad de planificación y selección de los contribuyentes y tributos a investigar [...]

Por otra parte, los requerimientos de información no tienen el efecto de impedir la aplicación del régimen de recargos por pago voluntario extemporáneo, y además no interrumpen la prescripción tributaria. En efecto, el requerimiento de información no tiene la condición de requerimiento previo a los efectos de los recargos que prevé el art. 27 de la LGT [...]. Los requerimientos de información no tienen tal objeto. Y, por otra parte, los requerimientos previos de información no interrumpen la prescripción, de conformidad con lo dispuesto en el art. 68. 1 a) de la LGT.

Ni siquiera cuando el objeto del requerimiento de información sea la razón principal de la regularización o coincida con la orden de carga en el plan de inspección:

Finalmente, todo lo argumentado sobre la relación entre los requerimientos de información y los eventuales procedimientos de investigación que posteriormente

se sigan en modo alguno se desvirtúa por el alegato del recurrente relativo a que el objeto del requerimiento de información coincidía con una orden de carga en plan de inspección.

Téngase en consideración que, a tenor del artículo 170 RGGIT, la planificación de la inspección comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad (apartado primero) y que el plan recogerá los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate (apartado quinto).

Como hemos puesto de manifiesto en nuestra sentencia 1824/2017, de 27 de noviembre, rec. 2998/2016, la finalidad principal de dichos planes de actuación es dotar a las actuaciones inspectoras de patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios, de modo que no responda al mero voluntarismo de la Administración, elemento teológico [sic] que, en consecuencia, debe permitir una adecuada selección de los objetivos y de los contribuyentes a los que se referirán los procedimientos de investigación, circunstancia esta que, dada la distinta finalidad a la que responde, no impide la práctica del requerimiento de información dentro de los límites que se han expresado en este fundamento de derecho.

Y sin que tampoco pueda desvirtuar lo anterior el carácter *ad intra* (frente al propio inspeccionado) o *ad extra* (frente a terceros) de esos mismos requerimientos informativos:

De lo expuesto resulta [se refiere el Alto Tribunal a los arts. 93 de la LGT y 30 del RGAT] sin dificultad que, en función de su objeto, cabe distinguir requerimientos individualizados de obtención de información que versan sobre las propias obligaciones tributarias del requerido, de aquellos otros en los que el requerimiento se refiere a datos no del propio requerido sino de terceros con los que aquel ha mantenido relaciones económicas, profesionales o financieras.

Pues bien, aunque el precepto únicamente parece reconocer el carácter autónomo (es decir, fuera de un procedimiento de aplicación de los tributos) del requerimiento individualizado dirigido a terceros, cabe entender que también los dirigidos al obligado tributario pueden realizarse fuera del procedimiento de comprobación o investigación pues, en ningún caso, suponen el inicio de dicho procedimiento.

Por tanto, en función del momento en que se formulen, los requerimientos individualizados de obtención de información pueden efectuarse con carácter previo a la iniciación de los procedimientos de aplicación de los tributos o formularse en el curso de un procedimiento ya iniciado, distinción que, aparte de la relevancia que entraña por lo que se refiere al régimen de impugnación (constituir o no un acto

de trámite) incide, directamente, sobre el plazo del que dispone la Administración para realizar una actuación con trascendencia tributaria y, en definitiva, para acotar el régimen jurídico de la caducidad.

En efecto, esa distinción se proyecta, entre otras diferencias, sobre el régimen de recursos y la interrupción de la prescripción.

Así, si se trata de un requerimiento relativo a datos o justificantes del propio obligado requerido y se formula en el seno de un procedimiento ya iniciado, este requerimiento (i) no es una actuación de obtención de información, sino que forma parte del propio procedimiento de comprobación y (ii) no sería impugnabile pues tiene la condición de mero acto de trámite dentro de ese procedimiento de comprobación.

Si por el contrario, el requerimiento efectuado en el curso de un procedimiento ya iniciado se dirige a un tercero distinto del obligado objeto de comprobación para que aporte datos derivados de las relaciones financieras, económicas existente entre ambos, este requerimiento sí sería una actuación de obtención de información y sería recurrible por aquel a quien se ha dirigido, pues determina obligaciones a su cargo (art. 227.1 a) LGT).

Por tanto, como primera conclusión cabe apuntar la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 LGT, de los procedimientos de comprobación o inspección que, ulteriormente, en su caso, se inicien [...]. Por consiguiente, no producen la interrupción del plazo de prescripción, al no constituir una actuación dirigida al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, como establece el art. 68. 1 a) de la LGT al definir las actuaciones que producen la interrupción del plazo de prescripción.

En el único caso en el que le asistiría la razón al recurrente, en opinión del TS, sería aquel en el que pudiera haber incurrido la Administración en fraude de ley, mediante el ejercicio espurio de un procedimiento de obtención de información, con el objeto de burlar el plazo temporal que delimita y acota las actuaciones inspectoras, según lo establecido por el artículo 150 de la LGT:

La compatibilidad entre el requerimiento de información y la posterior actividad en un procedimiento de investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, tan solo podría excluirse, con la consecuencia de entender iniciado el procedimiento de investigación en la fecha del requerimiento de información, si pudiera concluirse que a través de los requerimientos de información se pretenda incurrir en un fraude de ley (art. 6. 4 del Código Civil) y la consecuencia deba ser la aplicación de la norma defraudada, esto es, la limitación temporal de la actividad de investigación a doce meses ampliables bajo determinadas circunstancias (art. 150.1 de la LGT) o de la de comprobación (arts. 139.1 b) en relación al 104 de la LGT) que en tales supuestos deberá ser aplicada.

Ahora bien, para ello será preciso que se constate esa finalidad de incurrir en fraude de la limitación temporal legalmente establecida, lo que no se aprecia en el presente litigio, ajeno al supuesto de hecho que subyacía en la STS de 26 de mayo de 2014 (RCA 16/2012) –liquidación y sanción por IVA con relación con la importación de un yate–, que detectó un efecto elusivo del plazo ante la circunstancia de que la Administración solicitó información a las autoridades de otros Estados antes del inicio del procedimiento de inspección, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida.

Esta tesis resulta plenamente coincidente con la mantenida por el Alto Tribunal en Sentencia 1237/2017, de 12 de julio (rec. núm. 2616/2016 –NFJ069022–), al señalar a este respecto lo siguiente:

[...] la doctrina en la misma contenida no coincide con la preconizada por la parte recurrente, que parte de un automatismo en modo alguno aceptable; como ha quedado de manifiesto, debe mediar para considerar que las actuaciones anteriores al inicio del procedimiento inspector deben computarse a efecto del plazo de terminación del mismo, que, «con el fin de burlar ese plazo máximo, se realicen actuaciones antes del inicio del procedimiento, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida», lo cual constituye un supuesto excepcional, en tanto que el procedimiento de inspección se inicia de oficio y requiere acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos, y es a partir de dicho momento cuando empieza a contar el plazo de duración máximo, excepcionándose en supuestos como el enjuiciado, al considerarse la concurrencia de una intencionalidad fraudulenta como la descrita en la sentencia [...].

3. ¿Ocurre lo mismo en los procedimientos inspectores que dan lugar a una entrada domiciliaria sin previo aviso? ¿El cómputo de su plazo máximo ha de realizarse desde la comunicación formal de inicio del procedimiento con ocasión de dicha inmisión locativa o ha de entenderse iniciado con anterioridad?

El 11 de abril de 2018 se dictó por la Sala de admisiones del TS Auto de admisión del recurso de casación número 641/2018 (NFJ070407) contra la STSJ de Asturias 914/2017, de 16 de noviembre, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera (rec. núm. 580/2016 –NFJ069473–), en el que se determinaba que las cuestiones relevantes a los efectos de determinación del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistían en las dos siguientes:

a) Clarificar si, en los supuestos en los que se solicita autorización judicial para la entrada en domicilio, las actuaciones realizadas con carácter previo al inicio de un procedimiento de inspección tributaria, que se produce mediante su comunicación formal al obligado tributario, deben considerarse actuaciones inspectoras a efectos del cómputo del plazo de duración máxima regulado en el artículo 150 LGT.

En relación con esta cuestión, concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por cuanto no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo (artículo 88.3 a) LJCA) y porque la doctrina de la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso (letra c) del artículo 88.2 LJCA).

b) Determinar, en interpretación del artículo 150.2 LGT, en su redacción vigente hasta la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, si, una vez excedido el plazo máximo previsto legalmente para el desarrollo de las actuaciones inspectoras y, por ello, desprovisto el acto de inicio de las mismas de carácter interruptor de la prescripción, para que su continuación tras la finalización de aquel plazo máximo produzca ese efecto interruptor, se requiere un acto formal de reanudación o basta cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente, debidamente notificada.

La primera de las cuestiones apuntadas en el auto presenta una cierta analogía con la reciente jurisprudencia del TS respecto de los requerimientos de información analizada *ut supra*, aunque aquí, ya lo adelantamos, se ven afectados derechos fundamentales (lo que le otorga una singularidad muy especial) y no existe todavía pronunciamiento expreso del Alto Tribunal que dilucide las cuestiones controvertidas, fijando la jurisprudencia aplicable en el futuro.

La segunda cuestión casacional planteada en este auto ya ha sido resuelta expresamente por la jurisprudencia del Alto Tribunal. En tal sentido, la STS 1042/2019, de 10 de julio (rec. núm. 2220/2017 –NFJ074136–), rechaza una ampliación de actuaciones inspectoras como elemento interruptor válido de la prescripción, una vez rebasado el plazo máximo de las actuaciones inspectoras, al no tratarse de un acto de reanudación formal donde se informase adecuadamente al contribuyente inspeccionado:

La Administración reconoce los hechos que determinan el pronunciamiento que combate y admite que, con arreglo a los mismos, ha prescrito su derecho a liquidar el ejercicio 2003, pero, con fundamento en el artículo 150.2 a) párrafo segundo, de la Ley general tributaria, aduce que los otros dos periodos concernidos (2004 y 2005) no prescribieron porque, después de haberse incumplido el plazo, se practicaron otras actuaciones que interrumpieron la prescripción.

El planteamiento del abogado del Estado está condenado al fracaso, pues responde a un entendimiento equivocado del mencionado precepto legal y de la jurisprudencia que lo interpreta.

El artículo 150.2 a), párrafo segundo, de la vigente ley general tributaria dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apartado 1 (doce o veinticuatro meses) interrumpe la prescripción.

Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más «reviva» un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado, según admite la propia Administración recurrente (las actuaciones tenían que durar doce meses como máximo, pues el acuerdo de ampliación se adoptó fuera de plazo, y, sin embargo, se extendieron más allá, notificándose la liquidación cuando ya habían transcurrido más de cuatro años desde el día final para la presentación de la autoliquidación del último periodo comprobado –2005–), sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras.

Así lo hemos afirmado en la sentencia de 18 de diciembre de 2013 (casación 4532/2011, FJ 4): la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad interruptiva que defiende la representación estatal. Ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones. En el mismo sentido, pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2014 (casación 6287/2011, FJ 4), 13 de junio de 2014 (casación 848/2012, FJ 4), 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5) y 23 de mayo de 2016 (casación 789/2014 FJ 3).

Más recientemente, dijimos en nuestra sentencia 521/2018, de 23 de marzo, recurso 176/2017:

«En efecto, si la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley general tributaria, en la redacción aquí aplicable *ratione temporis*, no puede en modo alguno entenderse cumplida mediante una "mera actuación sin más", sino que requiere una "decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no se realizó en el tiempo legalmente requerido", es evidente que la diligencia del actuario tenida en cuenta por la sala de instancia no reúne tal condición.

Según consta en autos, la diligencia de 5 de septiembre de 2012 –por más que refleje en su parte inicial que el procedimiento se refiere a IVA e IS de los ejercicios 2007 y 2010 y retenciones a cuenta– se limita a constatar la aportación de determinada documentación que fue requerida al contribuyente en dos diligencias anteriores (de 8 de junio y 5 de julio de ese mismo año) y a recoger la autorización del interesado para entrar en su domicilio fiscal.

A nuestro juicio, esa actuación no da cumplimiento suficiente a la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley general tributaria, no ya porque no manifieste expresamente que "reanuda las actuaciones" sino, fundamentalmente, porque se limita a continuar con el procedimiento y no contiene la precisa información que aquel precepto establece; dicho de otro modo, no informa al contribuyente sobre los "conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse", exigencia que –desde luego– no se llena de manera satisfactoria con la pura referencia general, en el encabezamiento de la diligencia, a los ejercicios y a los tributos objeto de comprobación e inspección, expresión mucho más genérica que la relativa a los "conceptos" reseñados en la norma.

En consecuencia, debemos responder a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en el sentido que se desprende de nuestra jurisprudencia, de suerte que, una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no "cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente" interrumpe la prescripción, sino solo aquellas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y periodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación.

En la medida en que la diligencia de 5 de septiembre de 2012 no cumple con la repetida exigencia y carece, por tanto, de efectos interruptivos de la prescripción, ha de prosperar el recurso de casación y la pretensión deducida por la parte demandante en la instancia pues, teniendo en cuenta la fecha en que se notificó el acuerdo de liquidación, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA, periodos de mayo a diciembre de 2008 y de enero a mayo de 2009, lo que determina, además, la nulidad de las sanciones correspondientes a tales periodos por falta de tipicidad de las infracciones que se habrían cometido».

En esa ocasión la cuestión casacional consistió en determinar, en interpretación del artículo 150.2 LGT, en su redacción vigente hasta la Ley 34/2015, si, una vez excedido el plazo máximo previsto legalmente para el desarrollo de las actuaciones inspectoras y, por ello, desprovisto el acto de inicio de las mismas de carácter interruptor de la prescripción, para que su continuación tras la finalización de aquel plazo máximo produzca ese efecto interruptor, se requiere un acto formal de reanudación o basta cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente, debidamente notificada.

Por seguridad jurídica hemos de transitar por una senda similar a la trazada en esa sentencia y sus fundamentos, doctrina que nos sirve para contestar a la cuestión casacional y, asimismo, para resolver las pretensiones deducidas en el proceso⁴.

⁴ La STS 521/2018, de 23 de marzo (rec. núm. 176/2017 –NFJ069946–), ya había incidido también al respecto, afirmando que la interrupción de la prescripción por las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector requiere una actuación formal

A) La STSJ de Asturias 914/2017, de 16 de noviembre (rec. núm. 580/2016 -NFJO69473-)

En esta sentencia, los hechos, cronológicamente expuestos, fueron sucintamente los siguientes:

- Tras la carga en plan de inspección, con fecha 23 de abril de 2013, la Unidad de Inspección a la que se había encomendado la realización de actuaciones de comprobación e investigación acerca del contribuyente (se trataba de un odontólogo), y previas las actuaciones que se estimaron pertinentes, emitió informe

de la Inspección de los tributos que ponga expresamente en conocimiento del obligado tributario la reanudación y alcance del propio procedimiento inquisitivo en curso:

En efecto, si la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley general tributaria, en la redacción aquí aplicable *ratione temporis*, no puede en modo alguno entenderse cumplida mediante una «mera actuación sin más», sino que requiere una «decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no se realizó en el tiempo legalmente requerido», es evidente que la diligencia del actuario tenida en cuenta por la sala de instancia no reúne tal condición.

Según consta en autos, la diligencia de 5 de septiembre de 2012 –por más que refleje en su parte inicial que el procedimiento se refiere a IVA e IS de los ejercicios 2007 y 2010 y retenciones a cuenta– se limita a constatar la aportación de determinada documentación que fue requerida al contribuyente en dos diligencias anteriores (de 8 de junio y 5 de julio de ese mismo año) y a recoger la autorización del interesado para entrar en su domicilio fiscal.

A nuestro juicio, esa actuación no da cumplimiento suficiente a la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley general tributaria, no ya porque no manifieste expresamente que «reanuda las actuaciones» sino, fundamentalmente, porque se limita a continuar con el procedimiento y no contiene la precisa información que aquel precepto establece; dicho de otro modo, no informa al contribuyente sobre los «conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse», exigencia que –desde luego– no se llena de manera satisfactoria con la pura referencia general, en el encabezamiento de la diligencia, a los ejercicios y a los tributos objeto de comprobación e inspección, expresión mucho más genérica que la relativa a los «conceptos» reseñados en la norma.

En consecuencia, debemos responder a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en el sentido que se desprende de nuestra jurisprudencia, de suerte que, una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no «cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente» interrumpe la prescripción, sino solo aquellas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y periodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación.

En la medida en que la diligencia de 5 de septiembre de 2012 no cumple con la repetida exigencia y carece, por tanto, de efectos interruptivos de la prescripción, ha de prosperar el recurso de casación y la pretensión deducida por la parte demandante en la instancia pues, teniendo en cuenta la fecha en que se notificó el acuerdo de liquidación, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA, periodos de mayo a diciembre de 2008 y de enero a mayo de 2009, lo que determina, además, la nulidad de las sanciones correspondientes a tales periodos por falta de tipicidad de las infracciones que se habrían cometido.

solicitando que las actuaciones inspectoras se siguieran mediante personación *inaudita parte* en los domicilios profesionales de aquel, previa la obtención de la correspondiente autorización judicial para la entrada en sus dos clínicas dentales.

- Con fecha 3 de mayo de 2013, por el delegado especial de la AEAT de Asturias se solicitó autorización judicial de entrada en dichas clínicas.
- El 14 de mayo de 2013, se dictó el auto de autorización judicial de entrada en los citados domicilios profesionales por parte del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo.
- Con fecha 31 de mayo de 2013, se produjo la entrada autorizada por el citado auto judicial, comenzando formalmente en ese momento, a juicio de la AEAT, las actuaciones inspectoras.
- El 16 de mayo de 2014, se emitió el correspondiente acuerdo de liquidación respecto al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los ejercicios 2008-2011.

El 16 de noviembre de 2017, el TSJ de Asturias dictó su Sentencia 914/2017, de 16 de noviembre (rec. núm. 580/2016 –NFJ069473–), por la que estimó parcialmente el recurso interpuesto, señalando la prescripción de la liquidación y las sanciones correspondientes al ejercicio 2008, al haberse rebasado el plazo de las actuaciones inspectoras, pues, en su sentir, la fecha inicial de las mismas no fue precisamente la de la entrada inspectora sin previo aviso en las clínicas odontológicas, sino un momento anterior coincidente con las indagaciones y comprobaciones previas, tendencialmente orientadas a demostrar la razonabilidad de la autorización judicial solicitada en su día por la AEAT:

Y ello, porque si los indicios que llevaron a la inclusión del contribuyente en la carga del plan de inspección no tiene por qué ser suficiente para entender iniciado el procedimiento, pues no es obligado, sí lo ha de ser cuando hay actuaciones derivadas de aquella inclusión que ponen de manifiesto actos propios inspectores dirigidos a la regularización, que en el caso ha de situarse, al menos, en la fecha que se ha argumentado, y por tanto, no cuestionado que se ha excedido el plazo de duración del procedimiento, no produciéndose la interrupción de la prescripción, que se ha producido incluso con la fecha que aquí se establece y que también contempla el recurrente, esta se ha producido, como se argumenta en la demanda, respecto del ejercicio 2008, debiendo declararse la nulidad de la liquidación respecto de dicho ejercicio, así como la sanción derivada de la misma.

B) El recurso de casación formulado por la Abogacía del Estado

En su recurso de casación, el representante de la Administración general del Estado se acoge a la solicitud y posterior obtención de autorización judicial como una actuación

necesaria para una adecuada regularización de la situación tributaria, pero desgajada y autónoma del procedimiento inspector, pues solo desde el momento en que se inicia este, a partir de la entrada misma, pueden obtenerse por la Inspección las pruebas necesarias para la regularización tributaria. Al no entenderlo así la sala *a quo*, habría infringido la literalidad de los artículos 150.1 de la LGT y 177.2 del RGAT. A juicio de la Abogacía del Estado, la tesis del TSJ de Asturias introduciría un alto grado de indeterminación respecto de la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras, susceptible de vulnerar la seguridad jurídica, toda vez que la regulación legal es clara, al establecer el artículo 150.1 de la LGT que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se cuenta «desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo» y no desde un momento anterior, y si se entendiera iniciado el procedimiento en la misma fecha en que se formula la petición de autorización por el delegado de Hacienda, se estaría computando dentro del plazo de duración del procedimiento inquisitivo el periodo que transcurre entre dicha petición al juzgado de lo contencioso-administrativo y la fecha en que se lleve a cabo la entrada en el domicilio; lapso temporal este que quedaría en la más absoluta indeterminación, impidiendo una adecuada planificación del procedimiento administrativo. Además, la Inspección se vería afectada por los plazos de actuación de los órganos judiciales, sobre los que carece de control, lo que no casaría bien con la idea de responsabilidad en la tramitación de un procedimiento tributario (art. 61.1 del RGAT), cuyo exceso temporal lleva aparejadas consecuencias relevantes (la más evidente de las cuales es, sin duda alguna, la prescripción).

Por lo tanto, para la Abogacía del Estado, las actuaciones inspectoras realizadas con anterioridad a la entrada domiciliaria del obligado tributario no deberían considerarse actuaciones inspectoras, a los efectos de iniciación del plazo de las mismas, y las pesquisas de los actuarios, en orden a justificar los motivos por los que se solicita la autorización judicial para la inmisión locativa, constituirían simples e intrascendentes actos de trámite. Y ello porque las normas relativas a los procedimientos de aplicación de los tributos no incluyen las actuaciones preparatorias de la entrada domiciliaria –informe, solicitud de autorización y resolución judicial de autorización– como actuaciones que integren o formen parte del procedimiento o tengan eficacia iniciadora del mismo. En el sentir de la representación de la Administración general de Estado, una interpretación conjunta de los artículos 87, 90, 172 y 177 del RGAT abocaría a que las actuaciones de informe, solicitud de autorización y posterior auto judicial constituyesen actuaciones preparatorias de la entrada domiciliaria, pero no actuaciones propias del procedimiento de aplicación de los tributos, que se iniciaría precisamente con esa entrada domiciliaria, como primera actuación del referido procedimiento inspector. Dicho de otra manera, el informe inspector que se acompaña a la solicitud de entrada *inaudita parte* para que el juez de lo contencioso-administrativo la autorice sería, en un sentido general, una actuación propia de la inspección tributaria (art. 197 del RGAT), pero nunca una actuación inspectora insertada en el procedimiento inspector dirigido frente al obligado tributario. Se trataría de simples trámites internos administrativos para obtener la autorización judicial, en los que los actuarios deberían justificar la conveniencia y proporcionalidad de la entrada, al incidir en el derecho fundamental consagrado por el artículo 18

de la CE, pero dichos trámites no podrían calificarse de anticipatorios de la comprobación e investigación que se siguiese con posterioridad.

C) ¿Es razonable el argumento empleado por el TSJ de Asturias?

A nuestro juicio, plenamente, toda vez que puede defenderse el incumplimiento por la Administración del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, y ello como consecuencia de que antes de que se iniciara «formalmente» este, el equipo de actuarios designado en la orden de carga en plan, acordada el 15 de marzo de 2013, ya había desarrollado material y efectivamente actuaciones y diligencias comprobadoras e investigadoras de la situación fiscal del contribuyente y de su entorno familiar respecto del concepto y periodos impositivos objeto de la planificación inspectora. Y, naturalmente, estas actuaciones comprobadoras previas deben computarse en el plazo legal máximo de duración del procedimiento inspector.

Efectivamente, en todos los casos de entradas domiciliarias *inaudita parte* concurre la existencia de tres diferentes fases temporales en el desarrollo de las actuaciones desplegadas por la Inspección de los tributos (las fechas concretas que se detallan a continuación son las que analiza concretamente la STSJ de Asturias):

- Primera fase. Previas a la orden de carga en plan de inspección, el 15 de marzo de 2013: actuaciones de «averiguación o toma de información» (en palabras literales de la AEAT) para decidir la selección del contribuyente y su inclusión en plan.
- Segunda fase. Una vez cargado en plan de inspección y asignado al equipo inspector: actuaciones y diligencias comprobadoras e investigadoras efectuadas a partir del 15 de marzo de 2013 sin el conocimiento del contribuyente; esto es, sin la comunicación formal del inicio del procedimiento inquisitivo.
- Tercera fase. A partir del 31 de mayo de 2013, con la efectiva entrada y registro domiciliario autorizada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo.

Resulta evidente que todas estas actuaciones y averiguaciones, conducentes a la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de carga en plan (primera fase), son obviamente previas al inicio del procedimiento inspector y, por lo mismo, en modo alguno pueden computarse para determinar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras⁵.

⁵ La STS de 4 de octubre de 2004 (rec. núm. 8778/1999 –NFJ020590–) y la STSJ del País Vasco 190/2011, de 30 de marzo (rec. núm. 488/2009 –NFJ043346–), afirman que la inclusión en el plan de inspección constituye un acto de trámite que no es obligado notificar ni es susceptible de recurso independiente.

Ahora bien, a partir del 15 de marzo de 2013, y una vez cargado en plan de inspección y asignado al equipo de actuarios (segunda fase), este llevó a cabo un conjunto de concretas actuaciones, materialmente comprobadoras e investigadoras de datos, operaciones y elementos, todos ellos relevantes para regularizar la situación fiscal del contribuyente, aun cuando tales actuaciones se desarrollaran sin la presencia y, desde luego, sin el conocimiento del obligado tributario y, claro está, sin la comunicación del inicio «formal» del procedimiento. Todas esas comprobaciones sirvieron de fundamento y motivación eficiente al acto de petición de la autorización de entrada cursada al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo, que tuvo que sustentar su autorización en ellas, aunque solo fuese por referencia indirecta o *in aliunde*.

Asimismo, es evidente que los resultados que el equipo de inspección hubo de reflejar en su informe impetratorio al juzgado no surgieron de la nada o por simple generación espontánea, sino que cabalmente fueron el resultado del ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a «la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios» (art. 141 b) de la LGT) y que, naturalmente, formaban parte ya de un procedimiento de inspección tributaria (todavía no formalmente comunicado al contribuyente), cuyo objeto era precisamente «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias» (art. 145.1 de la LGT) y que, por lo tanto, debieron concluir en el plazo legal máximo previsto en el artículo 150.1 de la LGT. Unas actuaciones que, desde luego, no pudieron efectuarse «en el vacío», esto es, sin marco ni cauce procedimental alguno, sino en el seno del procedimiento de inspección tributaria, materialmente iniciado *ad intra* el 15 de marzo de 2013, fecha a partir de la cual debería computarse el plazo legal máximo de duración de las actuaciones inspectoras, a pesar de que, para preservar el

Por su parte, la STS de 19 de junio de 2008 (rec. núm. 265/2004 –NFJ030389–) también señala que el acto concreto de inclusión en un plan inspector es un acto de trámite, reservado, confidencial y de imposible impugnación; todo ello, sin perjuicio de que pueda discutirse dicha inclusión cuando se inicie en concreto el procedimiento inquisitivo contra el contribuyente. En el mismo sentido, la STS de 11 de febrero de 2010 (rec. núm. 6666/2004 –NFJ038908–). Con relación a la planificación inspectora, el Auto del TS (ATS) de 9 de marzo de 2018 (rec. núm. 240/2018 –NFJ069822–) admite como cuestión casacional objetiva la determinación del alcance de las actuaciones en los procedimientos de inspección tributaria, en cuanto a si el programa para la planificación y selección de los contribuyentes se encuentra vinculado o no con el programa que figura en la orden de carga en el plan de inspección. Tal cuestión casacional se halla todavía pendiente de fallo. Lo que sí ha sido resuelto por el TS en su Sentencia 1824/2017, de 27 de noviembre (rec. núm. 2998/2016 –NFJ068963–), ha sido la posible extemporaneidad del inicio de la inspección, más allá del límite temporal de la orden en carga. Se planteaba el Alto Tribunal si el inicio de la actuación inspectora debía ser calificado como extemporáneo por haber tenido lugar en el año siguiente a aquel en que fue emitida la orden de carga. La tesis de la sentencia recurrida en casación (Sentencia de la Audiencia Nacional [SAN] 353/2016, de 14 de julio [rec. núm. 120/2014 –NFJ064000–]) era que el límite temporal constituía un requisito esencial para el procedimiento inspector que, en el caso de no resultar observado, generaba una nulidad de pleno derecho de las actuaciones inspectoras. El TS rechazó el argumento señalando que ese incumplimiento del plazo no era esencial y, por ello, su incumplimiento solo era susceptible de determinar una irregularidad no invalidante.

«efecto sorpresa» pretendido por los actuarios, el procedimiento inspector no se formalizara *ad extra* hasta la comunicación efectuada al obligado tributario el 31 de mayo de 2013, con la entrega del auto judicial que autorizaba la inmisión locativa de los actuarios (tercera fase).

Y es que, partiendo de la consideración de que «los actos de aplicación de los tributos [...] tienen carácter reglado [...]» (art. 6 de la LGT) y de que los actos de la Administración deberán producirse conforme al procedimiento legalmente establecido, siendo «la ley [la que] regulará: c) el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos» (art. 105 b) de la CE), cabría preguntarse:

- ¿De qué otra forma distinta a la de puras «actuaciones inspectoras» cabría calificar las funciones desarrolladas por la Inspección de los tributos conducentes a detallar los hechos que a juicio de los actuarios justificaban la solicitud judicial, es decir, los indicios de incumplimientos tributarios o la comisión de ilícitos que se habían puesto de manifiesto tras la orden de carga en plan de dicho contribuyente y que justificaban la necesidad de entrar en el domicilio constitucionalmente protegido para la obtención de las oportunas pruebas?
- ¿A través de qué procedimiento distinto al propio procedimiento de inspección tributaria (art. 145 de la LGT) hubiera podido desplegar la AEAT las actuaciones de comprobación e investigación tributaria desarrolladas tras la orden de carga en plan?
- ¿De qué otra forma que no fuera la de iniciar *ad intra* un procedimiento de inspección tributaria hubiera podido el equipo de inspección designado en la orden de carga en plan desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación que condujeron a obtener los datos objetivos con base en los cuales el delegado especial de la AEAT presentó la solicitud de autorización judicial (el 3 de mayo de 2013) y que, a su vez, le permitieron al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo efectuar el juicio de idoneidad y proporcionalidad para autorizar el 14 de mayo de 2013 la intromisión domiciliaria?

Claro está que la Abogacía del Estado saldría al paso de estas lógicas objeciones intentando justificar la no inclusión de tales actuaciones en el procedimiento inspector con el argumento de que esa documentación previa y los actos administrativos anteriores a la autorización judicial formaban parte de un procedimiento distinto y separado del propio procedimiento inquisitivo, que finalizó con el acuerdo del delegado especial mediante el que se solicitaba el auto judicial de entrada domiciliaria.

Pero salta a la vista, sin necesidad de abismarse en la argumentación, que tal planteamiento, sin dejar de ser ciertamente imaginativo, resulta hartamente dudoso, puesto que, siendo la ley la que, por mandato constitucional, «regulará: c) el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos [...]» (art. 105.1 de la CE), ¿a qué otro

procedimiento distinto y separado del propio procedimiento inspector podría referirse la Abogacía del Estado?, ¿en qué ley aparecería contemplado y qué preceptos lo regularían?, ¿de qué otro procedimiento distinto del propio procedimiento inspector podrían formar parte esas concretas actuaciones de comprobación e investigación de las que resultaron los precisos datos, elementos y circunstancias que se remitieron al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo junto a la solicitud de autorización judicial de entrada y registro domiciliario para obtener así la dispensa sobre uno de los derechos más tutelados por la CE (art. 18)?

La sumisión de la actuación administrativa a un determinado procedimiento –como garantía del interés público, a la par que de los derechos de los particulares– ha pasado a ser en nuestro ordenamiento una exigencia constitucional (art. 105.1 de la CE), pues, como señalara la exposición de motivos de la derogada Ley de procedimiento administrativo de 1958, «el procedimiento administrativo es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin». Además, y como bien advierten los profesores García de Enterría y Fernández, el procedimiento no se limita a articular entre sí todas las finalidades e intervenciones administrativas, sino que asegura también entre todas ellas un orden determinado en el cual los distintos actos deben ser cumplidos hasta concluir en la resolución final (García de Enterría y Fernández, 2011, p. 586). La función administrativa, en el correcto sentir de González Pérez, requiere un procedimiento, porque este es consecuencia, a su vez, de la singularidad de las potestades administrativas en las que se materializa el principio de legalidad de la actuación administrativa (González, 1989, p. 77)⁶. La atribución legal de potestades y el procedimiento, como su cauce formal de expresión, constituyen los mecanismos técnicos que facultan a la Administración tributaria para una actuación que, según el artículo 103 de la CE, «sirva con objetividad los intereses generales».

La AEAT y la Abogacía del Estado podrían pensar que esas indagaciones y comprobaciones previas a la emisión del informe para obtener el permiso de entrada constituyen meros actos de trámite o incluso que no se trata de verdaderos actos administrativos, sino de actos procedimentales que gozan de autonomía, tienen causa propia y reglas particulares de validez; incluso, que responden a subprocedimientos específicos para su producción y que podrían ser anulados independientemente. Pero sin necesidad de incurrir en excesos, es decir, en la llamada concepción «sustancial» del procedimiento, que intenta ver en este (como ya advirtió Garrido Falla, 1955, *passim*) la simple formación gradual de la voluntad administrativa como la resultante o integración de las voluntades de quienes han participado en el entramado procedimental, no puede soslayarse el hecho de que aquí está en juego la salvaguarda y aplicación de un derecho fundamental, acreedor por ello de unos atributos reforzados de garantía, pues se trata, nada menos, que de posibilitar la entrada domiciliaria y suspender la vigencia del artículo 18 de la CE. Y en tal tesitura, el derecho regulador

⁶ *Vid.* al respecto Bohoyo (1986, pp. 19 y ss.).

del procedimiento en su conjunto no es que se erija en un límite objetivo para el ejercicio de las potestades administrativas, sino que reclama o apela también a que la propia Administración se autovincule y establezca los parámetros adecuados y respetuosos con ese derecho fundamental.

¿Ha de bastar cualquier mínima sospecha para que la AEAT pueda solicitar sin más el decaimiento de un derecho fundamental?⁷. Y si no bastan esas simples conjeturas, ¿no será

⁷ La STSJ de la Comunidad Valenciana 81/2019, de 23 de enero (rec. núm. 82/2018 –NFJ073290–), en su FJ 5, insiste en que la autorización judicial de entrada no puede basarse sin más en la mera existencia de las facultades inspectoras o en el desarrollo de las potestades administrativas, sino que exige un trabajo inspector previo justificativo:

[...] debemos señalar que la autorización judicial carece del juicio de ponderación necesario sobre el que se sustenta la autorización, por cuanto no es dable fundar esta en la propia existencia de las actuaciones inspectoras y en las potestades administrativas, la autorización debe contener un análisis completo de cada una de las exigencias antes expuestas.

Examen que omite el auto apelado y ello determina necesariamente la revocación del mismo, la resolución analizada no se refiere a dichos requisitos, pues otorga la medida justificando la misma en el siguiente razonamiento:

Partiendo de lo expuesto y a la vista de la documentación remitida por la Administración actuante, y considerando necesario y ajustado a derecho para el cumplimiento del plan de inspección, dada la actividad del obligado tributario y que según ha podido constatar la Administración, es necesario para la búsqueda de la documentación para la averiguación de los hechos que se investigan por si estos fueran constitutivos de algún tipo de infracción, dado los datos obrantes en poder de la Administración tributaria.

De todo ello resulta la necesidad de autorizar la entrada solicitada, que resulta proporcionada a los fines que persigue, y donde resulta imprescindible la concesión de la misma *inaudita parte*, pues de lo contrario podrían verse frustrados los objetivos perseguidos, ante la posibilidad de hacer desaparecer la documentación objeto de inspección con anterioridad a la actuación administrativa.

Por lo que, en este caso, no es dable realizar una tarea de integración del auto dictado con el contenido del informe de solicitud, esta sala por ello tiene vedada la referida composición integradora.

Es el órgano jurisdiccional autorizante el que debe velar por la proporcionalidad, idoneidad y necesidad de la medida interesada, de modo tal que la entrada en el domicilio sea absolutamente indispensable y será este juicio de proporcionalidad, al que se refieren las STC 50/1995 y 69/1999, el canon de enjuiciamiento de la licitud de la autorización judicial de entrada en el domicilio, el que, de haberse respetado, que determina que no se produzca la vulneración del derecho fundamental.

Por ello su concurrencia ha de constatarse al otorgarse la medida, lo que veda una posible función «sanadora» en apelación de los déficits de motivación del auto de entrada, pues para ello deberíamos partir de una concepción inerte del derecho fundamental, que *de facto* se restringe sin la concurrencia de las garantías necesarias, las cuales se completan *a posteriori*, posición que se rechaza por esta sala, que disiente del criterio que este extremo se sustenta entre otras en la STSJ Cataluña de fecha 23-3-2012, n.º 313/2012.

Cuestión distinta es la posible aplicación de la técnica de la motivación *in aliunde* que a los efectos de la concesión en la instancia de la autorización de entrada es una técnica motivadora

imprescindible entonces desplegar una serie de actos, necesaria y materialmente comprobadores de la situación del contribuyente cuyo domicilio va a ser ocupado? Los principios de seguridad jurídica –con sus inherentes componentes de certeza y previsibilidad de las decisiones públicas– o el de igualdad –que exige que todas esas decisiones con contenidos similares se atengan a una misma metodología y programación–, entre otros principios constitucionales, así lo exigirían⁸. A diferencia de las potestades privadas, las potestades públicas y, en particular, las administrativas, son siempre serviciales, vicariales o fiduciarias. Quiere ello decir que el ordenamiento no permite que sus titulares las ejerzan para su propio y particular provecho o beneficio, sino siempre para atender o satisfacer los intereses comunes de los ciudadanos, pues, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 103.1 de la CE, «la Administración pública sirve con objetividad los intereses generales»⁹. Sobre

válida, tal como esta sala ha resuelto en la sentencia dictada en el RAP 4/2017 sin embargo en el caso de autos el propio contenido del auto apelado omite la referencia necesaria.

A lo que cabe añadir que del contenido de la solicitud de autorización tampoco se cumplimenta un resultado analítico de los parámetros a los que debe ajustarse a la autorización de entrada, pues es fundamental que se constaten –aun acudiendo al mecanismo de la integración en la resolución judicial de los contenidos del informe– las exigencias expuestas en el fundamento precedente y por ello debe constar en forma concreta y explícita la causa y exigencias que dan razón de ser al acto de que se trate que tampoco en la referida solicitud se satisfacen.

En el mismo sentido, la STSJ de la Comunidad Valenciana 69/2019, de 16 de enero (rec. núm. 75/2018 –NFJ073277–), insistirá en que la sospecha relativa a la posible utilización de una doble contabilidad mediante programa informático, con el fin de ocultar una parte importante de las ventas obtenidas, cuando no existen datos de terceros para contrastar las declaraciones de ingresos, resulta una mera conjetura carente de base alguna. Asimismo, esta sentencia reprocha tanto a la solicitud de la AEAT como al propio auto del juzgado de lo contencioso-administrativo que no concretaran una aproximación a la cuantía de la deuda tributaria eludida ni tampoco por qué el registro domiciliario constituía el único instrumento eficaz para la constatación de esos posibles fraudes.

⁸ La proyección del principio de seguridad jurídica sobre la actividad inspectora exige algo más que su mera proclamación *ad pompam vel ostentationem*, toda vez que tanto su vertiente objetiva (certeza en la regla jurídica) como la subjetiva (confianza del ciudadano y salvaguarda de sus posiciones jurídicas) vedan cualquier habilitación genérica que configure potestades administrativas extramuros del procedimiento o con un alto grado de indefinición, pues lo contrario, como bien apuntó en su día Lozano, implicaría:

[...] una situación general de sujeción que no se aviene demasiado bien con la vinculación positiva a la legalidad que ha de presidir toda actuación administrativa. En conexión con lo anterior, no es de recibo que se reserven a los órganos inspectores amplias áreas de decisión discrecional, pues si en general debe reducirse la discrecionalidad administrativa, con mayor razón ha de procurarse ese objetivo en una materia como la tributaria tan imbuida del principio de legalidad y su correlato de indisponibilidad del tributo, y en un procedimiento como el inspector que se traduce en controlar y asegurar prestaciones del particular frente al ente público, cuando no en la imposición de sanciones para aquel (Lozano, 1990, p. 12).

⁹ La configuración dogmática de la comprobación tributaria a través del concepto de potestad-función evidencia el carácter no facultativo que ostenta la comprobación tributaria. Por ello, el profesor Núñez llegó a decir a este respecto que:

todo, cuando está en juego la adecuada tutela de un derecho fundamental, pues, como con todo acierto afirmara el TS en su Sentencia de 11 de diciembre de 1998, los derechos fundamentales consagrados en la CE:

[...] diferencian nítidamente al ciudadano del súbdito, al hombre libre de las sociedades democráticas [...] del individuo sometido a la arbitrariedad y al abuso propios de los sistemas sociales totalitarios [...] Es por ello por lo que los derechos básicos de los seres humanos no solo deben estar reconocidos en el ordenamiento jurídico del Estado, sino que, sobre todo, deben ser observados y respetados por los propios poderes públicos que, además, deben protegerlos y defenderlos frente a las propias tendencias estatales de invasión de los ámbitos de libertad del ciudadano, para ampliar y aumentar de esa manera el poder del Estado.

Podría pensar la Abogacía del Estado que la LGT otorga a la Inspección libertad para moverse extramuros del procedimiento en actos meramente preparatorios, ayunos del control y del rigor que aquel procura. Bastaría para ello una simple y sutil distinción entre «funciones inspectoras» y «funciones que realiza la Inspección»¹⁰, en relación con un aspecto en el que anda en juego, nada menos, que un derecho fundamental de los más tutelados de

La Administración no ejercita su potestad comprobadora en virtud de juicios de oportunidad (que es lo propio del particular titular de un derecho subjetivo), sino porque así lo dispone implícitamente el ordenamiento jurídico en aras del propio carácter servicial inherente a la Administración (de aquí la conceptualización de la mayor parte de las potestades administrativas como «fiduciarias»), esto es, en tanto esta persigue la satisfacción de intereses comunitarios o generales (Núñez, 1987, p. 58).

¹⁰ Cfr. Cervera (1975, pp. 17 y ss.). Lo que plantea, a su vez, si esos supuestos actos internos deben estar privados de todo efecto externo. Vid. al respecto Ortiz (1957, *passim*) y Baena del Alcázar (1965, *passim*). Para estos autores, es palpable la distinción entre normas de naturaleza meramente interna, expresión bien de la potestad jerárquica o interpretativa de otros órganos (superiores) y aquellas otras que, por su contenido, que no por su *nomen iuris*, merecerían integrar el sistema de fuentes del derecho por enmascarar normas de clara filiación reglamentaria. Para estos autores, los criterios distintivos podrían fijarse a través de los siguientes criterios: si tales normas someten o no a sujeciones u otorgan garantías; comportan o no una decisión seguida de las correspondientes medidas de aplicación; y, por último, si crean o no una regla imperativa. La STC 27/1983, de 20 de abril (NSJ060691), se inclina por el criterio antiformalista en la calificación de las normas, atendiendo a su contenido intrínseco, más allá del nombre con que se las bautice:

Si la forma no es un criterio que permite determinar la naturaleza de la circular, lo normal será que tal calificación pueda realizarse a partir de su contenido [...].

Por otra parte, los efectos de una u otra calificación son jurídicamente relevantes. La norma pasa a integrar el ordenamiento y deberá ser aplicada de acuerdo con el principio de legalidad por la Administración y los tribunales (arts. 9, 103.1 y 117.1 de la Constitución); el acto jerárquico interno no pasa de integrar el ordenamiento, y la consecuencia que produce su inobservancia por el subordinado es la responsabilidad disciplinaria del mismo, sin que tal inobservancia tenga, en principio trascendencia externa alguna.

la CE (inviolabilidad del domicilio). Sin embargo, no es razonable y ni siquiera conveniente que ello sea así. Cuando la materia está reservada a la ley, como es el caso, el legislador no puede dejar abiertas sus decisiones para que sean completamente concretadas por la Administración, porque si así lo hiciera, relajaría su función constitucional y se desentendería de la adopción de decisiones que la CE confía exclusivamente en él (ni siquiera en el reglamentista)¹¹. Es el legislador el que define o delimita las potestades de la Administración. Lo hace, ciertamente, con diferente concreción, según las materias; pero está obligado constitucionalmente a precisar el contenido legítimo de dichas potestades, sobre todo cuando de un procedimiento tan coercitivo como el inspector se trata y entra en juego la posible excepción a un derecho fundamental, lo que exige la concurrencia y la adecuada demostración de las circunstancias, datos e informaciones debidamente contrastados que justifiquen este modo excepcional de iniciación de las actuaciones inspectoras, especialmente relevante también para los intereses generales¹². Cuando se ponen en juego derechos

¹¹ De la misma manera que al particular le incumbe, en justa correspondencia, rechazar y combatir las autorizaciones judiciales cuando entienda que las mismas no cumplen con los estándares de calidad y adecuada motivación que el sacrificio de su derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio impone. En tal sentido, los tribunales de justicia son muy reacios a revisar y otorgarle la razón a aquellos contribuyentes que no impugnaron inicialmente el auto judicial de entrada domiciliaria en apelación, pero invocan luego la posible lesión del derecho fundamental en el seno del proceso contencioso-administrativo donde se recurre la posterior liquidación administrativa. Así, por ejemplo, la STSJ de la Comunidad Valenciana 177/2019, de 30 de enero (rec. núm. 421/2016 –NFJ075912–), en su FJ 3, afirmará a este respecto lo siguiente:

La primera cuestión planteada en la demanda viene referida al auto de 5-4-2013 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Elche, que autorizó la entrada y registro del local del actor en fecha 17-4-2013, sobre el que se alega que no se encuentra motivo y no respeta la necesaria proporcionalidad, vulnerando derechos fundamentales con ello, por lo que considera ilegal la entrada y registro.

Sin embargo, dicho auto es una resolución judicial firme por no haber sido recurrida en apelación ante esta sala en el plazo de quince días desde su notificación, no pudiéndose en este proceso reabrir un debate ya finalizado por el principio de seguridad jurídica y por el propio consentimiento del auto por el actor. Por ello, no puede esta sala entrar a valorar los argumentos de la demanda referidos a una resolución firme e inatacable, así como tampoco cabe cuestionar la información proporcionada al juzgado por la AEAT, pues forma parte de dicha resolución y no fue impugnada en tiempo y forma.

Por ello, no cabe apreciar ni son admisibles los alegatos referidos a la ilegalidad de las pruebas obtenidas por el registro, ni cabe invocar extemporáneamente la vulneración de derechos fundamentales.

¹² La STSJ de la Comunidad Valenciana 1106/2019, de 2 de julio (rec. de apelación 31/2019 –NFJ075829–), enfatiza la importancia que debe otorgarse a las previas comprobaciones e indagaciones administrativas, pues solo y exclusivamente en ellas podrá apoyarse el juez de lo contencioso-administrativo para motivar su auto (denegatorio o favorable), en ese necesario ejercicio de ponderación, tendente a sopesar el peso de las evidencias obtenidas por los actuarios frente al sacrificio del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio:

Entrando a examinar el motivo alegado por la parte recurrente, referido a la falta de motivación del auto de 14-1-2019, deberemos pronunciarnos de forma inevitablemente estimatoria, conscientes de la relevancia del vicio denunciado y de sus graves consecuencias en el ámbito tributario.

En efecto, el auto impugnado no pasa de ser un mero formulario de dos páginas al que se le han añadido los datos del peticionario de la entrada, la empresa afectada, las facultades que se otorgan, el día que se fija para su práctica, y la relación de los funcionarios de Hacienda que la practicarían. El auto menciona en su primer FD la doctrina constitucional aplicable a la autorización judicial de entrada domiciliaria y la competencia para ello de los juzgados de lo contencioso-administrativo. En el FD segundo se hace la única y genérica mención al supuesto concreto al decir: «[...] a la vista de la documentación remitida por la Administración actuante [...]», para, a continuación, pasar a la parte dispositiva que autoriza la entrada domiciliaria.

Así pues, tras sistemáticamente oír de forma innecesaria al Ministerio Fiscal en el procedimiento, pues ninguna exigencia legal existe sobre la intervención del Ministerio público en los supuestos del artículo 8.6 de la LJCA, el auto recurrido despacha la motivación de las razones jurídicas a sopesar, de los principios aplicables y de los datos a considerar sin ninguna concreción, en un relato fáctico inexistente y con su posible aplicación a cualquier supuesto, sin explicar ni un solo dato o indicio, sin realizar una concreta e individualizada valoración de los intereses en conflicto, de la necesidad de la medida, de su necesaria proporcionalidad, sin entrar a considerar de forma específica la petición de la Agencia Estatal de la Administración ni los específicos requisitos necesarios para el otorgamiento de la entrada domiciliaria, sin realizar ninguna consideración sobre la necesidad ni relevancia tributaria de la medida de entrada interesada. No se ha dado, pues, la ponderación de la proporcionalidad, urgencia y necesidad de incidir en el derecho fundamental previsto en el art. 18.2 CE, para la ejecución de la resolución administrativa (comprobación e investigación inspectora de determinados tributos y de posibles ilícitos fiscales), sin realizar el juicio lógico que llevara a la conclusión de que era necesaria.

Resulta, pues, justificada la queja de falta de motivación de la decisión judicial que, necesariamente, ha de estar explicada mediante una argumentación expresada, suficiente, racional y de contenido jurídico [...].

A la misma conclusión conduce el examen de otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre la llamada motivación *in aliunde*, que no se han producido en el presente supuesto:

a) La STC 140/2009, de 15 junio de 2009, reitera que «Una motivación por remisión o motivación *aliunde* satisface plenamente las exigencias de motivación que derivan del art. 24.1 CE (por todas, STC 82/2009, de 23 de marzo, F. 2), siempre que queden debidamente exteriorizados los elementos de juicio sobre los que se basa la decisión y su fundamentación jurídica resulte una aplicación no irracional, arbitraria o manifiestamente errónea de la legalidad (por todas, STC 21/2008, de 31 de enero, F. 3)».

b) La STC 82/2009, de 23 marzo de 2009, insiste en que «la resolución administrativa resulta suficientemente motivada por remisión a los hechos y circunstancias reflejados en el acta de infracción en materia de extranjería levantada por la Inspección de Trabajo de Madrid con fecha 25 de febrero de 2005, de modo que la sociedad recurrente ha tenido pleno conocimiento de los elementos fácticos y las consideraciones jurídicas que fundamentan la decisión administrativa. Estamos, en efecto, ante una motivación por remisión o motivación *aliunde*, que satisface plenamente las exigencias de motivación que derivan del art. 24.1 CE (entre otras muchas, SSTC 146/1990, de 1 de octubre, F. 1; 150/1993, de 3 de mayo, F. 3; 214/2000, de 18 de septiembre, F. 4; 171/2002, de 30 de septiembre, F. 2; 91/2004, de 19 de mayo, F. 8; 308/2006, de 23 de octubre, F. 6; y 17/2009, de 26 de enero, F. 2)».

c) La STC 144/2007, de 18 junio de 2007, con remisión a otros muchos pronunciamientos del mismo Tribunal Constitucional, destaca también que dentro de las modalidades que puede

fundamentales y principios constitucionales, no basta con invocar algún precepto suelto de un simple reglamento (art. 197 del RGAT, funciones que realiza la Inspección versus funciones inspectoras) para desvincularse del procedimiento legalmente establecido, pues el grado de concreción de la ley ha de ser mayor en estos casos, so pena de vulnerar no solo la seguridad jurídica, sino también la certeza que dicho principio impone a las normas, la previsibilidad de sus consecuencias, la igualdad de trato ante situaciones repetitivas que sean parangonables o la confianza legítima en la estabilidad de la propia potestad y de su

revestir la motivación, la fundamentación por remisión o *aliunde* –técnica en virtud de la cual se incorporan a la resolución que prevé la remisión los razonamientos jurídicos de la decisión o documento a la que se remite– «no deja de serlo ni de satisfacer la exigencia constitucional contenida en el derecho fundamental» a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando dicha remisión se produzca de forma expresa e inequívoca y que la cuestión sustancial de que se trate se hubiera resuelto en la resolución o documento al que la resolución judicial se remite.

No se trata el presente supuesto de una motivación breve o sintética, en absoluto. Se trata de una inexistente motivación, no se ha realizado el mínimo esfuerzo por la jueza de instancia por indicar los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión de autorizar la entrada domiciliaria (STC 75/2007, de 16 de abril FJ 4 con cita de otras muchas), ni siquiera ha tenido lugar una explicación por remisión o motivación *in aliunde* (SSTC 108/2001, de 23 de abril y 171/2002, de 30 de septiembre), pues solo se menciona que se tiene a la vista la documentación remitida por la Administración actuante, sin mencionar ningún dato.

En el caso de autos la resolución judicial que revisamos en apelación, por la que se autoriza la entrada en un domicilio no se encuentra debidamente motivada y, consecuentemente, no cumple la función de garantía de la inviolabilidad del domicilio que le corresponde, pues a través de ella no puede comprobarse que se ha autorizado la entrada tras efectuar una ponderación de los distintos derechos e intereses que pueden verse afectados.

Por último, y a mayor abundamiento, es cierto que la información proporcionada por la AEAT es abundante en datos, pues consta la orden de carga en plan de la sociedad recurrente en fecha 16-7-2018, con alcance general para investigar el I. sociedades de 2014 y 2015 y el IVA del 3T de 2014 al 4T de 2015, así como para investigar a los administradores socios por el IRPF de 2014 y 2015 e IVA del 3T de 2014 al 4T de 2015, aportando serios indicios sobre la posible división artificial de la actividad de transporte por carretera de la sociedad y sus dos socios administradores, y de ellos puede deducirse que la AEAT sospechaba la comisión de diversos ilícitos tributarios relacionados con el IS, el IVA y el IRPF, así como que tales ilícitos eran graves por suponer un abuso del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA por socios y sociedad, con el claro objetivo de ocultar una única actividad empresarial para conseguir una menor tributación.

Pero los antecedentes aportados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para justificar su solicitud de autorización de entrada en el local de la recurrente no son suficientes si el juzgado autorizante no motiva su decisión ni explica las razones de la misma, sin ponderar mínimamente los intereses concurrentes, limitándose a emitir un formulario genérico y estereotipado que autoriza una entrada sin valorar su proporcionalidad, urgencia o necesidad, con evidente vulneración del derecho fundamental previsto en el art. 18.2 de la Constitución española.

Por lo expuesto, y sin necesidad de mayores consideraciones, deberá anularse la resolución judicial impugnada, con estimación de la apelación.

regulación¹³. Y todos esos principios imponen que el legislador se atenga a un grado de densidad mayor en la programación de la actividad administrativa que permita protegerlos y respetarlos, pues, de otra forma, es decir, si abdicara de esa facultad y no delimitara la potestad administrativa concreta, impediría un adecuado control judicial, que ha de basarse no solo en las leyes, sino también en el derecho, al incluir estas otras normas distintas de aquellas y también un amplio abanico de principios generales, constitucionalizados o no¹⁴.

¹³ Con enorme clarividencia lo apunta la SAN de 11 de febrero de 2010 (rec. núm. 464/2006 –NFJ037975–), cuyo ponente, el actual magistrado del TS y eminente jurista, don Francisco José Navarro Sanchís, en su FJ 7 llega a afirmar a este respecto lo siguiente:

Aceptar que la Administración, unilateralmente, puede interpretar la ley y el reglamento de una manera tan alejada del sentido común y ensanchar a capricho los plazos máximos mediante el fácil recurso de multiplicar las posibilidades de apreciación de dilaciones indebidas, es tanto como consagrar que el plazo no lo fija la ley sino la Inspección, en cada caso, a su conveniencia, para soslayar los efectos desfavorables de normas imperativas. Conviene recordar, a este respecto, que, si la Administración está constitucionalmente obligada a servir con objetividad los intereses generales, que no son los suyos propios como organización, sino los de los ciudadanos a los que sirven (art. 103 de la Constitución), no puede quedar a su voluntad la determinación de los plazos máximos que ya tienen en la ley no solo su configuración, sino también sus excepciones y efectos.

Baste con señalar que el procedimiento de comprobación también tiene que estar presidido por esa idea de celeridad, eficacia y servicio al administrado, de suerte que para verificar si una dilación se ha producido no será suficiente con examinarla en sí misma, sino en su comparación con la propia actitud de la Administración en el procedimiento, pues se producen tardanzas a cuyo acaecimiento no es ajena aquella, lo que sucede, por ejemplo, si se tiene en cuenta, de una parte, que el procedimiento de comprobación no está sujeto a fases o etapas preclusivas, por lo que la Inspección es en principio libre para ordenar la práctica de diligencias o los requerimientos de información de una forma u otra, es decir, a un ritmo u otro, acordando conjuntamente, para mayor eficiencia varias diligencias o dosificando por goteo la exigencia de informaciones; además, si toda dilación imputable al comprobado concluye con la entrega completa de lo requerido, esta se lleva a cabo normalmente no cuando está disponible para la aportación, sino en el transcurso de una diligencia cuyo señalamiento efectúa unilateralmente el actuario, no de común acuerdo con el sujeto pasivo o su representante, de suerte que de ahí puede resultar un objetivo retraso que no necesariamente es debido a la sola conducta del interesado.

En suma, el principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración con los administrados hace imposible que puedan excluirse de los plazos máximos de resolución aquellos periodos que decide por sí la Administración que se deben a dilaciones del sometido a comprobación sin que este conociera siquiera que son tales dilaciones ni sus consecuencias. No es admisible imponer tan grave sanción al descuido, ni tampoco prescindir del principio de proporcionalidad, que exige equilibrar las consecuencias jurídicas de los actos de decisión a la intensidad y gravedad de los hechos que las provocan.

Por lo demás, el plazo legal ha de interpretarse restrictivamente, de suerte que la duración del procedimiento es la que determina la ley y que solo puede excepcionalmente ampliarse en presencia de una causa justificada y formalmente razonada.

¹⁴ Con especial énfasis defendía este extremo Cayón al apuntar lo siguiente:

La crisis del principio de legalidad y de la reserva de ley que se han padecido en todo el derecho público [...] ha afectado naturalmente al derecho tributario y sus técnicas de garantía del contribuyente frente al fisco. Y quizá más de lo que pudiera pensarse en un principio, puesto que, así

En tal sentido, interpretar de otro modo las cosas conduciría a dejar en manos de la AEAT la duración real del procedimiento de inspección tributaria, con el simple expediente de comunicar el inicio «formal» del procedimiento únicamente después de haber efectuado actuaciones materiales de comprobación e investigación tributaria y después también de recibir y analizar la información obtenida, permitiendo crear a la AEAT, *ex novo*, un subprocedimiento de comprobación en el que tendrían lugar actuaciones materiales de comprobación e investigación, pero distinto y separado del propio procedimiento inspector, usurpando con ello el ejercicio de una potestad legislativa cuya titularidad obviamente no le corresponde, pues no se discute que solo «la ley regulará: b) el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos [...]» (art. 105 b) de la CE)¹⁵.

lo acabo de señalar, aquellos principios jurídicos constituían el armazón desde el cual se había construido toda la urdimbre del tejido sobre el que reposaban los derechos del particular y las limitaciones a las potestades tributarias de gestión de los tributos, de tal suerte que admitir la insuficiencia de aquellos postulados –que no es admitir su ineficacia ni predicar su desaparición– equivale a aceptar como un nuevo reto la presencia de un conjunto de potestades de gestión de los tributos que se sitúan fuera o en los límites de los controles tradicionales basados e inspirados en el modelo del control de legalidad como única técnica necesaria para, insisto una vez más, garantizar convenientemente los derechos de los contribuyentes (Cayón, 1982, p. 567).

- ¹⁵ Sobre todo, si no se pierde de vista la importancia que la jurisprudencia otorga a la motivación necesaria que rodea esa posible autorización de entrada domiciliaria, pues el juzgado de lo contencioso-administrativo debe garantizar que esa irrupción en el ámbito de la intimidad del particular se produce sin más limitaciones que las estrictamente necesarias y, por lo mismo, en la justificación de esa resolución debe contenerse la exposición razonada de las apreciaciones conducentes a autorizar o denegar la entrada, extremos estos que resultarán imposibles sin una adecuada comprobación previa por parte de los actuarios. En tal sentido, y desde antiguo ya, el ATS de 20 de diciembre de 1990 (NFJ001037) trató de salir al paso de la práctica de algunos órganos judiciales de convertir el requisito de la motivación en una actividad de simple relleno de fórmulas estereotipadas:

[...] una cosa es la necesidad e incluso la conveniencia de introducir en la Administración judicial criterios de racionalización [...] y otra es desconectar del supuesto de hecho concreto, sin molestarse en razonar mínimamente su relación con los fundamentos jurídicos que sean de aplicación [...].

[...] un impreso cumplimentado no puede considerarse suficiente a efectos de respetar el requisito inexcusable de la motivación, requisito sin el que no puede entenderse que se otorga una tutela judicial efectiva al justiciable [...].

No basta, pues, con reproducir la teoría general sobre la eficacia y eventual suspensión de los actos administrativos para luego afirmar o negar, sin más, que el supuesto de hecho que se discute no cumple los requisitos exigidos [...]. Es necesario razonar suficientemente por qué el caso planteado en vía incidental encaja o no encaja en aquella doctrina general. Lo contrario implica una actuación arbitraria, y la arbitrariedad está prohibida a los poderes públicos (art. 9.3 de la Constitución), por tanto, también a los tribunales de justicia.

Y por ello es necesario subrayar que el uso de impresos tendentes a racionalizar –en este caso a simplificar– el trabajo de los tribunales no es lícito ni legítimo si no se guardan escrupulosamente aquellas garantías cuyo respeto viene exigido por ese derecho de contenido complejo que es el derecho a una tutela judicial efectiva. Entre estas garantías se encuentra precisamente la motivación de la decisión adoptada.

No estamos, pues, ante un supuesto equivalente al resuelto por el TS en el caso de los requerimientos de información –cuyo cauce procedimental independiente está previsto legalmente–, sino ante un único procedimiento inspector, conformado por actuaciones inspectoras materialmente comprobadoras que, justamente por ello y por afectar nada menos que a un derecho constitucional fundamental, acreedor de garantías tuteladas

La STSJ de la Comunidad Valenciana 794/2018, de 12 de septiembre (rec. núm. 42/2018 –NFJ072744–), exige esa indagación precisa, sin que baste a tal efecto el mero acopio de datos, lo que revela la necesidad de verdaderas y genuinas actuaciones inspectoras previas:

En el caso de autos la resolución judicial que revisamos en apelación, por la que se autoriza la entrada en un domicilio no se encuentra debidamente motivada y, consecuentemente, no cumple la función de garantía de la inviolabilidad del domicilio que le corresponde, pues a través de ella no puede comprobarse que se ha autorizado la entrada tras efectuar una ponderación de los distintos derechos e intereses que pueden verse afectados.

Por último, y a mayor abundamiento, es cierto que la información proporcionada por la AEAT es abundante en datos y de ellos puede deducirse que la AEAT sospecha de la comisión diversos ilícitos tributarios relacionados con el IS o el IVA, así como que tales ilícitos son de gravedad para lo cual es instrumentalizada una trama de entidades constituidas a fines de evasión fiscal.

Sin embargo, la naturaleza de tales ilícitos no llega a ser concretada por la AEAT. Tampoco se pondera la posible entidad de los mismos, lo que podría haber hecho por ejemplo atendiendo a los importes aproximados de las deudas tributarias presuntamente defraudadas. En un caso como el enjuiciado, es admisible que la Administración plantee su solicitud remitiéndose a informes anexos. Pero no puede esperar que el juez de garantías constitucionales integre dicha solicitud reordenando o infiriendo datos de informes, y menos que adivine los no concretados en ellos a los fines de tener por satisfecha la exigencia de que el registro a autorizar persiga un grave ilícito tributario.

En el presente supuesto, la Administración tributaria no concreta adecuadamente en su solicitud el posible ilícito tributario grave presuntamente cometido; con ello hace de las entradas y registros propuestos unas diligencias de investigación prospectivas, que esta sala no puede admitir por no satisfacer las exigencias constitucionales de estricta proporcionalidad, ya que la limitación del derecho del art. 18.2 CE se justifica tan solo ante una posible infracción grave de las normas tributarias y por ende del art. 31.1 CE.

Asimismo, tampoco la AEAT explica convenientemente por qué la entrada y el registro es el único medio que posibilita obtener las pruebas necesarias para la investigación de los presuntos ilícitos tributarios. La AEAT, en efecto, debería haber argumentado la necesidad de la medida en el sentido de que no existe otra medida más moderada para la consecución los datos que pretendía obtener e igualmente tendría que haber explicado con mayor concreción cuáles eran los datos probatorios que se proponía aprehender.

De igual forma, la STSJ de Cataluña 528/2019, de 6 de mayo (rec. núm. 112/2018 –NFJ075187–), considera necesaria la revocación del auto judicial de entrada domiciliaria ante la inexistencia de un detallado estudio justificativo de la presunta ocultación de los ingresos. En el mismo sentido, la STSJ de Madrid 310/2018, de 27 de junio (rec. núm. 481/2018 –NFJ071732–), al exigir algo más que meros indicios de la exclusión de parte de las ventas o de la ocultación de parte de los ingresos, desechando las meras suposiciones o las simples sospechas. Opinión compartida por la STSJ de Canarias 164/2018, de 18 de mayo (rec. núm. 41/2018 –NFJ071898–) al considerar insuficiente la mera indicación del aumento de ingresos en el modelo 347.

extraordinariamente reforzadas, debe estar sometido al plazo máximo legal previsto a tal fin por la LGT (art. 150)¹⁶.

D) A la espera del fallo del TS

En breve, el Alto Tribunal tendrá que pronunciarse sobre esta cuestión, pero, como ya hemos señalado con anterioridad, resulta difícil argumentar solventemente que unas actuaciones materialmente inspectoras y tendencialmente dirigidas a motivar nada menos que la petición de entrada domiciliaria al juzgado de lo contencioso-administrativo sean consideradas meros actos internos de trámite y no formen parte inherente o sustancial del procedimiento inquisitivo. Ello implicaría que tales actuaciones comprobadoras escapasen del principio vinculante de la legalidad, tan propio de la materia tributaria, para convertirse en actos meramente discrecionales. Unos actos volitivos de la Administración que operarían

¹⁶ Como bien señala la STSJ de Madrid 936/2018, de 21 de diciembre (rec. núm. 536/2017 –NFJ074819–), en su FJ 3, la adecuación del procedimiento no puede valorarse ni por su *nomen iuris* ni por su resultado, sino por la actividad materialmente desarrollada en cada caso por el equipo de actuarios:

Por otra parte, alegan los actores que la Administración ha utilizado el procedimiento inspector con la única finalidad de sustraerse de los plazos legales, pues real y materialmente el procedimiento sustanciado ha sido el de comprobación de valores.

De hecho, la inspección no ha ejercitado ninguna otra facultad o potestad distinta de las que pueden ejercerse a través de un procedimiento de comprobación de valores. Esta particular interpretación de la parte actora sin duda ha conducido a relatar como hecho de la demanda que el procedimiento seguido por la Administración tributaria fue el de comprobación de valor y omitir que fue, al menos formalmente, el de inspección. No obstante, las actividades en él desarrolladas no se redujeron a la comprobación del valor de los bienes de la herencia. Además de esta labor, que por sí sola estaría amparada por el art. 145.2 LGT, la inspección realizó actuaciones de investigación que llevaron a incluir en la masa hereditaria bienes que no habían consignado los interesados en sus declaraciones, pero habían sido inventariados por los albaceas y Valtecnic, así como un crédito del causante por importe de 618.241,75 euros. Por otro lado, la documentación requerida por la inspección al contribuyente atañía a datos financieros, bancarios y fiscales y no únicamente a los relativos al valor de los inmuebles, datos que es de suponer también fueron merecedores de su comprobación. Basta con tener en cuenta estas dos circunstancias para constatar que la actividad de inspección no se limitó a comprobar el valor de los inmuebles. La adecuación del procedimiento no puede valorarse por su resultado, sino por la actividad materialmente desarrollada por los inspectores, que en este caso se desplegó mediante la comprobación e investigación de elementos de distinta naturaleza que afectaban a la obligación tributaria.

El hecho de que la comprobación de valores tuviera un mayor peso en la liquidación que el representado por otras actividades de investigación, en particular las que se referían a los depósitos, valores y fondos bancarios, no implica que estas fueran inútiles al fin al que va destinado la inspección. Ese fin no es otro que investigar y comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, y, en su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado (arts. 141 y 145.1 LGT), por lo que es tan legítima la inspección de aspectos que luego resultan favorables al inspeccionado y no requieren regularización, como la que descubre una irregularidad o infracción.

sobre reglas no jurídicas, sino de simple oportunidad o conveniencia y, por lo mismo, sin sometimiento alguno a los controles que jalonan y pautan todo procedimiento administrativo, especialmente cuando se trata de uno de los más coercitivos y en el que se ve afectado en primera persona un derecho fundamental que goza de la máxima tutela constitucional¹⁷.

¹⁷ Al adecuado control de la discrecionalidad en el seno del procedimiento inspector también se ha referido el TS en su Sentencia 1280/2019, de 30 de septiembre (rec. núm. 6276/2017 –NFJ075107–). El Alto Tribunal considera que incluso en aquellos casos en los que la norma legal consagra una posibilidad discrecional a la Administración entran en juego otros principios que la delimitan para que no se convierta así en una pura y simple arbitrariedad. En su fallo, el TS analiza si la AEAT goza de discrecionalidad absoluta para fijar el plazo de alegaciones cuando la norma establece para ello un plazo mínimo y máximo, de manera que, si se concede el plazo mínimo, la solicitud de ampliación del plazo constituya un beneficio que se otorgue al obligado tributario y deba computarse como dilación inimputable a la Administración. En concreto, en el caso resuelto por el Alto Tribunal, el contribuyente había sido objeto de actuaciones inspectoras por plazo ampliado de 24 meses y solicitó una prórroga de 5 días para realizar alegaciones a la propuesta de liquidación inspectora. Dicha solicitud no fue resuelta expresamente por la AEAT, que, sin embargo, consideró que esos 5 días suplementarios (de 10 a 15 días) debían descontarse necesariamente del plazo consumido por las actuaciones inspectoras, pues, en caso contrario, se habría producido la prescripción del ejercicio, al haberse rebasado el plazo previsto por el artículo 150 de la LGT. El TS advierte ya al respecto en su FJ 5 que:

[...] la determinación del número de días (entre 10 y 15) –en el otorgamiento de alegaciones– opera como un derecho en beneficio del contribuyente, pero no como un instrumento en beneficio de la Administración para garantizar la temporánea terminación del procedimiento.

Y considera que la discrecionalidad en la delimitación del plazo (una discrecionalidad que se pretendía por la Abogacía del Estado como absoluta) puede vulnerar el principio de proporcionalidad que también debe tenerse en cuenta en el seno del procedimiento inspector:

Además, coincidimos con la sala de instancia cuando advierte que el presente caso difícilmente puede resistir un elemental examen de proporcionalidad, toda vez que en ningún momento puede vislumbrarse la justificación o motivación que llevó a la Administración a conceder un trámite de audiencia de 10 días cuando el precepto legal establecía la posibilidad de otorgar hasta 15 días, en un escenario de circunstancias que, en definitiva, pueden sintetizarse en la especial complejidad del asunto, que comportó, precisamente, la ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras por 12 meses adicionales (hasta un total de 24 meses) [...].

Por tanto, de acuerdo a las particulares circunstancias de este caso, debemos concluir que la actuación administrativa no ha sido proporcionada, alejándose de las elementales exigencias del principio a una buena administración tributaria que, en el presente caso, ha determinado la preterición de varios derechos del contribuyente (del artículo 34 LGT), lo que conduce a considerar integrados los referidos cinco días adicionales en el decurso de las actuaciones inspectoras y, por tanto, a apreciar que la Administración excedió el plazo de los referidos 24 meses, con la consecuencia de resultar inoperantes para la interrupción de la prescripción [...].

Cuando la norma establece un plazo mínimo y máximo para el trámite de alegaciones, la Administración goza de discrecionalidad para concretar dicho plazo. Sin embargo, la concesión del plazo mínimo sin justificación alguna con relación a las circunstancias del caso y la ausencia de respuesta de la Administración a la petición del contribuyente de una ampliación del plazo, determinan, en las circunstancias específicas de este caso, que la ampliación del plazo así obtenida no puede ser entendida como dilación imputable al contribuyente.

4. Sobre el concepto de necesidad en las entradas domiciliarias inspectoras *inaudita parte*

Extraordinariamente relacionada con todo cuanto se ha señalado en el epígrafe anterior se halla la cuestión relativa a la necesidad de entrada domiciliaria por parte de la Inspección de los tributos, sobre la que el TS se ha pronunciado recientemente con ocasión de la resolución de una casación en la que el tema nuclear que se analizaba no era otro que esa perentoria necesidad siempre argüida por la AEAT.

A) Sobre la necesidad de las entradas inspectoras sin previo aviso y la inviolabilidad del domicilio

Como es sabido, el artículo 142.2 de la LGT prevé la entrada por parte de los órganos inspectores en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos, cuando dicha entrada sea necesaria para el desarrollo de sus actuaciones, pero, tratándose del domicilio constitucionalmente protegido y no mediando consentimiento de su titular, será necesaria la oportuna autorización judicial, según dispone el artículo 113 de la LGT. Esa eventual potestad de entrada de la AEAT no solo se plantea en relación con una actuación inspectora, sino que también puede darse en el caso de procedimientos de recaudación (art. 162.1 de la LGT) e incluso de comprobación limitada (art. 136.4 de la LGT), aunque en este último supuesto, de manera mucho más restringida. Esa potestad de entrada por parte de la Inspección de los tributos puede iniciarse por personación directa de los funcionarios, sin necesidad de advertencia previa al obligado tributario. Así lo dispone expresamente el artículo 177 del RGAT al señalar que:

Quando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 172.2 de este reglamento, y sin perjuicio de lo

En esta misma sentencia, el TS también resuelve una cuestión relevante sobre la extensión de la potestad de comprobación que otorgaba a la AEAT el artículo 115.1 LGT de 2003, con anterioridad a la reforma operada por la Ley 34/2015, en lo relativo a la posibilidad de declarar la existencia de fraude de ley por operaciones realizadas en periodos prescritos antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, pero que despliegan sus efectos en ejercicios no prescritos. En opinión del Alto Tribunal, la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección, sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable al caso enjuiciado la LGT de 1963, la Administración no podía comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003 con la finalidad de extender sus efectos en ejercicios no prescritos.

dispuesto en el artículo 147.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.

Reglamentariamente, es pues una facultad del jefe de equipo o jefe de unidad de inspección la valoración de las circunstancias y la conveniencia o necesidad de esa entrada inspectora *inaudita parte*.

Sin embargo, hay un extremo que casi siempre se omite. Esa personación sin previo aviso está prevista legal y reglamentariamente únicamente para el caso de reconocimiento de locales o fincas, y no en el caso del domicilio constitucionalmente protegido, al estar regulada esta cuestión en el artículo 113 de la LGT. El artículo 151.2 de la LGT señala a este respecto que «la Inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con este o con el encargado o responsable de los locales». No alude expresamente y en ningún momento al domicilio constitucionalmente protegido (que, por otra parte, podría hallarse también en la propia empresa o en el centro de trabajo o profesional, como corrobora expresamente la STS de 24 de abril de 2010 [rec. núm. 3791/2016 –NFJ038573–]), por lo que la conclusión, según el tenor literal de la LGT, es muy clara: no podrá iniciarse la inspección sin previa comunicación en el domicilio constitucionalmente protegido de la persona física o jurídica. Sin embargo, el artículo 173.2 del RGAT disimula esa imposibilidad en lo que parece un claro exceso reglamentario, ayuno de cobertura legal.

Esa limitación taxativa al ámbito constitucional protegido queda plasmada en varios pronunciamientos del TC, en perfecta sintonía con cuanto acaba de decirse acerca del carácter irrenunciable e indisponible de este derecho fundamental. Así, la STC 126/1995, de 25 de julio (NCJ064497), afirmó en su FJ 2 que, respecto al derecho reconocido en el artículo 18.2 de la CE tiene establecido lo siguiente:

La norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la consecuente interdicción de la entrada y registro en él (art. 18.2 CE) no es sino una manifestación de la norma precedente que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE). Esta manifestación no se concibe como un derecho absoluto, sino que viene configurada con atención a otros derechos. Los límites al ámbito fundamental de la privacidad tienen un carácter rigurosamente taxativo (SSTC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 3, 160/1991, de 18 de julio, FJ 8, 341/1993, de 18 de noviembre, FJ 8 A) y, si bien con carácter negativo, son pieza fundamental para la identificación del objeto del derecho (qué sea la «inviolabilidad» domiciliaria) y de su contenido propio (facultad de rechazo del titular frente a toda pretensión ilegítima

de entrada) y también en relación con ello, para controlar las regulaciones legales y las demás actuaciones públicas que puedan afectar a este derecho fundamental (STC 341/1993, FJ 8 A).

Más clara es aún, si cabe, la STC 22/2003, de 10 de febrero (NCJ041817), que en su FJ 2 sostiene lo siguiente:

También hemos afirmado que los límites que la Constitución española establece al ámbito de la inviolabilidad domiciliaria tienen un carácter rigurosamente taxativo (SSTC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 3; 160/1991, de 18 de julio, FJ 8; 126/1995, de 25 de julio, FJ 2; 136/2000, de 29 de mayo, FJ 3), a diferencia de otras regulaciones constitucionales que, aun reconociéndola, se remiten, para la excepciones al respecto, a los casos y a las formas establecidas por la ley (así, el art. 14 de la Constitución italiana), o aceptan la posibilidad de que órganos no judiciales acuerden la entrada forzosa en un domicilio en supuestos de urgencia (así el art. 13.2 de la Fundamental de Bonn) [...].

Nuestra jurisprudencia establece, por tanto, como regla general, que, a falta de consentimiento del titular el acceso al domicilio se posibilite únicamente sobre la base de una resolución judicial debidamente motivada, en atención al principio de proporcionalidad, y cuyo objeto es preservar y proteger el derecho rodeándolo de una serie de garantías. La exigencia de la garantía judicial decae únicamente en caso de flagrante delito.

Asimismo, la STC 136/2000, de 29 de mayo (NCJ051937), en su FJ 3, apunta la indisponibilidad del derecho por referencia a la intervención judicial, de inequívoca naturaleza preventiva y en ningún caso convalidatoria:

Ahora bien, la garantía judicial constituye un mecanismo de orden preventivo, destinado a proteger el derecho, y no como en otras intervenciones judiciales previstas en la Constitución a reparar su violación cuando se produzca (STC 160/1991, FJ 8). De lo que se deduce la necesidad de motivación de la resolución judicial a la que se refiere el art. 18. 2 CE, puesto que es la misma la que permite decidir en caso de colisión de valores e intereses constitucionales, si debe prevalecer el derecho del art. 18. 2 CE, u otros valores e intereses constitucionalmente protegidos o, en distintas palabras, «la autorización judicial, vista desde la perspectiva de quien ha de usarla, o ese mandamiento para quien ha de sufrir la intromisión, consiste en un acto de comprobación donde se ponderan las circunstancias concurrentes y los intereses en conflicto, público y privado, para decidir en definitiva si merece el sacrificio de este, con la limitación consiguiente del derecho fundamental» (SSTC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 5, y 126/1995, FJ 3).

Una doctrina que ya había sido anticipada en el tiempo por la STC 160/1991, de 18 de julio (NCJ064496), en su FJ 8:

Por el contrario, en el caso de la Constitución española, y como expresión de la estrecha relación entre la protección del domicilio y la acordada a la intimidad personal y familiar en el apartado 1 del mismo art. 18, fuera de los supuestos de consentimiento del titular y de flagrancia delictiva [...] se posibilita la entrada o registro domiciliario únicamente sobre la base de una resolución judicial. La garantía judicial aparece así como un mecanismo de orden preventivo, destinado a proteger el derecho, y no –como en otras intervenciones judiciales previstas en la Constitución– a reparar su violación cuando se produzca. La resolución judicial, pues, aparece como el método para decidir, en caso de colisión de valores e intereses constitucionales, si debe prevalecer el derecho del artículo 18.2 CE u otros valores e intereses constitucionalmente protegidos¹⁸.

¹⁸ Como bien ha señalado la STSJ de Canarias de 22 de junio de 2007:

Pocos derechos fundamentales han tenido una evolución en el ordenamiento jurídico, en cuanto a su alcance, tan espectacular como el derecho a la inviolabilidad del domicilio, convertido en un ejemplo de libro de la llamada, por la jurisprudencia, «fuerza expansiva de los derechos fundamentales». A dicha evolución no ha sido ajeno el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

El Código Penal, en el artículo 203, equipara el domicilio de la persona física con el de la persona jurídica pública o privada, despacho profesional u oficina y establecimiento mercantil o local abierto al público fuera de las horas de apertura. Las SSTC de 31 de enero, 15 de febrero y 6 de julio de 1995 incluyen también en el concepto de domicilio las habitaciones de un hotel. En realidad, y como ya hemos apuntado, la pugna existente entre la protección del domicilio frente a toda injerencia de terceros, incluidos los poderes públicos, y el interés de estos últimos a practicar registros encaminados al ejercicio y desarrollo de las potestades de las que la normativa les inviste, no supone otra cosa que una demostración empírica de la pugna entre unos intereses contrapuestos que exigen una especial atención a la prevalencia del objeto constitucionalmente protegido y el necesario equilibrio y ponderación de esas pretensiones enfrentadas. Ya desde la STC 22/1984, de 17 de febrero (NCJ064536), quedan claras las condiciones que impone el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio como salvaguarda del derecho a la intimidad frente a perturbaciones ajenas de todo tipo:

El art. 18.2 [ap. 2] de la Constitución contiene dos reglas distintas: una tiene carácter genérico o principal, mientras que la otra supone una aplicación concreta de la primera y su contenido es por ello más reducido. La regla primera define la inviolabilidad del domicilio, que constituye un auténtico derecho fundamental de la persona, establecido, según hemos dicho, para garantizar el ámbito de privacidad de esta dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse precisamente por quedar exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores de otras personas o de la autoridad pública. Como se ha dicho acertadamente, el domicilio inviolable es un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho no solo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de las personas y de esfera privada de ella. Interpretada en este sentido, la regla de inviolabilidad del domicilio es de contenido amplio e impone una extensa serie de garantías y de facultades, en las que se comprenden las de vedar toda clase de invasiones, incluidas las que puedan realizarse sin penetración directa por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos.

La regla segunda establece un doble condicionamiento a la entrada y al registro, que consiste en el consentimiento del titular o en la resolución judicial. La interdicción fundamental de este

Las facultades que el ordenamiento tributario reconoce a la AEAT para la entrada domiciliaria no quedan circunscritas, desde un punto de vista finalista, a la ejecución de las meras actuaciones de comprobación e investigación, pudiendo extenderse igualmente a cualesquiera otras desarrolladas por aquella. Así lo señalan también los artículos 30.3 y 57.3 del RGAT (aunque curiosamente nada diga al respecto el art. 93 de la LGT). Los artículos 113 y 142.2 de la LGT supeditan la posibilidad de entrada domiciliaria a que sea «necesaria» para el ejercicio de las actuaciones inspectoras (algo más tibio es a este respecto, y como ya hemos señalado, el art. 172 del RGAT). Pero con anterioridad todavía era peor, porque los artículos 141.2 de la LGT de 1963 y 39.1 del RGIT de 1986 simplemente aludían a que se «juzgase necesario», es decir, a una conveniencia genérica que rozaba –si no entraba decididamente– en la más pura discrecionalidad. El avance, por lo tanto, es muy significativo y se emparenta no solo con el propio derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sino también con el principio de mínima incidencia de la actividad inspectora en la esfera privada de los interesados. Así lo exige el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH) de 4 de noviembre de 1959. De esta forma, la vigente LGT trueca la anterior discrecionalidad (libertad de elección entre alternativas todas ellas justas) en un concepto jurídico indeterminado («necesidad»), lo que implica que únicamente cabe una solución justa, que será aquella en la que se demuestre que la entrada es imprescindible para el desarrollo de las actuaciones inspectoras y no cuando simplemente resulte provechosa o útil para la mejor y mayor comodidad de los propios funcionarios.

Ahora bien, la pregunta surge de inmediato: ¿cuándo puede considerarse necesaria la entrada en el domicilio del contribuyente? El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) ha interpretado el artículo 8.2 del referido CEDH señalando que la injerencia en los derechos recogidos en este debe responder a «una exigencia social imperiosa» (Sentencias de 9 de octubre de 2003, caso Slivenko; 20 de junio de 2000, caso Foxley; 23 de septiembre

precepto es la del registro domiciliar, entendido como inquisición o pesquisa, para lo cual la entrada no es más que un trámite de carácter instrumental. Contempladas desde esta perspectiva las cosas, puede extraerse la conclusión de que en toda actividad de ejecución de sentencia o decisiones llevada a cabo por los órganos públicos en que se produce, bien que necesariamente, el ingreso de los órganos ejecutores en un domicilio privado, se realiza en mayor o menor medida una inquisición de este. De la facultad que el titular del derecho sobre el domicilio tiene de impedir la entrada en él es consecuencia que la resolución judicial o la resolución administrativa que ordenan una ejecución que solo puede llevarse a cabo ingresando en un domicilio privado, por sí solas no conllevan el mandato y la autorización del ingreso, de suerte que cuando este es negado por el titular debe obtenerse una resolución judicial que autorice la entrada y las actividades que una vez dentro del domicilio pueden ser realizadas. La regla anterior no es aplicable únicamente a los casos en que se trata de una resolución tomada por la Administración en virtud de un principio de autotutela administrativa, como ocurre en el presente caso. A la misma conclusión se puede llegar cuando la decisión que se ejecute es una resolución de la jurisdicción ordinaria en materia civil. Si los agentes judiciales encargados de llevar, por ejemplo, a cabo un desahucio o un embargo encuentran cerrada la puerta o el acceso de un domicilio, solo en virtud de una específica resolución judicial pueden entrar.

de 1998, caso McLeod; 25 de marzo de 1998, caso COP; 16 de diciembre de 1997, caso Camenzind; y 24 de noviembre de 1986, caso Gillow). Y, siguiendo esa estela del Tribunal de Estrasburgo, el propio TC (STC 66/1985, de 23 de mayo –NCJ064538–) afirma, como regla general, que «el principio de proporcionalidad exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales, cuyo contenido esencial es intangible».

Por lo tanto, en opinión del TC, las entradas y registros domiciliarios resultarían necesarios en todos aquellos supuestos en los que la obtención de pruebas fuese imposible o extraordinariamente dificultosa acudiendo a otros medios alternativos menos onerosos, llegando incluso a afirmar que dicha inmisión debe constituir el medio indispensable para alcanzar el fin perseguido (STC 69/1999, de 26 de abril –NFJ007858–). Dicho de otra manera, únicamente sería legal la entrada ante la inexistencia de otra medida más ponderada para alcanzar el fin propuesto con idéntica eficacia (STS de 14 de mayo de 2001). Ello equivaldría a decir que si el objetivo de la Inspección puede ser conseguido por otros medios que causen menor perjuicio a los interesados –a pesar de ser más gravosos o molestos para la Administración– habría de preservarse la intimidad personal y familiar, así como la inviolabilidad del domicilio (STS de 6 de mayo de 2004 y AATS de 2 de febrero de 2006 y 13 de febrero de 2004). También expresan esta opinión las SSTSJ de Cataluña de 27 de septiembre de 2005; de Madrid, de 25 de octubre, 14 de septiembre, 31 de mayo, 9 de marzo y 4 de febrero de 2005, 23 de septiembre y 15 de enero de 2004, y 14 de octubre de 2003; de Castilla y León, de 5 de mayo de 2006; y de Extremadura de 19 de octubre, 25 de septiembre y 13 de julio de 2006, y 20 de febrero de 2003). Como afirmara la Audiencia Provincial (AP) de Madrid, en Sentencia de 12 de marzo de 1998:

La necesidad en este caso, implica que solo cabe acudir a la medida si es realmente imprescindible tanto desde la perspectiva de la probable utilidad, como de la cualidad de insustituible, porque si no es probable que se obtengan datos esenciales, o si estos se pueden lograr por otros medios menos gravosos, estaría vetada la intervención (STC 31 enero 1985, SSTJ 24 junio y 18 julio 1996).

Por lo tanto, lo relevante desde el punto de vista jurídico es que la entrada domiciliaria por parte de la Inspección sea necesaria o imprescindible y no, por el contrario, que sea simplemente útil o conveniente. En tal sentido, tanto la STS de 21 de junio de 2002 como el Auto del mismo tribunal de 13 de febrero de 2004 señalan –respecto de una intervención administrativa– que «tal medida, por afectar derechos fundamentales, no puede ser adoptada, aun siendo útil en el caso sometido a la consideración del juez instructor, si no es necesaria». Todo ello equivale a decir que la entrada domiciliaria únicamente será ajustada a derecho cuando, para el desarrollo de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo, se consideren infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas.

Por eso precisamente, la autorización judicial para la inmisión locativa de la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido ha de superar el necesario

juicio de proporcionalidad que habrá de tener necesariamente en cuenta todos los matices del caso concreto. Como afirmara la STC 50/1995, de 23 de febrero (NFJ003467):

Las exigencias en cada supuesto dependerán de las circunstancias concurrentes, pues, como se señala en la STC 69/1999, de 29 de abril, los requisitos de detalle formulados a propósito de casos concretos pueden no resultar precisos en otros supuestos en los que las circunstancias sean diferentes.

Lo que equivale a decir que la Inspección tendrá que motivar concienzuda y minuciosamente el juicio de proporcionalidad necesario para llevar al convencimiento del juez (juzgado de lo contencioso-administrativo, ex arts. 91.2 de la LOPJ y 8.6 de la LJCA, siendo competente el que corresponda al domicilio donde se pretende la entrada, con absoluta independencia del ámbito de competencia territorial –nacional, regional o provincial– del órgano administrativo que solicita la autorización) que la invasión domiciliaria resulta indispensable para alcanzar el fin perseguido; extremo este de nada fácil consecución, pues, además del adecuado fundamento jurídico y la teleología de la medida, debe asegurarse que no se producirán más limitaciones que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto (así, la STC 76/1990, de 26 de abril –NFJ000802–).

La jurisprudencia exige a tal fin que en la solicitud de ese permiso para la entrada se expongan los indicios, sospechas y datos objetivos concretos que aconsejen una medida tan relevante como la inmisión domiciliaria administrativa, sin que puedan entenderse por tales las simples suposiciones o conjeturas (el TC afirma a este respecto que el juez de lo contencioso-administrativo debe tomar en consideración unos elementos de convicción «que constituyan algo más que meras suposiciones o conjeturas de la existencia de un delito o de su posible comisión, esto es, la apoyatura en datos objetivos suficientes para apreciar la necesidad e idoneidad de la medida» –STC de 29 de mayo de 2000–; en el mismo sentido, las SSTS de 17 de marzo y 21 de febrero de 2005), ni mucho menos las afirmaciones genéricas sin contenido preciso (SSTS de 22 de marzo de 2004 y 17 de junio de 2003). Eso, claro está, no implica que la solicitud administrativa deba demostrar de manera acabada e incontrovertible la comisión de un ilícito administrativo o un delito contra la Hacienda pública, pues, en el sentir de la SAN de 8 de enero de 2003, la entrada y registro domiciliario por los funcionarios públicos constituye una medida que:

[...] no es posterior al descubrimiento del delito, sino que se dirige a su averiguación y al descubrimiento del delincuente [...] como es obvio, de existir ya pruebas y constancia del delito sería superflua tal medida adicional, que si se adopta en fase de investigación es precisamente para comprobar y corroborar la certeza de los indicios o sospechas racionales del delito que se investiga y que está por ello en fase de presunción, por lo que sobre él no tiene por qué existir una prueba.

En análogo sentido, la STS de 27 de octubre de 2006 y el ATS de 16 de noviembre de 1994.

Por lo tanto, la Administración deberá reflejar en la solicitud del permiso al juzgado de lo contencioso-administrativo los datos y circunstancias objetivas que hagan verosímil la necesidad de la entrada domiciliaria y la posible omisión del ingreso tributario debido, así como la comisión del presunto ilícito y que no existe otra posibilidad más que la entrada para poder combatirlos; esto último es muy relevante, pues, de otra forma, el juez no podría apreciar la necesidad –inexistencia de otro medio menos gravoso para alcanzar la finalidad perseguida–, idoneidad –valoración de que la entrada domiciliaria no es inútil para alcanzar el fin que se persigue– y proporcionalidad –ponderación de los beneficios derivados de la inmisión y el sacrificio que implica en el derecho a la inviolabilidad del domicilio– necesarias para entender correcta o pertinente la medida (como señala el ATC de 26 de marzo de 1990, «la intervención de la autoridad judicial [...] aunque inserta en un procedimiento administrativo, como en este caso el de inspección tributaria, no puede entenderse como automática (STC 137/1985) de modo que prive al juez de toda capacidad de formación de juicio [...] pudiendo este, en consecuencia, examinar, controlar y, en su caso, rechazar la entrada en el domicilio sin el consentimiento del interesado»). Dicho de otra manera, el juicio de proporcionalidad exigirá efectuar el análisis de la adecuación de la medida con el fin que se pretende conseguir y que no es otro que la de permitir una medida restrictiva de un derecho fundamental que, por lo mismo, cuenta con una tutela reforzada¹⁹.

¹⁹ Como señala Álvarez, siguiendo de cerca la jurisprudencia del TC alemán:

El juez contencioso tendrá que enjuiciar no solo si aquella es una medida apta para conseguir la concreta finalidad perseguida (juicio de idoneidad) constituyendo, además, el único medio posible a través del cual puede alcanzarse el objetivo propuesto con idéntica eficacia (juicio de necesidad), sino también si existe el debido equilibrio entre el sacrificio del derecho fundamental contemplado en el art. 18. 2 de la Carta Magna y la ventaja que se obtendrá con ello o, si se prefiere, si tal sacrificio se encuentra en razonable proporción con los intereses públicos que se tratan de proteger (juicio de proporcionalidad en sentido estricto) (Álvarez, 2007, p. 270).

En el mismo sentido se pronuncia Navarro-Faure, para la que:

El principio de proporcionalidad que debe presidir la limitación de los derechos fundamentales –exige– que la entrada en el domicilio –sea necesaria– u objetivamente justificada en el sentido de que no existe una alternativa menos gravosa, en cuyo caso no se justificaría la entrada en el domicilio (Navarro-Faure, 2008, p. 244).

Y a ello también se ha referido la STC 50/1995, de 23 de febrero (NFJ003467), cuando señala que:

Aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales, cuyo contenido esencial es intangible. Este principio [...] ha sido configurado también jurisprudencialmente por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, cuya recepción se impone en este ámbito desde la propia Ley suprema [...]. En tal aspecto, desde los casos Chapell y Niemietz (Sentencias del TEDH de 30 de marzo de 1989 y 16 de diciembre de 1992) se viene exigiendo la imposición de garantías y cautelas que eviten comportamientos arbitrarios en la ejecución, ante la eventualidad de la falta de audiencia previa del afectado [...]. En ocasión reciente, el mismo Tribunal Europeo ha insistido en que la autorización a la inspección tributaria para entrar en un domicilio particular debe otorgarse con las garantías suficientes y el control adecuado, haciendo así posible el equilibrio de los intereses

Es más, podría afirmarse incluso que resultan de dudosa validez –por falta de competencia objetiva– los autos dictados por los juzgados de lo contencioso-administrativo para autorizar a la AEAT a llevar a cabo entradas y registros domiciliarios con el confesado propósito de efectuar «diligencias de investigación» y de obtención de pruebas de los supuestos ilícitos tributarios cometidos²⁰. Y ello porque el artículo 8.6 de la LJCA solo faculta al juzgado de lo contencioso-administrativo para autorizar la entrada domiciliaria «siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración pública»; pero no existe en nuestro ordenamiento precepto alguno que autorice la restricción judicial del derecho a la inviolabilidad del domicilio para la ejecución forzosa de unas «diligencias de investigación administrativa» acordadas sin contradicción e inaudita parte por la propia AEAT para la obtención de pruebas y la confirmación de los ilícitos tributarios o de las «sospechas de defraudación tributaria» detectadas en actuaciones «materiales» de comprobación e investigación realizadas por los actuarios con anterioridad al inicio «formal» del procedimiento inspector. Solo la Ley de enjuiciamiento criminal (LECrím., aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882) autoriza al «juez o tribunal que conociere de la causa» para decretar la entrada y registro domiciliario como una de las «medidas de investigación limitativas de los derechos reconocidos en el artículo 18 de la Constitución» (título VIII de la LECrím., capítulo I, arts. 545 a 572, modificado por la Ley orgánica 13/2015, de 5 de octubre)²¹. En tal sentido, los artículos 70.2 de la LJCA y 6.4 del Código Civil (CC), en su relación con los artículos 113, 142.2, 145.1, 147, 207 y 208.2 de la LGT y con el 18.2 de la

generales y particulares (Sentencia TEDH de 25 de febrero de 1993, caso Funke). Este Tribunal Constitucional había advertido ya, en la misma sintonía y con anterioridad a la jurisprudencia antedicha, que las medidas restrictivas de los derechos fundamentales han de reducirse al mínimo indispensable adoptando en su ejecución las cautelas imprescindibles al efecto, bajo la salvaguarda del juez (STC 22/1984, 137/1985, 144/1987, 160/1991 y 7/1992).

Vid. más extensamente sobre todo ello Sánchez (2011, pp. 13 y ss.).

²⁰ En estos casos, aunque el procedimiento sancionador tributario no se ha iniciado formalmente, resulta indudable que sí lo ha hecho ya desde una perspectiva material, pues la información que la AEAT necesita para liquidar y sancionar es idéntica. Por lo tanto, el contribuyente, pese a que tampoco es todavía un imputado o acusado formal, ya lo es materialmente. Y en este sentido, como reconocía el abogado general del TJUE, Mengozzi, en las conclusiones presentadas el 17 de febrero de 2011 en el asunto Elf Aquitaine, SA, también el TEDH ha optado por una definición «material», que no «formal», del concepto de acusación. Efectivamente, el TEDH, en su Sentencia WEH contra Austria, de 8 de abril de 2004 (TEDH 2004, 28), y sobre todo en su Sentencia Dewer contra Bélgica, de 27 de febrero de 1980, afirmó que las garantías establecidas por el artículo 6.1 del CEDH (derecho a no autoinculparse) exigen entender el término «acusación» en un sentido material, que no formal, es decir, apreciando la realidad del procedimiento materialmente iniciado y no de las apariencias; admitiendo de este modo la aplicación de las garantías consagradas en dicho precepto en el seno de un procedimiento que formalmente no tuviese todavía un carácter incriminatorio. Lo que el profesor Palao Taboada (2008, p. 26) ha denominado «actuaciones penales bajo vestiduras tributarias».

²¹ Los AATS 7316/2017 y 7318/2017, de 17 de julio, admiten a trámite sendos recursos de casación respecto de peticiones de entrada y registro domiciliarios por parte de la CNMC, planteando estas mismas cuestiones que, *mutatis mutandi*, resultan de aplicación a la AEAT.

CE, permitirían apreciar desviación de poder (art. 70.2 de la LJCA) y/o fraude de ley (art. 6.4 del CC) en el proceder de la AEAT cuando, amparándose en los artículos 142.2 y 113 de la LGT, solicita una «autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios» (art. 113 de la LGT) por considerarla necesaria «en el ejercicio de las actuaciones inspectoras» (art. 142.2 de la LGT) para iniciar un procedimiento de inspección (arts. 145.1 y 147 de la LGT), pero lo que en realidad inicia no es un «procedimiento de inspección» con el objeto de «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias» (art. 145.1 de la LGT), sino:

- a) un procedimiento «híbrido» inspector-sancionador, subrepticamente «resucitado» (con la cobertura formal del art. 8.6 de la LJCA que autoriza la intromisión domiciliaria) 20 años después de su definitiva supresión por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes; o bien, sin más,
- b) un «procedimiento sancionador en materia tributaria» (art. 207 de la LGT), que ciertamente podría instruirse por el mismo equipo o unidad que «está desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación» (arts. 22.3 a) y 25.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario –RGRST–), contando con el previo «acuerdo del órgano competente» (arts. 209.1 de la LGT y 22.1 del RGRST), pero que necesariamente debería tramitarse «de forma separada a los de aplicación de los tributos [...], salvo renuncia del obligado tributario» (art. 208.1 de la LGT), conforme resulta exigible desde la referida Ley 1/1998.

Los autos judiciales de entrada y registro reconocen abiertamente que el objeto y la finalidad de la intromisión domiciliaria autorizada no es otra que la de obtener pruebas con el fin de «confirmar las sospechas de la defraudación tributaria». Y parece evidente que, a partir de la injerencia domiciliaria, los actuarios no solo continúan desarrollando las potestades y las actuaciones de comprobación e investigación propias del actual procedimiento inspector (art. 145.1 de la LGT), sino que además principian a desarrollar, conjunta e indiferenciadamente (al igual que sucedía 20 años atrás con el extinto procedimiento de inspección anterior a la Ley 1/1998), «diligencias de investigación» y potestades instructoras propias del actual «procedimiento para la imposición de sanciones tributarias» (art. 208 de la LGT); esto es, actuaciones conducentes a la obtención de pruebas de los indicios del ilícito tributario que se habían puesto de manifiesto tras la consiguiente orden de carga en plan.

En todos estos casos, insistimos, la AEAT puede incurrir en desviación de poder (ejercer «potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico» [art. 70.2 de la LJCA] o en fraude de ley [art. 6.4 del CC]), dado que en nuestro vigente ordenamiento no existe ninguna norma que autorice a la Inspección tributaria a solicitar «la oportuna autorización judicial» (art. 113 de la LGT) de entrada en el domicilio de las personas para la ejecución de diligencias de investigación y obtención de pruebas de ilícitos administrativos o penales (¿cómo podrían diferenciarse *a priori*?) y de defraudaciones fiscales

que no son propias de «los procedimientos de aplicación de los tributos», sino de los procedimientos sancionadores tributarios o, en su caso, de los procesos de instrucción penal; por ello, resulta constitucionalmente inaceptable integrar y/o aplicar analógicamente los artículos 113, 142.2 y 145.1 de la LGT para ampliar la injerencia en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, con ella, su restricción o negación.

B) La STS 1343/2019, de 10 de octubre (rec. de cas. núm. 2818/2017 –NFJ075314–).

La STS 1343/2019, de 10 de octubre, que casa y revoca la STSJ de Castilla y León/Valladolid 183/2017, de 10 de febrero, dictada en el recurso de apelación número 476/2016 (NFJ075316), resuelve la cuestión casacional recogida en el ATS de 18 de octubre de 2017 (rec. núm. 2818/2017 –NFJ075315–), cuyo interés objetivo para la formación de jurisprudencia no era otro que el siguiente: «Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada».

La contribuyente había efectuado dotaciones al factor de agotamiento (beneficio fiscal reconocido en los arts. 97 a 101 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades [TRLIS] de 2004 para las entidades que desarrollaran actividades de exploración, investigación y explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos) que fueron objeto de inspección en los ejercicios 2002 a 2007. Con el ánimo de comprobar las materializaciones dotadas pendientes de aplicación y recogidas en esas actas inspectoras, la AEAT inició en mayo de 2016 nuevo procedimiento inspector por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el impuesto sobre sociedades (IS) para los ejercicios 2011 a 2014, adoptando como primera actuación la solicitud de entrada y registro de la empresa *inaudita parte* «a fin de evitar la desaparición de las pruebas que busca la Inspección de Hacienda del Estado» y que fue autorizada en su día por Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de León, sin previa audiencia del interesado. Recurrido en apelación dicho auto, el TSJ de Castilla y León/Valladolid, en la STSJ 183/2017, de 10 de febrero, entendió que la autorización era necesaria y proporcionada, pues, al estar la empresa en liquidación, resultaba precisa una intermediación y reserva especialmente intensas, añadiendo, en relación con el carácter *inaudita parte* de la actuación, que el éxito del fin de la medida adoptada dependía del factor sorpresa, pues cualquier conocimiento previo de los administradores o representantes podría frustrar el éxito de las pesquisas inspectoras.

El TS, sin embargo, revoca la STSJ de Castilla y León al entender completamente innecesaria la entrada sin previo aviso para comprobar la aplicación de un beneficio fiscal, cuya adecuada prueba incumbiría, por lo demás, al propio obligado tributario, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 105 de la LGT. A modo de advertencia preliminar, el Alto Tribunal se apresura a recordar la excepcionalidad de la medida y su carácter absolutamente indisponible:

Tanto en la solicitud de entrada y registro como en el auto autorizador debe figurar –dentro de su contenido mínimo– la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo, la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas (Sentencias del Tribunal Constitucional de 31 de enero 1985, 24 de junio y 18 de julio de 1996).

En este mismo sentido, y a tenor de esas mismas sentencias, tanto la solicitud como el auto que la autoriza deben ofrecer una explicación de la concurrencia del principio de subsidiariedad, que impone una adecuada constatación de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como podrían ser –por ejemplo– los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros.

En relación con este imprescindible «fin legítimo» de la entrada en el domicilio y su necesidad, conviene recordar la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sentencia caso Société Colas Est y otros c. Francia, de 16 de abril de 2002 o sentencia de 30 de septiembre de 2008, Isaldak c. Turquía), según la cual, aunque los Estados gozan de cierto margen de apreciación para considerar necesaria una intromisión, ha de hacerse una interpretación estricta de las excepciones del artículo 8 del convenio, y debe quedar establecida convincentemente su necesidad en el caso concreto como verdadera garantía de que la inmisión en este derecho fundamental es imprescindible para alcanzar el fin legítimo [...].

De todos los requisitos expuestos, resulta especialmente relevante para la solución del litigio que nos ocupa el de la necesidad de la entrada y registro, esto es, la constatación de que tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles –que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo– para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben.

Una necesidad que habría de analizarse caso por caso (al resultar imposible una fórmula general aplicable en todos los supuestos), pero que en la controversia objeto de los autos se revelaba enteramente inexistente:

El enunciado de la pregunta [se refiere a la cuestión casacional] es de una enorme amplitud y –anticipamos– solo permite una contestación genérica, pues el casuismo

en la materia que nos ocupa es extraordinario, siendo así que –como veremos inmediatamente– es el caso concreto el que permitirá dilucidar si la medida invasiva que nos ocupa era –o no– idónea, necesaria y proporcional al fin perseguido.

Dicho de otro modo, la medida en cuestión –sea a efectos tributarios, sea en relación con otros sectores de la actuación administrativa– solo podrá reputarse necesaria y proporcionada si, analizada en concreto a tenor de las circunstancias del caso, reúne esos requisitos, sin que sea posible establecer aquí una doctrina general –y válida para cualesquiera supuestos– sobre la concurrencia de aquellas exigencias [...].

En el caso del beneficio fiscal que nos ocupa, la aplicación de esas reglas básicas determina, sin esfuerzo hermenéutico alguno, que la aptitud legal de la reinversión de las sumas dotadas al factor de agotamiento debe ser acreditada por el sujeto pasivo (que se aprovechó del beneficio reduciendo la base imponible de su impuesto sobre sociedades a condición de la posterior materialización) y que, en caso contrario, esto es, si las cantidades reinvertidas no son idóneas o no se ha producido la reinversión, se integrará en la base imponible del impuesto sobre sociedades del periodo en el que concluía la posibilidad de materializar la suma dotada en su momento, con los intereses legales procedentes [...].

[...] nada impedía que en el procedimiento de comprobación incoado al respecto se requiriera a la empresa para que acreditara sus reinversiones y, en su caso, constatada su falta de aptitud, se dictara la oportuna liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios comprobados integrando en su base imponible la suma dotada y no reinvertida con sus intereses.

Expresado aún con más claridad: la Inspección de los tributos no necesitaba entrar en el domicilio de la entidad y hacerse con los datos relativos a esas (supuestas) reinversiones indebidas porque le bastaba con solicitar del contribuyente los extremos necesarios de la materialización y, si estos no acreditan la idoneidad de la misma, rechazarla, incluyendo en el impuesto sobre sociedades del ejercicio final para reinvertir (que ya se está inspeccionado) lo dotado y no reinvertido.

En este sentido, no alcanza la sala a identificar qué pruebas podía hacer desaparecer el contribuyente –como señala la Inspección en su solicitud de entrada– si es él el que tiene que probar la reinversión, su cuantía y la sujeción de la actividad en la que se reinvierte a las previsiones legales.

Y tampoco se comprende en absoluto la relevancia –a la que alude la Sala de Valladolid en la sentencia recurrida– del –factor sorpresa– para asegurar el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la Inspección tributaria cuando es el obligado tributario el que tiene toda la carga de probar la concurrencia de los requisitos legales correspondientes.

En definitiva, no era necesario sacrificar este derecho fundamental como única forma –principio de subsidiariedad– de garantizar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la ley en relación con el factor de agotamiento por la

razón esencial de que la finalidad de la entrada y registro (constatar la aptitud de la materialización) no era necesaria para que la Administración actuase sus potestades de comprobación e inspección.

Insistimos: si la finalidad de obtener aquellos datos no era otra que rechazar –mediante un acto de liquidación precedido del procedimiento incoado al efecto– la aptitud de la materialización, esa misma finalidad podía alcanzarse requiriendo la información al contribuyente y, en su caso, rechazando la idoneidad de las reinversiones, incorporando a la base imponible del impuesto sobre sociedades las sumas no dotadas y sus intereses legales²².

²² Esa alusión genérica al análisis concreto de cada caso en particular es muy del agrado del TS. Así lo hace también, por ejemplo, en la STS 1853/2019, de 18 de diciembre (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–), en la que resuelve la cuestión casacional consistente en discernir si, a pesar de lo dispuesto expresamente por el artículo 150.7 de la LGT (plazo para completar la retroacción de las actuaciones), es jurídicamente reprochable, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la CE, que cuando se ordena la retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo la AEAT difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución desde la fecha del fallo del citado órgano económico-administrativo. La razón por la que la ejecución de la retroacción de actuaciones había sufrido una demora tan acusada en el caso concreto analizado por el TS obedecía a que el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia había remitido erróneamente su resolución al director del Departamento de Inspección (que había sido parte en el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central [TEAC]), que no era competente para llevar a puro término lo acordado por el órgano revisor de instancia. La mercantil recurrente en casación invocaba no solo los artículos 9.3 y 103 de la CE, sino también los artículos 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (LRJSP), y, sobre todo, el 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que especifica que «toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable». Pero el Alto Tribunal, abstrayéndose de su doctrina, contenida en las SSTs 249/2017, de 14 de febrero (rec. núm. 2379/2015 –NFJ075984–), 665/2017, de 17 de abril (rec. núm. 785/2016 –NFJ066666–), y 1909/2017, de 5 de diciembre (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), en las que había señalado, respecto de las dilaciones o retrasos en la retroacción de actuaciones que estas eran incompatibles con el principio de buena administración, «que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente», e insiste en la necesidad de analizar las circunstancias del caso concreto, no apreciando en el concreto supuesto analizado objeto de los autos ningún tipo de intencionalidad en la extemporaneidad ocasionada ni dilación desproporcionada, más allá de un mero o simple error del órgano económico-administrativo en la remisión de su resolución. Análoga solución otorga el TS en su STS 1802/2019, de 17 de diciembre (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–), en la que la cuestión casacional consistía en determinar si podía apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados. La entidad recurrente mostraba su disconformidad con la calificación jurídica adoptada por la AEAT al amparo del artículo 13 de la LGT, considerando que se infringía el ordenamiento jurídico porque se aplicaban en todo caso, y como regla general, las previsiones del artículo 16 de la LGT por la mera existencia de facturaciones de servicios estrictamente profesionales a través de la sociedad profesional interpuesta. De esta manera, en opinión de la mercantil recurrente, se aplicaba indebidamente la institución de la simulación tributaria, dando por buena una calificación administrativa que rebasaba lo permitido por el artículo 13 de la LGT y que confundía la simulación con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la economía de opción. El TS concluyó no haber lugar al recurso de casación:

5. ¿El grado de concreción de la información de la solicitud de autorización judicial vincula a la AEAT respecto de lo que puede o no obtenerse como material probatorio en las entradas domiciliarias sin previo aviso?

Otro extremo sumamente interesante al respecto de las entradas domiciliarias *inaudita parte* es el atinente a la posible impugnación de la liquidación por incorporación al expediente administrativo de información recabada en dichas entradas realizadas con distinto objeto. Tal sería el caso, por ejemplo, de una solicitud administrativa de inmisión locativa por una presunta trama de facturas falsas que, en realidad, se comprueba posteriormente como inexistente, pero que sirve para obtener otros datos sobre movimientos de cuentas bancarias que posibilitan luego a los actuarios, por ejemplo, articular una estimación indirecta de la base imponible del sujeto pasivo investigado.

Este extremo resulta de sumo interés, toda vez que aun cuando se considerase que la actuación administrativa viene amparada por un auto judicial en principio lícito, habría que poner el punto de mira respecto a la legalidad de si la desviación producida entre el objeto inspector autorizado por dicho auto y lo que resulta finalmente investigado constituye lo que se denomina un hallazgo casual²³ o, por el contrario, dicho descubrimiento ha de considerarse viciado por haberse generado al amparo de una autorización judicial que

[...] y que las sentencias invocadas como de contraste no constitúan un elemento comparativo suficiente con arreglo a la normativa entonces reguladora de la casación, confirmó razonamientos idénticos a los ahora desarrollados por la sala de instancia y, sobre todo, situó el centro de gravedad de la cuestión en un problema probatorio, a resolver caso por caso, de tal forma que podría haber supuestos de constitución de sociedades profesionales de abogados que no fueran constitutivos de simulación y supuestos, que por las circunstancias que concurran, sí pudieran ser constitutivos de tal.

En definitiva, la recurrente hace hincapié en que para que exista la simulación a que se refiere el artículo 16 de la Ley general tributaria se precisa ocultación y engaño, sin embargo, como la misma mantiene en su escrito de interposición la ley no define lo que se entiende por simulación, y desde luego la inexistencia de ocultación no se acredita por el mero hecho de que la recurrente haya formulado en anteriores ocasiones sus declaraciones utilizando el sistema de facturación a las sociedades profesionales interpuestas, ahora cuestionado, pues es evidente que la Administración puede proceder a comprobar y regularizar en su caso las autoliquidaciones dentro del periodo de prescripción, sin que el hecho de la presentación de las autoliquidaciones e incluso la falta de reacción de la Administración tempestiva, implique automáticamente la inexistencia de ocultación. Esta, y la misma simulación, será el resultado de la prueba correspondiente y en este caso corresponde a los tribunales de instancia su valoración, que según reiterada jurisprudencia no puede ser revisada en sede casacional.

Esta clara preferencia por el análisis *ad casum* del Alto Tribunal puede implicar un cierto peligro para que lleguen finalmente a casación otros casos en los que los tribunales de instancia no hayan puesto el debido celo en el análisis concreto del supuesto objeto del proceso.

²³ La jurisprudencia de la Sala Tercera del TS en relación con el «hallazgo casual» viene condensada en el FJ 4 de la STS 790/2016, de 6 de abril (rec. núm. 113/2013 –NCJ064539–):

Cuarto. Sobre el alcance de los hallazgos casuales en el ámbito sancionador administrativo.

Hemos de avanzar que, en lo sustancial, tiene razón el abogado del Estado en cuanto al alcance del derecho a la inviolabilidad domiciliar respecto de una entrada y registro en la sede de una empresa y de la utilización del material obtenido. En el ámbito del derecho de la competencia, el órgano regulador (la Comisión Nacional de la Competencia en el caso de autos, en la actualidad la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) tiene la facultad, dentro de sus competencias inspectoras y con el correspondiente mandamiento judicial, de proceder a la entrada y registro de las sedes de las empresas investigadas, al objeto de recabar la documentación o material que puedan constituir prueba de actividades ilícitas. El alcance de la entrada y registro viene determinado por la autorización judicial, que por lo general se remite al objeto de la investigación propuesto por la Administración, aunque sin duda puede, de entenderlo pertinente, limitar o modificar dicho objeto.

El supuesto litigioso se plantea por la posibilidad –que efectivamente se dio en el caso de autos– de que en la práctica del registro se obtengan documentos o material que resulten ajenos al objeto de la investigación que determinó la autorización judicial, pero que sean reveladores de otras posibles actividades ilícitas. Pues bien, con algunas matizaciones, la doctrina sentada por la jurisprudencia penal que invoca el abogado del Estado es de aplicación también al ámbito administrativo sancionador. En este sentido, lo que determina la regularidad del registro y la posibilidad de utilización del material incautado viene determinado, en primer lugar, por la conformidad a derecho de la entrada en el domicilio y, en segundo lugar, por el objeto y finalidad de la investigación y el correcto desarrollo de la actuación de registro. Así pues, si una entrada y registro están debidamente autorizados por el correspondiente mandamiento judicial y si el registro y la incautación de documentación se producen de forma adecuada y proporcionada al objeto de la entrada y de la investigación, el material obtenido casualmente y ajeno al objeto de la investigación puede ser legítimamente empleado para una actuación sancionadora respecto de una actividad ilegal distinta a la que determinó la autorización judicial de entrada y registro, en el supuesto de que dicho material sea indiciario de una tal actuación ilegal y siempre que el procedimiento seguido con el mismo tras su hallazgo sea a su vez procedimentalmente adecuado.

Lo anterior debe ser acompañado de alguna precisión. Por un lado, no puede admitirse con carácter general la prevención que formula el abogado del Estado de que en la práctica resulta inviable circunscribir la recogida de material al objeto de la investigación. Antes al contrario, debe hacerse hincapié, de acuerdo con la jurisprudencia de este tribunal y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en que el desarrollo del registro debe tratar en todo momento de restringirse al objeto de la investigación autorizada, mediante la colaboración del personal de la empresa, si se presta a ello y, en todo caso, mediante una actuación proporcionada y encaminada a dicho objetivo. Ello no obsta, como es obvio, a que el registro y requisa de documentación se realice con toda la minuciosidad requerida, y no supone que solo pueda ser intervenido el material previamente identificado o que en el propio momento del registro resulte plenamente acreditado que corresponde al objeto de la investigación, pues tal pretensión sí convertiría un registro en una actuación de muy compleja realización y probablemente ineficaz en numerosas ocasiones. Pero lo que sí se requiere es que el registro y requisa de documentos estén encaminados al objeto de la investigación y que se realicen de forma proporcionada, excluyendo requisas generales e indiscriminadas de material o de aquello que manifiestamente sea ajeno a la investigación.

Dicho lo anterior también es preciso añadir una distinción en relación con el ámbito penal. En dicho ámbito el hallazgo casual de elementos que puedan posteriormente constituir cuerpo delictivo está afectado por lo general del carácter de fragancia, lo que evita problemas en cuanto a la legitimidad de su requisa. Tal carácter resulta más improbable, aunque no imposible, en el caso de una investigación en materia del derecho de la competencia. Pero partiendo de una

en ese concreto punto se revela carente de validez y de toda eficacia habilitante. Dicho de otra manera, ¿sería posible pretender una suerte de sanación o convalidación del material probatorio así obtenido mediante la apelación a que se trata de un mero hallazgo casual o debería concluirse que las liquidaciones y sanciones finalmente impuestas se basan en un material probatorio que no ha sido obtenido de forma ajustada a derecho?

entrada y registro ajustada a derecho, esto es, autorizada judicialmente y realizada en términos proporcionales y adecuados, los datos o documentos que revelen o sean indiciarios de actuaciones ilícitas distintas a las que determinaron la investigación pueden ser legítimamente empleados por la Administración en una ulterior actuación sancionadora. Y ello bien porque en el examen del material requisado se encuentre accidentalmente elementos que constituyan indicios de otras actuaciones irregulares –como ocurrió en el supuesto de autos–, bien porque en el propio registro –desarrollado en los términos adecuados que ya se han indicado– el personal investigador se encuentre con material que *prima facie* sea revelador de actuaciones ilícitas.

Sentados los anteriores criterios interpretativos, el supuesto de autos no ofrece dudas de que la Administración actuó de manera adecuada en el registro producido en la sede de [...], así como que la utilización del correo electrónico del que trae causa el litigio fue conforme a derecho. Es claro que el objeto de la investigación se circunscribía a las posibles actuaciones colusorias verticales entre [...] y sus distribuidores y que, por tanto, el material de todo tipo que los inspectores debían reclamar y buscar para requisar se limitaba a dichas relaciones verticales y no, por tanto, a las relaciones con los competidores de la mercantil investigada. De acuerdo con las actas de inspección, los inspectores se circunscribieron a dicho objetivo y debido a dificultades técnicas de carácter informático y a la imposibilidad de filtrar en el acto una documentación muy amplia, se recabó gran parte de la misma para su posterior análisis. No consta que la empresa considerase abusiva dicha actuación como lo prueba el párrafo del anexo del acta de la inspección [...].

Lo anterior prueba más bien una colaboración del personal de la empresa investigada al objeto de depurar la documentación requisada de cualquier material que no resultase pertinente para la investigación.

Desarrollado por tanto el registro de forma conforme a derecho, por cuanto contaba con la preceptiva autorización judicial idónea y su práctica fue idónea y proporcionada a su objetivo, el hecho es que un inspector de la Dirección de Investigación comprobó, al examinar el material incautado, la existencia de un mensaje a otra sociedad competidora [...] que incluía un listado de precios, con base en el cual se inició una investigación reservada por presunta colusión horizontal entre empresas competidoras que dio lugar a otro expediente (S/0280/10). El presente litigio tiene su origen precisamente en la impugnación de que dicho mensaje fuese incorporado a las actuaciones del referido expediente. Pues bien, habida cuenta de que el hallazgo casual del citado documento se produjo en el marco de un registro practicado de forma regular y conforme a derecho, nada hay que objetar a que la Comisión Nacional de la Competencia procediese a iniciar dicha investigación y abriese un expediente sancionador distinto encaminado a depurar otras conductas ilegales, así como que dicho documento fuese incorporado a tales actuaciones.

Digamos como conclusión, que la habilitación para la entrada y registro y la práctica del mismo en forma idónea y proporcionada, permite que un hallazgo casual pueda ser utilizado de forma legítima para una actuación sancionadora distinta, la cual habrá de ajustarse a las exigencias y requisitos comunes de toda actuación sancionadora y en la que la empresa afectada podrá ejercer su derecho de defensa en relación con las nuevas actividades investigadas. No ha habido, por consiguiente, lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio, como entendió la sala de instancia, y se ha infringido el artículo 18.2 de la Constitución por aplicación indebida del mismo.

La respuesta a esta interesante interrogante no es precisamente sencilla, toda vez que los autos judiciales de entrada domiciliaria (como consecuencia, todo hay que decirlo, del contenido habitual de la propia solicitud administrativa) suelen ser lo suficientemente amplios como para amparar cualquier dato obtenido dirigido a comprobar la corrección de las declaraciones presentadas por el contribuyente²⁴. Es más, si dicha autorización judicial no

²⁴ Aunque no siempre es así. La STSJ de la Comunidad Valenciana 216/2017, de 7 de marzo (rec. núm. 174/2016 –NFJ067073–), en sus FF. JJ. 2 y 3, declara que el auto judicial únicamente habilitaba para la entrada y recogida de material documental en relación con la comprobación de la existencia de posibles exportaciones con destino a dos mercantiles domiciliadas en la República Dominicana y Brasil, en las que se habían declarado volúmenes y precios inferiores a los reales, resultando por ello que el volcado (copiado masivo e indiscriminado de documentación de todos los discos duros y servidores de la empresa, realizados con la finalidad de incluir todos los datos económicos de la misma) supuso una extralimitación de los términos autorizados judicialmente y resultó, por ello, constitutivo de una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, procediendo, pues, la destrucción y eliminación de todas las copias que no guardasen relación con dichas exportaciones:

La adecuada resolución de las cuestiones suscitadas en esta litis exige precisar, antes de nada, los términos de la autorización judicial de que aquí se trata; dicho de otra manera, hemos de concretar las actuaciones que, conforme a tal resolución judicial, resultaban autorizadas a realizar por la Inspección.

A este respecto, comenzamos anotando que en la solicitud de autorización de entrada presentada por el delegado especial de Valencia de la AEAT (dejando ahora aparte la investigación de gastos privativos de los socios supuestamente cargados en las cuentas de la entidad –el que fue expresamente denegado en el auto judicial–), lo cierto es que los únicos hechos concretos a investigar que se expresan en aquella solicitud son los relativos a la realización de posibles exportaciones con destino a dos mercantiles («Elite Marble» y «Levtrade Comercial») domiciliadas –respectivamente– en República Dominicana y Brasil, en las que se habrían declarado volúmenes y precios inferiores a los reales.

Estos eran, por tanto, los concretos hechos que –a tenor de la propia solicitud de la AEAT– justificaban la autorización de entrada y registro en el domicilio social de «Stonehegen, SL», por más que –lógicamente– los mismos hubieran de enmarcarse en unas actuaciones inspectoras conceptual y temporalmente determinadas (en nuestro caso, el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2011 a 2014, el impuesto sobre el valor añadido de los periodos 10/2011 a 12/2014 y retenciones e ingresos a cuenta del trabajo personal/profesional y del capital inmobiliario de los mismos periodos 10/2011 a 12/2014) y por más –también– que en la solicitud de entrada y registro se contuvieran consideraciones y peticiones generales y comunes a la mayoría de este tipo de actuaciones domiciliarias. No solo eso, sino que el propio auto judicial restringió expresamente la medida de entrada y registro al concreto hecho más arriba reseñado. Así, y pese a que la parte dispositiva del auto judicial pudiera parecer un tanto amplia o imprecisa, la misma debe coherenciarse e integrarse (como enseña la doctrina del Tribunal Constitucional al efecto) con su fundamentación jurídica y, en este sentido, el primer párrafo del razonamiento jurídico tercero resulta meridianamente claro y concreto, siendo del siguiente tenor:

«Examinada la solicitud aportada, en cuanto a la proporcionalidad y necesidad de la medida, la misma únicamente se aprecia en cuanto a la recogida y examen del material documental, en formato informático o cualquier otro, propio de la mercantil, a fin de comprobar si existen, como sospecha la AEAT, exportaciones a otras sociedades sitas en República Dominicana y Brasil, por volumen superior al declarado, considerando que se trata del único medio por el cual pudiera obtenerse esta información» [...].

cubriera información relativa a ejercicios concretos descubiertos por la Inspección no amparados en la resolución judicial, le bastaría a aquella con solicitar una ampliación del alcance del objeto de su entrada, llevando al ánimo del juzgado de lo contencioso-administrativo lo relevante del hallazgo, adoptando como medida cautelar en el ínterin la incautación o el precinto de los documentos obtenidos a la espera de la solicitud de ampliación de dicho objeto inspector por parte del delegado de Hacienda.

Sin embargo, no es menos cierto tampoco que esta cuestión ya se ha planteado con relación a las entradas domiciliarias practicadas por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) y, si bien en la generalidad de las ocasiones el TS se ha referido a la doctrina del hallazgo casual como teoría capaz de enervar la nulidad de la entrada y de las pruebas obtenidas (art. 11.1 de la LOPJ en la llamada por la jurisprudencia norteamericana como el «fruto del árbol envenenado»), en otras, sin embargo, ha anulado las sanciones impuestas al exceder las indagaciones administrativas del objeto delimitado por la propia autorización judicial que avala la orden de investigación de la CNMC²⁵.

En conclusión: el auto judicial únicamente habilitaba la entrada y recogida de material documental en relación con la comprobación de la realización de posibles exportaciones con destino a dos mercantiles («Elite Marble» y «Levtrade Comercial») domiciliadas –respectivamente– en República Dominicana y Brasil, en las que se habrían declarado volúmenes y precios inferiores a los reales.

Lo anterior descarta la pretensión de la Agencia Tributaria relativa a que la resolución judicial de que se trata facultaba la entrada y registro en relación con «Todos los elementos de las obligaciones tributarias a las que, con alcance general, se acordó la extensión de las actuaciones inspectoras, esto es, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre el valor añadido, retenciones/ingresos a cuenta de trabajo/profesional y retenciones/ingresos a cuenta de capital mobiliario, de los ejercicios 2011 a 2014».

Pues bien, partiendo de lo anteriormente concluido, resulta que el volcado/copiado masivo e indiscriminado de documentación de todos los discos duros y servidor de la empresa realizados con la finalidad «confesada» de incluir todos los datos económicos de la misma (amén de que contuviera también otro tipo de archivos informáticos ajenos a tal finalidad) supuso una extralimitación de los términos autorizados judicialmente y resultó, por ello, constitutiva de una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido en el art. 18.2 de nuestra Carta Magna.

Lo anterior determina, como consecuencia derivada, el acogimiento de la pretensión alternativa postulada en el suplico de la demanda acerca de la destrucción y eliminación de todas las copias que se realizaron durante el curso de la actuación inspectora de fecha 26.1.2016 que no guarden relación con las exportaciones a República Dominicana y Brasil. No así de la pretensión relativa a la destrucción y eliminación de todas las copias, pues la autorización judicial sí que habilitaba a la recogida de material documental relacionado con el precitado hecho, tal y como hemos explicado en el precedente fundamento de derecho y resulta de la integración de la parte dispositiva del auto judicial con sus razonamientos jurídicos.

Por lo demás, visto lo concluido resulta innecesario el examen de los restantes motivos de impugnación articulados en el escrito de demanda.

²⁵ La STS 249/2019, de 26 de febrero (rec. núm. 6696/2017 –NCJ064540–), en sus FF. JJ. 4 y 6, matiza esa doctrina general (también referida a la entrada domiciliaria con autorización judicial por la CNMC) negando

A este respecto, el ATS de 3 de octubre de 2019 (rec. núm. 2966/2019 –NFJ075040–) anuncia ya un futuro pronunciamiento del Alto Tribunal que arrojará luz sobre algunas de

virtualidad a ese «hallazgo casual» cuando este proviene espuriamente de una praxis indagatoria no cubierta, incluida o refrendada por el propio auto judicial:

Como hemos visto en el fundamento jurídico tercero, la doctrina sobre el hallazgo casual alude a un hallazgo de material probatorio que se produce de manera imprevista y fortuita, en el curso de una inspección realizada en virtud de una orden de investigación dictada con una finalidad distinta. Y la jurisprudencia que antes hemos reseñado viene a precisar que para que el material probatorio así obtenido pueda ser utilizado de forma legítima es necesario que el hallazgo se produzca con ocasión de una entrada y registro que cuente con la necesaria habilitación y se desarrolle de forma idónea y proporcionada.

Pues bien, tales exigencias no se cumplen en el caso que ahora nos ocupa, donde, en puridad, ni siquiera cabe afirmar que haya existido un hallazgo casual. La documentación relativa a la recogida y tratamiento de otros residuos (distintos a los sanitarios) se encontró porque se buscaba. Y se buscaba en virtud de una orden de investigación que, además de referirse a los residuos sanitarios, que eran objeto de aquel expediente, aludía también a «tratamientos de residuos de otro tipo»; expresión esta que, por su genericidad y vaguedad, la propia sentencia recurrida consideró no aceptable, y, por tanto, no habilitante para que a su amparo pudiese realizarse inspección o indagación alguna.

En definitiva, no se trata aquí de un hallazgo casual producido con ocasión de la práctica de una inspección que tuviese otra finalidad, sino de un material probatorio recogido en el curso de un registro que se entendía respaldado por un inciso de la orden de investigación («tratamientos de residuos de otro tipo») que, en realidad, carecía de virtualidad habilitante. Y estando así viciado el hallazgo, por haberse producido al amparo de una orden que en ese concreto punto carece de validez y de eficacia habilitante, no cabe pretender una suerte de sanación o convalidación del material probatorio así obtenido mediante la forzada apelación a que se trata de un hallazgo casual [...].

En contra de lo que afirma la sentencia recurrida, entendemos que esa jurisprudencia sobre el hallazgo casual no es aplicable en el caso que ahora nos ocupa, pues no se trata aquí de un hallazgo producido accidentalmente con ocasión de la práctica de una inspección que tuviese otra finalidad, sino de un material probatorio que fue encontrado en el curso de un registro que se entendía respaldado por un inciso de la orden de investigación («tratamientos de residuos de otro tipo») que, en realidad, carecía de virtualidad habilitante. Y estando así viciado el hallazgo, por haberse producido al amparo de una orden que en ese concreto punto carece de validez y de eficacia habilitante, no cabe pretender una suerte de sanación o convalidación del material probatorio así obtenido mediante la forzada apelación a que se trata de un hallazgo casual. Por tanto, debe concluirse que la resolución sancionadora se basa en un material probatorio que no ha sido obtenido de forma ajustada a derecho.

Por todo ello debemos declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por Irmamol, SA; y una vez casada la sentencia, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la resolución de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia de 6 de noviembre de 2014 que impuso a dicha entidad una sanción de 603.685 euros de multa.

En este mismo sentido se pronuncia la STS 244/2019, de 26 de febrero (rec. núm. 2593/2018 –NCJ063905–), en la que se casa la SAN de 15 de diciembre de 2017 por incorrecta aplicación de la doctrina del hallazgo casual e incorporación al expediente sancionador de información recabada en una inspección realizada con distinto objeto y, por ello, con extralimitación de la propia orden de investigación.

las cuestiones que acabamos de señalar, al admitir como cuestiones casacionales objetivas para la formación de jurisprudencia las cuatro siguientes:

- 1) Determinar el grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada en domicilio –o en la sede social de una empresa– formuladas por la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización.
- 2) Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en la solicitud de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- 3) Especificar si la decisión administrativa deliberada de no iniciar procedimiento inspector previo, la preservación del secreto en que se basa esa omisión y la presunción –por conjetura o suposición– de fraude fiscal que parece ampararlo, son constitucionalmente válidos, desde la perspectiva de la necesidad, la proporcionalidad y la accesoriadad de la medida pedida de entrada en domicilio y, en consecuencia, si las resoluciones judiciales que amparan la petición y autorizan la entrada vulneran tales límites y exigencias constitucionales.
- 4) En particular, si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas²⁶.

²⁶ Otra cuestión sumamente interesante y trascendental relacionada con las entradas inspectoras *inaudita parte* la constituye la posibilidad de que el auto judicial de autorización adolezca de falta de motivación y que así se declare posteriormente en el recurso de apelación por el TSJ, pero ello no implique su nulidad radical, sino la simple posibilidad de que el juzgado de lo contencioso-administrativo se vea en la obligación de motivarla más cuidadosa y detalladamente. Clarificar esta cuestión resulta capital, pues los efectos de considerar el acto nulo de pleno de derecho o simplemente anulable afecta a extremos tales como la posible prescripción de los ejercicios concernidos por las actuaciones inspectoras. El ATS de 16 de enero de 2020 (rec. núm. 6718/2019 –NFJ075999–) se ha visto en la obligación de despejar esa duda, considerándola merecedora de interés casacional objetivo en los siguientes términos:

- a) Determinar si, en caso de que un auto de autorización de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido (art. 18.2 CE) incurra en falta de motivación o en una motivación deficiente, resulta posible, por sentencia dictada en apelación, acordar junto a la nulidad de dicho auto la retroacción de las actuaciones al objeto de que el juzgado que autorizó la entrada dicte un nuevo auto en el que se subsane el inicial, todo ello con posterioridad a la realización de la actuación de entrada y registro, al no prever la ley mecanismo cautelar alguno de suspensión.
- b) Precisar si la ausencia de justificación material suficiente de las razones ofrecidas en el auto judicial que autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido para la ejecución

Al hilo de la resolución de todos estos relevantes extremos se irá perfilando una teoría mucho más acabada de lo que puede o no hacerse con ocasión de las entradas domiciliarias inspectoras *inaudita parte*, lo que, sin duda alguna, contribuirá a aclarar una materia muy delicada en la que se transparentan con inusual evidencia las garantías, derechos y potestades que todas esas facultades inquisitivas comportan.

6. ¿Es posible el inicio de un nuevo procedimiento inspector sobre el mismo contribuyente cuando todavía no ha finalizado la inspección en curso para desarrollar actuaciones inquisitivas con igual alcance general y por idéntico concepto impositivo, aunque referidas a ejercicios distintos?

El 10 de mayo de 2018, se dictó por la Sala de admisiones del TS Auto de admisión del recurso de casación número 342/2018 contra la Sentencia 376/2017, de 3 de octubre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias (rec. núm. 46/2017 –NFJ075916–). Dicho auto fue rectificado por otro nuevo posterior, de 19 de junio de 2018 (rec. de cas. núm. 342/2018 –NFJ075917–), considerándose que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía en:

Determinar si la Inspección de los tributos puede iniciar de oficio un nuevo procedimiento de inspección tributaria cerca de los mismos obligados tributarios, cuando todavía no se pueda considerar finalizado el procedimiento de inspección en curso, para desarrollar actuaciones de comprobación e investigación con el mismo alcance general por idéntico concepto impositivo pero referidas a periodos distintos.

La cuestión jurídica enunciada está inédita en la jurisprudencia y no carece manifiestamente del interés casacional objetivo para su formación que por tal razón se le presume conforme al artículo 88.3 a) LJCA; al contrario, nos plantea una derivada más de la enorme conflictividad asociada al cumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. Conviene, por tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que le dé respuesta en

forzosa de actos de la Administración pública de actos de la Administración [sic] (art. 8.6 LJCA) –concepto que asimismo está necesitado de precisión–, atendida la lesión que ocasiona en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), entraña un nuevo defecto formal susceptible de subsanación o, por el contrario, supone una conculcación material del contenido esencial de tal derecho que lleva consigo su nulidad radical.

pos de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación judicial del derecho (artículos 9.3 y 14 de la Constitución española).

Los preceptos cuya infracción se invoca en esta cuestión casacional son el 148 de la LGT, así como su desarrollo reglamentario, contenido en el artículo 178 del RGAT. Los hechos enjuiciados y fallados por el TSJ de Canarias, de los que trae causa la referida cuestión casacional, fueron, sucintamente expuestos, los siguientes. La Inspección había seguido contra el contribuyente un procedimiento de comprobación e investigación por el concepto IRPF 2009, iniciado el 8 de octubre de 2010, en el seno del cual se incoaron sendas actas de conformidad con fecha 23 de mayo de 2012; una provisional, por la regularización de operaciones vinculadas, y otra definitiva, por el resto de conceptos que entendía la Inspección que debían regularizarse en relación con dicho concepto y periodo. Sin duda, el origen del problema no fue otro que el siguiente: el contribuyente, inquieto ante las cifras que le adelantaban los actuarios, quedó sorprendido cuando estos rebajaron sensiblemente sus pretensiones con una liquidación extraordinariamente comedida y una oferta expresa a firmar en conformidad el acta resultante. Ante esa posibilidad, el obligado tributario mostró su aquiescencia al acta, prestando su conformidad y asumiendo la modesta liquidación que se le formulaba. Lo que no podía sospechar es que tan solo seis días naturales después de la firma de dicha acta de conformidad, y antes, por lo tanto, de que hubiera concluido el procedimiento seguido en relación con el IRPF correspondiente al ejercicio 2009 (pues, como sabemos, los actos de liquidación deben entenderse producidos y notificados, si no se dicta acto expreso [que en este caso no se produjo], un mes después de la firma de las actas de conformidad [art. 156.3 de la LGT]), la Inspección, el 29 de mayo de 2012, notificó –aprovechando dicha conformidad y el reconocimiento de los hechos por parte del obligado tributario– el inicio de nuevas actuaciones inspectoras por el IRPF de los años 2007 y 2008 (uno de cuyos ejercicios estaba a punto ya de prescribir [2007]) y donde los guarismos resultantes de las futuras liquidaciones se sabía (por las pesquisas realizadas hasta ese momento en el seno del procedimiento inspector desarrollado para el periodo 2009) que eran extraordinariamente superiores a los resultantes de la oferta administrativa correspondiente al referido ejercicio 2009. Naturalmente, el contribuyente se sintió engañado por la Inspección y recurrió ante el TSJ de Canarias, que desestimó sus pretensiones jurídicas, avalando el comportamiento administrativo.

Con tal proceder, la Inspección burlaba, a juicio del obligado tributario, no solo el carácter único del procedimiento inspector –tantas veces defendido por la Administración y reconocido de forma clara por la jurisprudencia–, sino que orillaba el mandato contenido en los artículos 148 de la LGT y 178 del RGAT, que prevén la posibilidad de ampliar o reducir el alcance del procedimiento ya en curso, de lo que se deduce, *a sensu contrario*, que no resulta posible iniciar un procedimiento inspector separado e independiente mientras se encuentre en tramitación otro en relación con el mismo obligado tributario y seguido por la misma Administración. Tal interpretación, a juicio del contribuyente, encontraría apoyo en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales que, tal y como establece

el artículo 3.2 de la LGT, deben regir la aplicación de los tributos, pues resultaría de todo punto improcedente que la Inspección instruyese de forma separada dos procedimientos inspectores con el mismo objeto y ante el mismo obligado, pero de forma simultánea²⁷.

Como señala la Sala de admisiones del TS en el punto 7 de su Auto de 19 de junio de 2018 (rec. de cas. núm. 342/2018 –NFJ075917–), «la cuestión jurídica enunciada esta inédita en la jurisprudencia», por lo que no pueden citarse antecedentes jurisprudenciales directos que se entiendan vulnerados. Y ello es así por una razón muy sencilla, porque la AEAT, en sus procedimientos inspectores, siempre ha respetado la regla comúnmente admitida por todos los funcionarios de que no puede iniciarse un nuevo procedimiento inspector hasta tanto no acabe el anterior. En este sentido, puede ampliarse el procedimiento en curso, pero no empezar otro nuevo cuando el primero sigue aún inconcluso. En el caso objeto de esta cuestión casacional, esta simple y lógica regla no se respetó, siendo después, sin embargo, ratificada, tanto por el TEAR de Canarias como por el TSJ de dicha comunidad autónoma. Concretamente, este último, en la STSJ de Canarias 376/2017, de 3 de octubre (rec. núm. 46/2017 –NFJ075916–), admitió expresamente que pudiera principiarse un procedimiento inspector nuevo, referido a los mismos contribuyentes y al mismo concepto tributario, aunque de un ejercicio impositivo diferente (con su correspondiente nuevo plazo legal de duración máxima), sin haber finalizado previamente el anterior:

Se pretende en la demanda calcular la duración máxima del procedimiento de inspección retro trayendo su inicio a la notificación del acuerdo de incoación de las actuaciones en relación al ejercicio de 2009, y predicar las consecuencias de la superación del plazo de duración máxima del procedimiento inspector a los ejercicios IRPF 2007-2008. Todo ello partiendo de su afirmación de que en el momento de dictar el acuerdo de inicio de las actuaciones IRPF 2007-2008, aún no podía entenderse finalizadas las actuaciones correspondientes al ejercicio 2009, y no era posible iniciar un nuevo procedimiento.

²⁷ Como ha señalado la profesora Juan, el:

[...] principio de unicidad vendría a exigir que las actuaciones de comprobación referidas ya a un alcance determinado, sea general o parcial en el sentido otorgado arriba, sean únicas y definitivas; de forma que, si en aquella fundamentación común a ambos principios cobraba un relieve especial el principio de mínima incidencia respecto a la «generalidad o globalidad» de la comprobación, en esta vertiente de la unicidad de las actuaciones de comprobación es la seguridad jurídica el principal valor a salvaguardar, junto al cual este principio respondería a una necesidad de racionalización y organización de la actuación administrativa, exigencias propias del principio de economía y eficacia. Así, a la vez de evitar reiteradas incursiones en la esfera particular de los obligados, el principio de unicidad vendría a exigir que la emanación del acto que ponga fin a la comprobación –actas en nuestro caso– no se produzca sino después de haber coordinado todos los datos a los que se tenga acceso y no sobre la base de elementos adquiridos de modo fragmentario; supone en definitiva una valoración negativa sobre la utilidad y conveniencia de reiterar o proseguir la actividad instructora que la comprobación supone (Juan, 1993, p. 81).

No obstante, como expone la contestación a la demanda, partiendo de que ambos procedimientos de inspección tuvieron por objeto ejercicios diferentes, no era contrario a la normativa tributaria iniciar un procedimiento, estando aún pendiente el iniciado en primer lugar. Esto es lo que se deduce del artículo 149 de la LGT, cuando refiere que la Administración, ante la solicitud del obligado tributario sujeto a actuaciones inspectoras de carácter parcial, de que tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, puede ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar nueva la inspección.

Sin que, en el supuesto concreto, además, se pueda apreciar conducta fraudulenta, pues por lo que se refiere a la prescripción en relación a los ejercicios 2007-2008, no se interrumpe hasta la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento en relación a los mismos. Y el argumento de la demanda decae al señalar, que de haberse iniciado el procedimiento una vez cerrado el correspondiente al ejercicio 2009 en aplicación del artículo 156.3 (el 23-06-2012), también habría sido posible interrumpir la prescripción del ejercicio 2007, que vencía el 30-06-2012.

Planteado el debate en estos términos, no resulta fácil aventurar el fallo del TS, pues frente a la inexistencia de prohibición legal expresa de dicha práctica, defendida por el TEAR y la STSJ de Canarias, lo cierto es que concurren determinados precedentes jurisprudenciales, provenientes del propio TS, contrarios a dicha tesis y que podrían ayudar a la resolución de la cuestión casacional, todavía hoy pendiente de fallo.

Así, por ejemplo, en la STS de 4 de marzo de 2009 (rec. núm. 185/2007 –NFJ032088–) se plantea la impugnación directa suscitada por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona contra diversos preceptos del RGAT. Por lo que atiene al caso que nos ocupa, en el punto noveno, se examina la impugnación promovida contra el artículo 184 del RGAT, relativo a la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector; particularmente, por la posibilidad que contempla este precepto de ampliar dicho plazo para todas las obligaciones y periodos que son objeto de comprobación, aunque las causas tasadas que habilitan tal ampliación concurren exclusivamente en relación con alguno de los conceptos tributarios y periodos que son objeto de comprobación. En su fallo, el TS declara la legalidad del procedimiento, al estar amparado por el principio de unicidad procedimental, lo que supone la existencia de un procedimiento único, comprensivo de todos los conceptos tributarios y periodos objeto de comprobación. Por ello, aunque la causa de ampliación afecte a un solo tributo y periodo, permite ampliar la duración de todo el procedimiento inspector en curso, precisamente por tratarse de un procedimiento único:

Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley general tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación

del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello, aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el art. 150 de la ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que, no obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurren las circunstancias que señala. Por tanto, la ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del art. 184.1 del reglamento impugnado, tal como presente la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección [...].

Este fallo del TS podría resultar aplicable al caso que es objeto de la cuestión casacional, puesto que el procedimiento único se erige en un principio que, si bien no se recoge de forma taxativa en la LGT, se desprende claramente de la regulación de la materia, y dicha unicidad debe comprender la totalidad de conceptos tributarios y periodos objeto de comprobación. Ratifica además el TS que la interpretación correcta del precepto supone asumir la existencia de un único procedimiento, con un solo plazo, para todos los impuestos y periodos que son objeto de inspección, y esa es la única interpretación posible, como afirma el Alto Tribunal, por la exigencia de esa unicidad procedimental. Tal unicidad impone que en un caso en el que se comunicó la extensión de las actuaciones a otros periodos del mismo concepto tributario que ya estaba siendo objeto de comprobación e investigación por la Inspección de los tributos, sin que hubieran finalizado previamente las actuaciones inspectoras en curso, se siga la continuación del único procedimiento inspector desarrollado y afectado también por un único plazo de duración, tal y como señala la *ratio decidendi* de la sentencia.

Debe hacerse notar que, además de la no finalización del procedimiento previo, en el caso objeto de la práctica inspectora que da lugar a la cuestión casacional que nos ocupa existían otras circunstancias que evidenciaban la continuidad de dicho procedimiento único. Así, las actuaciones se referían al mismo concepto tributario que estaba siendo objeto de comprobación, el IRPF; siendo el contenido de dichas actuaciones la aplicación de las mismas conclusiones que se anticipaban en el acta extendida para el ejercicio 2009 en conformidad (una aquiescencia arteramente lograda, en el sentir del contribuyente) a los ejercicios 2007 y 2008, y que pasaban a incluirse en aquellas. Además, la propia Inspección reconoció en la primera de las diligencias incoadas en relación con los periodos 2007 y 2008 que continuaba el propio procedimiento inspector seguido en relación con el ejercicio 2009.

También podría resultar aplicable en este caso la doctrina contenida en la STS de 16 de junio de 2011 (rec. núm. 3331/2006 –NFJ075990–) al plantearse la impugnación suscitada por la Administración del Estado contra una sentencia previa de la AN, en la que se había considerado que una diligencia, en la que se documentaban actuaciones que afectaban exclusivamente a uno de los distintos tributos objeto de comprobación por la Inspección, carecía de virtualidad interruptiva de la prescripción en relación con los restantes conceptos tributarios y periodos distintos de aquellos a los que se referían las actuaciones practicadas y que se documentaban en la propia diligencia. Esta sentencia, en el FJ 2, hace un repaso exhaustivo de la doctrina previa en la materia concluyendo que las diligencias se dirigen a impulsar el procedimiento de comprobación que es un todo, incluyendo la totalidad de los conceptos tributarios y periodos incluidos en la comprobación, y como literalmente afirma la STS de 27 de febrero de 2009 (rec. de cas. núm. 6548/2004 –NFJ033214–), citada en ese FJ 2, incluyendo además en ese todo las ampliaciones o limitaciones que se efectúen en el alcance inicialmente determinado para el procedimiento en curso. En consecuencia, se estima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Administración del Estado, destacando los siguientes extremos:

Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquella, en cuanto a ejercicios e impuestos (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el art. 11.5 del Reglamento general de la inspección de los tributos (...), desplegando, por tanto, las diligencias extendidas en la actuación de comprobación sus efectos interruptores de la prescripción en relación con los mismos.

Este criterio ha sido acogido en el art. 184.1 *in fine* 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 (...).

El art. 31.4 del reglamento inspector se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector como un todo. Lo que la ley quiere sancionar es una paralización injustificada de las actuaciones, no pudiendo decirse, con fundamento, en estos casos, que las actuaciones se han interrumpido por causa imputable a la Administración. De no entenderse así, se plantearían graves problemas prácticos en la forma de planificar y organizar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, lo que supondría una evidente merma de la eficacia de la Inspección sin suponer ninguna garantía adicional para el contribuyente (FD tercero).

Este fallo del TS aporta nuevamente elementos relevantes para resolver la cuestión casacional pendiente de pronunciamiento por parte del Alto Tribunal a día de la fecha. A nuestro juicio, concretamente dos. El primero es que el recurso de casación reseñado se estima a instancia de la impugnación promovida por la Abogacía del Estado, que alegaba el carácter único del procedimiento inspector, comprendiendo en el mismo todos los impuestos y periodos objeto de comprobación. Este elemento resulta extraordinariamente relevante, pues

la AEAT no es estrictamente una parte procesal que deba defender sus intereses invocando aquello que le beneficia y ocultando paralelamente lo que le perjudica. La Administración, tal y como señala el artículo 103 de la CE, debe actuar con objetividad para servir a los intereses generales, y además su actuación debe realizarse con sometimiento pleno a la ley y al derecho. ¿Dónde quedarían estos principios constitucionales si, cuando así le interesara a la AEAT, se defendiera que el procedimiento es único y alcanza a la totalidad de los conceptos y periodos tributarios que están siendo objeto de comprobación e investigación de manera simultánea, y cuando no le conviniese existieran tantos procedimientos separados como quisieran o se les antojaran a los actuarios?²⁸. El segundo es el pronunciamiento que efectuó el TS en la Sentencia de 27 de febrero de 2009 (rec. de cas. núm. 6548/2004 –NFJ033214–), citada y ratificada en la STS de 16 de junio de 2011 (rec. núm. 3331/2006 –NFJ075990–). El procedimiento único comprende el alcance inicialmente determinado, así como las ampliaciones o limitaciones realizadas a ese alcance inicial. El principio del procedimiento único, tal y como ha destacado el Alto Tribunal, deriva del conjunto de la regulación del propio procedimiento inspector. Cuando el legislador pauta la posibilidad de ampliar o limitar el alcance del referido procedimiento (que, no olvidemos, es el precepto cuya infracción se invoca en este caso) es porque, como ha afirmado el TS, existe un principio de unicidad o procedimiento único, lo que no permite iniciar otros procedimientos inspectores mientras se desarrolle el vigente, es decir, el primero, so pena de abjurar de esa unidad procedimental.

Así, aunque la STSJ de Canarias 376/2017, de 3 de octubre (rec. núm. 46/2017 –NFJ075916–), recurrida en casación afirme sin ambages que no se ha prohibido expresamente en la LGT la iniciación de un nuevo procedimiento inspector cuando aún no ha finalizado otro proce-

²⁸ La STSJ de Cataluña 49/2018, de 18 de enero (rec. núm. 614/2014 –NFJ071235–), también aboga por la unicidad del procedimiento administrativo señalando que la ambigüedad de las actuaciones inquisitivas nunca pueden perjudicar al contribuyente, de manera que esa existencia de un procedimiento único determina consecuencias relevantes tanto en el ámbito de la caducidad como en el de la prescripción:

La ambigüedad y confusión de las que hacen gala las actuaciones tributarias impugnadas no pueden perjudicar, en modo alguno, al contribuyente. En primer lugar, no se observa que hubo una comunicación de inicio de las actuaciones en fecha 2 diciembre 2004 (sino que, como ha quedado expresado, la misma se demoró hasta el 18 febrero 2005) en segundo lugar, las actuaciones tributarias hablan indistintamente de procedimiento de gestión y de procedimiento de inspección ya por último, no cabe admitir desde un punto de vista estrictamente formal y jurídico que inicialmente se produjeran unas actuaciones de gestión tributaria, ni que finalizarán expresamente las mismas y que con posterioridad se iniciaron también formalmente unas actuaciones de inspección. Como hemos expresado, ni se justifican ni resultan claras dichas circunstancias, a partir del expediente administrativo por lo demás resulta extraño que se reanuden unas actuaciones de inspección, según se comunica al recurrente el 22 junio 2005 cuando, según la propia tesis del TEARC las mismas nunca se habían iniciado, toda vez que lo que se había seguido (siempre según el TEARC) era un procedimiento de gestión tributaria.

Ante este escenario, este tribunal entiende que debe admitirse la existencia de un único procedimiento, de inspección, desde el 2 diciembre 2004.

dimiento todavía en curso (considerando por ello que, en consecuencia, se trata de dos procedimientos independientes con sus respectivos desarrollos y plazos), el TS ha venido afirmando justo todo lo contrario, considerando que existe un procedimiento único y que dicha unicidad debe tener presente el alcance global inicialmente citado, incluyendo todos los conceptos y periodos, así como todas las alteraciones a dicho alcance inicial acordadas posteriormente, ya sea, como en el caso que ocupa a la cuestión casacional, una ampliación, o bien una limitación del alcance inicialmente contemplado.

Debe insistirse en que el carácter único del procedimiento inspector se erige en un criterio firmemente asentado por la jurisprudencia del TS. La sentencia que resuelva en su día la cuestión casacional podrá abogar por la existencia de dos procedimientos simultáneos o por la inclusión de un nuevo matiz en dicha doctrina del carácter único del procedimiento y sobre el que no existe pronunciamiento judicial expreso del TS: que dicha unicidad, predicada del alcance inicial y ampliado, impide la existencia de dos procedimientos de inspección simultáneos, pues eso no sería sino una ampliación del alcance de la comprobación inspectora inicialmente definida, no autorizada en modo alguno por la LGT (para la Administración, lo que no está previsto expresamente por la normativa, está prohibido, al contrario de lo que ocurre con los particulares, para quienes rige justamente la regla opuesta)²⁹. Sobre todo, cuando ese desdoblamiento se produce con la exclusiva finalidad de burlar o enervar la prescripción que pudiera producirse en alguno de los ejercicios concernidos por las actuaciones inspectoras.

Asimismo, podría servir para resolver la cuestión casacional planteada la doctrina contenida en la STS 590/2017, de 4 de abril (rec. núm. 529/2016 –NFJ076000–). En la misma, se examina una nueva impugnación promovida por la Abogacía del Estado contra una SAN, en la que se suscitan, entre otras cuestiones, la aplicabilidad de una causa de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, concurrente exclusivamente en relación con alguno de los impuestos y periodos comprobados, a todo el procedimiento en su conjunto. Y, nuevamente, el TS estima la impugnación promovida por la Abogacía del Estado afirmando, con cita expresa de la jurisprudencia anteriormente reseñada y respaldada en la unicidad del procedimiento inspector, que debe incluir todos los conceptos tributarios y periodos que están siendo objeto de comprobación. En esta ocasión, y una vez más, el Alto Tribunal ratifica el principio del procedimiento único, comprensivo de todos los conceptos tributarios y periodos objeto de comprobación por la Inspección. Y es, además, la Abogacía del Estado, en defensa de la AEAT, la que reclama la aplicación de tal principio.

²⁹ Dicho de otra manera, en el sentir del procedimiento administrativo común (Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas [LPACAP]), los derechos se predicán del ciudadano, del interesado o del administrado, mientras que a la Administración se le reconoce el ejercicio de potestades o, desde otra perspectiva, el ejercicio de acciones. En tal tesitura, se comprende que las facultades de la Administración deben estar expresamente recogidas por la ley y que su margen de actuación fuera de esta es sencillamente inexistente.

Otro pronunciamiento interesante a estos efectos lo constituye la STS de 26 de mayo de 2014 (rec. núm. 16/2012 –NFJ054618–), en la que se examina la regularidad de una actuación de comprobación e investigación tras haber sido formulados requerimientos de información a otros países y haberse analizado la información recibida, disponiendo ya de todos los antecedentes necesarios para la práctica de la liquidación:

Añade que «en el expediente administrativo remitido a la Audiencia Nacional nos encontramos con la siguiente documentación: 1) En fecha 25 de febrero de 2002, el jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE en Illes Balears (...) solicitó que se atribuyera (...) un NIF tipo "N" a los efectos de regularizar la situación tributaria de la entidad Oceaneering Limited, por lo que hace referencia al IVA por la operación asimilada a importación de la embarcación de nombre "Alcor", (...) siendo necesario un NIF para una posible liquidación complementaria de importación (...) 2) Constan también la comunicación de asistencia mutua que realiza el jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE, de Baleares, a las autoridades holandesas y británicas el 22 de marzo y 11 de septiembre de 2002, declarando que "existiendo sospechas fundadas de elusión del pago de los derechos a la importación de la embarcación de referencia, esta jefatura considera de gran trascendencia solicitar asistencia mutua" (...) 3) En fecha 8 de mayo de 2003, el jefe de la Oficina Nacional de Información e Investigación (ONII) remite al jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE en Illes Balears, la contestación de las autoridades holandesas de 7 de abril de 2003 a su solicitud de asistencia mutua en la que se especifica el periodo de construcción y entrega de la embarcación (...) 4) En fecha 16 de septiembre de 2003 el jefe de la ONII remite al jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE en Illes Balears la contestación de las autoridades británicas a su solicitud de asistencia mutua de 11 de septiembre de 2002 (...) 5) Y es muy significativo también que en fecha 10 de noviembre de 2003 la Inspección de los tributos hiciera ya un cálculo del importe de la deuda tributaria que correspondería exigir por el concepto de IVA (16 %) e incluso el importe de la sanción a imponer según se firmase el acta en conformidad o en disconformidad (...).».

Afirma que «[l]a mera notificación formal una vez concluida la auténtica labor de investigación desarrollada solo buscaba dar una apariencia de desarrollo de dicha labor en presencia del obligado tributario. Tan es así que en la fecha en la que se notificó el inicio de las actuaciones (ya se considere que este tuvo lugar el 22 de marzo o el 21 de octubre de 2004 podría haber notificado directamente el acuerdo de liquidación [(...) en noviembre de 2003 la Inspección ya hace un cálculo de la deuda tributaria y de la eventual sanción a imponer], lo que hubiera sido una evidente manifestación de que ha habido una dejación o inobservancia total del procedimiento».

El Alto Tribunal afirma en su sentencia que este comportamiento de la Administración, por el que se sustraen parte de las actuaciones del procedimiento inquisitivo mediante el desarrollo de unas actuaciones previas de obtención de información dirigidas al objeto

de la regularización, es contrario a derecho, pues le sirve para eludir la limitación temporal contemplada en el artículo 150 de la LGT. Y así lo declara expresamente en su FJ 4. La consecuencia que extrae el TS de todo ello es que la AEAT ha pretendido sustraer, mediante la incoación de un supuesto procedimiento previo de obtención de información, parte de la actuación de comprobación e investigación, tratando con ello de burlar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector contemplado en el artículo 150 de la LGT.

Y algo similar se plantea en esta cuestión casacional, en la que la Administración defiende la existencia de dos procedimientos independientes para dos comprobaciones realizadas simultáneamente en el tiempo, referidas al mismo obligado y por el mismo concepto tributario, en las que además las actuaciones realizadas han sido las mismas y las conclusiones alcanzadas son asimismo iguales; y todo ello se pretende por la AEAT que tenga dos periodos de cómputo de duración de las actuaciones inspectoras separados y no acumulados.

Quizá la solución que otorgue a esta cuestión el TS tenga mucho que ver con el comportamiento de los actuarios en el propio procedimiento inspector objeto de la casación. Es cierto que del tenor literal de los artículos 148 de la LGT y 178 del RGAT (ambos preceptos, reflejo de esa unicidad procedimental) no se desprende una prohibición expresa a la AEAT para el inicio de un procedimiento inspector acerca de un mismo obligado tributario cuando no pueda considerarse finalizado un procedimiento en curso con el mismo alcance y por el mismo concepto, aunque para un periodo distinto. Lo único que señalan ambos preceptos es que las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o a varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación y que podrán tener alcance general o parcial, previéndose como una simple posibilidad en manos del órgano competente de la Inspección que, cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, ese órgano, de forma motivada, pueda modificar la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio.

Pero no deja de ser cierto también que cuando esas facultades se usen para romper la unicidad del procedimiento, con el fin de burlar o enervar la prescripción de alguno de los ejercicios concernidos en las actuaciones inspectoras, estaríamos ante un comportamiento en claro fraude de ley de los actuarios, en cuyo caso debería tacharse de ilegal ese desdoblamiento del procedimiento y, por ende, las liquidaciones finales resultantes a las que el mismo pudiera dar lugar. Esta se nos antoja una vía sensata para dirimir la cuestión que pende de fallo por el TS respecto de la cuestión casacional planteada.

7. El principio de regularización íntegra en el procedimiento inspector

El TS ya había tenido la oportunidad de reflexionar sobre el enorme problema constituido por unas inspecciones tendencialmente dirigidas a levantar actas con deuda a todo

trance, pero que renunciaban paralelamente al análisis completo de los ejercicios, conceptos o personas concernidas en esas actuaciones administrativas. Y con toda la riqueza de matices que eso comportaba como, por ejemplo, la necesidad de dar trámite de audiencia a otros contribuyentes afectados por la comprobación administrativa en curso o la necesidad de reconocer la paralela devolución de ingresos indebidos con ocasión del levantamiento de esas actas inspectoras. Tal intervención del TS era más necesaria en la medida en que la modificación operada por la Ley 34/2015 en el artículo 68.9 de la LGT se ocupó indirectamente de esta cuestión, pero únicamente, y de nuevo, desde la perspectiva de la Administración, lo que no resultaba extraño en una reforma obsesionada con reforzar a ultranza las potestades administrativas. De esta forma, se possibilitó que, en los supuestos de liquidaciones dictadas en el seno de un procedimiento inspector, relacionadas con otra obligación tributaria cuya liquidación, correspondiente al mismo obligado tributario, estuviese siendo objeto de reclamación o recurso, si finalmente esta última liquidación era anulada total o parcialmente, la AEAT pudiese rectificar la primera liquidación en aquellos casos en los que se ultimase la vía de recurso más allá de los cuatro años de prescripción³⁰. Con ello se lograba que la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar una obligación supusiese también la paralela interrupción del derecho a liquidar o a obtener la devolución de las obligaciones conexas.

No es que esa modificación no pudiera comportar algún efecto potencialmente beneficioso para el contribuyente (por ejemplo, en aquellos casos en los que el obligado tributario recurriese la liquidación, y al mismo tiempo solicitase la rectificación de sus autoliquidaciones, la AEAT debería aplicar el criterio reflejado en la liquidación, aun cuando esta fuese objeto de revisión en vía económico-administrativa o contenciosa, reconociendo así la devolución correspondiente a favor del obligado tributario), pero su finalidad era claramente la de taponar la vía de las prescripciones que pudieran favorecer al contribuyente. Tan es así que esa reforma operada en las obligaciones tributarias conexas únicamente abordaba la problemática desde el punto de vista de un único y singular contribuyente y se dejaban premeditadamente sin resolver cuestiones relacionadas, por ejemplo, con el IVA y con las retenciones e ingresos a cuenta, donde intervenían varios obligados tributarios. En estos casos, los contribuyentes para los que podía resultar una menor tributación derivada de una actuación comprobadora frente a otro obligado (IVA repercutido/IVA soportado; retenedor/retenido) casi nunca conocían el criterio administrativo, al desarrollarse las actuaciones con un contribuyente distinto, por lo que existían mayores probabilidades de que en el momento en que tuviesen conocimiento de dicho criterio ya hubiese prescrito su derecho a solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Evidentemente, la Administración tributaria (como prelegislador, toda vez que la DGT y la AEAT son las encargadas de redactar todos y cada uno de los anteproyectos normativos en el ámbito fiscal), sobre esto último, prefería guardar silencio, aunque conociera perfectamente

³⁰ Vid. al respecto De Miguel (2016, *passim*).

un problema que el TS ya se había encargado de resolver para casos puntuales mediante la aplicación de los principios generales del derecho y el más aplastante e irrefutable sentido común. Así, por ejemplo, la STS de 27 de febrero de 2007 (rec. núm. 2400/2002 –NFJ025573–), reiterada por otra posterior de 5 de marzo de 2008 (rec. núm. 3499/2002 –NFJ028403–), vino a señalar que, aun considerando la retención como una obligación autónoma, resultaba imposible su pervivencia cuando ya había sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que dependía o la obligación que garantizaba el deber de contribuir correspondiente, razón por la cual la AEAT no podía exigir una retención no practicada si los retenidos, en su declaración anual de IRPF, solo dedujeron la retención menor efectivamente soportada, o no dedujeron nada, al haber sido ya cumplida íntegramente la obligación tributaria principal, evitando así el enriquecimiento injusto de la Hacienda pública materializado en una retención que se exigía al retenedor que la había incumplido y en la paralela no devolución de esas retenciones que el retenido no se había descontado; y todo ello, sin perjuicio de que sí se pudieran exigir sanciones e intereses de demora al retenedor que no retuvo el importe procedente o lo hizo por un importe menor del legalmente debido. Lo que pretendía salvaguardar el TS era la propia coherencia del planteamiento inspector, impidiéndole que se previera de una excusa normativa (obligación autónoma) para soslayar otras obligaciones conexas o indirectas que atemperasen o redujesen la cuantía finalmente liquidada en las actas inspectoras³¹.

³¹ Sobre la necesidad de la integridad en la regularización practicada por la Inspección de los tributos, también se había pronunciado la SAN 295/2016, de 16 de junio (rec. núm. 252/2014 –NFJ063789–), en los siguientes términos:

La segunda cuestión controvertida es la relativa a los efectos de la inadmisión por parte de la Administración tributaria de la revalorización contable voluntaria de los inmuebles enajenados en 2005. El problema deriva de que, en la regulación de la Ley 61/1978, las revalorizaciones contables voluntarias estaban sometidas a tributación, no así bajo la vigencia de la Ley 43/1995, que en su artículo 15 determina que el importe de las revalorizaciones no se incluye en la base imponible y, por ello, las revalorizaciones efectuadas en 1997, 2003 y 2004, ahora no admitidas, implicaron una mayor tributación.

Respecto del ejercicio 2004, al no estar prescrito, considera la actora, que no existe inconveniente en regularizarlo. Respecto de los ejercicios de 1997 y 2003, aun estando prescritos, considera la recurrente que, en la medida en que la eliminación de la revalorización genere bases impositivas negativas compensables en 2005, deben también regularizarse.

Ciertamente, con reiteración ha declarado la jurisprudencia que la regularización ha de ser íntegra en lo que afecta y perjudica al sujeto pasivo. Si se admite la comprobación de ejercicios prescritos a efectos de regularizar sus efectos sobre ejercicios no prescritos, como viene admitiendo la jurisprudencia, es inevitable admitir también, que ello ha de realizarse tanto en lo que perjudique como beneficie al sujeto pasivo. En cuanto al ejercicio no prescrito no procede exigir al recurrente que acuda al procedimiento de revisión de autoliquidaciones, pues la comprobación y regularización efectuada por la Administración afecta a este ejercicio en la medida en que no se admite la revalorización de los inmuebles, lo que implica, como hemos señalado, la necesidad de la íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.

Desde el momento en que la Administración ha regularizado las magnitudes relativas a las revalorizaciones contables de los inmuebles, debe proceder a regularizar todos sus efectos, incluida

De la misma manera, aunque desde otra perspectiva incluso más general, el TS también había insistido en ese principio de la íntegra regularización de la situación tributaria. Valgan como elocuentes ejemplos las SSTs de 25 de marzo de 2009 (rec. de cas. núm. 4608/2006 –NFJ033809–) y de 10 de mayo de 2010 (rec. de cas. núm. 1454/2005 –NFJ075919–), en las que se afirmó que «la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario»; añadiendo acto seguido que:

[...] cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación, procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales [...]. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de carácter parcial³².

la incidencia sobre posibles bases imponibles negativas aplicables en el ejercicio de 2005. Y esta obligación de íntegra regularización, que es lo que se pide en la demanda respecto de esta cuestión, debe ser acogida.

Actuar de otro modo, como señala la actora, implicaría un doble gravamen sobre el valor de los inmuebles en la parte objeto de revalorización.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso.

En el mismo sentido, la SAN 271/2016, de 23 de junio (rec. núm. 538/2014 –NFJ064052–), apuntará lo siguiente:

Entendemos, sin embargo, que esa doctrina, a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008 rec. 3914/2002, viene a sentar un procedimiento para solucionar las situaciones de doble imposición en los supuestos de tributos incompatibles como es el caso del IVA y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales o en que es evidente la duplicidad en el pago como sucede con la comunidad y los comuneros y, por tanto, se produce un evidente enriquecimiento injusto de la Administración. En estos casos, es lógico que esta realice las actuaciones de comprobación necesarias para verificar que el destinatario de las cuotas repercutidas tiene derecho a la devolución de estas cuotas indebidamente repercutidas regularizando así de manera íntegra la situación respecto al IVA como medio de garantizar la neutralidad del impuesto.

³² También la STS de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–) advirtió de la necesidad de la íntegra regularización de la situación tributaria, pero recordando que tal cuestión debió plantearse en casación como incongruencia omisiva, al no haber entrado la AN en el estudio de la cuestión planteada por el recurrente:

Afirma la parte recurrente que existe una estrecha vinculación entre la dotación por depresión [sic] de cartera y la deducción por doble imposición, tal y como se puso de manifiesto en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de septiembre de 1999; de ahí que a la denegación de la procedencia de la deducción por doble imposición, debió realizarse la regularización mediante la provisión por depreciación de cartera no realizada por la recurrente, y ello en virtud de lo dispuesto en el art. 148 de la Ley 43/1995, por exigirlo tanto el art. 103 de la CE que impone a la Administración servir con objetividad los intereses generales, como el art. 7 del Real Decreto 939/1986: Sin que a la aplicación del citado art. 148 pueda oponerse el que se tratara de una comprobación parcial, pues cabe traer al mismo las cuestiones que estén relacionadas

Más clara aún, si cabe, fue la STS de 7 de octubre de 2015 (rec. núm. 2622/2013 –NFJ060373–) al manifestar literalmente lo que sigue:

con dicho ámbito, y ya se dijo la relación inescindible entre deducción por doble imposición y la provisión por depreciación de cartera, por lo que el no contemplarla vulnera el principio previsto en el citado art. 103 de la CE y el de capacidad económica.

Añade la parte recurrente el vicio sustancial de competencia del órgano que dispuso el alcance parcial de la comprobación, sin que la Audiencia Nacional en la sentencia de instancia realizara ningún pronunciamiento al respecto.

Para terminar indicando que la actuación llevada a cabo le ha colocado en una situación de indefensión por inaplicación del art. 148 de la Ley 43/1995, puesto que la actuación de alcance general que hubiera neutralizado la eliminación de la deducción por doble imposición nunca se produjo, lo que ha conllevado la satisfacción de una deuda que la regularización completa de la situación tributaria hubiera dado como resultado su inexistencia por mor de los efectos de la provisión no dotada.

A la vista de los términos en los que la sentencia de instancia resuelve la presente cuestión, ha de convenirse, como tantas veces ha dicho este tribunal que la «expresión del motivo casacional en el escrito de interposición no es una mera exigencia rituarial desprovista de sentido, sino elemento determinante del marco dentro del que ha de desarrollarse la controversia y en torno al que la sentencia debe pronunciarse, sin que, por otro lado pueda aceptarse que esta inexcusable carga procesal, que solo a la parte recurrente afecta, pueda ser suplida por la colaboración del órgano jurisdiccional». Es procedente esta cita, porque la sentencia de instancia, como bien señala la parte recurrente, nada dice sobre la competencia del órgano que dispuso el alcance parcial de la actuación inspectora, ni por ende sobre la procedencia de considerar la actuación de carácter general, sin embargo el motivo casacional se formula al párrafo del art. 88.1 d), cuando lo correcto era plantear esta cuestión al amparo del art. 88.1 c) de la LJ por haber incurrido la sentencia de instancia en incongruencia omisiva; por ello si la sentencia de instancia no ha analizado la citada cuestión, y pese a ello, no se combate por los cauces que legalmente se reserva al efecto, sin articular el motivo a través de esta denuncia, y sin su éxito previo, no es posible que este tribunal de casación analice una cuestión que no fue objeto de atención en la instancia.

La STS de 14 de abril de 2016 (rec. núm. 3153/2014 –NFJ062796–), por su parte, ya había apuntado la necesidad, incluso, de ampliar las actuaciones inspectoras para no dejar flecos que pudieran perjudicar al contribuyente:

En efecto, la Administración tributaria, al detectar que parte de los rendimientos objeto de la regularización practicada había o podían haber sido imputadas en ejercicios posteriores, debió ampliar las actuaciones a los mismos. Y que esta imputación en ejercicios futuros era conocida por la Administración lo demuestra el hecho de que los acuerdos sancionadores que se incoaron como consecuencia de las liquidaciones giradas no consideraron sancionable este aspecto de la regularización precisamente porque se trataba de una cuestión más de imputación temporal que de defraudación.

Y reiterada esta pretensión en la fase jurisdiccional, se comprueba que la respuesta dada por la sala poco tiene que ver con la misma, lo cual vulnera innumerable doctrina del Tribunal Supremo como, por ejemplo, la asentada en la sentencia de fecha 5 de noviembre de 2012, en la que ante la falta de atención a una pretensión de este tipo formulada ante el tribunal de instancia como ocurre en el caso que nos ocupa establece que en aplicación al principio de íntegra regularización la Administración debe ampliar las actuaciones a esos periodos impositivos futuros a fin de evitar innecesarios perjuicios en el contribuyente.

[...] no podemos dejar de señalar que este tipo de situaciones conflictivas, que tratan de resolverse mediante los preceptos invocados en el recurso de casación, surgen de una actuación previa de la Inspección que esta sala no comparte, pues la regularización que se lleva a cabo no resulta completa, al no regularizar el IVA indebidamente soportado y no proceder, en cambio, a reconocer el derecho a devolución de su importe. Se trata de una actuación administrativa a doble cara, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado, para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquella, al amparo de la normativa que el abogado del Estado considera infringida. En cambio, el obligado tributario no solo soporta dicha situación, sino que, además, a veces, como ocurrió en el presente caso, se ve sometido a la actuación de la Administración autonómica que le gira liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Por el contrario, como ya hemos dicho con anterioridad, el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida –en el presente caso, incluso constaba en la base de datos de la AEAT la declaración de ingreso del IVA de la parte vendedora, según hemos indicado en el primero de los antecedentes– razón por la que en supuestos de repercusión sin que existiera sujeción a IVA hemos reconocido el derecho a devolución por parte de quien no solo soportó aquella, sino que se vio sometido a regularización de la deducción efectuada. Así SSTs 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012), 23 de enero de 2014 (recurso de casación 5668/2011), 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012), 23 de enero 2014 (recurso de casación 5668/2011) 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012), 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 2945/2012), 6 de noviembre de 2014 (recurso de casación 3110/2012)³³.

³³ Jurisprudencia esta seguida también por la Resolución del TEAC (RTEAC) de 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014), al afirmar que:

En palabras del TS, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no solo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable incluso en supuestos en los que se concluía que se había producido simulación por diversas entidades de un grupo, el TS reconoce que procede la devolución del IVA derivado de la anulación de las cuotas del IVA repercutidas de forma indebida [...].

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación

Una jurisprudencia que fue asumida por la práctica totalidad de los TSJ de las distintas comunidades autónomas que, con los inevitables matices, siguieron en bloque los criterios del Alto Tribunal³⁴. Buena prueba de ello la constituye la STSJ de Andalucía 1472/2016, de

inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que el obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, antes, al contrario, exige que el acto sea firme para que el interesado inste la devolución de las cuotas, por lo que, de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el TS, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la no deducción legal de las cuotas, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación improcedente, con el consiguiente perjuicio para quien soportó las cuotas, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que solo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

[...] la inspección [...] debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante.

³⁴ En general, la doctrina de los TSJ se inclinaba por la aplicación de la doctrina de la íntegra regularización, si bien en aquellos casos en los que los elementos que había de regularizar pudieran ser comprendidos o afectados a través de una simple solicitud de ampliación de las actuaciones inspectoras (de parciales a generales) debían ser los propios contribuyentes quienes las instasen. Vid. sobre ello la STSJ de Cataluña 576/2017, de 11 de julio (rec. núm. 130/2014 –NFJ069408–). Más matizada es a este respecto la STSJ de Madrid 731/2019, de 18 de julio (rec. núm. 263/2018 –NFJ075076–), al considerar que, pese a que la conducta del obligado tributario respecto de esa posible ampliación de las actuaciones inspectoras pudo ser más diligente, también debió serlo la propia del equipo inspector:

Así las cosas, no se discute que las actuaciones inspectoras iniciadas el día 7 de abril de 2014 tenían alcance parcial, conforme al art. 148.2 de la Ley general tributaria, y que el escrito de la entidad actora fechado el 28 de mayo de 2014 no pretendía que dichas actuaciones pasasen a tener alcance general respecto al impuesto y periodos afectados (ejercicios 2009 y 2010 del impuesto sobre sociedades), sino que exclusivamente tenía por finalidad que se regularizase una concreta obligación tributaria referida al ejercicio 2009.

10 de mayo (rec. núm. 2152/2010 –NFJ063828–), al exigir esa regularización íntegra también en el caso de distintas figuras impositivas, intrínsecamente relacionadas, y que, de consuno, afectaban a la global situación tributaria del contribuyente objeto de las actuaciones inspectoras:

[...] Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones de inspección generales o parciales, y que tampoco debe hallarla cuando se trate de la regularización de obligaciones correspondientes a tributos diferentes pero relacionados entre sí, como sucede en el caso enjuiciado en que

También es cierto que la petición de ampliación no se hizo en el plazo de quince días que establece el art. 149.2 LGT, puesto que las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 7 de abril de 2014 y el escrito de la entidad inspeccionada se presentó el 28 de mayo del mismo año (como ya se ha dicho, conforme a lo que indica el antecedente de hecho cuarto del acuerdo que practicó la liquidación).

Así pues, no resulta aplicable al caso el art. 149 de la LGT, pero ello no significa que el proceder de la Inspección sea ajustado a derecho. En efecto, ante todo resulta evidente, a juicio de esta sala, que las peticiones deducidas por la entidad objeto de inspección en su escrito de alegaciones en relación con la obligación tributaria a la que pretendía ampliar el procedimiento tenían que haber recibido respuesta antes de finalizar las actuaciones de comprobación con la incoación del acta, porque de la decisión que se adoptase dependía que pudieran concluir o debieran continuar las mismas, pues aunque la Inspección considera que la petición del interesado no podía ser admitida al pretender una ampliación de carácter parcial y no general, olvida que el art. 178.5 del Real Decreto 1065/2007 faculta a la Inspección para acordar de forma motivada y cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que lo aconsejen la ampliación de las actuaciones con la inclusión de obligaciones tributarias no comprendidas en la comunicación de inicio.

Por tanto, la norma no prohibía a la Inspección ampliar el objeto de las actuaciones que nos ocupan a la obligación tributaria aludida por el interesado, estando obligada en cualquier caso a resolver de forma motivada tal petición antes de ser incoada el acta de inspección, que es el documento que pone fin a la tarea de comprobación, a tenor del art. 143.2 LGT. Pero, además, el acta de inspección incoada el día 13 de junio de 2014, así como el informe ampliatorio de la misma fecha, no contienen valoración alguna del actuado en relación con las alegaciones efectuadas por el inspeccionado en su repetido escrito de 28 de mayo de 2014, omisión que infringe lo dispuesto en el art. 176.1 c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En cualquier caso, si la Inspección entendía como expuso de forma extemporánea en los fundamentos jurídicos séptimo y octavo del acuerdo que practicó la liquidación que la pretensión del obligado tributario sobre la actualización del valor de los inmuebles transmitidos el año 2009 debía tramitarse como una solicitud de rectificación de la autoliquidación (petición subsidiaria del obligado tributario), estaba obligada por el art. 20.1 de la Ley 30/1992 a remitir tal solicitud y la documentación que se adjuntaba a la misma al órgano de la Agencia Tributaria que consideraba competente para su resolución, en lugar de indicar al interesado que podía presentar la solicitud ante la dependencia de gestión tributaria, pues tal petición ya se había formulado antes de transcurrir el plazo de prescripción y no tenía que ser planteada de nuevo. Por tanto, la decisión de la Inspección plasmada de manera extemporánea en el fundamento jurídico octavo del acuerdo que practicó la liquidación infringe de forma palmaria el reseñado art. 20.1 de la Ley 30/1992, que establece: «El órgano administrativo que se estime incompetente para la resolución de un asunto remitirá directamente las actuaciones al órgano que considere competente, si este pertenece a la misma Administración Pública».

además, las actuaciones de inspección se han simultaneado para la regularización tanto del impuesto sobre el valor añadido como del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2004 y 2005, aunque hayan sido resueltas con liquidaciones diferentes, por razones evidentes. Por lo tanto, el principio de íntegra regularización obliga a los órganos de comprobación tributaria a atender a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de manera que, cuando los elementos determinantes de una obligación tributaria son regularizados y esa actuación administrativa trasciende a otras obligaciones tributarias, sean o no sus elementos integradores correspondientes al mismo tributo comprobado, el órgano de inspección ha de proceder a la regularización íntegra de la situación tributaria del sujeto pasivo, tesis que atraída al caso ahora enjuiciado, comporta un mandato implícito al órgano de la Administración actuante para que, al tiempo que lleva a cabo la regularización de la situación tributaria de la mercantil demandante en el IVA (periodos 2004 y 2005), siendo así que a su vez, se está instruyendo la investigación de esos mismos ejercicios en el impuesto sobre sociedades, la coherencia en el comportamiento determina que las alteraciones administrativas llevadas a término para concretar la obligación en el IVA que trasciendan a la obligación correspondiente al impuesto sobre sociedades, sean asimismo objeto de regularización tributaria.

En consecuencia, no es suficiente con que la inspección corrija las declaraciones trimestrales por IVA, ejercicios 2004 y 2005, en aplicación a la contribuyente de la regla de la prorrata general, sino que se hace necesario también contemplar las consecuencias que esa regularización acarrea en el impuesto sobre sociedades en la forma que aquí ha quedado expuesta.

Por ello, resultando que el IVA soportado no deducible por aplicación de la regla de la prorrata general ha de formar parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes y de los servicios que sean objeto de las operaciones gravadas por el IVA, deberán recibir el tratamiento que les corresponda en el impuesto sobre sociedades en forma de gasto.

En este particular, la pretensión de la demanda ha de quedar estimada.

O la STSJ de Madrid 359/2019, de 10 de abril (rec. núm. 774/2017 –NFJ073751–), al afirmar que esa íntegra regularización de la situación tributaria puede exigir la ampliación de las actuaciones al ejercicio afectado o la iniciación de oficio de la correspondiente devolución de ingresos indebidos, aunque se encontrase ya prescrito incluso el periodo impositivo:

En el supuesto sometido a nuestra consideración, constituye un hecho cierto que la deducibilidad de la provisión efectuada en el 2008 por la entidad demandante debió efectuarse en el ejercicio 2009, tal y como la propia parte recurrente reconoce, si bien sostiene la improcedencia de la regularización efectuada en tanto que la misma supuso exigirle el ingreso de una cantidad por el ejercicio 2008 que ya había ingresado en el ejercicio 2009.

Dicha deducibilidad fue negada por la Administración por entender que se correspondía con una «responsabilidad probable y no cierta en el momento en que se deduce el gasto» por lo que se incrementó la base imponible del impuesto de sociedades en dicho importe.

Pues bien, hemos de indicar en este orden de consideraciones que, conforme a una reiterada jurisprudencia por todas, la STS de 26 de mayo de 2017, recaída en el recurso núm. 1576/2016, la Administración debe procurar la íntegra regularización del sujeto pasivo, de tal manera que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado tributario, procede atender no solo los ejercicios a los que se limita inicialmente el ámbito temporal de las actuaciones inspectoras sino también la de aquellos otros periodos impositivos (mediante la ampliación del alcance de las mismas) que, si bien inicialmente no son objeto de comprobación e investigación, se ven afectados fiscalmente por la regularización que se practica, para garantizar de esa manera el principio de íntegra regularización del contribuyente.

Hemos de destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2012, que, si bien no se analiza la cuestión de si la regularización completa de la situación fiscal de un contribuyente ha de realizarse en un único procedimiento inspector o si puede hacerse a través de varios procedimientos, hace referencia a que «ampliar actuaciones» no lo hace en sentido estricto, sino en el sentido de actuar para evitar la doble imposición.

Se trata de evitar que en aquellos casos en los que la Administración tributaria regularice un periodo y tal regularización incida en otro posterior no sometido a inspección, generando que en este último el obligado haya pagado de más, o bien, se hubiese reducido el importe a devolver, la Administración deberá iniciar de oficio respecto de dicho ejercicio posterior un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o en su caso, ampliar actuaciones respecto a dicho ejercicio posterior afectado.

En el supuesto sometido a nuestra consideración, la entidad actora aplicó en el ejercicio 2008 la deducción por provisión de despidos un año antes de ser cierta y efectiva, si bien no se había deducido aquella en el ejercicio en el que correspondía tal deducción.

Por consiguiente, esta sala entiende que la Administración tributaria en la regularización que nos ocupa, modificó la imputación temporal de algunas deducciones, cuando lo procedente hubiera sido que ampliase las actuaciones a aquellos otros ejercicios, con el objeto de regularizar los rendimientos en su totalidad, corrigiendo la indebida imputación llevada a cabo por el sujeto pasivo y así evitar un supuesto de doble tributación por el mismo hecho.

A igual conclusión hemos de llegar en relación con la modificación de la calificación fiscal de los bienes adquiridos por la recurrente, que la Administración califica como maquinaria, en vez de utillaje, determinando la regularización del porcentaje de amortización lineal del 12 % a la adquisición de los bienes por importe de

286.000, que la sociedad actora había deducido en un porcentaje de amortización lineal en el ejercicio 2008 del 30 %, determinando un incremento de la base imponible del ejercicio 2008 en importe de 51.480 euros. Lo procedente será por tanto la regularización de los ejercicios en los que extienda sus efectos la inicial regularización, y en los que dicha modificación tenga incidencia, a fin de evitar que se genere un supuesto de doble imposición.

La reciente STS 1388/2019, de 17 de octubre (rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–), que casa y revoca la STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2017 (rec. núm. 966/2013 –NFJ075313–), incide de nuevo sobre esta cuestión y resuelve el Auto de admisión de 31 de enero de 2018 (rec. de cas. núm. 4809/2017 –NFJ057312–), que había considerado de interés casacional objetivo la necesidad de determinar:

[...] si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas³⁵.

El recurrente consideraba infringido el artículo 14.2 c) del Reglamento de revisión aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, pero la Abogacía del Estado se opuso, al entender no acreditado que las personas que repercutieron el IVA en la factura lo hubieran declarado e ingresado (la Inspección consideraba esos servicios como simulados) al tributar por el régimen simplificado del IVA y, de existir dicho ingreso, seguía afirmando la representación de la Administración del Estado, comportar para los obligados un evidente ahorro fiscal entre lo repercutido y lo ingresado.

Sin embargo, el TS considera absolutamente prevalente que cuando en el seno de un procedimiento inspector la AEAT regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas del IVA que le fueron indebidamente repercutidas analice necesariamente también la existencia de los requisitos concurrentes para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas. Y para ello, aunque el TS reconozca expresamente la dificultad que esa regularización íntegra puede comportar en ocasiones, por la peculiar relación triangular que se establece entre las partes (la propia sinalagmática entre repercutidor y repercutido además de la de ambos con la Hacienda pública), no por ello deja de apuntar que ese problema resulta inherente a la propia metodología de trabajo de la Inspección:

³⁵ En el mismo sentido, la STS 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. núm. 4786/2017).

Ciertamente, cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, determinar la devolución puede entrañar cierta complejidad desde el momento que, al menos son tres elementos diferentes los que concurren: sujeto pasivo, sujeto repercutido y Administración tributaria. Es decir, siendo varios los obligados tributarios el grado de complejidad es mayor, pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección.

Tampoco la circunstancia de que quienes repercutieron las cuotas de IVA tributen –e ingresen– el mismo a través del régimen simplificado puede empañar la anterior conclusión. Al fin y al cabo, semejante dificultad resultará también predicable en el ulterior procedimiento de devolución que según la Administración debería instarse posteriormente.

A estos efectos, conviene dejar espacio para la reflexión sobre el alcance real del procedimiento de inspección y su objeto, lo que, obviamente, se encontrará condicionado por cierto casuismo. Ahora bien, a tenor (i) del ejercicio de las funciones administrativas que el artículo 141 LGT reconoce a la inspección tributaria, (ii) del objeto del procedimiento de inspección (artículo 145 LGT) y (iii) del alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección (artículo 148 LGT) resulta difícil negar que el procedimiento de inspección es adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del reglamento de 2005. De hecho, la Administración en ningún momento justifica lo contrario.

Además, sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización.

Siendo ello así, sigue afirmando el Alto Tribunal, ha de realizarse un adecuado balance entre la dificultad que representa esa regularización para la AEAT y el propio contribuyente, a la luz de algunos prevalentes principios jurídicos, incluso en aquellos casos en los que se hubiera podido advertir la existencia de abuso, fraude o simulación:

Descendamos ahora al caso. El procedimiento de inspección aumenta la base imponible de la recurrente por considerar no deducible el IVA consignado como soportado en una serie de facturas, que fueron analizadas por la Administración con relación a personas físicas y jurídicas determinadas y que le permitieron concluir que no respondían a operaciones reales, en definitiva, a servicios efectivamente prestados, sino que, en realidad, documentaban un supuesto de simulación. Las propias actuaciones inspectoras detallan con minuciosidad dichas circunstancias, incluyendo la descripción de la situación económica, profesional e, incluso, familiar, de los terceros repercutidores, por lo que cabe considerar que semejante contexto resulta adecuado, de entrada, para averiguar si los mismos ingresaron las cuotas que la recurrente soportó indebidamente.

Debe aclararse, en orden a esa investigación complementaria que resulta necesaria, que está referida a la averiguación del concreto hecho de si los repercutidores hicieron o no el ingreso de las cantidades repercutidas, o si lo hicieron en una cantidad inferior a la que resultaba procedente.

Y tiene también que subrayarse que, en el caso de que el resultado de la averiguación sea la constatación de un no ingreso, o de un incorrecto ingreso inferior, la labor investigadora podrá extenderse, asimismo, a comprobar si en ese concreto incumplimiento tributario hubo una colaboración de los repercutidos (en razón de la vinculación que hayan mantenido con los repercutidores); y la íntegra regularización final podrá ponderar las consecuencias jurídicas de la colaboración en ese específico incumplimiento tributario que comportaría el no ingreso de lo repercutido.

Por otro lado, la regularización íntegra –sobre la base de la liquidación practicada–, debería permitir determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes, ofreciéndoles, además, una visión que, por incorporar mayor información sobre las consecuencias últimas de su conducta, posibilitaría un mejor ejercicio de sus derechos que, de esta forma no verían pospuestos –o fraccionados– a momentos distintos, pese a tratarse de la regularización de la misma situación tributaria.

En cualquier caso, el propio escrito de oposición del abogado del Estado parece otorgar carácter general a una regularización que comprenda no solo la improcedencia de la deducción del IVA indebidamente soportado sino también la devolución de esas cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos.

No obstante, dicha regla parece que se excepcionaría –según el abogado del Estado– cuando concurra una situación de fraude o abuso en que la devolución deberá efectuarse, en su caso, previa tramitación del correspondiente procedimiento iniciado con esa finalidad al margen del procedimiento inspector, apoyando su argumentación en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 28 de julio de 2016, Giuseppe Aston C-332/15).

No compartimos dicho razonamiento.

En primer lugar, porque las consecuencias de abuso o fraude (en este caso, de la simulación constatada) deben dar lugar –si procede–, al ejercicio de la potestad sancionadora, como por lo demás, aquí así ha ocurrido. En otras palabras, la regla procedimental de unidad de acto –que, conforme hemos expresado, entendemos procedente–, no puede subordinarse a la etiología material que, en cada caso, pueda subyacer al eventual derecho a la devolución.

En segundo lugar, cierto es que el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, razón por la que, específicamente, puede llegar a denegarse el derecho a la deducción (sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bono, C-285/11;

y de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13).

Sin embargo, el caso que nos ocupa parte de un supuesto diferente al que evoca esa jurisprudencia de Luxemburgo puesto que, mientras que, en esta última, resultaba aplicable el tributo y los contribuyentes mantenían su derecho a deducir el IVA, en el caso que nos ocupa, –específicamente, a diferencia de lo que ocurría en Giuseppe Astone–, no procede tributar por IVA, hasta el punto que la recurrente lejos de mantener su derecho a la deducción, considera todo lo contrario, es decir, que al haberse repercutido indebidamente unas cuotas de IVA, no tenía derecho la deducción ni debía, por tanto, haberlas soportado, razón que –de acuerdo a su propia argumentación– justifica, precisamente, su petición de que les sean devueltas.

Esta STS, cuyo ponente es otro eximio jurista, don José Díaz Delgado, constituye un relevante colofón a los pasos dados por la Sala Tercera en el procedimiento inspector para una completa revisión de su alcance y objeto, a la par que un evidente ejemplo de cómo la tutela del interés público no tiene por qué comportar el menoscabo de los derechos de los contribuyentes. Esperemos que próximas reformas legislativas no recorten los horizontes que esta jurisprudencia consagra, lo que tampoco resultaría precisamente extraño a un legislador históricamente avezado en dicha práctica que, justifica, cínicamente, además, en el principio de seguridad jurídica y certeza normativa (no hace falta más que repasar las últimas exposiciones de motivos de las recientes reformas normativas de lucha contra el fraude fiscal para percatarse inmediateamente de ello).

Referencias bibliográficas

- Álvarez Martínez, J. (2007). *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*. Madrid: La Ley.
- Baena del Alcázar, M. (1965). Instrucciones y circulares como fuente del derecho administrativo. *Revista de Administración Pública*, (48), 107-126. Recuperado de <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2115762.pdf>>.
- Bohoyo Castañar, F. (1986). *El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Cayón Galiardo, A. (1982). La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria. Civitas, *Revista Española de Derecho Tributario*, (36), 563-592.
- Cervera Torrejón, F. (1975). *La Inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Cuéntara Martínez, J. M. de la. (1986). *Las potestades administrativas*. Madrid: Tecnos.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (2011). *Curso de derecho administrativo I* (15.ª ed.). Madrid: Civitas/Thomson Reuters.



- Garrido Falla, F. (1955). La llamada doctrina del silencio administrativo. *Revista de Administración Pública*, (16), 85-116. Recuperado de <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2112030.pdf>>.
- González Pérez, J. (1989). *Comentarios a la Ley de procedimiento administrativo*. Madrid: Civitas.
- Juan Lozano, A. M.^a (1993). *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons.
- Lozano Serrano, C. (1990). La actividad inspectora y los principios constitucionales. Impuestos, *Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 1(6), 223-235.
- Miguel Canuto, E. de. (2016). Obligaciones tributarias conexas a la obligación regularizada por la Administración. *Quincena Fiscal*, (15-16), 71-98.
- Navarro-Faure, A. (2008). El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley general tributaria. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, (138), 229-256.
- Núñez Pérez, G. G. (1987). La actividad administrativa de comprobación tributaria. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, (53), 39-96.
- Ortiz Díaz, J. (1957). Las circulares, instrucciones y medidas de orden interior ante el recurso de exceso de poder en la jurisdicción del Consejo de Estado francés. *Revista de Administración Pública*, (24), 335-356. Recuperado de <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2112269.pdf>>.
- Palao Taboada, C. (2008). *El derecho a no autoincurparse en el ámbito tributario*. Pamplona: Aranzadi/Thomson/Civitas.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2011). Inspección, entradas domiciliarias o la fractura en la Sala Tercera del Tribunal Supremo. *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 8(27), 13-38.



Simulación y delito contra la Hacienda Pública (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el caso *Xabi Alonso*)

César García Novoa

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela*

Extracto

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 25 de noviembre de 2019 establece que no hay delito de defraudación tributaria por la creación de una sociedad por el exjugador de fútbol Xabi Alonso. Aunque Xabi Alonso constituyó una sociedad para cobrar sus derechos de imagen, la sociedad no es completamente simulada.

Palabras clave: sociedades simuladas; futbolistas; derechos de imagen; delito de defraudación tributaria; elusión tributaria.

Fecha de entrada: 15-01-2020 / Fecha de aceptación: 17-02-2020

Cómo citar: García Novoa, C. (2020). Simulación y delito contra la Hacienda Pública (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el caso *Xabi Alonso*). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 89-118.



Simulation and tax crime (about the judgment of the Provincial Audience of Madrid in the case *Xabi Alonso*)

César García Novoa

Abstract

The judgment of the Provincial Court of Madrid of November 25, 2019 establishes that there is no tax crime for the creation of a company by soccer player Xabi Alonso. Although Xabi Alonso set up a company to collect its image rights, the corporate entity is not completely simulated.

Keywords: simulated companies; soccer player; image rights; tax crime; tax avoidance.

Citation: García Novoa, C. (2020). Simulación y delito contra la Hacienda Pública (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el caso *Xabi Alonso*). *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 444, 89-118.



Sumario

1. Introducción
 2. Antecedentes
 3. La tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales
 4. La posible condición de simulada de la sociedad Kardzali
 5. Simulación y las sociedades interpuestas para la cesión y el cobro de derechos de imagen
 6. La existencia o no de simulación en el caso *Xabi Alonso*
 7. Conclusiones generales. Lo que quizás la sentencia debió haber dicho y no dijo
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

El 25 de noviembre de 2019, la Sección 30 de la Audiencia Provincial de Madrid dictó Sentencia (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–) en la que absolvía a los acusados, Xabi Alonso, exfutbolista de, entre otros, la Real Sociedad, Liverpool, Real Madrid y Bayern de Múnich y a sus abogados y asesores de los delitos contra la Hacienda Pública que se les imputaban. Tales delitos, según la calificación del Ministerio Fiscal, eran los previstos en el artículo 305.1 y 2 del Código Penal.

Esta sentencia alcanzó gran repercusión mediática, no solo por la popularidad del acusado, un conocido exjugador de fútbol, sino también por el hecho de que haya sido prácticamente el único de los personajes famosos implicados en procesos penales por delitos de defraudación tributaria que no se acogió a la conformidad para evitar la celebración del juicio oral prevista para el procedimiento ordinario en los artículos 688 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y para el abreviado en los artículos 784.3 y 787 de la misma norma. Tampoco Xabi Alonso pretendió la aplicación de la medida que se incluye en el artículo 305.6 del Código Penal tras la reforma operada por Ley Orgánica 7/2012, denominada «superatenuación». La misma, como es sabido, puede conllevar la rebaja de las penas de prisión y de multa en uno o dos grados siempre que el obligado tributario o el autor del delito, «antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, reconozca judicialmente los hechos y pague la deuda tributaria»¹. Esto supone que, aun tratándose del tipo agravado de fraude del artículo 305 bis y aunque la rebaja sea únicamente de un grado, la pena de prisión podría no superar los dos años, pudiéndose evitar el ingreso en prisión.

En el supuesto que nos ocupa, la representación legal del futbolista decidió ir a juicio oral que concluyó con esta sentencia absolutoria. Y ello, como dijimos, supone una novedad, ya que la resolución judicial recayó tras la celebración de un juicio oral en el que el exjugador pudo defenderse de las acusaciones de delito fiscal, algo que no sucedió en otros muchos supuestos. En cualquier caso, la Fiscalía ya ha recurrido la resolución, solicitando, además, la repetición del juicio².

¹ Sobre la valoración que esta *superatenuación* merece a la doctrina, véase Dopico Gómez-Aller (2019, pp. 42 a 47).

² El recurso se fundamenta en que, según el fiscal «varios elementos de prueba valorados en la sentencia no fueron sometidos a contradicción en la vista oral», y en que «la valoración de las pruebas que hizo el

La sentencia objeto de comentario incluye consideraciones muy importantes con relación a la utilización de sociedades interpuestas para percibir los derechos de imagen de los jugadores de fútbol. En especial, porque, como veremos, centra el objeto de análisis, a los efectos de determinar si el acusado había cometido los delitos contra la Hacienda, en la realidad del contrato de 1 de agosto de 2009, de cesión de derechos de imagen a la entidad mercantil Kardzali Comercio Serviços de Consultoria e Investimentos LDA (en adelante, Kardzali), entendiéndose que únicamente podría imputarse la comisión de los delitos si tal contrato no fuese real por tratarse de una simulación absoluta. Así, para la resolución judicial:

[...] lo primero que ha de efectuar esta sentencia, por tanto, es analizar el negocio supuestamente falso y, en el caso de que apreciáramos la existencia de simulación, extraer la consecuencia legal correspondiente, en el bien entendido de que, de rechazarse la alegada simulación absoluta, el comportamiento sometido a nuestro enjuiciamiento no sería típico... (fundamento de derecho segundo).

En cualquier caso, esta resolución es importante porque, como con acierto señala Pedreira Menéndez (2020, p. 3), «desvirtúa todos los criterios que habitualmente son utilizados por la AEAT para defender la simulación de este tipo de sociedades».

2. Antecedentes

Curiosamente, y así lo recoge la sentencia, hay una coincidencia absoluta, tanto de las acusaciones como de la defensa, en cuanto a los hechos, que aparecen expuestos en los antecedentes de la resolución. La aceptación de los hechos no deja de acrecentar la perplejidad acerca de que un supuesto como este se ventile en sede penal cuando se admite que no hubo ocultación y que lo que hay es una discrepancia jurídica sobre si concurre o no una simulación absoluta.

En la propia narración de los hechos probados se hace un recorrido por la carrera deportiva del exjugador de fútbol Xabi Alonso, de sobra conocida por todos los aficionados a este deporte. Así se recuerda que después de su traspaso al Liverpool desde la Real Sociedad, tributó en Gran Bretaña como *non dom*, y que el 5 de agosto de 2009 fichó por el Real Madrid, equipo en el que jugó durante cinco temporadas, hasta su ingreso en el Bayern de Múnich el 29 de agosto de 2014. De esta forma, desde su incorporación a la plantilla del Real Madrid pasó a estar sujeto a los impuestos españoles, por adquirir la condición de residente fiscal en España y, por tal motivo, presentó y satisfizo el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En concreto, en el periodo impositivo de 2010, pagó la cantidad de 2.523.647,32 euros; en 2011, 358.275,35 euros, y en 2012, la cifra de 3.833.077,93 euros.

tribunal plasmada en la sentencia es incorrecta», lo que lleva a que existe una «falta de racionalidad de la motivación fáctica con base en las pruebas practicadas en el juicio oral y la coherencia entre ellas».

Tales cuotas abonadas no comprendían, sin embargo, las cuantías percibidas del Real Madrid por explotación de su imagen (retribuciones por derechos de imagen), ya que el 1 de agosto de 2009, antes del traslado de su residencia a España y con el consejo de su asesor fiscal, cedió el derecho a explotar su imagen a la entidad Kardzali mediante la firma de un contrato por cinco años a cambio de una retribución a tanto alzado de 5.000.000 de euros. Kardzali había sido constituida en Madeira (Portugal) y le resultaba aplicable el Régimen Fiscal Especial de Madeira que le otorgaba una exención total de impuestos hasta el año 2012³. El 16 de diciembre de ese año 2009 el futbolista adquiriría el 100 % de las participaciones de la entidad, la cual se subrogaría en la posición de Adidas España, SA, que era cesionaria del derecho a explotar, con carácter único y exclusivo y con alcance mundial, los derechos de imagen de Xabi Alonso.

Posteriormente, Kardzali cedería en exclusiva al Real Madrid el 50 % de los derechos de imagen del futbolista, habiendo procedido el equipo madrileño a practicar retenciones por el impuesto sobre la renta de no residentes, al tratarse de pagos efectuados a una entidad residente en Portugal.

Durante toda la etapa de la vida deportiva de Xabi Alonso como futbolista del Real Madrid, Kardzali gestionó la explotación de los derechos de imagen que le fueron cedidos, subcontratando en ocasiones a la sociedad The Best of You. Así, Kardzali firmó los contratos de cesión de tales derechos a DTS Distribuidora de Televisión Digital, SAU, a Procter & Gamble España, SA, a Electronic Arts Software, SL, a Angula Aguinaga, SAU, a Dua Kelinci, a Thai Yamaha Motor CO LTD y a El Corte Inglés, SA.

Los rendimientos percibidos por estos contratos no fueron incluidos en las declaraciones del IRPF de Xabi Alonso al entender el futbolista que no era renta percibida por él, sino por la sociedad Kardzali, lo que suponía que eran ingresos que no tenían que imputarse al jugador en tanto no fueran distribuidos.

Pues bien, para el abogado del Estado, en postura a la que se adhiere el Ministerio Fiscal, pese a la forma de la que se revistió la operación, la venta de los derechos de imagen por parte de Xabi Alonso a la sociedad portuguesa Kardzali:

[...] no fue real, sino simulada y se formalizó con el único propósito de crear la apariencia de haber cedido los derechos de imagen del jugador para eludir la tributación en España de los rendimientos obtenidos por la explotación de esos mismos derechos de imagen.

³ Se trataba de una entidad radicada en Madeira (Portugal), constituida antes del año 2001, por lo cual le era aplicable el Régimen Fiscal Especial de Madeira que le otorgaba una exención total de impuestos hasta el año 2012; en el año 2012, únicamente le sería aplicable un tipo del 4 %; y, entre 2013 y 2020, del 5 %; régimen aprobado por la Unión Europea.

Sobre la base de esta afirmación entienden las acusaciones que se ha producido un incumplimiento de la obligación de declarar estos rendimientos en la tributación personal de Xabi Alonso, y consideran que el futbolista (y sus asesores en concepto de cooperadores necesarios⁴) han cometido tres delitos contra la Hacienda Pública relativos al IRPF de los ejercicios de 2010, 2011 y 2012. Las cantidades defraudadas ascenderían a 606.876,10 euros en el ejercicio 2010, 170.012 euros en el ejercicio 2011 y 1.255.957,32 euros en 2012.

3. La tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales

La práctica de retribuir parcialmente a los deportistas profesionales por la cesión de los derechos de imagen comienza en nuestro país en los años ochenta. Se trata de que el club pague al jugador no solo por jugar al fútbol sino también por usar su imagen en pósters, publicidad o *merchandising*. Así, empieza a generalizarse la fórmula de que el contrato que el futbolista firma con el club incluya el importe del salario propiamente dicho, que retribuiría la relación laboral especial de deportistas profesionales, contenida en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio. Y que también prevea la retribución por la cesión que el jugador efectúa al club del derecho al uso de su imagen.

La retribución del uso de la imagen es posible si tenemos en cuenta la vertiente positiva de este derecho de la personalidad, previsto en el artículo 18.1 de la Constitución y desarrollado en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen. Se trata de un derecho del que solo son titulares las personas físicas. Su contenido positivo es la difusión y publicación de la propia imagen. Su contenido negativo incluiría la posibilidad de evitar la reproducción de la propia imagen frente a terceros. Se trata, además, de un derecho patrimonial, de modo que la imagen puede convertirse en un intangible susceptible de adquirir valor económico mediante su cesión onerosa a terceros.

La retribución de los futbolistas profesionales por su actividad ordinaria al servicio del club o sociedad anónima deportiva (jugar partidos, entrenar, concentrarse...) tendría la condición de rendimiento de trabajo en el IRPF del futbolista, teniendo en cuenta que este es-

⁴ Como es sabido, la cooperación necesaria se equipara a la autoría en cuanto a la penalidad. Se considera cooperador necesario al asesor fiscal cuando facilita los medios imprescindibles, entre los que pueden estar sus propios conocimientos, si el comportamiento defraudatorio empleado comporta un sofisticado diseño de la operación o un conocimiento profundo de las normas y procedimientos fiscales. Así, el Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de julio de 1999 (rec. núm. 2491/1998 –NFJ008173–), y aplicando la teoría de los bienes escasos, señala que puede condenarse al asesor como cooperador necesario «si aporta conocimientos técnicos que estén al alcance de pocas personas». Además, si diseña toda la operación o facilita sociedades interpuestas.

taría vinculado por una relación laboral especial con la entidad para la que juega. Pero las retribuciones por derechos de imagen no podrían tener esta condición. En principio, esta retribución se calificaría como rendimiento de capital mobiliario. El artículo 25.4 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, incluye en el apartado «Otros rendimientos del capital mobiliario», «los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica».

Además, los contratos que firman los futbolistas con los clubes o sociedades anónimas deportivas han adquirido una mayor complejidad al incluir otras prestaciones como actividades publicitarias, promocionales y de marketing, que se comprometen a realizar los deportistas. Se trata, como ha dicho el Tribunal Supremo, en Sentencias de 11 de octubre de 2012 (rec. núm. 3278/2009 –NFJ075922–) y de 28 de febrero de 2013 (rec. núm. 2773/2010 –NFJ050475–), de «actividades que exceden con mucho de los simples derechos de imagen». Para el Alto Tribunal esos compromisos que asume el jugador de fútbol son propios de un contrato de prestación de servicios y constituyen una actividad profesional. Por consiguiente, tributarían en el IRPF como rendimientos de actividades económicas.

La intrahistoria del régimen tributario de los derechos de imagen es de sobra conocida. En los albores de los años noventa la Administración tributaria no admitía de buen grado que una parte de la retribución de los futbolistas pudiese materializarse en pagos por derechos de imagen. Para el Fisco español era una situación cuasifraudulenta y se solía invocar el artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores, norma común en materia de relaciones laborales. Para este precepto, el concepto de salario abarcaría no solo la contraprestación directa o inmediata por el trabajo prestado, sino también, salvo exclusión legal constitutiva, toda prestación que siquiera de modo indirecto o mediato, tenga su causa en el trabajo prestado por cuenta ajena y dependiente. Sobre la base de este precepto se construía la denominada «presunción salarial» de las cuantías percibidas por el trabajador en régimen de dependencia (Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1985 –RJ 1985, 636– y de 9 de febrero de 1987 –RJ 1987, 800–), según la cual «de la fórmula legal deriva la presunción *iuris tantum* de que todo lo que recibe el trabajador de la empresa le es debido en el concepto amplio de salario». Así se termina por afirmar que las cantidades percibidas por el futbolista por la cesión de derechos se incorporasen al salario. Y era lo que se entendía que debía hacerse cuando la cesión de derechos de imagen se encontrase recogida en el contrato de trabajo (Cazorla Prieto y Corcuera Torres, 1999, p. 236).

Como es sabido, y ante el riesgo de que toda la retribución percibida por el futbolista fuera considerada rendimiento del trabajo gravado en España al tipo máximo de la tarifa progresiva del IRPF, se empezó a difundir la práctica de la interposición societaria. De lo que se trataría es de que el jugador transfiera a una sociedad de la que tendría una parte considerable o la totalidad de su capital el derecho a explotar su imagen. Y que fuese la entidad la que negociase con el club o sociedad anónima deportiva la cesión a esta del derecho a usar la imagen del jugador (Magraner Moreno, 2012, pp. 27 y ss.). Todo ello a través

de una doble relación contractual. Por un lado, un contrato laboral, entre el deportista y el club, cuyos rendimientos se integrarían en el IRPF y tributarían normalmente al tipo máximo. Por otro, un contrato mercantil, entre el equipo de fútbol y la sociedad interpuesta explotadora de los derechos. Estos últimos tributarían al tipo proporcional del impuesto sobre sociedades, que en la actualidad es del 25 % y cuando comenzó esta práctica, del 35 %.

En buena medida, la postura de la Administración tributaria era seguir considerando que los pagos efectuados por el club a la sociedad cesionaria de los derechos de imagen eran salario del jugador. Esta postura encontró respaldo en algunas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), como la de 17 de noviembre de 1999 (RG 9282/1996 –NFJ008482–), que hablaba de una «apariencia de cesión» que descansaría sobre otra apariencia, la de la personalidad jurídica de las sociedades interpuestas, de modo que los pagos efectuados a estas sociedades serían, en realidad, retribuciones laborales satisfechas al propio deportista. Entendía el TEAC que «[...] sería aplicable la teoría del levantamiento del velo, al coincidir dicha realidad fáctica, el abuso del derecho, y la finalidad de obtener unos resultados que de otra manera no se producirían».

A pesar de las pretensiones de la Administración tributaria de imputar estos rendimientos en la base del IRPF del futbolista sin una expresa previsión legal que lo permitiese, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, estableció un peculiar mecanismo de imputación al jugador de los rendimientos derivados de la explotación de su imagen abonados por el empleador a las sociedades cesionarias. Ello tendría lugar cuando dichos rendimientos superasen el 15 % de la suma de tales rendimientos y del salario percibido por el jugador, previéndose además un ingreso a cuenta sobre los mismos. Lo que suponía que, si tales ingresos por derechos de imagen estaban por debajo de ese 15 %, no se producía tal imputación.

Esa denominada regla 85/15 funcionaba como un *safe harbour* o puerto seguro, para evitar la imputación siempre que el pago por los derechos de imagen del futbolista no sobrepasase el 15 % de la totalidad de las retribuciones⁵. Tal régimen especial pasó posteriormente al artículo 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, y se encuentra actualmente recogido en el artículo 92.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Señala este precepto que:

[...] la imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación

⁵ Véase lo señalado por Serantes Peña (10 de diciembre de 2019) cuando dice que:

[...] todos, al leer la norma, tras estudiarla, tras las charlas y conferencias a las que asistimos, muchas de ellas impartidas por Inspectores, tras leer las consultas de la DGT, consideramos y concluimos que el 15 %-85 % era un *safe harbour*, un puerto seguro: mientras no superes el 15 % no te va a pasar nada.

laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

En suma, se implanta un régimen que consiste en «transparentar» legalmente a la sociedad cesionaria de los derechos⁶. Pero lo que se dilucida en la sentencia objeto de este comentario es si la Administración puede acudir a la técnica de «transparentar» al margen de una expresa previsión legal.

Por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 24 marzo de 2010 (rec. núm. 39/2009 –NFJ038535–) niega esta posibilidad cuando dice que no se puede desconocer la existencia de la sociedad interpuesta e imputar directamente los pagos efectuados por el club al futbolista como renta del trabajo. Y ello porque:

[...] la Administración no ha negado la realidad de los contratos suscritos con las sociedades ni los ha calificado como simulados, y tampoco se ha dirigido a los jugadores para que acreditaran su grado de vinculación con las sociedades a las que han ido a parar los pagos o en relación con sus acuerdos previos sobre sus derechos federativos, ni consta que haya regularizado a tales jugadores por las rentas obtenidas por los mismos incluyendo el concepto discutido.

Entiende la AN que no puede alegarse una cuestión de «calificación» (como lo habían hecho los informes evacuados por la Agencia Tributaria y la Abogacía del Estado para levantar el velo de las sociedades) para atribuir unos pagos a sujetos distintos de los que formalmente los han recibido pues ello supone para dicho tribunal «[...] imputar una simulación, en cuyo caso, rige lo dispuesto en el art. 1.277 del Código Civil, entendiéndose, por tanto, que la causa del contrato existe y es verdadera, o al menos no se ha acreditado lo contrario» (Cordero Saavedra, 2003, p. 7).

En suma, para la doctrina de la AN no cabe imputar dicho pago al jugador en concepto de rendimientos del trabajo si no se acredita, siquiera mediante prueba indiciaria, que detrás de las sociedades intermediarias está el jugador, de manera que los pagos realizados a las mismas hayan tenido como destinatario último dicho jugador, y respondan a rendimientos del trabajo derivados de su relación laboral con el club. Para ello será necesario declarar que la sociedad es simulada, y que carece de una verdadera personalidad, de manera que quien sigue operando realmente como sujeto de derecho es el deportista. Y ello porque la ilusión de personalidad de la sociedad interpuesta es la base para considerar que existe una apariencia de cesión.

⁶ Aunque el mismo resulte discutible desde la perspectiva de la capacidad económica. Así lo entiende Falcón y Tella (2000, p. 10).

Ese es el criterio que sigue la sentencia aquí analizada la cual dice con absoluta claridad que:

[...] solo se habrían cometido los tres delitos fiscales que se imputan si la cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, efectuada por Xabi Alonso en el contrato de 1 de agosto de 2009, debe calificarse como falsa, ficticia, inexistente...

Añadiendo que:

[...] en caso contrario, esto es, si el contrato hubiera estado amparado en una causa verdadera, esta habría de reputarse lícita a efectos fiscales, pues el artículo 92 de la ley de renta ampararía la ausencia de tributación... y... no procederá la imputación en sede del impuesto sobre la renta de las personas físicas de Xabi Alonso en los periodos controvertidos si se entiende que dicho contribuyente –a través del repetido contrato de 1 de agosto de 2009– cedió realmente el derecho a la explotación de su imagen a otra persona o entidad, residente o no residente... (fundamento de derecho segundo).

Lo esencial es, por tanto, la posibilidad de negar la realidad de los contratos suscritos, calificándolos como simulados. Esta es la clave de bóveda de la presente sentencia, en relación con la constitución de la sociedad Kardzali.

4. La posible condición de simulada de la sociedad Kardzali

La cuestión principal de la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid comentada es si la sociedad Kardzali puede ser desconocida por ser una sociedad simulada. Y, como dice la propia resolución, lo primero que hay que hacer es analizar el negocio, y si se aprecia simulación, extraer la consecuencia legal correspondiente. Si se rechazase la alegada simulación absoluta, el comportamiento sometido a enjuiciamiento no sería típico. Por tanto, todo se hace depender de la concurrencia de simulación y, en concreto, de una simulación absoluta que es la única, para la Audiencia, que podría legitimar el desconocimiento o *disregard* de la sociedad.

Recordemos que la simulación constituye el núcleo de una de las cláusulas generales antiabuso (denominadas GAAR o *General Anti-Abuse Rule*) contenidas en nuestro ordenamiento jurídico, concretamente en el artículo 16 de la Ley General Tributaria. Este precepto señala que en los actos o negocios en los que exista simulación, «el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes», añadiendo que la existencia de simulación «será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación» sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. El tercer párrafo del precepto señala que «en la regularización que proceda como

consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente».

No obstante, este precepto no define qué se entiende por simulación, por lo que habrá que atender al concepto jurídico de este término que deriva de la legislación común.

Sobre el concepto civil de simulación se ha escrito mucho y el solo resumen de la doctrina sobre el tema desbordaría los límites de este trabajo. Señalemos, simplemente, que cabe entender por «simulación» la apariencia de lo que no es o una cosa que realmente no existe. Así, Ferrara (1961, p. 43) ha venido dando una definición de negocio simulado en el sentido de entenderlo como aquel negocio que «tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto o porque es distinto de cómo aparece». Al primer supuesto se le suele catalogar de «simulación absoluta», mientras que el segundo se denomina «simulación relativa», y abarca, sobre todo, la simulación relativa referida a la naturaleza del negocio, pero incluye otros supuestos importantes como son la simulación referida al objeto, al precio o a los sujetos, en especial la actuación mediante persona interpuesta (Ferrara, 1961, pp. 261 y 262)⁷.

En esta misma línea se manifiestan de forma reiterada otros muchos autores clásicos. Así, para De Castro la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial, ya sea contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)⁸. En su esencia, por tanto, la simulación encierra «una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada» (Hensel, 1954, p. 149). Esa apariencia puede ser la de un negocio que las partes no han querido realizar, lo que determina su falsedad e inexistencia jurídica (Díez-Picazo y Gullón Ballesteros, 1995, p. 556) –Ferrara habla simplemente de nulidad⁹– o la creación de una simple «apariencia engañosa» de negocio (De Castro, 2016, p. 292). En cualquier caso, como dicen Díez Picazo y Gullón Ballesteros (1995, p. 556), se trata de un *disfraz*, puesto que aparentemente se realiza un negocio jurídico, pero queriendo y llevando a cabo otro distinto.

La simulación se sitúa, por tanto, en el plano de las apariencias, lo que no supone otra cosa que una contradicción entre lo que se declara y lo que realmente se quiere¹⁰. La reso-

⁷ Para De Castro (2016, pp. 334 y 335), no toda interposición de personas es simulación, sino solo la ficticia.

⁸ La simulación absoluta sería un ejemplo de «falsedad en la causa»: De Castro (2016, p. 334); Betti (2018, pp. 37-38); Gómez Calle (1995, p. 6217).

⁹ Ferrara (1961, p. 287) señala que «el negocio absolutamente simulado es nulo».

¹⁰ Para la doctrina del Tribunal Supremo la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el cual ambas partes, de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros que puede ser lícito o ilícito, dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su interno querer. Véase, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1999 –Aranzadi 7999–. Véase Gullón Ballesteros (1969, p. 119).

lución judicial de la Audiencia Provincial de Madrid resume la doctrina sobre la simulación citando la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 11 de febrero de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 44/2014 (NCJ060947), según la cual «la simulación no es otra cosa que la apariencia negocial», de manera que:

[...] bajo esta se oculta un caso inexistente (simulación absoluta) o bien otro negocio jurídico distinto (simulación relativa), lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay, la simulación será absoluta y el aparente negocio será inexistente por falta de causa; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa.

Y concluye el Tribunal Supremo:

[...] en el primer caso, se aplica el artículo 1275 del Código Civil en relación con el apdo. 3 del artículo 1261 del mismo texto legal; y en el segundo, no existirá el negocio simulado, pero sí el disimulado, conforme al artículo 1276 del Código Civil.

Para la Audiencia Provincial de Madrid, en la resolución comentada, el artículo 16 de la Ley General Tributaria, al referirse a la simulación a secas, abarca ambas modalidades de simulación, tanto la absoluta como la relativa. Afirmación que, en todo caso, es discutible porque la simulación relativa entendida como «simulación en la causa», puede solaparse con los supuestos de negocios «notoriamente impropios» a que se refiere el artículo 15 de la propia Ley General Tributaria, al hablar del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria». Sin embargo, es verdad que la sentencia se centra en la simulación absoluta porque así lo exigen los términos en los que se ha planteado la acusación. Para la Fiscalía, en criterio que también sigue la Agencia Tributaria, el negocio de constitución de la sociedad Kardzali de 1 de agosto de 2009 es inexistente por ser «absolutamente simulado», en cuanto efectuado con una única finalidad espuria que no sería otra que eludir la tributación en España de los rendimientos obtenidos por la explotación por parte de Xabi Alonso de sus derechos de imagen.

La acusación funda su calificación de la sociedad como simulada en los siguientes datos, que funcionarían a modo de indicios:

- a) Carece de justificación que se cedan los cuantiosos derechos de imagen derivados del fichaje por el Real Madrid a una sociedad sin infraestructura alguna, a cambio de nada, ya que esa sociedad no puede cumplir el contrato en tanto «carecía de facultades, limitándose a seguir las instrucciones de los agentes del investigado».
- b) La causa del contrato de cesión no fue otra que la utilización de una sociedad ya constituida bajo un régimen fiscal de exención total de impuestos hasta el año 2012, sociedad que no es de nueva creación, sino que ya había sido constituida mediante un conjunto de actos complejos.

- c) El acusado Xabi Alonso intervino en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen, por lo que la entidad sería «un mero instrumento formal de ingresos y pagos que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado».
- d) La sociedad se subrogó en la posición jurídica de la empresa Adidas España, SA que era cesionaria del derecho a explotar, con carácter único y exclusivo y con alcance mundial, los derechos de imagen de Xabi Alonso. Pero, para la Fiscalía, Adidas «no reacciona frente al cedente». Lo que para la acusación pone de manifiesto que no había verdadera voluntad de transmitir dichos derechos, «constituyendo la cesión una mera apariencia».
- e) La cesión se efectúa sin garantía alguna en relación con el pago.
- f) La norma en la que se ampara el jugador –el art. 92 de la Ley 35/2006– no podía aplicarse a los derechos de imagen generados al margen de la relación laboral con el Real Madrid.
- g) La entidad Kardzali no podía gestionar los derechos de imagen porque la misma había sido suministrada por un *conseguidor de sociedades*, que facilitaría cargos directivos, domicilio social, gestión administrativa, cumplimiento de obligaciones fiscales legales, libros, gestión bancaria...

Procede pues valorar si estos indicios expuestos por la acusación son suficientes para calificar a la sociedad Kardzali como simulada. Pero antes debemos referirnos al alcance de la figura de la simulación en relación con el fenómeno de las sociedades interpuestas.

5. Simulación y las sociedades interpuestas para la cesión y el cobro de derechos de imagen

La persona jurídica es una de las mayores creaciones de la teoría del Derecho y una de las instituciones claves del orden jurídico. La misma ha sido construida como concepto en torno a dos rasgos distintivos: singularidad de la capacidad de la persona respecto a la de los socios y separación del patrimonio social del de los socios.

La primera de estas características fue defendida por la denominada «teoría de la ficción», según la cual la persona jurídica constituye una ficción del Derecho, ya que la capacidad jurídica es un atributo privativo de las personas naturales a las que se les presume voluntad propia y capacidad para expresarla. A través de la categoría de la persona jurídica, de lo que se trataría es de crear un sujeto ficticio que opere paralelamente a los sujetos personas físicas. Así lo explicó Savigny al decir que la persona jurídica es un ente que solo existe para fines jurídicos o Ihering, para quien las personas jurídicas son un simple medio técnico creado por el Derecho. Algo en lo que coincidían con el positivismo kelseniano: la

persona jurídica solo se explica como una pura creación del orden jurídico. También ha sustentado el carácter ficticio de la persona jurídica el ya citado Ferrara, quien sostiene que la persona jurídica es una creación del Derecho carente de existencia real. Para este autor la personalidad es un producto del orden jurídico y surge por reconocimiento del derecho objetivo (Díez-Picazo y Gullón Ballesteros, 1995, p. 619). Y el propio De Castro (1981, p. 261) atribuía a la persona jurídica la condición de *entelequia*. Y para la teoría orgánica de Gierke la persona jurídica es una realidad que el Derecho reconoce.

Por tanto, la persona jurídica es una realidad en cierto sentido ficticia por ser puramente de derecho frente a la realidad de los hechos, que es el substrato colectivo real que hay detrás de toda persona jurídica¹¹. Así, la persona jurídica en general y la sociedad en particular tendrán una capacidad jurídica propia, que la doctrina suele sustentar en una cierta ficción de la sociedad y que constituye la esencia de la personificación jurídica. Personificar es dotar a un ente ficticio de las condiciones jurídicas para ser titular de derechos o de un patrimonio.

El acto de constitución de la persona jurídica tiene naturaleza negocial, hasta el punto de que se puede hablar de «negocio fundacional». Por tanto, es posible hablar del «querer contractual de los socios» como presupuesto para la obtención de la personalidad (Capilla Roncero, 1995, p. 6266). En el caso de las sociedades, el Código Civil recoge en sus artículos 1.665 y siguientes la figura del «contrato de sociedad». Como contrato se le deben exigir los requisitos de consentimiento, objeto y causa (art. 1.261 del Código Civil) y a través del cual se puede producir un efecto traslativo de dominio de bienes o derechos. Conviene añadir, además, que la causa en el contrato de sociedad está directamente ligada a las funciones típicas de la sociedad: la realización de aportaciones para la obtención de un lucro común partible (Castán Tobeñas, 1981, p. 568).

En suma, el otorgamiento de personalidad jurídica a una entidad es una decisión del ordenamiento que supone atribuir a la misma un estatuto jurídico con determinados efectos. El más importante será la consideración de la entidad como una *universitas*, como algo distinto a la agregación de sus miembros personas físicas, que funciona como una unidad y tiene su propia individualidad. Por ello, esa capacidad propia conlleva que la creación de una sociedad sea siempre una interposición ficticia, en la medida en que supone el surgimiento de un ente con capacidad propia de actuar en Derecho y de concertar negocios, recayendo los efectos de tales negocios en la propia persona interpuesta.

Y este dato de que toda sociedad tiene un trasfondo ficticio es muy importante, puesto que su exacerbación en el ámbito tributario ha llevado a que la Administración fiscal califique de modo cuasiautomático a ciertas sociedades (de mera tenencia, de cartera, profesionales...) como interpuestas o instrumentales, identificando este calificativo con el de

¹¹ Incluido el Estado. Así lo reconoce Carré de Malberg (1998, p. 57).

sociedad simulada, sin reparar, como señala Falcón y Tella (2011, p. 7), que todas las sociedades son, en cierta medida, instrumentales y ficticias.

Dejando de lado lo que en la teoría civil de la sociedad se ha denominado «deformación» del concepto de persona jurídica¹², como una expresión del «abuso de la persona», lo cierto es que el abuso de la sociedad adquiere una mayor dimensión si cabe cuando de lo que se trata es de crear sociedades como sujetos con capacidad jurídica para que actúen como específicos titulares de bienes o derechos. Es el fenómeno que se denomina *interpositio societatis*. Puede definirse la interposición societaria como el acto consistente en la creación de una persona jurídica que actuará en lugar de las personas físicas integrantes de la misma, con personalidad jurídica diferenciada de los socios o partícipes. La sociedad siempre se interpone entre las personas físicas que la crean y un tercero.

En el ámbito fiscal, esta teoría del abuso de la sociedad se ha traducido, como apuntamos, en un permanente cuestionamiento por la Agencia Tributaria de la creación de sociedades, especialmente en ciertos ámbitos como las actividades profesionales, artísticas o deportivas, o cuando se trate de sociedades de tenencia de inmuebles o de valores mobiliarios, las cuales, con harta frecuencia, se han calificado como «simuladas» o «fraudulentas»¹³.

El antecedente inmediato de esta política está en la reticencia fiscal al desarrollo de ciertas actividades económicas mediante sociedades, que bebe en las fuentes del Informe Carter de 1975 y según el cual, mientras se mantenga la dualidad impositiva renta de personas físicas-renta de sociedades y se profundice en la misma a través de tipos diferentes, con ventajas implícitas a favor de las formas societarias, se fomentará la interposición de socie-

¹² Como afirma De Castro (1981, p. 261), la deformación de la persona jurídica es la expresión de un cambio en su fundamentación teórica, que pasará a fundarse en la existencia de un patrimonio propio, pero un patrimonio que se justifica por la realización de una actividad económica. Precisamente, en la vinculación de la persona jurídica con el desarrollo de una actividad económica radica la clave de la deformación de la misma, frente a la regla general, según la cual la persona es un sujeto susceptible de ser titular de derechos o de un patrimonio. El «aislamiento patrimonial» solo tiene sentido como causa de la deformación de la persona jurídica en la medida en que tal deformación se vincula con la realización de una actividad económica.

¹³ Destaca, por ejemplo, la Nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 26 de marzo de 2009 de la Agencia Tributaria, en la cual la Agencia alerta sobre «ciertos mecanismos por parte de algunos profesionales, con el objeto de minorar la base imponible susceptible de ser gravada», especialmente en sectores dedicados «... a la prestación de servicios de abogacía, auditoría, consultoría, financieros, ingeniería, arquitectura, medicina...». Para la Agencia, a través del recurso de percibir las retribuciones profesionales por estas sociedades interpuestas, se lograría una «ilícita reducción de la carga fiscal». En esta línea, el Plan de Control 2012 incluía, entre otras medidas, la «lucha contra el fraude que genera alarma social». Se dice que se «perseguirá el empleo de facturas falsas, la no facturación por bienes y servicios, y los abusos de formas societarias abusivas que se emplean por parte de colectivos de profesionales, deportistas y artistas. Sobre este colectivo se iniciarán 1.436 actuaciones inspectoras, un 14 por ciento más que el ejercicio anterior» (Programa 12.500).

dades y la práctica de remansar rendimientos en las mismas, y se estará influyendo de una u otra manera, en las decisiones económicas de los particulares. El propio Informe Carter ponía en tela de juicio que se pudiesen crear sociedades para realizar ciertas actividades u ostentar la titularidad de ciertos bienes y derechos y remansar rentas en los mismos. Sobre la interposición societaria ha venido recayendo la perenne sospecha del fraude, agudizada con la supresión de la transparencia fiscal por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, con efectos de 1 de enero de 2003¹⁴.

Pero la clave de esta cuestión no es otra que intentar apreciar, con más o menos exactitud, cuándo la creación de una sociedad constituye un supuesto de elusión tributaria, y, por tanto, cuándo se legitima a la Administración el desconocimiento de la existencia de tal sociedad y el gravamen, directamente, de las personas físicas que la integran.

Y la primera respuesta, *ictu oculi*, es evidente. No puede prejuzgarse la condición elusiva de una sociedad interpuesta. Ni siquiera alegando que con dicha interposición lo que se pretende es remansar beneficios de la sociedad. Por el contrario, optar por desarrollar una actividad económica, sea empresarial, profesional o de explotación de bienes como inmuebles o acciones mediante una sociedad es un claro ejemplo de economía de opción. La libertad económica y de empresa, recogida en el artículo 38 de la Constitución, incluye, en su vertiente subjetiva, el derecho a elegir la forma jurídica a través de la cual se ejercerá una actividad económica. Y, por tanto, incluye, sin ningún género de duda, la libertad para decidir ejercer dicha actividad económica bajo la forma de sociedad¹⁵, siendo la decisión entre ejercer una actividad económica como persona física o como sociedad una opción libre del operador económico, integrante de lo que se conoce como criterio empresarial o *business judgement*.

La decisión de operar en el mercado a través de una sociedad es un ejemplo de planificación fiscal lícita o economía de opción, siendo esta una teoría defendida por una consolidada, aunque discontinua, jurisprudencia. Por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de La Rioja de 13 de julio de 2000 (rec. núm. 751/1998 –NFJ009547–) y las del mismo tribunal de 24 de julio y 15 de noviembre de 2002 (rec. núm. 650/2001 –NFJ013539– y rec. núm. 649/2001 –NFJ076256–). El argumento utilizado por este tribunal se basa en que «es una técnica frecuente la intermediación de sociedades en negocios con el fin de mitigar

¹⁴ La transparencia fiscal, deudora del Informe Carter, era claramente contraria a la neutralidad porque desincentivaba el ejercicio de actividades profesionales en forma social. Y, sobre todo, discriminaba a los profesionales frente a los empresarios. Así lo señaló la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) en su informe de marzo de 2002. Todo ello, sin olvidar que el Tribunal Constitucional en Sentencia 214/1994, de 14 de julio (NFJ003410), ha admitido la transparencia, legitimándola en su función de «evitar la elusión».

¹⁵ Como dicen Paz Ares y Alfaro Águila Real (2002, p. 17):

[...] la libertad de empresa puede ejercitarse colectivamente de modo que es obligatorio para el Estado (mandato de protección) dictar las normas que permitan la existencia y reconocimiento de sociedades/personas jurídicas que permitan que la actividad empresarial pueda desarrollarse en compañía de otras personas.

la fiscalidad de personas físicas», añadiendo, a mayor abundamiento, que la justificación de esta economía de opción radicaría en que el legislador «mantiene una notable distancia de los tipos impositivos entre los dos impuestos directos que sujetan a personas físicas y jurídicas». En la misma línea se posiciona la Sentencia del TSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019 (rec. núm. 34/2018 –NFJ074734–), a la que haremos referencia al final de este trabajo, momento en el que también insistiremos en que la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid debió incidir en el carácter de mera economía de opción de la decisión de Xabi Alonso de utilizar la sociedad Kardzali.

En realidad, la posibilidad de calificar este tipo de operaciones como economía de opción se sustenta en una lógica elemental a la que Durán-Sindreu (2007, p. 261) hace referencia tratando el caso concreto de la interposición de sociedades para la venta de acciones, al decir:

[...] ¿qué hay de malo en la utilización e interposición de sociedades? ¿qué le impide al contribuyente aportar sus acciones y/o participaciones a una sociedad e inmediatamente después venderlas a un tercero? Al aportarlas a la sociedad se transmite a esta la propiedad de las mismas. Al venderlas posteriormente, la titular de los fondos obtenidos por la venta es la sociedad y no los socios... ¿qué importa que se haya adquirido la sociedad con la única finalidad de adquirir y transmitir las acciones?

Por el contrario, para la Agencia Tributaria la interposición societaria es un ejemplo de elusión. Sin entrar ahora en las complejas aristas semánticas del concepto «elusión tributaria», lo cierto es que podemos hablar de elusión en la interposición societaria a través de la aplicación a las sociedades interpuestas del concepto de «simulación». Habrá elusión cuando la sociedad interpuesta sea una sociedad simulada.

Como hemos referido, la creación de una sociedad siempre es un fenómeno de *interpositio personae*. La sociedad siempre se interpone entre las personas físicas que la crean y un tercero. Pero la posibilidad de detectar un comportamiento elusivo se dará en la llamada «mera interposición de sociedades», esto es, cuando la creación de la sociedad interpuesta no está guiada por las motivaciones comunes que orientan la utilización de una sociedad (obtener financiación vía recursos ajenos, realizar una actividad económica con limitación de responsabilidad o, simplemente, ser titular de bienes y derechos...) sino que tiene como objetivo ocultar la existencia o intervención negocial de la persona natural que crea la sociedad.

Las sociedades se interponen con la finalidad de ocultar la titularidad real (la que corresponde a la persona física) de manera que la propia sociedad constituye un titular aparente el cual, dada la naturaleza eminentemente jurídica de la sociedad, puede definirse como un «titular jurídico»¹⁶. Así, para que se pueda hablar de simulación subjetiva, y a pesar de la

¹⁶ Esta distinción entre titularidad real y titularidad jurídica procede de la normativa relativa al blanqueo de capitales, y en concreto, de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de

tendencia de la Administración tributaria de calificar como tal todos los supuestos de interposición (Riera Ribas, 2001, p. 72), será necesario que mediante la actuación del particular se incurra en un grado de simulación en la constitución de la persona jurídica. Ello tendrá lugar en dos casos: cuando la persona jurídica sea completamente artificial (simulación absoluta) y cuando se desvirtúe la causa típica del negocio de constitución de la persona jurídica (simulación relativa). Este último supuesto se debe identificar con lo que, en términos generales, podemos denominar «abuso del negocio societario».

En el presente caso, y como señala la Audiencia Provincial, la cuestión es dilucidar si la creación de Kardzali constituye un supuesto de simulación absoluta.

Para que podamos hablar realmente de simulación absoluta de la persona jurídica lo trascendente es la creación de un sujeto que no sustituye realmente a las personas físicas y, por tanto, que no responde a la función de generación de un nuevo centro de imputación de efectos jurídicos. En estos casos, detrás de la persona jurídica no hay otra realidad jurídica, sino la simple y mera concurrencia de una persona física. De manera que la persona jurídica no actúa realmente, sino nominalmente (es titular jurídico pero no real en los términos ya señalados). Si esto es lo que ocurre, la sociedad no existirá porque es artificiosa.

Cuando nos hallemos ante una simulación absoluta de la sociedad lo que procede es desconocer a la entidad. Como ha señalado el TEAC, en Resolución de 17 de diciembre de 2019, RG 2680/2018 (NFJ075774), la Administración puede tener por nula e ineficaz a la sociedad a efectos exclusivamente tributarios, si se tiene presente que «la simulación contractual da lugar a la nulidad absoluta o radical del contrato simulado, por inexistencia de causa». Procede desconocer a la sociedad y entender que quien realmente está operando es la persona física, sobre la base ya expuesta de que toda sociedad tiene un componente artificial y que detrás de la misma siempre hay una persona natural (Boldo Roda, 1997, p. 41).

En tal sentido, para verificar la existencia de esta falsedad, sería necesario acreditar que concurre el denominado *consilium simulationis*, entendido como voluntad de simular, pero no solo entre quien quiere permanecer oculto y la persona interpuesta, sino también entre esta y el tercero contratante. Así lo señala Ferrara (1961, p. 281), al manifestar que para la interposición simulada «no basta el acuerdo entre el interponente y el testafarro, sino que se requiere asimismo la inteligencia con el tercer contratante». Naturalmente, la voluntad de simular solo puede ser acreditada por elementos objetivos, de manera que el dato a tener en cuenta no puede ser otro que la circunstancia de si la sociedad interpuesta lleva a cabo

la financiación del terrorismo (por ejemplo, en el art. 14.1 c). Esta norma define en su artículo 4.2 b), al titular real en el caso de una persona jurídica, como:

[la] persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 % del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica.

una contratación efectiva. Desde esta perspectiva, lo fundamental para poder hablar de una «simulación subjetiva» es la verificación acerca de si la persona interpuesta tiene una intervención real en la operación, o lo que es lo mismo, si actúa como contratante efectivo, entablando una relación en su propio nombre y asumiendo los derechos u obligaciones que derivan de la misma. No habrá simulación cuando el que podríamos llamar «intermediario real» contrata verdaderamente, por lo que no se estará creando la sociedad para conseguir una ocultación que desvirtúe la causa típica del contrato social. Y esa causa no es otra que la creación de un nuevo sujeto que actúe jurídicamente con sus propios medios. En suma, no hay simulación por el mero hecho de la aparición de un tercero cuando la aparición de ese tercero constituye un ejemplo de interposición real, y no hay *consilium simulationis*¹⁷.

Pero el proceso de deformación de la persona jurídica ha tenido su campo más abonado a partir de su identificación con la sociedad mercantil. Sobre todo cuando la esencia de la persona jurídica deja de ser la creación de un nuevo sujeto de derecho para pasar a ser la realización de una actividad económica. Desde esta perspectiva, la artificiosidad de la persona jurídica radicará en la carencia de lo que podríamos denominar «contenido social, empresarial o económico» de la entidad mercantil. La sociedad carecería de *business purpose* o motivo económico. La ausencia de un motivo económico nos traslada a la concurrencia de una sociedad completamente artificial, concepto que debe identificarse con la «carencia absoluta de actividad empresarial», siempre dentro de la esencial coincidencia entre la artificiosidad, la inadecuación forma-fin y la simulación, a la que hace referencia Ruiz Almendral (2010, p. 33).

En definitiva, la interposición de sociedades viene siendo catalogada como una vía elusiva cuando tales sociedades responden a una simulación absoluta o constituyen, en palabras del Tribunal Supremo en Sentencia de 2 de octubre de 2019 (rec. núm. 708/2018 –NFJ075310–), entidades ficticias, meras pantallas de las personas físicas que actúan detrás.

Quedan definidos así los requisitos para que pueda hablarse de simulación absoluta. Sin la concurrencia de los mismos no estaremos ante un caso de simulación. Y, sobre todo, no es aceptable presumir la simulación por entender que la creación de una sociedad pretende, simplemente, mitigar o reducir la carga fiscal¹⁸.

¹⁷ La deformación de la persona jurídica es la expresión de un cambio en su fundamentación teórica, que pasará a fundarse en la existencia de un patrimonio propio, pero un patrimonio que se justifica por la realización de una actividad económica. Como dijimos, en la vinculación de la persona jurídica con el desarrollo de una actividad económica radica la clave de la deformación de la misma, frente a la regla general, según la cual la persona es un sujeto susceptible de ser titular de derechos o de un patrimonio.

¹⁸ Así, conviene señalar al respecto las Sentencias del TSJ de La Rioja, de 31 de diciembre de 1999 (rec. núm. 749/1998 –NFJ076258–) y de 13 de julio de 2000 (rec. núm. 751/1998 –NFJ009547–), que niegan que la mera interposición de sociedades para llevar a cabo operaciones consistentes en la venta a plazos a una sociedad de los propios vendedores y posterior reventa por esta última al contado, pueda calificarse de simulación, añadiendo que se trata de una economía de opción, ya que «es una técnica frecuente la intermediación de sociedades en negocios con el fin de mitigar la fiscalidad de personas físicas».

Todo esto es necesario recordarlo en un contexto en el que se verifica una peligrosa tendencia de la Administración tributaria, ratificada por algunos tribunales económico-administrativos, que consiste en identificar los supuestos de sociedades interpuestas con sociedades simuladas¹⁹. Y frente a la cual el Tribunal Supremo (respecto a las sociedades profesionales) ha dicho en Sentencia de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–) que lo determinante es probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa negocial lícita o, por el contrario, si son meros artificios jurídico-formales.

Precisamente por ello, el contenido de la sentencia del llamado caso Xabi Alonso constituye un interesante dique de contención a esa desbordante tendencia de la Administración en los últimos años.

6. La existencia o no de simulación en el caso *Xabi Alonso*

Conviene recordar que el tipo delictivo que se imputa al exfutbolista es el previsto en el artículo 305.1 del Código Penal. Dicho tipo consiste, entre otras conductas, en «defraudar a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos». Cabe realizar el tipo por acción o por omisión, y la acción consiste, como dice Muñoz Conde, en «defraudar, es decir, en incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado», añadiendo que «la expresión *defraudar* tiene además una connotación de engaño» (Muñoz Conde, 1996, p. 825; Mestre Delgado, 1995, p. 2.014)²⁰ o de «mantener a la Administración en la ignorancia de los hechos con relevancia tributaria» (Pérez Royo, 1986, pp. 67 y ss.; Simón Acosta, 1998, pp. 26 y 27)²¹.

La existencia de defraudación, en el presente caso, se reconduce a la cuestión de si Kardzali es una sociedad absolutamente simulada y si se ha constituido exclusivamente con la finalidad de percibir las retribuciones del futbolista por derechos de imagen. Como hemos expuesto con anterioridad, el primer dato a tener en cuenta es si la entidad inter-

¹⁹ Así, en la Resolución de 20 de julio de 2001, el tribunal se enfrenta al empleo de sociedades transparentes destinadas a aprovechar el tratamiento fiscal de la venta de derechos de suscripción anterior a la reforma operada por el Real Decreto-Ley 1/1989. Como se recordará, el Real Decreto-Ley 1/1989, de 22 de marzo, puso fin al régimen que establecía que la venta de derechos de suscripción no suponía la determinación de un incremento por tal venta sino la consideración como menor valor de adquisición de los títulos. Véase al respecto, Gabinete jurídico del CEF (2002, p. 103).

²⁰ Por su parte, Martínez Buján Pérez (1999, p. 331) vincula el engaño a «maniobras maliciosas, maquinaciones, artificios o mendacidades».

²¹ En tal sentido, afirma Seoane Spiegelberg (2000, p. 103) que «es unánime la doctrina y la jurisprudencia, en el sentido de que la comisión del delito fiscal exige la existencia de dolo, es decir, del ánimo defraudatorio...»; véase la postura inequívoca del Tribunal Supremo, entre otras, en la Sentencia de 20 de mayo de 1996 –Aranzadi, 3838–.

puesta lleva a cabo o no una contratación efectiva. Es decir, si la sociedad interpuesta es un intermediario real. Para hablar de simulación ha de concurrir una voluntad de conseguir una ocultación que desvirtúe la causa típica del contrato social; la creación de un nuevo sujeto que actúe jurídicamente con sus propios medios. Y la voluntad de simular solo puede ser acreditada por elementos objetivos.

Ni la Fiscalía ni el abogado del Estado cuestionan frontalmente que Kardzali contrate ni tampoco que adolezca de «carencia absoluta de actividad empresarial», entendida esta idea en un sentido restrictivo, dada la amplia variedad de ejercicios de actividades empresariales en la vida actual. Por el contrario, se apoyan en una serie de indicios objetivos, que ya hemos mencionado, para entender que existe simulación absoluta.

De los indicios expuestos, el que más se aproxima al reparo de que Kardzali no intervino en las negociaciones es la objeción referida a que Xabi Alonso ha seguido negociando. Ello supondría que la entidad carece de una auténtica capacidad jurídica para negociar porque no surge una personalidad distinta a la del socio. Además, se ha procedido a una cesión en la posición jurídica de la empresa Adidas sin que, en palabras de la Fiscalía, la empresa de artículos deportivos «haya reaccionado». Y el indicio que más se acerca a la «carencia absoluta de actividad empresarial» es la que hace referencia a que Kardzali «carece de infraestructura».

Pero estos indicios son desmontados por la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid. En primer lugar, con relación a la intervención en la contratación por parte del futbolista, es evidente que ello no anula la efectiva actuación de la sociedad. La sociedad ha intervenido ciertamente en la gestión de los derechos de imagen, de manera que no se puede decir que quien seguía gestionando tales derechos era el propio Xabi Alonso. Ello disipa la posibilidad de considerar a Kardzali como una sociedad formalmente interpuesta. Como señala la propia resolución en el apartado 10 de su fundamento de derecho tercero:

[...] los datos expresados anteriormente ponen de manifiesto no solo que KARDZALI-SOCIEDADE UNIPERSSOAL LDA fue la cesionaria de los derechos de imagen del jugador, sino que realizó una activa intervención en la explotación de esos derechos. No solo expidió y cobró las facturas a las que se ha hecho más arriba referencia, sino que –a tenor de la prueba pericial practicada– experimentó un incremento significativo de su volumen de negocio precisamente por la titularidad de la explotación de aquellos derechos...

Asimismo tampoco es cierto que Adidas no hubiera «reaccionado frente al cedente». El apartado 2 del mismo fundamento de derecho tercero señala que:

[...] consta documentado en la causa (porque no se propuso su declaración como testigo para el acto del juicio oral) que Fernando Solanas Gómez, en representación de ADIDAS, asumió con naturalidad que el contrato de 1 de enero de 2009

–suscrito con Xabier Alonso Olano, cediendo a la entidad ADIDAS ESPAÑA SA el derecho a explotar, con carácter único y exclusivo, y con alcance mundial, sus derechos de imagen– se hubiera modificado como consecuencia del fichaje del jugador por el Real Madrid, circunstancia que el 10 de agosto de 2009 el acusado les comunicó, informándoles de que había cedido la explotación comercial y publicitaria de sus derechos de imagen a KARDZALI y que esta quedaba subrogada en los derechos y obligaciones del acusado frente a ADIDAS, y, por tanto, podía proceder a facturar a ADIDAS por todos los pagos debidos en virtud del contrato, lo que así hizo efectivamente esta entidad.

No se entiende, por tanto, qué otra reacción cabría esperar de la entidad Adidas.

En segundo lugar, la supuesta ausencia de estructura en Kardzali, es otro de los indicios invocados por la Fiscalía y la Abogacía del Estado que podrían ser verdaderamente determinantes a la hora de decidir si la sociedad Kardzali es o no es una entidad simulada. Para los acusadores, la sociedad interviene «a cambio de nada, ya que esa sociedad no puede cumplir el contrato en tanto carecía de facultades, limitándose a seguir las instrucciones de los agentes del investigado». Y, además, la causa del contrato de cesión sería «la utilización de una sociedad ya constituida bajo un régimen fiscal de exención total de impuestos hasta el año 2012, sociedad que no es de nueva creación, sino que ya había sido constituida mediante un conjunto de actos complejos».

Tres serían los indicios barajados por la Fiscalía y la Abogacía del Estado. Como veremos, ninguno tiene consistencia suficiente como para fundar una calificación de la sociedad como completamente simulada. Así se afirma que, por un lado, la sociedad carece de infraestructura, también que carece de facultades y además que estaba ya constituida y lo estaba en un territorio en el que disfrutaba de un régimen fiscal privilegiado.

La sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid afronta dos de estas tres objeciones. Empezando por la que hemos enumerado en tercer lugar, es obvio que el hecho de que la sociedad estuviera ya constituida no determina su carácter artificioso. Mucho menos relevante es que se haya constituido en otro Estado y bajo un régimen fiscal privilegiado.

Si a partir de las actuales tendencias internacionales, el tener una sociedad en un Estado de baja tributación pudiera ser un supuesto subsumible en el novísimo término de «planificación fiscal agresiva» no puede nunca conllevar un supuesto de simulación. Desde la ortodoxia de la política antielusiva tradicional no hay objeción frente a la creación por parte de un operador económico de una sociedad real y no artificial en cualquier Estado, mucho más si dicho operador es titular de la libertad de establecimiento en el marco del derecho de la Unión Europea. La clásica sentencia *Centros*, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de marzo de 1999 (asunto C-212/97 –NFJ044265–), supuso afirmar que la libertad de establecimiento comprende el derecho a administrar y constituir empresas en las mismas condiciones que las definidas por la legislación del Estado miembro de

establecimiento para sus propios nacionales y que no se puede derivar una conducta abusiva del mero ejercicio de una libertad comunitaria.

En el caso de la creación de una entidad en otro Estado, la ventaja fiscal no sería otra que la aplicación a esta entidad del régimen ventajoso del país donde dicha entidad se haya constituido. Lo cual no es más que una consecuencia del principio de tributación separada de las sociedades. La tributación de las sociedades por su renta mundial en el Estado en el que estén constituidas es una consecuencia del todavía vigente paradigma de reparto del poder tributario en cuanto a la facultad de gravar a las empresas. Y supone tener que aceptar la posibilidad de que se utilicen las llamadas *base companies*, que son sociedades constituidas en territorios de favorable o de baja tributación, destinadas a remansar rentas sin que estas lleguen a tributar en el Estado de residencia de su beneficiario último²². Salvo, obviamente, que la ley disponga expresamente la aplicación de mecanismos como la transparencia fiscal internacional.

El fundamento de derecho tercero de la resolución objeto de comentario es también, en este punto, muy claro, cuando dice, en su punto 10:

[...] resulta irrelevante, a los efectos que nos ocupan, esta última circunstancia (el acto de localización de esta empresa para efectuar con ella la gestión), pues lo verdaderamente importante –a tenor del camino que han seguido las acusaciones– no es la clase de sociedad a la que se ceden los derechos, ni el régimen fiscal derivado de su localización, ni los propietarios de la misma. Lo esencial es determinar si, ante la supuesta falta de infraestructura de KARDZALI-SOCIEDADE UNIPERSSOAL LDA, tal sociedad constituía un puro instrumento formal de ingresos y pagos, que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado y que solo fue empleada para eludir el pago de los tributos debidos porque, en definitiva, era falsa la cesión de los derechos de imagen...

La sentencia rechaza también un argumento clásico de la Agencia Tributaria en su práctica reciente de calificar como simuladas a las sociedades interpuestas. Tal argumento no es otro que la falta de infraestructura societaria. Como señala Pedreira Menéndez (2020, p. 3), esta infraestructura no es algo que venga impuesto por la normativa mercantil y civil ni forma parte de la causa del contrato de sociedad, entre otras cosas porque «los servicios que necesita la sociedad pueden subcontratarse». Y en este sentido, la sentencia es contundente. El mismo fundamento de derecho tercero en su punto 1 dice que:

[...] el hecho de que la sociedad portuguesa carezca de una infraestructura (material o humana) más o menos relevante carece de la trascendencia pretendida,

²² Las propuestas de consolidación fiscal que se han barajado no han tenido una traducción práctica, como ocurre con el modelo de *Home State Taxation*, que considera como contribuyente al grupo multinacional y propone su tributación aplicando las normas del Estado de residencia de la matriz. Véanse García-Torres Fernández (2011, pp. 8 y ss.); Magraner Moreno (2008, pp. 28 y ss.).

no solo porque en estos ámbitos es habitual la subcontratación –como aquí ha sucedido–, sino porque parece que no se requiere un entramado especialmente complejo para gestionar la explotación de la imagen de una persona cuya actividad deportiva le dota de una gran notoriedad.

Por lo demás, los otros indicios planteados por las acusaciones no pueden ni deben tomarse en consideración para una posible catalogación de la entidad como absolutamente simulada.

Así, no parecen rasgos decisivos para defender la posible artificiosidad de la constitución de la entidad y la cesión a la misma de los derechos de imagen cuestiones que hacen referencia a fórmulas o condiciones negociales que, si bien pueden no ser muy habituales, no son completamente ajenas a ciertos actos o contratos. Sería el caso de que la cesión se haga sin garantía (lo cual, por otro lado, no es cierto porque como dice el punto 9 del fundamento tercero, la garantía de cobro vino constituida por la adquisición por Xabi Alonso del 100 % de las participaciones sociales de Kardzali) o que la entidad haya sido creada por un tercero que provee la sociedad y suministra los cargos directivos, a la que vez que se encarga del cumplimiento de los deberes fiscales y mercantiles. Esta forma de subcontratación es habitual en la práctica.

Conviene recordar al respecto que, en nuestro ordenamiento no se acepta, para calificar una conducta como elusiva, lo que algunos autores denominan «juicio de frecuencia», que determina la condición elusiva de un acto o un negocio solo porque es inusual o inusual²³. Pero, aun cuando la frecuencia no es un canon que permita, por sí mismo, cali-

²³ El Anteproyecto de Ley General Tributaria de 2003 hacía referencia a negocios «inusuales o impropios». Se empleaba el término «inusual», habiéndose optado en la redacción definitiva del proyecto por el vocablo «artificioso» o impropio, como presupuestos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15. El cambio terminológico fue bien recibido por la doctrina, porque la posibilidad de hacer pivotar una cláusula antiabuso en torno al carácter usual o inusual del negocio, esto es, en torno a lo que López Tello (2000, p. 49) denomina un «juicio de frecuencia», no parecía adecuado. En efecto, el carácter inusual de un negocio solo tendría sentido a partir de su comparación con los «negocios usuales» y estaría directamente relacionado con la adecuación del mismo para lograr los fines perseguidos. Porque si no ponemos la condición de usual o inusual de un negocio en relación directa con los fines prácticos del mismo, tal condición se convierte en una estimación episódica sobre la frecuencia o infrecuencia con que en la práctica se realiza tal acto o negocio, lo que resulta completamente ajeno a la idea de abuso en la configuración jurídica. Basar en esta evaluación de frecuencia la aplicación de una cláusula antieusoria no sería otra cosa que una implícita condena de la innovación jurídica. Y como señala el propio López Tello (2000, p. 50) «colocar una sombra de abuso sobre la innovación jurídica por el mero hecho de serlo –lo nuevo, cuando surge es, por definición, inusual– es, simplemente, ir contra la realidad social». Se trataría de un test de frecuencia que tomaría como punto de referencia los negocios típicos, para rechazar los negocios no previstos en el ordenamiento con los que se pretendiesen obtener resultados que tendrían en tales negocios típicos un mejor cauce. Téngase en cuenta que una buena parte de los contratos que son frecuentes en el tráfico mercantil son o han sido contratos atípicos. Estos contratos, con el transcurso del tiempo, acaban siendo tipificados y regulados por la normativa civil –piénsese en

ficar un negocio como artificioso, la práctica seguida por la sociedad Kardzali, consistente en un *outsourcing*, es habitual en la vida diaria de muchas sociedades mercantiles, tal y como señala la propia sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid.

Tampoco debemos tomar en consideración otras argumentaciones de la Fiscalía como que el artículo 92 de la Ley 35/2006 no resulta aplicable. La sentencia rechaza que tal precepto no resulte aplicable, cuando en el fundamento de derecho tercero, en sus últimos párrafos, dice, sin atisbo de duda, lo siguiente:

[...] se cumplen todos los requisitos que dicho régimen fiscal (constituido por el artículo 92 de la Ley de Renta) establece, concretamente: a) la cesión (real y efectiva, como se sigue de los razonamientos expuestos) del derecho a la explotación de la imagen de Xabi Alonso a una entidad no residente, que los explotó en los términos vistos. b) la relación laboral entre dicho jugador y una entidad deportiva (en nuestro caso y durante los periodos controvertidos, el Real Madrid, CF), que ha obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen. c) la cuantía de las rentas satisfechas por rendimientos del trabajo, que son superiores al 85 por 100 del importe total pagado por ambos conceptos (trabajo y derechos de imagen).

7. Conclusiones generales. Lo que quizás la sentencia debió haber dicho y no dijo

Como conclusión de todo lo anterior, la Audiencia Provincial señala que todas estas singularidades invocadas por la Fiscalía y la Abogacía del Estado:

[...] no debe llevarnos a concluir, indefectiblemente, que la conducta enjuiciada incurra en la responsabilidad penal que se imputa, pues para ello resulta imprescindible calificar el negocio jurídico documentado en el repetido contrato de cesión de 1 de agosto de 2009 como simulado, pues la simulación absoluta –lo hemos señalado *in extenso*– constituye el presupuesto en el que se asienta la acusación tanto del fiscal como de la abogada del Estado.

Aunque en general la sentencia ha de ser saludada positivamente, si tuviéramos que mencionar aspectos preteridos por la misma o sobre los que no se ha pronunciado (aunque solo sea porque la resolución se agarra a los términos literales del escrito de acusación de la Fiscalía) habría que hacer referencia a tres de ellos.

los contratos de, agencia, *leasing*, estacionamiento de vehículos...–, por lo que la atipicidad contractual es un cauce indispensable para la vida social o económica por lo que, cercar fiscalmente la posibilidad de crear contratos atípicos, sería ir contra la realidad de las cosas.

En primer lugar, no se responde expresamente al reparo formulado por la Fiscalía, para defender el carácter absolutamente simulado de Kardzali, de que la entidad «carece de facultades». En realidad, la respuesta de la Audiencia a esta objeción se subsume en su argumentario orientado a descartar que Kardzali adolezca de falta de infraestructura. No obstante, en la política antielusiva más reciente, la ausencia de facultades en los órganos de la sociedad fundamenta una de las evaluaciones que se están empleando para combatir las sociedades interpuestas. Concretamente, como uno de los test en los que se basa la condición de beneficiario efectivo de una sociedad interpuesta o *conduit company*, especialmente en el ámbito del *treaty shopping* o abuso de convenio. En relación con las sociedades interpuestas que obtienen dividendos, incluidas las *holding*, esta teoría se acuña en la clásica sentencia *Prévost* de 2008 del Tribunal Fiscal Canadiense y según la cual una *holding* es instrumental cuando no recibe los dividendos para su propio disfrute y no asume el riesgo y el control de las rentas porque no dispone de capacidad real para decidir qué hace con la renta percibida. En ese caso, la sociedad no debe ser beneficiario efectivo y no debe disfrutar de las ventajas de un convenio de doble imposición. En una línea similar se sitúa la doctrina sentada por la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 26 de febrero de 2019 (asuntos acumulados núms. C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16 –NFJ072658–), conocidas como «sentencias de las sociedades danesas». Estas resoluciones fijan una doctrina basada en la interpretación de determinadas cláusulas y principios antiabuso recogidos en las Directivas 2003/123/CE, matriz-filial, y 2003/49/CE, de intereses y cánones y se refieren a la existencia de facultades como condición del beneficiario efectivo.

Pero la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid sobre Xabi Alonso no ha pretendido afrontar la objeción de carencia de facultades por parte de la sociedad Kardzali desde esta perspectiva. Simplemente se ha limitado a afirmar, en el punto 10 del fundamento de derecho tercero, que «... y los datos expresados anteriormente ponen de manifiesto no solo que KARDZALI-SOCIEDADE UNIPERSSOAL LDA fue la cesionaria de los derechos de imagen del jugador, sino que realizó una activa intervención en la explotación de esos derechos»²⁴.

En segundo lugar, y a pesar de que se defiende que el valor de la cesión de los derechos de imagen es acorde con el precio normal de mercado, no se afirma la procedencia del régimen de operaciones vinculadas como única medida antiabuso aplicable en el caso de una interposición societaria. Como hemos señalado, es lícito interponer una sociedad para remansar beneficios. Tales beneficios acabarán siempre tributando en el socio cuando se distribuyan. Lo único que hay que exigir es que las operaciones entre el socio y la sociedad se valoren en condiciones normales de mercado. El régimen de operaciones vinculadas

²⁴ Añadiendo que:

[...] no solo expidió y cobró las facturas a las que se ha hecho más arriba referencia, sino que –a tenor de la prueba pericial practicada– experimentó un incremento significativo de su volumen de negocio precisamente por la titularidad de la explotación de aquellos derechos, ha tenido que efectuar relevantes gastos de explotación para el normal desarrollo del negocio y gestionar determinados extremos de la actividad con las autoridades portuguesas.

es la auténtica cláusula antiabuso para atribuir a los socios la renta de la sociedad y debe prevalecer frente a otras técnicas menos ortodoxas como la práctica de transparentar de hecho. Y es sabido que una de las vías por las que se vienen cuestionando las sociedades de deportistas es en relación con la aplicación del régimen de operaciones vinculadas (art. 16 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, al que se remite el art. 41 de la Ley 35/2006, del IRPF), con la exigencia de que las operaciones entre el jugador y la sociedad en la que participa se valoren a precios de mercado. La sentencia de la Audiencia no trata esta cuestión entre otras razones, entendemos, porque la acusación tampoco la ha suscitado, pero sí reconoce que el precio por la cesión de los derechos se ajusta a condiciones de mercado. Así, por ejemplo, cuando establece en el fundamento de derecho tercero, punto 10, que «el precio fijado en el contrato refleja el valor de mercado de una operación de esa naturaleza». Y en el punto 7 del mismo fundamento se señala que:

[...] el precio fijado –5.000.000 de euros– en el contrato de 1 de agosto de 2009 por «la cesión en exclusiva al Cesionario de todos los derechos de explotación de la imagen, la voz y el nombre del Cedente con fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga»– no fue arbitrario o caprichoso, sino que se basó en el informe emitido por «Cuatrecasas» en fecha 1 de agosto de 2009...

Añadiendo «que no deja de resultar contradictorio que las acusaciones consideren dicha valoración inferior a las expectativas derivadas de su contratación por el Real Madrid».

Por último, y volviendo a lo que planteamos en el inicio de este trabajo, no hay en la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid una reivindicación clara del derecho de los particulares a organizar su vida económica de la forma fiscalmente más ventajosa dentro de la ley y sin incurrir en abuso ni artificiosidad de las formas jurídicas. Y ello, al amparo del derecho a la economía de opción o planificación fiscal lícita, al que ya hemos hecho mención. La sentencia debería haber asumido la corriente jurisprudencial que proclama la legitimidad de la interposición societaria para desarrollar actividades económicas. Así lo proclama, para el ejercicio de actividades profesionales mediante sociedades, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019 (rec. núm. 34/2018 –NFJ074734–), cuando dice:

[...] como principio general, la constitución de una sociedad mercantil es un derecho que tiene todo profesional para emprender y desarrollar su actividad empresarial. Es una opción que viene vinculada a la necesidad de crear un tipo social que permita limitar la responsabilidad de los socios sobre el devenir del negocio... el hecho de que exista un tipo tributario distinto entre la renta de las personas físicas y de las sociedades no conlleva por ello que las sociedades sean utilizadas con fines fiscales defraudatorios...

En cualquier caso, lo que sí está claro es que nos encontramos ante una sentencia que debe ser valorada positivamente por los elementos diferenciales que aporta. No solo porque se dicta previa contradicción en el juicio oral y porque incluye un razonado análisis jurídico de

la no concurrencia de simulación. Debe ser saludada de modo favorable por sus efectos. Y ello en tanto sienta una doctrina que cuestiona la *alegría* con que la Agencia Tributaria viene atribuyendo, de forma casi automática, la condición de simuladas a ciertas sociedades interpuestas. Esperemos que sea el primer paso para reconducir esta práctica administrativa a los cauces del derecho.

Referencias bibliográficas

- Betti, E. (2018). *Teoría General del Negocio Jurídico*. Santiago de Chile: Olejnik.
- Boldo Roda, C. (1997). La desestimación de la personalidad jurídica en el Derecho Privado español. *Revista de Derecho Comercial y de las Obligaciones*, año 30.
- Capilla Roncero, F. (1995). Voz «Sociedad». *Enciclopedia Jurídica Básica*. Madrid: Civitas. Volumen IV.
- Carré de Malberg, R. (1998). *Teoría General del Estado*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Castán Tobeñas, J. (1981). *Derecho Civil Español Común y Foral*. Madrid: Reus. Tomo cuarto.
- Cazorla Prieto, L. M. y Corcuera Torres, A. (1999). *Los Impuestos del Deporte*. Pamplona: Aranzadi.
- Cordero Saavedra, L. (2003). Las cuantías abonadas por entidades deportivas a cesionarias de derechos de imagen de deportistas profesionales y el supuesto de su calificación jurídico-tributaria como rendimientos del trabajo personal. Sentencia de la AN de 13 de junio de 2002. *Jurisprudencia Tributaria*, 101.
- De Castro, F. (1981). *La persona jurídica*. Madrid: Civitas.
- De Castro, F. (2016). *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas.
- Díez-Picazo, L. y Gullón Ballesteros, A. (1995). *Sistema de Derecho Civil*. Madrid: Tecnos.
- Durán-Sindreu Buxade, A. (2007). *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal*. Pamplona: Aranzadi.
- Dopico Gómez-Aller, J. (2019). La superatenuación por regularización tardía y la compra de la impunidad. Motivos para una derogación. En E. Demetrio Crespo y J. A. Sanz Díaz-Palacios (coords.), *Aspectos Legales y Tributarios del Delito Fiscal*. Barcelona: Ed. Atelier.
- Falcón y Tella, R. (2000). La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen. *Quincena Fiscal*, 10.
- Falcón y Tella, R. (2011). La STC 57/2010, de 4 de octubre (caso «el Pocero»): la necesidad de respetar la personalidad jurídica independiente de cada sociedad y la determinación del IVA defraudado a efectos sancionadores. *Quincena Fiscal*, 4.
- Ferrara, F. (1961). *La simulación de los negocios jurídicos*. (Trad. Atard y De la Puente). Madrid: Revista de Derecho Privado.
- Gabinete jurídico del CEF. (2002). La simulación en los negocios: su aplicación a dos casos concretos (Comentario a las Resoluciones del TEAC de 20-07-2001, RG 7451/1998 y de 11-10-2001, RG

- 1413/1999 y 1648/1999). *Revista de Contabilidad y Tributación (legislación, consultas y jurisprudencia)*. CEF, 229.
- García-Torres Fernández, M. J. (2011). La internacionalización de la empresa española: problemas y tributación del beneficio empresarial en la UE (I). *Quincena Fiscal*, 5.
- Gómez Calle, E. (1995). Voz «Simulación». *Enciclopedia Jurídica Básica*. Madrid: Civitas. Volumen IV.
- Gullón Ballesteros, A. (1969). *Curso de Derecho Civil. El negocio jurídico*. Madrid: Tecnos.
- Hensel, A. (1954). *Diritto Tributario*. (Trad. Dino Jarach). Milán: Giuffrè Editore.
- López Tello, J. (2000). La cláusula antiabuso del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria. *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario Español*. Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, 16, septiembre.
- Magraner Moreno, F. (2008). Hacia una armonización del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: la determinación de la base imponible mediante la normativa del Estado de la sede (Home State Taxation). *Tribuna Fiscal*, 209.
- Magraner Moreno, F. (2012). *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Martínez Buján Pérez, C. (1999). *Derecho Penal Económico, Parte Especial*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Mestre Delgado, E. (1995). Delitos contra la Hacienda Pública. *Enciclopedia Jurídica Básica*. Vol. II. Madrid: Civitas.
- Muñoz Conde, F. (1996). *Derecho Penal, Parte Especial*. (12.^a edición). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Paz Ares, C. y Alfaro Águila Real, J. (2002). Un ensayo sobre la libertad de empresa. En A. Cabanillas Sánchez (coord.), *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Luis Díez-Picazo*. Vol. 4. Thomson-Civitas.
- Pedreira Menéndez, J. (2020). Sociedades profesionales e IRPF. Una década de conflicto. *Revista Interactiva de Actualidad, AEDAF*, 1.
- Pérez Royo, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid: IEF.
- Riera Ribas, B. (2001). La figura del testaferrero a la luz de la jurisprudencia tributaria española. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 225.
- Ruiz Almendral, V. (2010). ¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas antiabuso? (Sobre la planificación fiscal y las normas antiabuso en el Derecho de la Unión Europea). *Revista de Contabilidad y Tributación*, 329-330.
- Seoane Speigelberg, J. L. (2000). El delito de defraudación tributaria. En C. García Novoa y A. López Díaz (coords.), *Temas de Derecho Penal Tributario*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons.
- Serantes Peña, F. R. (10 de diciembre de 2019). Simulación, delito y productividad. *Taxlandia*. Recuperado de <<https://www.politica-fiscal.es/francisco-r-serantes-pena/simulacion-delito-y-productividad>>.
- Simón Acosta, E. (1998). *El delito de defraudación tributaria*. Cuadernos de Jurisprudencia Aranzadi. Pamplona.

El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal

Análisis de la decisión del Consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019 (*Décision n.º 2019-796 DC*), sobre la Ley de Presupuestos 2020

José Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Extracto

A través de este trabajo analizamos una Sentencia del Consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019, que evalúa la constitucionalidad de la regulación introducida por el legislador a través de la Ley de Presupuestos 2020, que autoriza la utilización de un mecanismo o herramienta de inteligencia artificial con fines de control fiscal; la normativa aprobada otorga a la administración la potestad de recabar de forma automatizada y utilizar determinados contenidos accesibles públicamente a través de ciertos operadores de plataformas de internet (redes sociales, plataformas de intermediación de venta de bienes y servicios), con el fin de investigar infracciones fiscales y aduaneras.

El Consejo Constitucional francés analizó la configuración del mecanismo y llegó a la conclusión de que no establece una restricción de derechos fundamentales desproporcionada. No obstante, el referido tribunal francés declaró que la utilización de este tipo de herramientas de inteligencia artificial debe quedar sujeta a un estricto régimen que permita su control de legalidad y conciliación con los derechos y garantías fundamentales de los obligados tributarios, a efectos de evitar que su uso se convierta en una auténtica «caja negra» que desvirtúe su utilización y los sitúe al margen del Derecho (*algorithmic accountability rules*).

1. Supuesto de hecho

El Consejo Constitucional francés, a través de su decisión de 27 de diciembre de 2019 (*Décision n.º 2019-796 DC*), se pronunció sobre la constitucionalidad de ciertas medidas introducidas por la Ley de Presupuestos 2020.

Esta decisión del Conseil Constitutionnel francés se dicta como consecuencia de la remisión cursada por un grupo de diputados y senadores parlamentarios que cuestionan la constitucionalidad de una serie de normas recogidas en la *Loi de finances pour 2020* aprobada por el legislador francés.

En particular, la *Loi de finances 2020* (art. 154) introduce en su ley general de procedimientos tributarios un mecanismo experimental (por un periodo de tres años) que otorga a la administración la potestad de recabar de forma automatizada y utilizar determinados contenidos accesibles públicamente a través de ciertos operadores de plataformas de internet (redes sociales, plataformas de intermediación de venta de bienes y servicios), con el fin de investigar infracciones fiscales y aduaneras.

La decisión del Consejo Constitucional analiza la compatibilidad del mecanismo (algoritmos de control fiscal y *data analytics*) con determinados derechos fundamentales de gran relevancia (libertad de pensamiento y de expresión, libertad de culto, libertad sindical, derecho a la intimidad, protección datos personales, etc.). Entre las principales críticas formuladas por los diputados y senadores se destaca que este mecanismo puede conducir a la utilización de internet como medio de autocensura a la libertad de expresión y de comunicación.

2. Doctrina del Consejo Constitucional francés

El Consejo Constitucional francés analizó la configuración del mecanismo y llega a la conclusión de que no establece una restricción de derechos fundamentales desproporcionada a la vista de las limitaciones introducidas por el legislador respecto de una serie de cuestiones que conforman un régimen jurídico de esta nueva herramienta de control fiscal y que vendrían a garantizar un equilibrio que concilia tales derechos fundamentales con el objetivo de interés general del control fiscal. En particular, el Consejo Constitucional se refirió a los siguientes elementos del mecanismo que instrumentan tal equilibrio y proporcionalidad, a saber:

- a) El ámbito de aplicación o situaciones donde puede utilizarse el mecanismo: datos públicos en línea de una serie de redes sociales y plataformas de comercio electrónico e intermediación; la norma establece una doble condición para la captación de los datos, en el sentido de que el contenido debe ser accesible libremente a través de un servicio público de comunicación en línea: por un lado, se excluye la captación de datos respecto de los cuales se requiere acceso con contraseña o registro en una página web; y, por otro, se requiere que exista voluntariedad sobre su divulgación pública por parte de los usuarios de tales redes sociales o plataformas.
- b) Las situaciones excluidas del ámbito de aplicación del mecanismo: captación de datos sobre opiniones políticas, religiosas o filosóficas, origen étnico o racial, orientación sexual, datos genéticos o biométricos, etc.
- c) La utilización para fines exclusivamente fiscales (exclusión de reconocimiento facial) a la que está sujeta la información captada a través del mecanismo, instrumentando un objetivo constitucionalmente protegido (lucha contra el fraude fiscal), en un ámbito o contexto donde pueden producirse incumplimientos de la normativa tributaria no detectados por los medios ordinarios o disponibles por la administración.
- d) La cancelación de todos aquellos datos que hubieran sido captados y carecieran de trascendencia fiscal.
- e) Las condiciones de acceso y utilización de los datos captados, que solo pueden ser manejados por personal de la administración sujeta a secreto profesional y un régimen de estricta confidencialidad (garantía de «secreto tributario»).
- f) La forma o modalidades de uso de los datos captados; los indicios de fraude fiscal recabados de forma automatizada a través de los algoritmos no pueden servir de única prueba para fundamentar una regularización sino que deben ponerse en marcha procedimientos de control fiscal, a través de medios no automatizados, para evaluar la fiabilidad de tales indicios (corroboración) y completarlos debidamente a efectos de motivar una eventual comprobación; cualquier regularización o sanción que pudiera resultar de tales procedimientos debe ser debidamente individualizada y motivada, sin que pueda fundamentarse únicamente en los datos resultado de tratamiento automatizado, permitiendo en todo caso el ejercicio de derechos de defensa (audiencia y contradicción) y las garantías que establece la normativa de protección de datos de carácter personal (derechos de acceso, rectificación y cancelación).
- g) Garantías adicionales de borrado, cancelación y uso apropiado de los datos: la regulación del mecanismo establece que allí donde la captación de datos no revela indicios de fraude, los datos deben ser borrados en un plazo de 30 días; si, por el contrario, los datos revelan indicios de fraude, los datos pueden ser almacenados por un periodo máximo de un año o hasta que finalicen los procedimientos penales, fiscales o aduaneros iniciados por las autoridades.

La decisión del Consejo Constitucional francés termina considerando que la regulación introducida por el legislador francés en relación con esta nueva herramienta de control fiscal (utilización de algoritmos y análisis de datos con fines de control fiscal) concilia de forma equilibrada la lucha contra el fraude fiscal y otros derechos fundamentales que pueden resultar afectados, siempre que tal sistema de contrapesos funcione en la práctica a partir de un control judicial del mismo¹.

No obstante, el Consejo Constitucional en la parte final de su decisión enfatizó que se trata de un mecanismo aprobado a título experimental, y que los resultados de su aplicación deben ser evaluados por el legislador una vez concluido el periodo de prueba establecido, considerando en particular el grado de cumplimiento efectivo de las garantías de los derechos fundamentales afectados y la eficacia del mecanismo en la lucha contra el fraude fiscal.

El Consejo Constitucional termina poniendo de relieve que su dictamen posee carácter provisional, de manera que la compatibilidad constitucional del mecanismo de captación automatizada de datos públicos a través de algoritmos de control fiscal deberá ser analizada de nuevo a la luz de las conclusiones derivadas de la referida evaluación.

3. Comentario crítico

El mecanismo aprobado por el legislador francés a través de la Ley de Presupuestos 2020 constituye una nueva técnica de control fiscal (lucha contra el fraude fiscal y *data matching*) que integra una nueva expresión del dinámico proceso de digitalización de las administraciones tributarias (Mitchell, 2019).

En esta ocasión, el mecanismo de lucha contra el fraude fiscal combina la aplicación de la inteligencia artificial, los algoritmos y las técnicas de *data analytics* para detectar situaciones de fraude fiscal o verificar declaraciones tributarias (*data matching*), a través de la captura, tratamiento y utilización de datos de los contribuyentes que son susceptibles de acceso público a través de redes sociales y plataformas de comercio *online* o de intermediación.

No obstante, debe destacarse que este mecanismo no opera de forma totalmente automatizada²; tal y como hemos indicado anteriormente, la regulación del mecanismo está

¹ El Consejo Constitucional francés únicamente se opuso a una sección de la regulación del nuevo mecanismo que permitía sancionar a los contribuyentes en relación con situaciones de fraude respecto de las que ya poseía información, de manera que el uso del mecanismo de captación automatizada de datos a través de los algoritmos no resultaba necesaria y, por tanto, constituía una erosión desproporcionada de los derechos fundamentales de los ciudadanos. Véase el punto 94 de la decisión del Consejo Constitucional francés.

² Nótese cómo la normativa europea de protección de datos (Reglamento UE, n.º 2016/679, GDPR) limita de forma relevante la utilización de datos objeto de tratamiento automatizado a través de procesos

pensada para que opere de manera que sea gestionado por las autoridades fiscales, tanto a efectos de cancelar datos sin trascendencia tributaria como para utilizar aquellos que aporten indicios que puedan motivar el inicio de un procedimiento de control fiscal.

Ciertamente, las nuevas tecnologías digitales (*AI tools, machine learning, data mining, data analytics*) pueden traer consigo un *big bang* de nuevos mecanismos de control fiscal que plantean serios desafíos para lograr su efectividad en condiciones compatibles con los derechos y garantías básicos de los obligados tributarios.

En este sentido, la sentencia del Consejo Constitucional francés ha sido tildada de *naive*, en la medida en que establece unas condiciones de compatibilidad del mecanismo con los derechos fundamentales de los ciudadanos que son muy difíciles de cumplir en la práctica y de supervisar por los administrados y los tribunales. En particular, se ha puesto de relieve que la aprobación del mecanismo abre una «Caja de Pandora» y permite que se genere una mayor arbitrariedad en las decisiones de las administraciones tributarias, en la medida en que la utilización de *self-learning algorithms* conduce a resultados que no pueden ser reproducidos ni explicados, todo lo cual conduce a «comprobaciones fiscales encubiertas» y una «supervisión en masa de las redes sociales» por parte de la administración (*Quadrature du Net*, 30 de diciembre de 2019).

Desde el Ministerio de Finanzas francés se ha justificado el mecanismo apelando a su finalidad legítima de control del fraude fiscal, avanzando que la utilización del mismo a partir de dos algoritmos puede generar una recaudación de 10 millones de euros por año (Hoke, 2020, p. 103).

Ciertamente, resulta difícilmente cuestionable que el uso de las nuevas tecnologías –particularmente, «herramientas de inteligencia artificial»– por parte de las administraciones tributarias permite la realización de determinadas actividades y servicios asistenciales de forma más eficiente tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes. Por un lado, la administración puede articular servicios asistenciales más ajustados a las necesidades y circunstancias de los obligados tributarios, reduciendo sus costes de cumplimiento y mejorando la seguridad jurídica a través de guías que abordan los aspectos más complejos de la normativa tributaria (*understanding and meeting taxpayers preferences, engament with taxpayers to improve services*); y, por otro, estas nuevas tecnologías permiten a las administraciones destinar de forma más eficiente los recursos centrando la atención en comprobaciones más selectivas y mejor focalizadas atendiendo al mayor nivel de

automatizados (art. 22), incluyendo el «perfilamiento» de los sujetos afectados. Igualmente, la imposición de sanciones tributarias como resultado de procesos automatizados plantea serias dudas sobre su compatibilidad con los principios del Derecho Administrativo Sancionador; de hecho, ya existen pronunciamientos judiciales que así lo han establecido (véase la sentencia del *First-tier Tribunal* de Reino Unido en el caso *Expion Siverstone Ltd v HMRC*, UKFTT 0460 (TC), rechazando que la determinación de una sanción sea realizada por un ordenador sin intervención humana.

riesgo detectado (Piazza y Rajani, 2018). Cabe observar a este respecto como las nuevas medidas de transparencia fiscal post-BEPS combinadas con la digitalización de las administraciones y las nuevas técnicas de gestión de riesgos fiscales sin llegar a transformar las funciones tradicionales de las administraciones tributarias sí alteran las fórmulas y esquemas con los que se vienen desarrollando³.

Sin embargo, la utilización de este tipo de herramientas de inteligencia artificial debe quedar sujeta a un estricto régimen que permita su control de legalidad y conciliación con los derechos y garantías fundamentales de los obligados tributarios, a efectos de evitar que su uso se convierta en una auténtica «caja negra» que desvirtúe su utilización y los sitúe al margen del derecho. A este respecto, ya se ha puesto de relieve la necesidad de articular un régimen jurídico de *algorithmic accountability*, en el sentido de que el funcionamiento de los algoritmos destinados al «control fiscal» pueda ser explicado en cada caso concreto a la hora de determinar y motivar decisiones administrativas (v. gr., inicio de una comproba-

³ En relación con el impacto transformador de la nueva transparencia fiscal post-BEPS en combinación con las nuevas tecnologías y técnicas de gestión de riesgos fiscales sobre el desarrollo de las funciones que vienen realizando las administraciones tributarias, cabe apuntar algunas ideas: 1.º La asimetría o gap de información entre la administración tributaria y los contribuyentes se reduce significativamente y no solo como consecuencia de la «nueva transparencia fiscal», sino como correlato a las nuevas técnicas digitales de cumplimiento fiscal (*e-filing of tax returns, e-reporting, e-payment of tax*), y de análisis y gestión de riesgos fiscales (*data analytics, machine learning, tax risk analysis and taxpayers profiling*); la gestión tributaria evoluciona desde el *downstream compliance* hacia el *upstream compliance*; 2.º La tradicional distinción entre *easy-to-tax activities/taxpayers* (*corporate tax of large and medium sized companies, individual income tax of workers*) vs. *hard-to-tax activities/taxpayers* (*taxing small business, the informal sector, cash sector, etc.*) tiende a diluirse como consecuencia de las nuevas técnicas de gestión en masa de datos económicos y fiscales (*Big data, AI*) por parte de las administraciones tributarias (Alm, Martínez y Wallace, 2004); 3.º Las tradicionales funciones de las administraciones tributarias (gestión, inspección, recaudación, etc.) experimentan una cierta transformación no tanto desde el punto de la naturaleza de las funciones como en lo que concierne al modo en que se desarrollan como consecuencia de tal proceso de digitalización administrativa, a saber: a) *Risk assessment and audit*: las nuevas medidas de transparencia fiscal requieren que las administraciones gestionen datos en masa, de manera que las nuevas técnicas de análisis basadas en riesgos fiscales permiten identificar de forma automatizada contribuyentes y transacciones de alto riesgo. Ello permite una utilización más eficaz de la *audit capacity* de las administraciones tributarias, de suerte que el FTA-OCDE ha puesto de relieve que aproximadamente 1/3 de los recursos de las administraciones de los países de la OCDE están dedicadas a labores de comprobación fiscal (OECD, 2018). La combinación de las medidas de transparencia fiscal (reducción del «gap de asimetría fiscal») con las nuevas técnicas digitales de gestión de riesgos fiscales maximiza la *audit capacity* de las administraciones tributarias y ensancha el control fiscal, lo cual posee evidentes consecuencias para los obligados tributarios; b) *Data Management*: la gestión de datos a través de nuevas tecnologías (*data analytics tools, AI, Big data*) constituye una nueva subfunción que posee relevancia crítica para la explotación de las nuevas fuentes de información derivadas de las medidas de transparencia fiscal; c) *Collection*: como consecuencia de las nuevas medidas de transparencia fiscal y la implementación de nuevos mecanismos digitales de gestión de datos fiscales las administraciones no solo serán más eficaces en el control del fraude fiscal sino también en el desarrollo de sus funciones recaudatorias (Gueydi y Abdellatif, 2019, pp. 780 y ss.).

ción) frente a un contribuyente, incluyendo la supervisión de tal funcionamiento por expertos independientes que garanticen que tales algoritmos no operan de forma arbitraria o ilegal.

La utilización de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal no constituye una técnica de ciencia-ficción, sino que ya se utiliza por administraciones tributarias de un buen número de países entre los que figura España⁴ y forma parte de un movimiento transformador del funcionamiento de las administraciones modernas⁵. A este respecto, se ha puesto de relieve cómo determinados modelos de estos mecanismos (*unsupervised machine learning mechanisms*) operan analizando datos en masa y detectando *outliers* o situaciones inusuales respecto de sus «pares», de manera que los contribuyentes se agrupan en *clusters* en función de las desviaciones que presenten (*risk analysis*) y que pueden determinar que las autoridades fiscales adopten, a partir de la observancia de tales «desviaciones», decisiones administrativas que van desde el inicio de una inspección a la adopción de medidas cautelares de cierto alcance (bloqueo de cuentas bancarias) (Bal, 2019, pp. 1.159 y ss.). En este tipo de casos puede ocurrir que los algoritmos utilizados para determinar los «indicadores de riesgo» no sean revelados a los obligados tributarios afectados, de manera que el mecanismo termina operando como una «caja negra» desde la perspectiva del contribuyente; ello dificulta que este pueda ejercitar sus derechos de defensa frente a las medidas adoptadas pudiendo determinar, en algunos casos, una vulneración de garantías fundamentales (v. gr., igualdad de armas, derecho de defensa, tutela judicial efectiva, etc.).

En este sentido, compartimos la posición de Consejo Constitucional francés y de algunos autores (Bal, 2019, pp. 1.161-1.165) que hacen un llamamiento a la necesidad de que estos mecanismos vengan regulados de forma expresa y sean configurados de tal forma que operen de forma limitada y compatible con los derechos fundamentales (Mazzoni, 2018).

En este orden de cosas, cabe destacar como la normativa europea de tratamiento automatizado de datos de carácter personal (Reglamento UE n.º 2016/679, GDPR) contiene cuatro preceptos que poseen implicaciones en relación con el funcionamiento de los algoritmos; así, por un lado, el artículo 22 del GDPR excluye con carácter general la utilización automatizada de algoritmos para determinar decisiones administrativas; por otro, los artículos 13, 14 y 15 del GDPR establecen el derecho de los individuos a una explicación

⁴ Véase el Plan de Control Tributario y Aduanero de la AEAT 2020 (BOE de 28 de enero de 2010), donde se destaca que la administración tributaria utilizará herramientas de *Big Data* y *data analytics* para el control fiscal y la segmentación de contribuyentes a partir de indicadores de riesgos fiscales (no públicos).

⁵ La OCDE en 2019 indicó que en torno a 35 países de países miembros del FTA utilizaban mecanismos de *data analytics* para la aplicación de sus herramientas de gestión de riesgos fiscales y segmentación de contribuyentes. *Vid.*: OECD (2016), OECD (2019, pp. 50 y ss.), Zagaris (2019) y Piazza y Rajani (2018). Ni que decir tiene que el uso de estas herramientas digitales de inteligencia artificial supere el ámbito de las administraciones tributarias, y alcanza a todo el sector público, de suerte que en algunos países avanzados como EE.UU. ya se ha empezado a regular tal utilización de herramientas de inteligencia artificial para evitar un uso indebido (*vid.*: Pozza, 2020).

sobre las decisiones adoptadas por las autoridades de que se trate a partir del tratamiento de sus datos de carácter personal⁶.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el asunto *Puskar* (STJUE de 27 de septiembre de 2017, asunto C-73/16 –NFJ068077–) constituye un precedente muy relevante a estos efectos, considerando su doctrina sobre los límites a la elaboración y utilización por las administraciones de «listas de contribuyentes de alto riesgo fiscal»; el Tribunal de Justicia puso de relieve que las administraciones tributarias pueden gestionar los datos de los contribuyentes y elaborar ficheros con fines de control fiscal y lucha contra el fraude, en términos compatibles con la normativa de protección de datos y los derechos que esta establece a favor de los afectados (entre los que figuran los de acceso, rectificación, cancelación y control de uso adecuado); la elaboración de «listas de contribuyentes de alto riesgo fiscal» debe estar autorizada legalmente, fundamentarse en *indicios o elementos objetivos de fraude que justifiquen tal tratamiento*, y tal actuación debe cumplir el principio de proporcionalidad respecto del fin perseguido, resultando todo ello sujeto a control judicial⁷. El derecho fundamental relativo al derecho de defensa (protegido por las Constituciones nacionales, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos) opera reforzando tales derechos, toda vez que requiere que el sujeto afectado por una decisión administrativa pueda ejercitar sus derechos de defensa en condiciones de igualdad de armas y con acceso pleno al expediente y toda la información y documentación que fue tenida en cuenta por las autoridades públicas a la hora de tomar la decisión que le afecta⁸.

El cumplimiento tributario no solo se logra a través de mecanismos que profundicen en el control fiscal sino a través del desarrollo de una buena gobernanza administrativa respe-

⁶ En relación con el impacto de la regulación GDPR sobre el uso de algoritmos por parte de las administraciones, *vid.*: Brkan (2019, pp. 91 y ss.). En relación con el impacto de la normativa GDPR en materia tributaria, puede citarse una Sentencia del Tribunal Supremo Administrativo de Finlandia de 30 de enero de 2020 (ECLI:EN:KHO:2020:8), que estima el recurso de un banco que rechaza un requerimiento de información de la administración que solicitaba ficheros de datos de sus clientes para utilizarlos como fuente de un *benchmarking*; el tribunal consideró que tal requerimiento no cumplía el test de proporcionalidad que debe fundamentar tal tratamiento y la cesión de datos que solicita la administración en consonancia con el fin legítimo que persigue, tal y como establece la normativa europea de protección de datos (*vid.*: Strocko, 2020).

⁷ El TJUE, en esta sentencia (punto 114), puso de relieve que la inclusión de una persona en una lista de contribuyentes de alto riesgo fiscal puede afectar también a la presunción de inocencia y libertad de empresa protegidas por la Carta Europea de Derechos Fundamentales (arts. 48.1 y 16).

⁸ Véase a este respecto la importante Sentencia del TJUE de 16 de octubre de 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary* (NFJ075364), sobre el principio del respeto del derecho de defensa y la igualdad de armas de los contribuyentes en el marco de procedimientos administrativos tributarios; en esta sentencia el TJUE declaró que el derecho de defensa comprende en particular la motivación y el derecho de audiencia/defensa del contribuyente que debe tener acceso a todas las pruebas, datos, documentos o informaciones tenidas en cuenta por la administración para dictar la resolución de que se trate.

tuosa y protectora de los principios democráticos y de los procedimientos propios de un Estado de Derecho (Braithwaite, 2017, p. 269).

En este sentido, la «disrupción digital» de las administraciones tributarias al servicio del robustecimiento de los mecanismos que garantizan el cumplimiento tributario, la mejora de la función asistencial y de la gestión tributaria en tiempo real con menores costes para el sector público y privado es bienvenida. Sin embargo, tales avances no pueden acometerse de tal forma que traigan consigo un desmantelamiento de las garantías y derechos fundamentales de los obligados tributarios. La utilización de tales tecnologías debe realizarse en términos compatibles con las garantías básicas de los administrados en un Estado de Derecho (v. gr., derechos de defensa, derecho a la motivación, control judicial efectivo de la discrecionalidad administrativa, proporcionalidad y confidencialidad de la información, etc.)⁹.

En la hora actual, por tanto, no solo nos encontraríamos ante un desafío por recuperar derechos de los contribuyentes que han sido objeto de una significativa erosión como consecuencia del cambio de paradigma fiscal post-BEPS, sino también ante el reto de lograr que la disrupción tecnológica aplicada a la gestión tributaria no convierta algunos de estos derechos, que representan garantías esenciales frente a potenciales abusos de poder, en «derechos de papel».

Referencias bibliográficas

- Alm, J., Martínez, J. y Wallace, S. (2004). *Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice*. Elsevier.
- Bal, A. (2019). Ruled by Algorithms: The Use of «Black Box» Models in Tax Law. *TNI*, 95(12), 1.159-1.165.
- Braithwaite, V. (2017). Tax System Integrity and Compliance: the Democratic Management of the Tax System. *Taxing Democracy: understanding tax avoidance and evasion*. Reino Unido: Routledge.
- Brkan, M. (2019). Do Algorithms Rule the World? Algorithmic Decision-Making and Data Protection in the Framework of the GDPR and Beyond. *International Journal of Law and Information Technology*, 27(2).

⁹ En este sentido, toda decisión administrativa adoptada utilizando algoritmos de inteligencia artificial debe ser adecuada y necesaria para lograr los objetivos legítimos que se persigue a través de la misma, lo cual requiere poder explicar los criterios de programación y funcionamiento del algoritmo. El ejercicio de potestades discrecionales en este contexto debe realizarse en términos que permitan una motivación que justifique la legalidad de los procedimientos utilizados para adoptarla y las razones de fondo que determinan su trascendencia tributaria y ausencia de arbitrariedad. *Vid.*, a este respecto, Perry (2017, pp. 29 y ss.) y Moses (2017, pp. 561 y ss.).

- Gueydi, S. y Abdellatif, M. M. (2019). The transformation of tax administration functions in the automatic exchange of information era. *eJournal of Tax Research*, 16(3).
- Hoke, W. (2020). French Court Oks Trawling Of Social Media for Tax Compliance. *TNI*, January 6.
- Mazzoni, G. (2018). (Re)defining the balance between transparency and tax privacy in Big data analytics. *Bulletin of International Taxation*, 11(72).
- Mitchell, R. (2019). Court Upholds French Social Data Mining Tax Law. *Daily Tax Report*, Dec. 27.
- Moses, L. (2017). Artificial Intelligence in the Courts, Legal Academia and Legal Practice. *Australian Law Journal*, 7.
- OECD. (2016). *Advanced Analytics for Tax Administration: Putting data to work*.
- OECD. (2018). *Tax Administration Report 2018*.
- OECD. (2019). *Tax Administration 2019 (Comparative Information on OECD and other advanced and emerging economies)*. OECD, Paris.
- Perry, J. M. (2017). iDecide: Administrative Decision-Making in the Digital World. *Australian Law Journal*, 1.
- Piazza, G. y Rajani, H. (2018). *Tax Data and Analytics: Moving from Control to Transformation*. KPMG International.
- Pozza, D. (2020). Insight: AI Tech in 2020—Balancing Regulation With Innovation. *Bloomberg Law*, Jan. 23.
- Quadrature du Net (30 de diciembre de 2019). Le Conseil Constitutionnelle autorise le fisc à la surveillance de masse. Recuperado de www.laquadrature.net.
- Strocko, K. (2020). Finish Court Rejects Tax Authorities Information Request. *TNI*, Feb. 12.
- Zagaris, B. (2019). Data Analytics Shows the Way to Progress in International Enforcement. *TNI*, August 12.

El Tribunal Constitucional vuelve a pronunciarse sobre la plusvalía municipal: es inconstitucional cuando la cuota supera a la ganancia

Análisis de la [STC 126/2019, de 31 de octubre, cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019](#)

María del Carmen Cámara Barroso

*Profesora contratada doctora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA*

Marta González Aparicio

*Ayudante del Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de León*

Extracto

La comúnmente conocida como plusvalía municipal es uno de los tributos que más debate jurisprudencial, administrativo y doctrinal ha originado en los últimos tiempos, particularmente por la fórmula de cálculo de su base imponible. Tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, donde se declaraba inconstitucional el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en los casos de transmisiones con pérdidas, ahora, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, objeto de análisis en las páginas siguientes, se ha vuelto a pronunciar sobre la constitucionalidad de la normativa reguladora de este impuesto en los casos en los que la cuota supera a la ganancia.

1. Supuesto de hecho

Antes de entrar a examinar el supuesto de hecho, vamos a hacer previamente unas consideraciones iniciales del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), comúnmente conocido como «plusvalía municipal». Este impuesto es uno de los tributos que más debate jurisprudencial, administrativo y doctrinal ha originado en los últimos tiempos, particularmente por la fórmula de cálculo de su base imponible y se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

Del cálculo de la base imponible sometida a tributación en este impuesto se ocupa el artículo 107 del referido texto legal. Este precepto ha sido el centro del debate, pues la fórmula de cálculo referida se articulaba de tal manera que, aun no produciéndose incremento de valor alguno, siempre ofrecía un resultado positivo. Por ello, el Tribunal Constitucional (TC), en su Sentencia 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411), declaró inconstitucionales y nulos los apartados 1 y 2 a) del referido artículo 107. La poca claridad de esta sentencia, y los múltiples interrogantes que dejaba en torno a la aplicación del régimen del IIVTNU por los distintos operadores legales, provocó que nuestro otro gran órgano jurisdiccional estatal, el Tribunal Supremo (TS), se pronunciara, en Sentencia de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–) «interpretando» este pronunciamiento del TC y, en particular, los límites de la declaración de inconstitucionalidad¹. Este pronunciamiento, aunque ha aclarado algunas cuestiones dudosas, ha originado una situación que no puede tildarse sino de «particular», en la que el TS parece adoptar una posición más que de juzgador, de intérprete de las resoluciones emitidas por el TC.

Tras esta sentencia del TS han venido otras que han aclarado, en mayor o menor medida, diferentes aspectos difusos en torno a la tributación de este impuesto. Sin embargo, la

¹ Sobre el particular, *vid.*, en profundidad, García Frías (2019, pp. 75-100).

indeseable situación, que se prolonga en el tiempo, generada por la inacción del legislador en el establecimiento de un régimen jurídico claro sobre el mismo, que venga a sustituir al anterior y solvente sus problemas, conduce a que no dejen de surgir nuevos interrogantes derivados de la aplicación de la normativa parcialmente anulada.

Uno de ellos es la situación que se resuelve en esta Sentencia del TC (STC) 126/2019, de 31 de octubre (NFJ075398), objeto de análisis, en la que el TC se vuelve a pronunciar sobre la constitucionalidad de la normativa reguladora del IIVTNU, relacionando directamente la aplicación de los preceptos previamente declarados inconstitucionales con dos principios tributarios esenciales: el principio de capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad, ambos consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución española (CE).

La sentencia da respuesta a la cuestión de inconstitucionalidad número 1020-2019 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 32 de Madrid respecto de los artículos 107 y 108 del TRLRHL por posible vulneración del artículo 31.1 de la CE. El planteamiento de esta cuestión de inconstitucionalidad trae causa de los siguientes hechos:

- El 30 de enero de 2003, la contribuyente adquirió una vivienda en el término municipal de Majadahonda (Madrid) por 66.111,33 euros, que transmitió el 15 de febrero de 2017 por 70.355 euros, obteniendo una ganancia patrimonial bruta de 4.243,67 euros. La ganancia real neta, una vez descontados los gastos y tributos soportados –tanto en el momento de la adquisición como de la transmisión–, fue de 3.473,90 euros.
- El 28 de febrero de 2017 presentó ante el Ayuntamiento de Majadahonda la correspondiente declaración por el IIVTNU, quien, el 2 de mayo de 2017, practicó una liquidación sobre una base imponible de 17.800,12 euros, con una cuota tributaria resultante de 3.560,02 euros, superior a la ganancia neta (es decir, la cuota tributaria derivada superó el 100 % de la riqueza efectivamente generada).
- El 20 de diciembre de 2017 la contribuyente, con fundamento en la STC 59/2017 (que, como hemos señalado anteriormente, declaraba la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL) interpuso un recurso de reposición solicitando la anulación de la liquidación con devolución de la cantidad ingresada, por resultar la cuota tributaria liquidada (3.560,02 €) superior al importe de la ganancia patrimonial neta obtenida (3.473,90 €). Transcurrido el plazo legal sin haberse resuelto expresamente el recurso promovido contra la anterior liquidación, se interpuso el 18 de julio de 2018 un recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 32 de Madrid. Una vez finalizado el procedimiento, mediante providencia de fecha 4 de enero de 2019 se dio traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen si, a su juicio, las normas reguladoras del IIVTNU contradicen la doctrina constitucional sobre la capacidad económica, prohibición de no confiscatoriedad y progresividad de los tributos.

En el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de 8 de febrero de 2019 (rec. núm. 336/2018 –NFJ072945–), el órgano jurisdiccional remitente puso de manifiesto cómo la forma de cálculo de la cuota a pagar por el IIVTNU era totalmente ajena al incremento real obtenido, pudiendo ser incluso superior al propio incremento del valor del terreno. Para el órgano judicial, el impuesto tiene alcance confiscatorio en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al rendimiento que se obtiene, habiéndose producido una «expropiación *de facto*».

El 26 de marzo de 2019 el pleno del TC acordó admitir a trámite la cuestión planteada. El 22 de abril de 2019 tuvo entrada en el registro general del TC un escrito del abogado del Estado en el que solicitaba que desestimase la cuestión de inconstitucionalidad pues, a su juicio, la duda planteada por el órgano jurisdiccional partía de una concepción errónea del concepto «incremento de valor», pues el IIVTNU no pretende gravar la «ganancia mercantil» obtenida por el sujeto pasivo en la operación de venta (por comparación entre el precio de adquisición y el precio de venta) sino, por el contrario, el valor estático o acumulado del bien inmueble, gravando el incremento de valor del terreno derivado de la acción urbanística del municipio ex artículo 47 de la CE. En su opinión, no podía entenderse que, en este caso concreto, el gravamen fuera confiscatorio, pues siendo la base imponible de 17.800,12 euros y la cuota de 3.560,02 euros, la presión soportada rondaba el 20 %.

Por su parte, la fiscal general del Estado, mediante escrito registrado en el TC el 7 de mayo de 2019, manifestó que cuando existe un incremento de valor del terreno en el momento de la transmisión y la cuota a pagar es superior al incremento realmente experimentado, se estaría tributando, en parte, por una renta inexistente, virtual o ficticia, produciendo un exceso de tributación contraria a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

2. Doctrina del tribunal

En el fundamento jurídico (FJ) 2 de la STC 126/2019, el TC comienza recordando que, aunque el objeto del IIVTNU es el incremento de valor, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de dicho incremento, sino a la mera titularidad del terreno durante un determinado intervalo de tiempo².

Respecto a la posible finalidad extrafiscal del IIVTNU, en diferentes ocasiones, el TC ha afirmado que es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que

² Y así se puso ya de manifiesto en las SSTC 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176) (con relación a la Norma Foral del territorio histórico de Guipúzcoa); 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091) (respecto a la Norma Foral del territorio histórico de Álava); 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411) (en relación con la normativa estatal, el TRLRHL); y 72/2017, de 5 de junio (NCJ062507) (relativa a la Ley Foral de Navarra).

estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución garantiza (art. 47 CE: «La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos»), bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo», sin que en ningún caso pueda «establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; y 59/2017, FJ 3). Por ello, en el FJ 3 de la STC 59/2017, el TC llegó a la conclusión de que la normativa reguladora del IIVTNU, en los supuestos de no incremento (o, incluso, de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana), estaba gravando una renta ficticia y, en consecuencia, sometiendo a tributación «situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE».

Por su parte, en el FJ 4 de la sentencia objeto de análisis, se señala que, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el artículo 107.4 del TRLRHL se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que exceda del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad³.

A continuación, en el FJ 5 se dispone que, únicamente en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar sea superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente, el impuesto deviene inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, afirmando que el vicio reside exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Por último, se indica que solo han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no

³ En el artículo 107.4 del TRLRHL se establece lo siguiente: «4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquel pueda exceder de los límites siguientes: [...]». Sobre la forma de cálculo de la base imponible del IIVTNU, el TS, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2.ª) número 419/2019, de 27 de marzo (rec. núm. 4924/2017 –NFJ073056–), determinó que «el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual correspondiente», rechazando que el cálculo de la base imponible pudiera realizarse de otra forma que el contribuyente entienda más adecuada, como habían admitido algunos tribunales inferiores.

haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme. Como novedad respecto a las sentencias publicadas en 2017, esta vez el TC determina, de forma expresa, una limitación al alcance de los efectos del fallo, permitiendo la revisión «exclusivamente a aquellas liquidaciones que no hayan adquirido firmeza a la fecha de su publicación».

También en esta ocasión, al igual que sucedió con la anteriormente citada STC 59/2017, publicada hace ya más de dos años, el TC insta al legislador a realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en la sentencia.

3. Comentario crítico

3.1. Los antecedentes del caso: la STC 59/2017, de 11 de mayo

El hecho imponible del IIVTNU viene determinado por el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o con ocasión de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre aquellos. En teoría, como ya hemos adelantado, la justificación (extrafiscal) de este tributo se encuentra recogida en el artículo 47 de la CE, donde se establece que «la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos».

La base imponible del IIVTNU se cuantifica multiplicando el valor catastral del suelo (por referencia a la base imponible del impuesto sobre bienes inmuebles) por un porcentaje (que es el resultado de multiplicar el número de años de titularidad del bien, con un mínimo de un año y un máximo de veinte, por un porcentaje que se establece en la ordenanza fiscal en función del número de años de titularidad del inmueble). A la base imponible así calculada se aplica el tipo de gravamen fijado en la ordenanza fiscal, que en ningún caso podrá exceder del 30 %. Como ya se ha indicado, esta fórmula de cálculo de la base imponible siempre arroja un resultado positivo, a diferencia de lo que ocurriría si se partiese del valor de mercado.

Siendo así, el IIVTNU determina de forma objetiva el gravamen con independencia del incremento realmente producido (o, yendo más allá, con independencia de si realmente se ha producido tal incremento). Esta forma de cálculo, aunque no exenta de críticas desde el inicio, fue relativamente admisible hasta el comienzo de la crisis económica y financiera, allá por 2008, donde se produjo una caída generalizada de los precios del suelo a consecuencia del desplome del mercado inmobiliario. Ello llevó aparejado que, incluso en los casos de transmisiones con pérdidas (donde el valor de transmisión era inferior al valor de adquisición), más que habituales en aquella época, se siguiera aplicando el IIVTNU como impuesto que gravaba los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en el momento de la transmisión por aplicación de un porcentaje sobre el valor catastral.

Ya en aquella época, por la clara contraposición de este impuesto con el principio de capacidad económica contenido en el artículo 31 de la CE, muchos tribunales superiores de justicia atendieron las pretensiones de los contribuyentes que probaban suficientemente la inexistencia de incremento de valor, anulando las liquidaciones impugnadas. Esta realidad explica que no sea muy elevado el número de cuestiones de inconstitucionalidad planteadas ante el TC, y no haya sido hasta 2017 cuando el mismo haya podido pronunciarse por primera vez sobre la (in)constitucionalidad de este impuesto.

Así, como ya hemos adelantado anteriormente, en 2017 asistimos a cuatro pronunciamientos del TC sobre la materia, tres de ellos relativos al régimen foral y otro a la normativa estatal de régimen común: las SSTC 26/2017, de 16 de febrero; 37/2017, de 1 de marzo; 59/2017, de 11 de mayo; y, por último, la 72/2017, de 5 de junio. En todos sus pronunciamientos el TC se ha centrado en los preceptos reguladores de la base imponible y su aplicación. Así, en su STC 59/2017, referida a la normativa estatal, se declaró que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL eran inconstitucionales y nulos, pero «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor».

Sobre la forma de determinación de cuándo existe (o no) incremento de valor, el TC instaba al legislador estatal para que modificase la normativa reguladora de este impuesto (lo que, en el momento de redactar estas páginas, todavía no se ha producido) en los siguientes términos:

[...] la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa [...] llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

3.2. Cálculo del incremento de valor: ¿deben incluirse los gastos inherentes a la adquisición y transmisión?

Como hemos indicado, el TS, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2.^a) número 1163/2018, de 9 de julio (rec. núm. 6226/2017), interpretó la STC 59/2017 como una declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL y parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del mismo texto legal, rechazando la denominada «tesis maximalista» seguida por algunos órganos inferiores que habían entendido que, tras el pronunciamiento del TC, no cabía seguir liquidando el IIVTNU hasta que se dicte la legislación que sustituya a la anulada.

Además, también en esta sentencia, ante la inactividad del legislador, el TS estableció que:

[...] para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, *como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas* (la cursiva es nuestra).

Precisamente la prueba tenida en cuenta por el TC en la STC 59/2017 fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos (sin hacer referencia alguna a los gastos accesorios inherentes a dicha adquisición o transmisión).

En esta línea, también el TS, en su Sentencia 1187/2019, de 16 de septiembre (rec. núm. 3950/2018 –NFJ076198–), sobre la cuestión relativa a si al valor del bien que consta en la escritura de adquisición y aceptación de herencia han de sumarse las cuotas devengadas entonces por el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) y por el IIVTNU, dispone que, a los efectos de desvirtuar la existencia del incremento de valor, exclusivamente puede realizarse la comparación entre los valores de adquisición y transmisión, «sin que proceda adicionar al valor de adquisición ninguna partida»⁴.

Siendo así, tal y como señala Marín-Barnuevo Fabo (20 de noviembre de 2019):

[...] sorprende que la STC de 31 de octubre, en lugar de aceptar ese criterio jurisdiccional de valoración del incremento de valor de suelo, haya considerado que para calcular el incremento de valor del suelo es oportuno tomar en consideración los tributos y gastos soportados por el contribuyente en el momento de adquisición y transmisión del bien (consultado el 19 de diciembre de 2019).

⁴ Los hechos del litigio que dieron lugar a la Sentencia 1187/2019 fueron los siguientes: En fecha 27 de febrero de 2014, mediante escritura pública de manifestación y aceptación de herencia, una contribuyente adquirió la plena propiedad de una mitad indivisa de una vivienda sita en Zaragoza. El día 16 de octubre de 2014, en escritura autorizada por notario, dicha contribuyente transmitió la participación indivisa de la que era propietaria sobre el inmueble. Por parte del servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza fue practicada liquidación del IIVTNU, resultando una cuota a ingresar de 1.022,92 euros, junto con unos intereses de 94,18 euros. Por parte de la contribuyente fue presentado un escrito de alegaciones y subsiguiente recurso de reposición, que fue desestimado por parte del Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza. Para el impago del IIVTNU, alegaba en defensa de sus pretensiones que, aunque efectivamente el inmueble fue transmitido por la cantidad de 305.500 euros y fue valorado en la herencia por 268.387,95 euros, al incluir los gastos abonados por los impuestos satisfechos (esto es, ISD –95.787,66 euros– e IIVTNU –14.044,47 €–), el importe total (378.220,08 €) superaba el precio por el que el bien inmueble fue transmitido y, por tanto, la operación no se encontraba sujeta al IIVTNU. En la resolución desestimatoria del recurso de reposición se declaraba que este tipo de elementos y gastos inherentes a cualquier adquisición introducen elementos subjetivos (notarios, registros, impuestos...) que no deben tenerse en cuenta a la hora de determinar si ha existido incremento de valor del terreno objeto de transmisión. Interpuesto recurso contencioso-administrativo se estimó por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza acogiendo la tesis maximalista.

Entendemos que ha sido precisamente esta nueva interpretación del TC la que ha propiciado la (nueva) declaración de inconstitucionalidad del artículo 107.4 del TRLRHL, pues siguiendo la interpretación del TS, a la que acabamos de hacer referencia, la cuota no habría sido superior al incremento de valor realmente obtenido en el caso concreto.

3.3. El IIVTNU es inconstitucional cuando la cuota a pagar supera la ganancia real obtenida

El TC, en la Sentencia de 31 de octubre de 2019 que analizamos, ha resuelto la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 32 de Madrid mediante Auto de 8 de febrero de 2019 (rec. núm. 336/2018), fallando que el artículo 107.4 del TRLRHL es inconstitucional en los siguientes términos (FJ 5): «únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente», declarando que el vicio declarado «se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria».

En su FJ 4 ha reconocido que en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el artículo 107.4 del TRLRHL se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que exceda del beneficio realmente obtenido:

[...] se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).

Mientras que el FJ 4 parece reconocer la inconstitucionalidad de las situaciones en que la base imponible del impuesto fuera superior al incremento de valor efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, el fallo de la sentencia, que se remite al FJ 5, reconoce la misma en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial «realmente» obtenido por el contribuyente.

El artículo 38 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, eliminó el término «real» que adjetivaba el incremento de valor sometido a tributación en la Ley 39/1988, antecedente inmediato del actual TRLRHL. A tal respecto, en la STC 59/2017 se señalaba lo siguiente:

[...] es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto.

Sin embargo, «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal». Si seguimos el razonamiento empleado por el TC entonces, en este caso no podría discutirse la existencia de un incremento de valor en el terreno en el momento de la transmisión.

Tal y como hemos señalado anteriormente, los fundamentos jurídicos utilizados por el TC se han centrado en el principio de capacidad económica y en la prohibición de confiscatoriedad, contenidos ambos en el artículo 31.1 de la CE. En este punto, resulta interesante recordar que, en la misma línea, el TS presentó una cuestión de inconstitucionalidad similar mediante Auto de la Sección 2.^a de la Sala Tercera de 1 de julio de 2019 (rec. núm. 981/2018 –NFJ074044–) en el que, a la duda sobre la compatibilidad del régimen legal con las normas sobre capacidad económica e interdicción de la confiscatoriedad (art. 31.1 CE), se añadía una eventual vulneración de las obligaciones asumidas por España al suscribir el Convenio Europeo de Derechos Humanos, que tiene su reflejo en el artículo 33 de la CE, donde se reconoce el derecho a la propiedad privada⁵.

Si se hubiera enjuiciado esta cuestión teniendo en cuenta dicho derecho a la propiedad privada, ¿se habría llegado a la conclusión de que también sería inconstitucional un supuesto en el que la cuota íntegra coincide con el incremento de valor real? La solución no es clara, pero el TS parece inclinarse por una respuesta afirmativa, pues la aplicación de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad se incardina con el derecho constitucional a la propiedad privada. Esta conexión se deriva, entre otras, de las SSTC 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014); 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394), y 14/1998, de 22 de enero (NCJ062182), en las que se concluye que el fundamento de la interdicción de la confiscatoriedad es salvaguardar el derecho de propiedad.

Para concretar la aplicación de este principio en el ámbito tributario, es preciso acudir a la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) al efecto. El propio TS, en

⁵ En esencia, el presupuesto fáctico del que se parte en este auto es la adecuación al principio de capacidad económica y de no confiscatoriedad en el caso de una liquidación del IIVTNU en la que el importe a pagar es superior a la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión de un inmueble. El TS sustenta su cuestión de inconstitucionalidad en distintos argumentos jurídicos, los cuales sistematiza de la siguiente forma:

1. El marco normativo aplicable (los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLHL); las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017, de 11 de mayo; y nuestra Sentencia de 9 de julio de 2018 (interpretativa del alcance que debía atribuirse al fallo de la STC 59/2017).
2. La doctrina del TC en relación con los principios de capacidad económica y de prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE) y las dudas de constitucionalidad.
3. La interdicción de confiscatoriedad como concreción del derecho de propiedad (art. 33 CE) en el ámbito tributario. La necesaria observancia del principio de proporcionalidad y la prohibición de «carga fiscal excesiva» derivada del artículo 1 del Protocolo N.º 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos.

el referido Auto de 1 de julio de 2019⁶, señala que el artículo 1 del Protocolo N.º 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos⁷, que consagra el derecho a la propiedad privada, debe ser objeto de una interpretación integradora, en el sentido de:

[...] cualquier norma tributaria sustantiva, en la medida en que supone una injerencia en la esfera patrimonial de los contribuyentes, debe ser valorada a la luz de lo dispuesto en el precepto que acabamos de reproducir (refiriéndose al art. 1) y, lo que es más relevante, de los principios generales que en su interpretación y aplicación ha venido estableciendo el Tribunal de Estrasburgo.

El TS destaca que el TEDH, cada vez que ha valorado una supuesta vulneración del derecho de propiedad, ha aplicado varios criterios de juicio. De ellos, el que muestra especial incidencia en el caso enjuiciado es «si se llevó a cabo una justa ponderación entre los intereses públicos concurrentes y el interés privado de la parte actora y, en particular, si existió una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido». En definitiva, el test se debe centrar en si se ha respetado el principio de proporcionalidad y la prohibición de carga fiscal excesiva.

Sin embargo, tampoco es clara la concreción del concepto «carga fiscal excesiva», pues el TEDH no ha establecido criterios homogéneos, dejando un amplio margen a la apreciación de cada uno de los Estados⁸.

⁶ En este auto el TS reconoce que la prohibición de confiscatoriedad no está suficientemente concretada en nuestro ordenamiento jurídico. Por ello, hace un esfuerzo por concretar este principio, particularmente relacionándolo con el derecho a la propiedad reconocido en el artículo 1 del Protocolo N.º 1 al Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales de 1950, y, en especial, a la interpretación que otorga a este derecho, en materia tributaria, el TEDH. Con carácter previo al examen del contenido que el TEDH otorga al referido precepto, el Alto Tribunal aclara dos extremos: 1. Que no se solicita la aplicación directa del artículo 1 para resolver las dudas de constitucionalidad que plantean los artículos dubitados del TRLHL, ni se invoca este Convenio como «parámetro directo de constitucionalidad de las normas internas»; 2. Que no considera que los artículos del TRLHL cuestionados vulneren el derecho a la propiedad con carácter general, sino que esta vulneración se produce con carácter excepcional en algunos casos.

⁷ El artículo 1 del Protocolo adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos señala lo siguiente:

Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

⁸ En este sentido, concluye el TS en el referido auto que:

[...] lo que es más relevante para enjuiciar los hechos que han suscitado el planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, la valoración de la proporcionalidad de la injerencia

Por otro lado, la posible confiscatoriedad del IIVTNU ya se había puesto de manifiesto por algunos autores, en muchos casos, por su relación directa con el principio de capacidad económica. En este sentido, Varona Alabern (2010) entiende que este principio:

[...] debe ser no solo fundamento, sino también medida de la imposición, es decir, no basta que los hechos imponibles recojan manifestaciones de riqueza, sino que también es necesario que el impuesto mida adecuadamente esa riqueza y module la carga tributaria que se vaya a exigir al sujeto pasivo⁹.

Claro ejemplo en el que la carga tributaria no se modula es el enjuiciado, pues la cuota tributaria agota y excede la base imponible.

La imprecisión en los términos de la STC 59/2017 también provocó que se aludiera expresamente a estos supuestos. En estos expresos términos se pronunció Palao Taboada (2017, p. 22), incidiendo en que:

[...] salta a la vista la injusticia de este fallo, pues un contribuyente que obtenga una pérdida como consecuencia de la transmisión de un inmueble se verá libre del IIVTNU mientras que otro que haya obtenido una mínima plusvalía quedará sujeto a él sobre una base seguramente muy superior al importe de esta.

En otro orden de ideas, por lo que respecta a la eventual limitación de efectos de la STC 126/2019 analizada, se ha dispuesto lo siguiente:

[...] únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.

Uno de los aspectos más llamativos del fallo de los pronunciamientos del TC en 2017, tanto a nivel foral como a nivel estatal, y así lo ha entendido la mayor parte de la doctrina, era la no limitación de efectos de su declaración de inconstitucionalidad¹⁰. A diferencia de

y de la inexistencia «de carga fiscal excesiva» debe hacerse, necesariamente, en función de las circunstancias concurrentes en el caso concreto examinado, y dependerá, fundamentalmente, de los efectos que en cada supuesto específico produzca la aplicación de la norma sobre la carga fiscal del contribuyente.

⁹ Este autor, además, hace referencia a la sobreimposición del impuesto integrado en el conjunto del sistema tributario y, en concreto, en el conjunto de los tributos que gravan la tenencia y transmisión de inmuebles.

¹⁰ Hasta el momento, la práctica habitual del TC ha sido la de limitar los efectos de su declaración de inconstitucionalidad. Así, por ejemplo, en la STC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499), en su FJ 11,

esta sentencia y en la forma enunciada, la de 2019 sí incluye expresamente una limitación de sus efectos.

Además, a pesar de que cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad en este supuesto puede resultar pertinente, coincidimos en la valoración que hace Menéndez Moreno (2019)¹¹, refiriéndose al Auto del TS de 1 de julio de 2019, cuando pone de manifiesto que lo que se está planteando en este caso es la declaración de inconstitucionalidad de unos preceptos que ya fueron declarados inconstitucionales (a excepción del art. 107.4), con base en un argumento distinto, pero íntimamente relacionado con el principio de capacidad económica. En definitiva, parece paradójico volver a declarar inconstitucional lo ya inconstitucional.

3.4. La necesaria actuación del legislador

Termina disponiendo el TC que, habiéndose declarado inconstitucionales, por STC 59/2017, los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, y ahora el artículo 107.4 del TRLRHL, es tarea del legislador realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en ambas sentencias.

En el ámbito foral, los territorios históricos del País Vasco y Navarra ya modificaron su normativa para hacer frente a la situación creada tras los pronunciamientos del TC¹². Los

se dispone lo siguiente: «[...] conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución». Del mismo modo, en la STC 140/2016, de 21 de julio (NCJ061472), sobre las tasas judiciales, en el FJ 15 establece:

[...] la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el [art.] 40.1 de la LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme.

En la misma línea, véanse, entre otras, las SSTC 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8 (NCJ031829) –cita de la anterior STC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9 (NCJ030332)–; 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7 (NCJ057400); y 104/2013, de 25 de abril, FJ 4 (NCJ059336).

¹¹ Señala expresamente este autor:

[...] es evidente que, sin perjuicio de distorsiones que, como se ha expuesto, se reflejan al ser aplicadas, esas reglas de valoración cuya constitucionalidad se enjuicia son las mismas sea cual sea el hecho concreto al que se aplican y el consiguiente resultado de su aplicación.

¹² Esta modificación normativa se ha operado, respectivamente, a través del Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (relativo al territorio histórico de Guipúzcoa), como consecuencia de la STC 26/2017, de 16 de febrero; el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de

tres territorios forales del País Vasco (Guipúzcoa, Álava y Vizcaya) han establecido un mecanismo objetivo para conocer si existe un incremento o una minusvalía, de fácil gestión por parte de los ayuntamientos, como es la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición. En los casos en los que exista un incremento de valor de los terrenos, el sistema para su cálculo se mantiene intacto. En Álava y Guipúzcoa la existencia o no de incremento de valor se determina en función de los valores que deberían tenerse en cuenta a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o del ISD, según la transmisión sea onerosa o gratuita respectivamente. La normativa de Vizcaya difiere algo de las anteriores, pues, a tenor de lo dispuesto en la norma, para determinar si existe o no incremento de valor, «los valores de adquisición y transmisión serán los que consten en los correspondientes documentos acreditativos de los títulos de propiedad o de constitución o transmisión de los derechos reales de goce limitativos del dominio», admitiéndose entonces el valor de la escritura como medio de prueba acreditativo del valor del terreno en el momento de la transmisión/adquisición. De esta forma, el legislador foral expresamente excluyó, a efectos de determinar el posible incremento de valor del terreno, la posibilidad de computar gastos, mejoras, o la actualización correspondiente del valor de adquisición.

Como vemos, las normas forales contemplan la aplicación del impuesto únicamente en caso de incremento en el valor del terreno, pero, en tal caso, se ha de acudir a las reglas objetivas del propio impuesto para determinar la base imponible y, sobre ella, aplicar el tipo de gravamen, por lo que, al igual que en el territorio común, puede dar lugar a supuestos como el declarado ahora inconstitucional, en los que la cuota del IIVTNU sea superior al beneficio obtenido.

En el caso de Navarra, con el objeto de mejorar técnicamente la determinación de la base imponible, una vez acreditado el incremento de valor, sí se produce una modificación en el sistema tradicional de cálculo, pues se sustituyen los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, mediante norma con rango legal, teniendo en cuenta la evolución del mercado inmobiliario. Los nuevos coeficientes se aplican según el periodo de generación de la plusvalía, sin multiplicar por el número de años, y se definen para veinte años.

marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (relativo al territorio histórico de Álava), como consecuencia de la STC 37/2019, de 1 de marzo; la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Reforma 22/06/2017 (relativo al territorio histórico de Vizcaya), aunque en el Territorio de Vizcaya no se ha producido declaración de inconstitucionalidad alguna en la normativa reguladora del impuesto; y la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (relativa al régimen foral de Navarra); como consecuencia de la STC 72/2017, de 5 de junio.

Por lo que se refiere al ámbito estatal, en su redacción actual, en la proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, presentada por el Grupo Parlamentario Popular el 27 de febrero de 2018, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 9 de marzo de 2018, se ha seguido la misma línea de la modificación operada en los territorios forales.

En primer lugar, se introduciría un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en que el sujeto pasivo acredite que no ha obtenido un incremento de valor. Se añade un apartado 5 en el artículo 104 del TRLRHL, con la siguiente redacción: «no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, *por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno*» (la cursiva es nuestra). A estos efectos, el sujeto pasivo deberá declarar la transmisión no sujeta, así como aportar las «pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor», por lo que la carga de la prueba, como ya adelantó el TS en su Sentencia 1163/2018, recaería sobre el contribuyente.

Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno, se tomarán los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, «que consten en los títulos que documenten la transmisión», o bien, en su caso, «los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos».

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que consten en la correspondiente declaración del ISD, o bien el comprobado administrativamente por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión en caso de que sea mayor a aquel. Como podemos observar, en las transmisiones lucrativas se equipara lo declarado en el ISD con el título de transmisión onerosa, utilizando el valor declarado o el «comprobado administrativamente».

En fin, tendremos que esperar para ver cómo afectará esta nueva declaración de inconstitucionalidad (que, si cabe, ha complicado todavía más el papel de los ayuntamientos) a la tan ansiada reforma del IIVTNU que llevamos esperando más de dos años.

Referencias bibliográficas

García Frías, A. (2019). El alcance de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. En M.^a C. Cámara Barroso y S. Aguado Manzanares (dirs.), *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal* (pp. 75-100). Madrid: CEF.

Marín Barnuevo-Fabo, D. (20 de noviembre de 2019). *El Tribunal Constitucional vuelve a declarar la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal (IIVTNU) en una controvertida sentencia*. Recuperado de <<https://www.idluam.org/blog/el-tribunal-constitucional-vuelve-a-declarar-la-inconstitucionalidad-de-la-plusvalia-municipal-iivtnu-en-una-controvertida-sentencia/>>.

Menéndez Moreno, A. (2019). La historia interminable sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Quincena fiscal*, 17 (consultado online).

Palao Taboada, C. (2017). Por qué yerra el Tribunal Constitucional en sus sentencias sobre el IIVTNU. *Nueva Fiscalidad*, 2, 17-45.

Varona Alabern, J. E. (2010). A vueltas con la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Quincena fiscal*, 18 (consultado online).

La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad

Análisis de la [STS de 10 de octubre de 2019, rec. núm. 2818/2017](#)

Juan Calvo Vérguez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Extracto

El presente comentario analiza la cuestión relativa a la entrada por parte de la Inspección tributaria en el domicilio de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019, la cual, siguiendo la línea de pronunciamientos anteriores del citado tribunal así como de nuestro Tribunal Constitucional, reitera que la autorización judicial de entrada en el domicilio constituye una circunstancia excepcional que, por limitar el derecho a la inviolabilidad de aquel, debe acordarse solo cuando se trate de una medida necesaria e imprescindible.

1. Supuesto de hecho

Como es sabido dispone el artículo 172 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, refiriéndose a la entrada y reconocimiento de fincas, que los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que alude el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), cuando aquellas así lo requieran. Resulta competente para la tramitación y resolución del procedimiento inspector el órgano del domicilio del interesado en el momento del inicio de las actuaciones de comprobación.

Cuando el obligado tributario o, en su caso, la persona bajo cuya custodia se encontrase en los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan. En el ámbito de la Dirección General del Catastro la citada autorización corresponde al director general. Y, cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o la autorización judicial.

Tanto en la entrada como en el reconocimiento judicialmente autorizados los funcionarios de inspección pueden adoptar aquellas medidas cautelares que estimen necesarias. Y, una vez finalizada la entrada y reconocimiento, han de comunicarse al órgano jurisdiccional correspondiente las circunstancias, incidencias y resultados.

Por otra parte, se considera a este respecto que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el citado artículo 142.2 de la LGT

prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo. Y, en el supuesto de que se produjese la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que estén desarrollando las actuaciones los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptarse las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la LGT¹.

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 2818/2017 –NFJ075314–) objeto de nuestro análisis ha concluido en fechas pasadas que la necesidad de aprovechar el «factor sorpresa» para evitar el riesgo de destrucción de pruebas por parte de un contribuyente no constituye justificación suficiente para que un juez autorice la entrada de la Administración tributaria en un domicilio. En el concreto supuesto de autos planteado, habiéndose desarrollado por parte de la Administración tributaria una inspección correspondiente a los ejercicios 2011 a 2014 a través de la cual se solicitaba como primera actuación una orden de entrada y registro en el domicilio de la empresa para recabar la documentación existente relativa a la aplicación de un concreto beneficio fiscal (alegándose por parte de aquella la necesidad de contar con el «factor sorpresa» a fin de evitar la desaparición de pruebas), siendo dicha petición recurrida por el obligado tributario al considerar que la citada medida no era necesaria ni proporcional y que vulneraba el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, y tras haber desestimado el tribunal de instancia dicha petición dando por razonada la inspección y asumiendo la legitimidad del citado «registro sorpresa» sobre la base de considerar que cualquier mínima filtración hubiera podido suponer la ocultación o destrucción de documentos y pruebas, el Alto Tribunal afirma que el juez que autorice estos registros no puede actuar «con una suerte de automatismo formal o sin llevar a cabo ningún tipo de control», debiendo por el contrario entrar a comprobar quién es titular del domicilio así como si el registro es necesario y si se garantiza que la eventual vulneración de la privacidad que pueda llegar a producirse resulta mínima.

¹ De acuerdo con lo dispuesto por este precepto:

1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate. 2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. 3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Nos hallamos, por tanto, ante un conjunto de medidas cautelares destinadas, básicamente, al aseguramiento de las pruebas obtenidas en el curso del procedimiento de inspección.

2. Doctrina del tribunal

Con carácter general el TS rechaza en el presente pronunciamiento objeto de nuestro análisis la «relevancia» admitida en su día por el tribunal de instancia del «factor sorpresa» para asegurar el éxito de la investigación, no concediendo importancia alguna al respecto al hecho de que la entidad investigada estuviera en fase de liquidación. Volvía así el tribunal a dejar claro que la autorización judicial de entrada en el domicilio constituye una circunstancia excepcional que, por limitar el derecho a la inviolabilidad de aquel, debe acordarse solo cuando se trate de una medida necesaria e imprescindible.

El Alto Tribunal destaca que, en el supuesto de autos planteado, la única finalidad de la solicitud efectuada por la Administración tributaria fue determinar si los gastos, trabajos e inversiones realizadas por la mercantil inspeccionada para materializar las dotaciones al llamado factor de agotamiento, aplicable en el ámbito del llamado factor agotamiento previsto en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) pendientes en los ejercicios objeto de comprobación, cumplían o no los requisitos legales, esto es si, por su estricta relación con la actividad minera, tenían como objetivo alguno de los previstos en la normativa aplicable (la explotación e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos, la investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos, la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas exclusivamente a las actividades mineras, así como a la explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos)².

Pues bien para el tribunal, incluso aceptando que en el presente caso el contribuyente pudiera haber estado efectuando reinversiones que no son aptas como materialización de las dotaciones y que la Administración tributaria conoce (o presume) dicha inidoneidad a tenor de una inspección anterior, la medida adoptada no resulta proporcionada, ya que nada impedía que en el procedimiento de comprobación incoado se requiriera a la empresa para que acreditara sus reinversiones y para que, en su caso, constatada su falta de aptitud, se dictara la oportuna liquidación del IS correspondiente a los ejercicios comprobados, integrando en su base imponible la suma dotada y no reinvertida con sus intereses.

A juicio del TS, en el presente caso la Inspección no necesitaba entrar en el domicilio de la entidad y hacerse con los datos relativos a las supuestas reinversiones indebidas, ya que le bastaba con solicitar del contribuyente los extremos necesarios de la materialización y, si

² Como es sabido, el factor agotamiento constituye un régimen incentivador previsto en el ámbito del IS para las empresas mineras que tiene por objeto compensar los sobrecostes que la actividad minera soporta en relación con otras actividades industriales, así como fomentar la promoción, desarrollo, exploración, investigación y explotación de recursos mineros. Se persigue con ello otorgar una garantía de abastecimiento de materias primas minerales a la industria y a la población, favoreciendo al mismo tiempo la independencia y fortaleza económica del Estado.

estos no acreditan la idoneidad de la misma, rechazarla, incluyendo en el IS lo dotado y no reinvertido. El TS no alcanza además a comprender qué pruebas podía hacer desaparecer el contribuyente en el supuesto planteado (tal y como señaló la Inspección en su solicitud de entrada), al ser aquel quien tiene que probar la reinversión, su cuantía y la sujeción de la actividad en la que se reinvierte a las previsiones legales. Y, tal y como se ha precisado, tampoco alcanza el TS a comprender cuál era el «factor sorpresa» requerido para asegurar el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la Inspección tributaria cuando, insistimos, es el obligado tributario el que tiene toda la carga de probar la concurrencia de los requisitos legales correspondientes.

Con base en todo ello concluyó el tribunal que no era necesario sacrificar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio como única forma de garantizar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la ley en relación con el citado factor de agotamiento por la razón esencial de que la finalidad de la entrada y registro (constatar la aptitud de la materialización) no era necesaria para que la Administración actuase sus potestades de comprobación e inspección.

En definitiva, al objeto de analizar si la autorización de entrada y registro reúne los requisitos exigidos, la única finalidad de la solicitud efectuada por la Hacienda Pública consistió en el presente caso en determinar si los gastos, trabajos e inversiones realizadas por la entidad para materializar las dotaciones al factor de agotamiento pendientes en los ejercicios objeto de comprobación cumplían o no los requisitos legales, esto es si, en atención a su estricta relación con la actividad minera, aquellos tenían como objetivo alguno de los previstos en la normativa aplicable³. Y, si la finalidad de obtener aquellos datos no era otra que rechazar (mediante la práctica de un acto de liquidación precedido del procedimiento incoado al efecto) la aptitud de la materialización, esa misma finalidad podía alcanzarse requiriendo la información al contribuyente y, en su caso, rechazando la idoneidad de las reinversiones e incorporando a la base imponible del impuesto sobre sociedades las sumas no dotadas y sus intereses legales. Dicha conclusión no podría además enervarse por la circunstancia de que la empresa minera se encontrase en fase de liquidación en el momento en el que se autorizó la entrada y registro ya que, sea quien sea la persona encargada de atender los requerimientos, la consecuencia de no probar la adecuada reinversión sería la misma, a saber, ajustar la base imponible del IS correspondiente al último año en que podía reinvertirse, que era en definitiva la finalidad perseguida por la Inspección una vez constatada la falta de reinversión.

Indudablemente este nuevo e importante pronunciamiento emitido por el TS en relación con la entrada y registro en el domicilio de las empresas exige necesariamente, en primer término, recordar la jurisprudencia constitucional elaborada al respecto.

³ Como ya se ha indicado para la Hacienda Pública las inversiones que podría estar efectuando la compañía no serían aptas para materializar las dotaciones al no atemperarse (al menos la mayoría de ellas) a la clase de actividad prevista en la legislación aplicable.

Refiriéndose a la entrada de la Inspección en el domicilio del sujeto pasivo afirmó en su día el Tribunal Constitucional (TC) en su Sentencia 137/1985, de 17 de octubre (rec. de amparo núm. 124/1985 –NFJ003984–) que «El derecho a la inviolabilidad del domicilio no se circunscribe a las personas físicas, siendo extensivo o predicable, asimismo, de las personas jurídicas»⁴. Con posterioridad, en su Sentencia 50/1995, de 23 de febrero (rec. de amparo núm. 709/1991 –NFJ003467–), advirtió el intérprete supremo de nuestra Constitución que:

El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio no es absoluto y limita con los demás derechos y con los derechos de los demás [...] Dicho derecho fundamental encuentra uno de sus límites en el supuesto de la función inspectora de la Hacienda Pública, con el respaldo legal suficiente, siempre que a su vez se recabe la autorización judicial [...] A tal efecto se extiende el concepto de domicilio, no solo a la vivienda en sentido estricto, sino también a los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del titular⁵.

Y, en su Sentencia 69/1999, de 26 de abril (rec. de amparo núm. 2824/1995 –NFJ007858–), recuerda el TC que:

Las condiciones y exigencias de la resolución judicial relativa a la entrada domiciliaria se refieren a una inspección –no mera entrada– en el domicilio de una persona física –núcleo esencial de la protección constitucional–, y todo ello a efectos tributarios –y con una eventual trascendencia penal–, en los que la resolución judicial entonces impugnada autorizaba la entrada en las fechas en que la inspección tuviera por conveniente para examinar y asegurar en su caso la totalidad de las

⁴ En concreto declaró el intérprete supremo de nuestra Constitución en la citada sentencia que:

Ausente de nuestro ordenamiento constitucional un precepto similar al que integra el artículo 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables, lo que ha permitido que la jurisprudencia aplicativa de tal norma entienda que el derecho a la inviolabilidad del domicilio conviene también a las entidades mercantiles, parece claro que nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el artículo 24 de la misma CE, sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas.

⁵ A través de esta sentencia vino a precisar además el TC que la autorización judicial que se otorgue ha de considerar, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo que deba ejecutarse el cual, en principio, habrá de ser un acto definitivo o resolutorio, si bien son igualmente susceptibles de ejecución otros actos de trámite cualificados o no (caso, por ejemplo, de las inspecciones administrativas o tributarias u otros), cuando la naturaleza y la efectividad de los mismos así lo impongan y concurra, además, el resto de requisitos exigibles.

dependencias, huecos, armarios, recipientes, arcas, arcones y cajas fuertes que hallaren y para valorar los objetos que señalare la Inspección actuante⁶.

Afirma además el TC en su Sentencia 54/2015, de 16 de marzo (rec. de amparo núm. 2603/2013 –NCJ059699–) que la entrada en las dependencias de una empresa sin advertencia de derechos al interesado no permite considerar el consentimiento tácito del obligado tributario. Con carácter general, y al amparo de la doctrina constitucional elaborada al respecto, el consentimiento eficaz del sujeto particular permite la intromisión en su derecho a la intimidad, si bien no precisa ser expreso, admitiéndose también un consentimiento tácito y, salvo casos excepcionales, la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar no podrá entenderse como un consentimiento tácito. Por otra parte, el consentimiento eficaz tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización.

Adviértase, por tanto, que, de acuerdo con la doctrina tradicional elaborada al respecto por el TC, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio resulta extensivo a las personas jurídicas, si bien no cabe aludir a la existencia de una plena correlación entre el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas establecido por la legislación mercantil y el domicilio constitucionalmente protegido, presentando este último concepto una mayor amplitud que el concepto jurídico-privado. Ciertamente se ha de reconocer que las personas jurídicas gozan de una intensidad menor de protección, al faltar en dicho caso la existencia de una estrecha vinculación con un ámbito de intimidad referido a la vida personal y familiar, predicable únicamente de las personas físicas. La protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, más precisamente, de las sociedades mercantiles, únicamente se extiende a aquellos espacios físicos que resultan indispensables para que aquellas puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, constituyendo el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente o sirviendo a la custodia de los documentos o de otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento reservados al conocimiento de terceros.

En el concreto supuesto analizado por el intérprete supremo de nuestra Constitución a través de la citada Sentencia 54/2015, la entrada en las dependencias de la empresa se hizo sin advertencia de derechos al interesado, motivo por el cual los funcionarios actuantes no podían considerar que la falta de oposición del obligado tributario fuera suficiente, ya que su reglamento de actuación les obligaba a despejar toda duda mediante la instrucción de derechos al interesado, advirtiéndole de la posibilidad de oponerse a la entrada en el domicilio para llevar a cabo la actuación inspectora. Y, junto a ello, también ha de tenerse en

⁶ Recuérdese, no obstante, que estas facultades ya estaban contempladas en el artículo 141 de la antigua LGT de 1963, siendo asimismo desarrolladas por el artículo 39 del antiguo Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos si bien, en el primer caso, se hacía constar expresamente la autorización del delegado o subdelegado de Hacienda.

cuenta que los actuarios portaban una autorización administrativa para la entrada que no fue necesario exhibir al ser facilitado el acceso por los socios administradores. Este dato resultaba relevante en el presente caso, ya que la advertencia de derechos lógicamente debía incluir este dato, esto es, que portaban una autorización administrativa para el caso de negativa u oposición del obligado tributario, lo cual da lugar al surgimiento de una hipótesis de información manifiestamente insuficiente para recabar el consentimiento, debido a que la autorización administrativa en modo alguno habilita la entrada en los espacios físicos que constituyen el domicilio de la persona jurídica objeto de protección constitucional.

El TC reconoció así, a través de esta sentencia, la vulneración del derecho a no declarar en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el IS y el impuesto sobre el valor añadido (IVA), sin incluir ninguna referencia al hecho de que la información hubiese sido solicitada a la misma o a distinta persona, afirmándose además la plena aplicación del derecho a no autoincriminarse en los procedimientos administrativos sancionadores en los siguientes términos:

A diferencia del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, nuestra Constitución sí menciona específicamente en su artículo 24.2 los derechos a «no declarar contra sí mismos» y a «no confesarse culpables», que, como venimos señalando, están estrechamente relacionados con los derechos de defensa y a la presunción de inocencia, de los que constituye una manifestación concreta (STC 161/1997, de 2 de octubre). Este reconocimiento del derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa, ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes ente el orden penal y el administrativo sancionador, precisando que «los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido» (entre otras, SSTC 272/2006, de 25 de septiembre, FJ 3; 70/2008, de 23 de junio, FJ 4; y 142/2009, de 15 de junio, FJ 4).

Refiriéndose concretamente a la citada cuestión relativa a la eventual vulneración del derecho a no autoincriminarse, en el caso concreto planteado, en el que se había producido una entrada en el domicilio de la empresa con el consentimiento del representante legal, pero sin advertir a este de su derecho a negar la autorización, estimó el TC que la conclusión alcanzada por el órgano judicial de instancia sobre la ruptura del nexo causal entre la prueba ilícita y el reconocimiento de los hechos se asentaba en una extensión de la conformidad prestada en otro expediente con la finalidad de evitar la tramitación de un proceso penal lo cual, en opinión del intérprete supremo de la Constitución, vulnera la garantía del expedientado a no declarar contra sí mismo, al otorgarse valor de confesión a un reconocimiento de hechos que fue realizado en otro expediente con la finalidad de regularizar la

situación en relación con unas liquidaciones y sanciones concretas, sin consideración alguna al hecho de que las actas a que se refería el recurso contencioso-administrativo fuesen firmadas en disconformidad debido a su conexión con los datos obtenidos de las diligencias practicadas. A juicio del TC:

Esta conformidad prestada para evitar un proceso penal, no se puede extender al consentimiento prestado en un procedimiento distinto de carácter administrativo sancionador, lo que suponía rebasar los límites de la declaración de voluntad en los concretos términos y a los fines que fue formulada [...] En definitiva, se ha vulnerado la garantía de no autoincriminación del artículo 24.2 CE al extenderse la conformidad prestada en un procedimiento administrativo a otros procedimientos administrativos sancionadores distintos, que constituyen el objeto de este recurso de amparo.

¿Cómo ha asumido el TS esta doctrina jurisprudencial emanada del TC? Tal y como afirmó ya en su día el citado tribunal en su Sentencia de 30 de octubre de 2008 (rec. de casación núm. 5900/2006 –NFJ036048–), el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido lo constituye el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar, si bien existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas, debido precisamente al faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario, esto es, el referido a la vida personal y familiar, únicamente predicable respecto de las personas físicas. Ciertamente es doctrina reiterada del TS que el acceso de los inspectores de tributos al domicilio social de la entidad, cuando se realiza mediante el consentimiento espontáneo de un representante legal de la sociedad en su presencia y con su firma (produciéndose así la constatación inequívoca del consentimiento manifestado por el representante legal de la entidad titular del domicilio social), vacía de todo contenido la eventual lesión del derecho fundamental reconocido en el artículo 18.2 de la Constitución española (CE) que, en su caso, pudiera llegar a esgrimirse.

Como consecuencia de ello concluyó el TS en la citada Sentencia de 30 de octubre de 2008 que la entrada y el registro efectuado en espacios protegidos solo es lícita si concurre alguna de estas tres circunstancias: consentimiento del interesado; flagrante delito o autorización judicial. Y, a juicio del Alto Tribunal, en el concreto supuesto planteado no cabía invocar el derecho a la inviolabilidad del domicilio para anular las liquidaciones derivadas del procedimiento inspector debido a que la empresa en cuestión no puso traba alguna al desarrollo de la actividad inspectora, facilitando además el acceso a todas sus dependencias así como su propia documentación y sus archivos en soporte magnético⁷.

⁷ En esta misma línea cabe citar la Sentencia del Alto Tribunal de 25 de junio de 2009 (rec. de casación núm. 3783/2006 –NFJ076327–), en la que igualmente se estimó que de las citadas actuaciones de la Administración tributaria no se deducía la existencia de lesión alguna del derecho a la inviolabilidad del domicilio de la entidad recurrente.

Con posterioridad, mediante Sentencia de 23 de abril de 2010 (rec. de casación núm. 4572/2004 –NFJ076325–), se refirió nuevamente el TS a la facultad de la Inspección para llevar a cabo la entrada y el reconocimiento de fincas (se discutía nuevamente una presunta entrada ilegítima de aquella en las oficinas de la entidad inspeccionada), así como a la declaración de inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, declarándose la nulidad de las actas basadas en la información obtenida. Inicialmente, con fecha de 20 de diciembre de 1994 se autorizó la entrada de diez actuarios de la Oficina Nacional de Inspección (ONI) en las instalaciones y locales de negocios de la sociedad objeto de comprobación e investigación. Dentro del domicilio social de la entidad, además de un almacén de recepción de mercancías, figuraban las oficinas y despachos del jefe de contabilidad y de los directores financiero y comercial, cuyos ordenadores poseían información sensible para la empresa y esencial para la determinación de la base imponible del IS a través del régimen de estimación indirecta, motivo por el cual estaban protegidos por el citado derecho.

Pues bien, afirmó el TS en la presente sentencia, al hilo de un registro efectuado por la Inspección de Hacienda en el domicilio social y oficinas de la sociedad vinculadas con la dirección de la empresa, sin mandamiento judicial, en presencia exclusiva de los empleados y sin autorización de los representantes legales que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial elaborada a este respecto por el TC, tratándose de personas jurídicas, y dada su peculiar naturaleza y finalidad, tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la CE aquellos espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, es decir, aquellos lugares utilizados por los representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, ya sea porque en ellos se ejerce la habitual dirección y administración de la sociedad o porque sirven de custodia de documentos o de otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento. Y todo ello con independencia de cuál resulte ser el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en dichos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado.

A juicio del TS, en el concreto supuesto de autos analizado no cabía duda alguna acerca de que la actuación inspectora tuvo lugar en el domicilio social y oficinas de la sociedad recurrente, las cuales estaban vinculadas con la dirección de la empresa, y en las que se guardaba la documentación de la misma, de manera que no bastaba la autorización del delegado especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ni incluso del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, al conocer de las actuaciones de comprobación la ONI, no pudiendo entrar a valorar si el consentimiento prestado por los empleados de la entidad a la entrada de la Inspección permitía sanar la falta de autorización judicial, dadas las limitaciones del tribunal respecto de la valoración de la prueba realizada en la instancia.

De conformidad con lo declarado por el TS a la luz de la referida delimitación del ámbito espacial de protección domiciliaria efectuada por el TC, tratándose de personas jurídicas, y dada su peculiar naturaleza y finalidad, tienen la consideración de domicilio a efectos de la

protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la CE los espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento. Y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado. En cambio, no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve a la custodia de su documentación. Y, tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares⁸.

En el concreto supuesto de autos analizado la actuación inspectora se desarrolló, como se ha indicado, en el domicilio social y oficinas de la sociedad recurrente, que estaban vinculadas con la dirección de la empresa, y en los que se guardaba la documentación de esta, motivo por el cual no bastaba la autorización del delegado especial de la AEAT ni incluso del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, al conocer de las actuaciones de comprobación la ONI. Y es que en el informe de la Inspección se reconocía que en el domicilio social y fiscal de la empresa se desarrollaba toda su actividad de comercio al por mayor, ya que no tenía ningún otro local a su disposición, llevando toda la actividad administrativa y siendo el lugar donde se centralizaba la recepción de las mercancías de los proveedores, localizándose, además, allí el almacén de la empresa. Por otro lado, en determinadas diligencias llevadas a cabo por la Inspección constaba la actuación inspectora en el domicilio social y en los despachos de la jefa de contabilidad, del director financiero y del director comercial, el traslado de la información de ordenadores situados en los mismos a cintas y disquetes, así como su precintado, sin perjuicio de la actuación posterior respecto de unas y otros.

Tal y como precisó el TS en la citada sentencia:

[...] Los espacios en los que se desarrolló de forma efectiva la actuación inspectora fueron los de los despachos del domicilio social en el que se encontraban datos informatizados, datos contables aprehendidos que resultaron esenciales para la

⁸ En palabras del tribunal:

La protección constitucional del artículo 18.2 de la Constitución se extiende, respecto de las personas jurídicas, a los espacios físicos que resultan indispensables para que por las mismas se pueda desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros.

determinación de la base imponible a través del régimen de estimación indirecta [...] En el domicilio social de la entidad existía almacén de recepción de mercancías, pero también las oficinas y despachos de la Jefe de Contabilidad y Directores Financieros y Comercial de la sociedad en los que se encontraban ordenadores [...] con información de las características especiales que concurren en el caso presente y que resultaba sensible para la empresa.

Ha de señalarse además que cuando la Inspección de los tributos se personó en el domicilio social de la entidad fue atendida por la jefa del departamento de contabilidad y por un asesor informático externo, no verificándose por parte de los actuarios si ambas personas ostentaban poder de representación de la sociedad y, en consecuencia, estimándose que esta había prestado su consentimiento a la entrada de la Inspección de los tributos, al no haberse opuesto a la misma.

De este modo, a pesar de que la autorización del delegado especial de la AEAT se refería a la entrada dentro de la jornada de trabajo en las instalaciones y locales de negocio de la entidad, los espacios en los que finalmente se desarrolló de forma efectiva la actuación inspectora fueron los de los despachos del domicilio social en el que encontraban datos informatizados que luego resultaron esenciales para la determinación de la base imponible a través del régimen de estimación indirecta, razón por la que estaban protegidos por el artículo 18.2 de la CE, según la doctrina del TC⁹. Y, entrando en juego el citado precepto de la ley fundamental, la consecuencia no podía ser otra, a juicio del Alto Tribunal, que la de que la Administración tributaria no pueda tener acceso a la información antes referida, debiendo hacerlo cumpliendo lo prevenido en el citado precepto respecto del domicilio, no pudiendo realizarse ninguna entrada o registro en este último sin el consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.

Por otra parte, refiriéndose a continuación el tribunal a la cuestión relativa a si en el supuesto concreto existió o no consentimiento válido de la sociedad a la entrada de la Inspección de los tributos en su domicilio, teniendo presente que, habiéndose desarrollado las actuaciones en ámbitos protegidos por dicho derecho constitucional sin previa autorización

⁹ Recuérdese que, al hilo de la extensión del citado derecho fundamental regulado en el artículo 18.2 de la CE declaró ya en su día el TC en su Sentencia 137/1985, de 17 de octubre (rec. de amparo núm. 124/1985 –NFJ003984–) que:

[...] nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas [...] En este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, solo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros.

judicial, solo el consentimiento del obligado podría legitimar este proceder de la Administración tributaria, afirmó el TS en la citada Sentencia de 23 de abril de 2010 que:

[...] El consentimiento del representante de la sociedad [...] debe estar absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere [...] El consentimiento del interesado no siempre ha de ser expreso, de modo que debe entenderse prestado cuando, una vez informado este del derecho que le asiste a negar la entrada, no realiza ningún acto del que se desprenda la oposición.

En suma, el TS, tomando como punto de partida el necesario respeto que ha de producirse a la inviolabilidad del domicilio entendido como derecho fundamental, y tras interpretar el artículo 141 de la antigua LGT de 1963, estimó que, dado un registro efectuado por la Inspección de Hacienda en el domicilio social y en las oficinas de la sociedad vinculada con la dirección de la empresa sin mandamiento judicial, en presencia exclusiva de empleados y sin autorización de los legales representantes, no es suficiente con la autorización del delegado especial de la AEAT ni del Departamento de Inspección, al conocer de las actuaciones de comprobación la ONI.

Recuerda además el TS la trascendencia que adquiere a este respecto la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, subrayando la insuficiencia del consentimiento prestado por un empleado ocasional que se encontraba presente sin que existiese mandamiento judicial autorizando la entrada ni la autorización por el interesado. Y, a resultas de lo anterior, declaró el tribunal la nulidad de las liquidaciones practicadas por la Inspección como consecuencia de la utilización de pruebas ilícitamente obtenidas. El pleno de la Sala Tercera del TS vino así a desestimar el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado frente a la sentencia que había declarado nulas las liquidaciones giradas con base en la información obtenida por la Inspección en el domicilio de la entidad, sin autorización judicial ni consentimiento del interesado. Y ello sobre la base de que a tales efectos se estimó insuficiente, como ya se ha indicado, el consentimiento prestado por un empleado ocasional que se encontraba presente.

Ha de precisarse, no obstante, que la citada Sentencia del TS de 23 de abril de 2010 contó con el voto particular de hasta un total de nueve magistrados que entendieron que en el presente caso sí que hubo consentimiento suficiente, ya que estuvo presente el apoderado de la sociedad y un abogado, añadiéndose además que el local al que accedió la Inspección no merecía la consideración de domicilio. Se argumentó a tal efecto que el domicilio constitucionalmente protegido no es el domicilio fiscal o social, sino «el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y donde ejerce su libertad más íntima», lo que en el caso de las personas jurídicas supon-

dría la posibilidad de acceso por la Inspección a un local que albergaba la documentación contable y donde se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero en la que no consta que se adoptasen las decisiones fundamentales relacionadas con el desarrollo de la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica.

De este modo los magistrados discrepantes divergían de la opinión mayoritaria en lo relativo a la consideración del domicilio social de la entidad objeto de comprobación e investigación como domicilio constitucionalmente protegido ya que, a su juicio:

[...] De las actuaciones procesales solo resulta que albergaba la documentación contable y que en él se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero no que en él se adoptaran las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica [...] En nuestra opinión, cuando afirmamos la diferente condición del local contemplado no tratamos de sustituir en casación la ponderación de las pruebas realizada con inmediatez por la Audiencia Nacional, sino que, tomando en consideración los mismos datos fácticos, realizamos una calificación jurídica diferente, sustituyendo la de domicilio constitucionalmente protegible, que lleva a apreciar la necesidad de mandamiento judicial, por la que se considera pertinente de simple local de la empresa depositario de la contabilidad precisa para la actividad inspectora, para cuya entrada bastaba, si no hubiera mediado consentimiento del apoderado de la empresa, la reglamentaria autorización administrativa expedida, en este caso por el Delegado competente de la AEAT.

Concluyeron de este modo los citados magistrados afirmando que el obligado tributario tiene deberes de colaboración en el desarrollo de la actuación inspectora, que se desarrolla normalmente en el correspondiente local, despacho u oficina de aquel, para el examen de la contabilidad, no existiendo un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal esgrimible frente a la Administración tributaria que haga virtualmente imposible la labor de comprobación dejando desprovisto de garantía y eficacia el deber tributario que consagra el reiterado artículo 31.1 de la CE.

En suma, a través de su Sentencia de 23 de abril de 2010 el TS desestimó el recurso de casación interpuesto contra una sentencia de la Audiencia Nacional que, estimando el recurso contencioso-administrativo formulado contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central denegatoria de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por la ONI referidos a la regularización fiscal del IS y contra expedientes sancionadores, anuló los mismos y las liquidaciones a que se contraían, declarando asimismo nulas las liquidaciones giradas con base en la información obtenida por la Inspección en el domicilio de una entidad, sin autorización judicial ni consentimiento del interesado. Y, a estos efectos, se consideró insuficiente el consentimiento prestado por un empleado ocasional que se encontraba presente. De conformidad con lo declarado por el TS es necesario el

consentimiento o autorización judicial para la entrada de los órganos de la Inspección en el domicilio social y en las oficinas de entidades mercantiles.

Por su parte la Sentencia del TS de 19 de septiembre de 2011 (rec. de casación núm. 4917/2010 –NFJ076330–), refiriéndose a la entrada en el domicilio de las personas jurídicas, declaró que:

[...] En el caso de las personas jurídicas tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la Constitución los espacios que requieren reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado [...] La validez del consentimiento exige de conformidad con la jurisprudencia de la Sala Segunda de este Tribunal [...] (Sentencias, entre otras, de 1 de abril de 1996, 4 de marzo de 1999 y 18 de febrero de 2005) que esté absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere.

Cabe referirse asimismo a la Sentencia del TS de 25 de enero de 2012 (rec. de casación núm. 2236/2010 –NFJ076331–), a través de la cual se reconoció la infracción del derecho a la inviolabilidad del domicilio de una entidad al haberse realizado la entrada o registro en su domicilio social sin consentimiento de su titular. Tal y como recuerda el Alto Tribunal en el presente pronunciamiento, tratándose de personas jurídicas tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la CE los espacios que requieren reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado. Y la validez del consentimiento exige que esté absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere.

En el concreto supuesto de autos analizado por el tribunal a través de esta Sentencia de 25 de enero de 2012 se había cometido la infracción del derecho a la inviolabilidad del domi-

cilio de la entidad recurrente al haber tenido lugar la entrada o registro en su domicilio social sin consentimiento de su titular, es decir, prestado por parte de quien ostenta la representación legal de la entidad mercantil o bien ejerce labores de dirección o administración de la misma, con efectiva intervención en las decisiones de la empresa y sin autorización judicial¹⁰.

Por su parte la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2018 (rec. de casación núm. 2922/2016 –NCJ063485–) analizó un concreto supuesto en el que actuarios de la extinta Comisión Nacional de la Competencia trataron de acceder a las oficinas de una empresa con el fin de iniciar actuaciones inspectoras. Habiendo planteado la entidad inspeccionada si se había requerido autorización judicial para el acceso a las instalaciones, la Inspección se negó a especificar si se había obtenido la oportuna autorización judicial. Inicialmente la Audiencia Nacional desestimó el recurso planteado por la empresa al considerar que, si bien la actuación inspectora fue irregular desde el momento en que no facilitó a la empresa una información que le incumbía y que tenía derecho a conocer, no existió realmente un engaño que viciase la actuación, ya que la empresa contaba con un amplio equipo asesor que pudo haberse negado a permitir la entrada al equipo inspector.

Sin embargo, el Alto Tribunal rechazó la citada argumentación procediendo a casar dicho pronunciamiento sobre la base de considerar que tanto la actuación administrativa como lo declarado en la sentencia recurrida de la Audiencia Nacional vulneraron los artículos 18.2 y 3 de la CE y 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos en lo que se refiere a la inviolabilidad del domicilio social de la empresa, ya que no resulta conforme a las pautas de lealtad, buena fe y transparencia exigibles a la actuación administrativa la ocultación de un dato relevante para la empresa inspeccionada como es el relativo a si los inspectores habían solicitado autorización judicial para la entrada y, en definitiva, si el juez había dictado un auto autorizando la entrada en la empresa. Para el TS la elusiva respuesta de la Inspección se aparta claramente de las pautas de lealtad, buena fe y transparencia que deben guiar la actuación administrativa, pudiendo excluirse a tal efecto que la ocultación de ese dato tan relevante tuviese incidencia o fuese incluso determinante en la prestación del consentimiento de la empresa inspeccionada. Tal y como concluyó el Alto Tribunal el consentimiento dado por la empresa estuvo viciado ya que si, con carácter general, es nulo el consentimiento presentado por error, violencia, intimidación o dolo, debe entenderse que también es nulo el consentimiento obtenido ocultando un dato relevante para la toma de posición sobre el

¹⁰ Refiriéndose a esta cuestión relativa a la inviolabilidad del domicilio declaró además la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León de 30 de diciembre de 2011 (rec. contencioso-administrativo núm. 1146/2010 –NFJ047638–) que, dada una oficina privada del titular de una oficina de farmacia existente en el local, resulta procedente su consideración como domicilio constitucionalmente protegido. Y, no hallándose amparada la entrada y registro en dicha dependencia por los inspectores en mandamiento judicial ni habiendo sido autorizada por el interesado, produciéndose además una negativa al registro del ordenador existente en dicha oficina tiene lugar una vulneración del citado principio constitucional, al tratarse de unas pruebas ilícitamente obtenidas, resultando en consecuencia procedente la declaración de nulidad de la liquidación girada con base en dichas pruebas.

consentimiento que se solicita. Y dicha actuación inspectora no puede producir efecto alguno, debiendo reconocerse el derecho de la recurrente a que le sea devuelta la documentación intervenida como consecuencia de la actuación administrativa¹¹.

En definitiva, de dicha jurisprudencia elaborada por el Alto Tribunal se desprende que, en las solicitudes de entrada y registro en un domicilio, aunque sea el de una persona jurídica, han de observarse los principios de proporcionalidad¹², ponderación y subsidiariedad¹³ y concederse con carácter restrictivo y limitado.

3. Comentario crítico

Con carácter general, toda autorización judicial para que una Administración pública pueda entrar en un inmueble a efectos de poder ejecutar forzosamente una previa actuación administrativa constituye por sí misma una excepción constitucional y legal al principio de autotutela administrativa reconocido a favor de las Administraciones públicas por razón de la necesaria efectividad del derecho fundamental subjetivo a la inviolabilidad domiciliaria.

Las solicitudes de entrada y registro en un domicilio, aunque sea en el de una persona jurídica, deben observarse desde la óptica de los principios de proporcionalidad, ponderación y subsidiariedad y deben concederse con carácter restrictivo y limitado¹⁴. El hecho de que, por poner ejemplos concretos, un obligado tributario tenga un porcentaje muy bajo de cobros con una tarjeta de crédito o haya adquirido numerosos vehículos en un mismo periodo, no constituyen factores que revelen por sí mismos y respecto al sujeto en cuestión ningún comportamiento defraudador. Y, en defecto de indicios que puedan llegar a fundamentar una sospecha, debe estimarse que no existe base alguna que legitime la invasión de la intimidad del obligado, sin que proceda acceder a la pretensión administrativa de entrar en su domicilio.

¹¹ Acerca del alcance del presente pronunciamiento del Alto Tribunal, véase Garrido (2018, p. 29), quien subrayó que:

La sentencia indicada constituye un recordatorio para los ciudadanos de que pueden velar por sus derechos en el marco de una actuación inspectora y que en ningún momento incurrir en un comportamiento ilegal u obstructivo si hacen uso de sus derechos exigiendo que se exhiba la documentación que habilita las actuaciones inspectoras.

¹² El necesario respeto a este principio ha de producirse en su triple perspectiva de idoneidad de la entrada y registro, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto, tal y como manifestó el TC en sus Sentencias 69/1999, de 26 de abril (rec. de amparo núm. 2824/1995 –NFJ007858–) y 188/2013, de 4 de noviembre (rec. de amparo núm. 3769/2012 –NCJ058118–).

¹³ En efecto, ha de ofrecerse una explicación acerca de la concurrencia del principio de subsidiariedad, que impone una adecuada constatación de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como podrían ser los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros, entre otros.

¹⁴ Así hemos tenido ocasión de ponerlo de relieve en Calvo Vérguez (2019).

El consentimiento eficaz del sujeto particular posibilita la inmisión en su derecho a la intimidad, si bien este no precisa ser expreso, admitiéndose igualmente un consentimiento tácito. No obstante, el consentimiento eficaz ha de tener como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que ha de incluir los términos y el alcance de la actuación para la que se recaba la autorización. De este modo en el ámbito del derecho a la intimidad cabe apreciar vulneración de dicha garantía en aquellos casos en los que la concreta actuación desarrollada no se ajusta a los términos establecidos, así como al alcance para el que se otorgó el consentimiento, produciéndose a tal efecto una quiebra de la conexión que ha de existir entre la actuación que se realiza y el objetivo tolerado para el que se recabó el consentimiento.

Refiriéndose a los requisitos que legitiman la autorización de la inmisión en el domicilio constitucionalmente protegido, declaró el TC en su Sentencia 50/1995, de 23 de febrero (rec. de amparo núm. 709/1991 –NFJ003467–), lo siguiente:

[...] El hecho de que la entrada y reconocimiento del domicilio para tal fin tenga un sólido fundamento es requisito necesario pero no suficiente en el plano constitucional, pues aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985), cuyo contenido esencial es intangible [...] Este principio inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el artículo 9 de nuestra Constitución. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos viene exigiendo la imposición de garantías y cautelas que eviten comportamientos arbitrarios en la ejecución, ante la eventualidad de la falta de audiencia previa del afectado y que la autorización a la inspección tributaria para entrar en un domicilio particular debe otorgarse con las garantías suficientes y el control adecuado, haciendo así posible el equilibrio de los intereses general y particular. Las medidas restrictivas de los derechos fundamentales han de reducirse al mínimo indispensable adoptando en su ejecución las cautelas imprescindibles al efecto, bajo la salvaguardia del Juez (SSTC 22/1984, 137/1985, 144/1987, 160/1991 y 7/1992 [...]) Por su parte, pero con una concepción idéntica, nuestra Ley de Enjuiciamiento Criminal se pronuncia en el mismo sentido, desde 1882, para los registros domiciliarios dentro de la fase de instrucción en causas por delitos, actividad investigadora cuya semejanza con la inspectora, que desemboca frecuentemente en un procedimiento sancionador y puede terminar en manos del Fiscal por un eventual delito tributario, siendo clara la aplicación analógica de los preceptos de la Ley Procesal Penal sobre tales registros al caso que nos ocupa¹⁵.

¹⁵ En el caso concreto de la Sentencia del TC 22/1984, de 17 de febrero (rec. de amparo núm. 59/1983 –NCJ064536–), el tribunal puso de relieve que, tratándose de una medida inaudita, se tiene que

En esta misma línea se sitúa la Sentencia del TS de 24 de enero de 2012 (rec. de casación núm. 2269/2010 –NFJ047912–), en virtud de la cual:

[...] en las dependencias de las personas jurídicas se desarrollan sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la sede secundaria¹⁶.

El órgano judicial, al restringir este derecho a la inviolabilidad del domicilio, debe hacer el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido mediante la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida, acompañado de la necesaria delimitación temporal de la entrada respecto de los sujetos que podrán practicarla y las actividades que podrán realizar, sin que la autoridad judicial pueda actuar con un automatismo formal que deje desprovista su función de garantía del derecho fundamental, ya que se configura como garante del domicilio, de tal manera que no se produzcan más limitaciones al derecho que consagra el artículo 18.2 de la CE que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto, comprobando que la entrada es el único medio posible para conseguir el fin perseguido¹⁷.

El juez debe, en consecuencia, efectuar un juicio de proporcionalidad de la medida. Y, entre los aspectos que deben sustentar la proporcionalidad, está el indicar los aspectos temporales de la entrada, que no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de los

solicitar expresamente el consentimiento (bien informado) del titular del derecho y dejar referencia a la posibilidad de su revocación en cualquier momento, ya que el consentimiento puede ser revocado en cualquier momento (antes o durante la entrada o registro), no siendo ello más que el ejercicio de un derecho constitucional que no puede ser objeto de sanción por considerar que implica una voluntad obstruccionista de la labor inspectora. Véanse, en este mismo sentido, las Sentencias del TC 209/2007, de 24 de septiembre (rec. de amparo 6377/2005 –NCJ042071–), y 173/2011, de 7 de noviembre (rec. de amparo núm. 5928/2009 –NCJ055863–).

¹⁶ Asimismo añadió el Alto Tribunal en este pronunciamiento que:

[...] En el caso de las personas jurídicas tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la Constitución, los espacios que requieren reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo; esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado.

¹⁷ Así se encargó de reconocerlo el TC a través, entre otras, de sus Sentencias 76/1992, de 14 de mayo (cuestiones de inconstitucionalidad núms. 625/1988, 765/1990 y 766/1990 –NFJ001644–) y 139/2004, de 13 de septiembre (rec. de amparo núm. 3371/2001 –NCJ040555–).

órganos de la Administración, así como la adopción de las cautelas precisas para que la limitación del derecho fundamental sea lo menos restrictiva no derivando en un acto desproporcionado.

En la actualidad se ha de reconocer que buena parte de las inspecciones se inician por personación, tratándose de una actuación observada en la legislación tributaria. Ahora bien el domicilio está constitucionalmente protegido por el artículo 18.2 de la CE, siendo inviolable, de manera que ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito. El domicilio constitucionalmente no se identifica necesariamente con el domicilio social ni con el fiscal. Se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros¹⁸. A este respecto se ha de entender por «domicilio constitucionalmente protegido» cualquier lugar delimitado y con acceso restringido en el que permanente u ocasionalmente desarrolle su vida privada una o varias personas, físicas o jurídicas, independientemente del título que justifica su permanencia. En el caso de la morada o domicilio particular de personas físicas la protección constitucional resulta obviamente mayor, al afectar a la intimidad personal y familiar.

Con carácter general en el ámbito tributario, el acceso al domicilio constitucionalmente protegido exige autorización judicial, mientras que el acceso a otros establecimientos no accesibles para el público pero que no constituyen el domicilio del sujeto pasivo tales como, por ejemplo, almacenes, depósitos, etc., exige autorización por parte del delegado de la AEAT competente en razón de las actuaciones que se desarrollen. Dichos documentos han de exhibirse al inicio de las actuaciones, debiendo incorporarse a las diligencias que se extiendan con la empresa de forma que esta tenga pleno conocimiento en todo momento de cuáles son los límites que, en su caso, haya fijado la autoridad judicial o administrativa a la actuación de la Inspección. No hallándose el domicilio protegido constitucionalmente, y ante una eventual negativa del sujeto pasivo, será necesario solicitar la autorización del delegado de Hacienda, incurriendo en resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la ac-

¹⁸ Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 23 (rec. de casación núm. 4888/2006 –NFJ076322–) y 24 de abril de 2010 (rec. de casación núm. 3791/2006 –NFJ038573–), afirmándose en este último pronunciamiento que:

El concepto de sede social, por sí solo, no resulta apropiado para determinar los aspectos que protege la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, en la medida en que, de una parte, no contempla la posible ubicación del desarrollo de los procesos productivos de la empresa, y, de otra, puede incluir, de manera inadecuada, dentro de la singular protección domiciliaria a las oficinas que se limitan a contener el archivo documental de la contabilidad de la empresa, elemento de singular trascendencia tributaria y, por tanto, objeto esencial de la Inspección tributaria.

tuación de la Inspección el obligado tributario que, a la vista de la autorización escrita del delegado de Hacienda, niegue o impida la entrada o permanencia en el domicilio.

En aquellos casos en los que coinciden el domicilio familiar (el privado) y el de la sociedad en el mismo inmueble (casos en los que el domicilio particular se comparte en la misma finca con el despacho profesional o en los que el domicilio de una sociedad es el mismo que el domicilio particular de su administrador), si se solicita autorización judicial de entrada, debe advertirse expresamente esa circunstancia para que el juzgado pueda valorarla, ya que tal domicilio goza de la especial protección del domicilio de las personas físicas. Con carácter general la Inspección persigue examinar la contabilidad principal y auxiliar y demás documentación con trascendencia tributaria, así como el acceso a las bases de datos y registros informatizados para la obtención de copia en soporte electrónico. En definitiva, dichas actuaciones por personación buscan detectar el fraude y aumentar la recaudación de la AEAT.

El obligado tributario ha de atender a la Inspección y aportar la documentación que se le solicite. Se puede negar el acceso, pero hay que atender a la Inspección. Todo ello sin perjuicio de que el contribuyente pueda recurrir posteriormente la liquidación y de que las pruebas obtenidas ilegalmente puedan ser declaradas nulas. En todo caso se ha de compatibilizar el derecho de la Inspección con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Tal y como se ha señalado a lo largo del presente trabajo, la LGT permite que la Inspección pueda entrar de dos formas, a saber, con autorización judicial o sin ella. En el primer caso, la Inspección ha de elaborar un informe que remite al abogado del Estado a un juez de lo contencioso-administrativo y, estimando este último que la solicitud está ajustada al derecho de inspeccionar y a la inviolabilidad del domicilio, emite una autorización para que se pueda entrar, quedando habilitados los funcionarios para acceder a las zonas abiertas al público y también en las que se lleva la contabilidad, la facturación y el día al día de la vida económica de la empresa. Se recaba así autorización del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo competente previa petición razonada y motivada.

Sucede, sin embargo, que no siempre se entra con autorización judicial, pudiendo llegar a plantearse que la Inspección pretenda acceder con una autorización del delegado de la Agencia Tributaria. En dicho caso, y a diferencia de lo que sucede cuando se cuenta con autorización judicial, solo pueden entrar en aquellas zonas abiertas al público, en las zonas no restringidas (caso de una zona de atención a los clientes o de los almacenes) pero no en cambio en aquellas otras zonas delimitadas y separadas del resto en la que se lleve la contabilidad de la empresa. Y ello salvo que exista consentimiento del interesado, que habrá de ser la persona que representa a esa sociedad¹⁹.

¹⁹ Concretamente será el administrador que tenga poderes para ello quien podrá consentir libremente el acceso. En todo caso, tratándose de un procedimiento de instrucción penal es absolutamente necesaria

Por otra parte, desde nuestro punto de vista, se han de rechazar aquellas actuaciones en virtud de las cuales se producen entradas de la Agencia Tributaria en las empresas sin notificar previamente el inicio de actuaciones inspectoras, procediendo los inspectores a enseñar al contribuyente el auto judicial que les autoriza, no solo a entrar, sino también a llevarse cualquier documentación o soporte informático que pudiera tener trascendencia tributaria, cuando dicho auto ha sido obtenido al estimar suficiente la autoridad judicial que la Agencia Tributaria justifique que la empresa a «visitar» esté incluida en el correspondiente plan de control tributario, lo que se califica como acto administrativo habilitante que excluye la vía de hecho, describiéndose en la solicitud de autorización, básicamente, que se trata de un sector de riesgo o que el contribuyente en cuestión presenta determinados ratios que están por debajo de la media del sector tanto nacional como de su autonomía, tratándose de datos estadísticos extraídos por la Inspección de los tributos de sus propias bases de datos que no es posible contrastarlos y que se califican como indicios suficientes de una posible defraudación.

Creemos además que resulta exigible a la Inspección de los tributos un mayor esfuerzo la hora de acreditar los indicios que pudieran justificar la medida y dar audiencia al titular del derecho, salvo en supuestos muy justificados de riesgo real de destrucción de documentación, riesgo que, dada la excepcionalidad de la medida, debería documentarse por la Inspección, que dispone de los medios, con mucho más rigor. Téngase presente además que, a pesar de que exista un auto judicial, la Inspección de Hacienda no puede extender sus registros a otras sedes de la sociedad distintas a las incluidas en el mandato judicial, salvo que el representante de la empresa otorgue su consentimiento explícito. En este sentido se ha de hacer referencia a la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cádiz de 29 de noviembre de 2017 (rec. núm. 126/2017 –NFJ076317–). Habiéndose suscitado la cuestión relativa a la determinación de la forma de obtener el permiso para poder entrar en un local, no incluido en la orden judicial previa y no abierto al público, donde se guardaba la contabilidad y documentación de la sociedad, habiendo realizado los funcionarios de la Agencia Tributaria una visita a la sede social de una empresa dentro de un procedimiento inspector habiendo obtenido a tal efecto con carácter previo autorización judicial de entrada en dos de las tres naves que componían su sede social (todas ellas independientes) y procediéndose, en presencia del representante de la sociedad, a intervenir los equipos informáticos tras las indicaciones recibidas de los representantes de la Administración tributaria en el sentido de que no cabía oposición a la actuación porque había sido autorizada previamente por el órgano judicial oportuno, se afirma en la citada sentencia (dictada tras la previa adopción de medidas cautelares impidiendo a la Inspección el poder examinar los datos tomados de los ordenadores durante el transcurso del procedimiento) que, con carácter general, en la práctica inspectora, no se suelen suscitar

la autorización del juez de instrucción para entrada en fincas. Por el contrario, en un procedimiento administrativo de comprobación, pueden actuar los órganos de inspección, efectuando entradas generalmente al inicio de dicha actuación.

discusiones con la prestación del consentimiento, puesto que en la diligencia que firman ambas partes se recoge si el consentimiento, libre y voluntario, ha sido prestado o no por la sociedad, no siéndolo el consentimiento presunto o el deducido por la falta de oposición. Ahora bien, a juicio del citado órgano judicial, resulta necesaria una información previa y expresa sobre las razones de la visita de inspección de los derechos que asisten a los interesados así como recabar su consentimiento antes de entrar en su domicilio social en el ejercicio de las funciones inspectoras, consentimiento que podrá ser tácito, pero siempre que se hayan cumplido rigurosamente con todas estas condiciones. De no ser así, y de acuerdo con la jurisprudencia del TC, quedarían viciadas las actuaciones posteriores. En el presente caso, para el juzgado la actuación material de la Administración fue constitutiva de vía de hecho y nula de pleno derecho al vulnerar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y vulneración del secreto de las comunicaciones respecto de los datos obtenidos.

En consecuencia, a pesar de que exista un auto judicial, la Inspección de Hacienda no puede extender sus registros a otras sedes de la sociedad distintas a las incluidas en el mandato judicial, salvo que el representante de la empresa otorgue su consentimiento expreso. Y, en todo caso, se hace necesaria una información previa y expresa sobre las razones de la visita de inspección de los derechos que asisten a los interesados, debiendo recabarse su consentimiento antes de entrar en su domicilio social en el ejercicio de las funciones inspectoras.

Por lo que respecta al alcance concreto de la Sentencia del TS de 10 de octubre de 2019, objeto de nuestro estudio, estimamos que, al amparo de esta doctrina jurisprudencial elaborada por el Alto Tribunal, se ha de entrar en todo caso a valorar la idoneidad de la medida (que resulte útil para la actuación inspectora), su necesidad (que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y su proporcionalidad (ponderando los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio).

En este sentido el propio TS, mediante Auto de 3 de octubre de 2019 (rec. de casación núm. 2966/2019 –NFJ075040–), acordó en fechas pasadas concretar los requisitos de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio o sede social de una empresa por la AEAT. Y ello tras haberse instado al Alto Tribunal para que determinase el grado de concreción de la información que deben contener las solicitudes de autorización de entrada en domicilio o en la sede social de una empresa formuladas por la Administración tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización²⁰.

²⁰ A este respecto inicialmente el TSJ de Andalucía emitió un pronunciamiento en el que se establecía la necesidad de evaluar la legitimidad de la intervención por parte de Hacienda, ya que su intervención, sin consentimiento del declarante o sin autorización por parte del juez, podría afectar a un derecho fundamental. La Administración tributaria había fundamentado el desarrollo de su actuación en los bajos

Por parte del TS se estimó a tal efecto a través del citado auto que presentaba interés casacional para la formación de jurisprudencia precisar los requisitos necesarios para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada a la vista de la solicitud formulada por la AEAT, así como matizar si la atención y el cumplimiento de requerimientos previos por parte de un obligado tributario en actuaciones anteriores al inicio de un procedimiento de inspección tributaria, justifican la no autorización de entrada y registro. En particular, debía precisarse si la entrada en el domicilio puede justificarse exclusivamente en el hecho de que el contribuyente (titular en el supuesto de autos planteado de un establecimiento de hostelería) hubiese tributado, con base en sus datos declarados, de los que resultaba que la media de rentabilidad era inferior a la media a nivel nacional y si, consecuentemente, podía inferirse de ese solo dato que el obligado tributario pudiera haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas. En definitiva, el TS debía entrar a precisar si, de cara a mantener el objetivo del requerimiento judicial o permiso del afectado, es suficiente razón para su exigencia y recepción el hecho de inferir a partir de esos datos que puede llegar a existir fraude fiscal.

Asimismo, mediante Auto de 16 de enero de 2020 (rec. de casación núm. 6718/2019 –NFJ075999–), la Sala de admisión del recurso de casación del TS acordó pronunciarse acerca de si, en caso de que un auto de autorización de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido incurra en falta de motivación o en una motivación deficiente, resulta posible, por sentencia dictada en apelación, acordar junto a la nulidad de dicho auto la retroacción de las actuaciones al objeto de que el juzgado que autorizó la entrada dicte un nuevo auto en que se subsane el inicial, todo ello con posterioridad a la realización de la actuación de entrada y registro. Y ello al no prever la ley mecanismo cautelar alguno de suspensión y precisar si la ausencia de justificación material suficiente de las razones ofrecidas en el auto judicial que autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido para la ejecución forzosa de actos de la administración pública de actos de la Administración, atendida la lesión que ocasiona en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, entraña un mero defecto formal susceptible de subsanación o, por el contrario, supone una conculcación material del contenido esencial de tal derecho que lleva consigo su nulidad radical.

resultados declarados por parte de la empresa en sus declaraciones, así como en la rentabilidad que la propia empresa obtenía de sus ventas, que también era baja en comparación con lo que se declaró a nivel nacional. Con carácter adicional, el margen comercial obtenido les inducía a pensar que se habían estado ocultando ventas, así como los resultados derivados de otros indicadores tales como los bajos ingresos efectuados en cuentas bancarias o el hecho de que la mayoría de las ventas se realizaran a particulares (que, como es sabido, no presentan el modelo 347), no disponiendo Hacienda de la información de dichas ventas. A mayor abundamiento se advirtió de que la empresa había decidido no ingresar en bancos la mayor parte de su efectivo. La concurrencia de los citados indicios llevó a Hacienda a requerir autorización judicial para poder entrar en el domicilio fiscal de la empresa y llevar a cabo los registros pertinentes para localizar las irregularidades expuestas.

En el concreto supuesto planteado inicialmente, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo autorizó la entrada en el domicilio solicitada por la AEAT, resolución que fue recurrida por la interesada, obteniendo una resolución judicial estimatoria. A pesar de ello, y en la medida en que subsistía un interés legítimo en la interesada para recurrir en casación la sentencia impugnada (de acuerdo con lo declarado mediante Auto de 5 de junio de 2019), la Sala estimó que concurría en el presente caso interés casacional porque resultaba necesario evaluar la decisión judicial de ordenar la retroacción de las actuaciones judiciales al momento de que se dictase un nuevo auto de autorización de entrada en el domicilio en sustitución del original, adoleciendo de falta de justificación y motivación, desde la perspectiva de la adecuación a las exigencias de necesidad, proporcionalidad y accesoriedad requeridas para el sacrificio del derecho fundamental. Y ello a pesar de que se arbitraba un mecanismo de subsanación de los términos del auto revocado que, en rigor, no podría convalidar *ex post facto* la entrada y registro que ya se había realizado como consecuencia directa, inmediata e ineluctable del citado auto.

A juicio del TS, sin perjuicio de lo ya señalado en el anterior Auto de 3 de octubre de 2019, se ha de tener presente al respecto la naturaleza procesal especialísima del procedimiento judicial previsto (constituido en realidad solo por una norma de competencia) para decretar inaudita parte la autorización a la Administración tributaria para entrar en el domicilio constitucionalmente protegido para ejecutar sus propios actos. La particularidad mayor de la citada regulación, a efectos de la tutela de los derechos fundamentales, reside en la imposibilidad para su destinatario de obtener una paralización cautelar de tal auto, con anterioridad a su ejecución.

En suma, el TS acordó determinar si, en caso de que un auto de autorización de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido incurra en falta de motivación o en una motivación deficiente, resulta posible, por sentencia dictada en apelación, acordar junto a la nulidad de dicho auto la retroacción de las actuaciones al objeto de que el juzgado que autorizó la entrada dicte un nuevo auto en que se subsane el inicial, todo ello con posterioridad a la realización de la actuación de entrada y registro. Y ello al no prever la ley mecanismo cautelar alguno de suspensión y precisar si la ausencia de justificación material suficiente de las razones ofrecidas en el auto judicial que autorizó la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública de actos de la Administración (concepto este último que igualmente debía ser objeto de precisión), atendida la lesión que ocasiona en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, el cual podría constituir un mero defecto formal susceptible de subsanación o, por el contrario, suponer una conculcación material del contenido esencial de tal derecho que llevaría consigo su nulidad radical. Debía, pues, determinarse si la ausencia de justificación material suficiente del auto judicial que autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido, atendida la lesión que ocasiona en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio entraña, bien un mero defecto formal susceptible de subsanación, o bien una conculcación material del contenido esencial de tal derecho que lleve consigo su nulidad radical.

Referencias bibliográficas

Calvo Vérguez, J. (2019). La entrada de la Inspección tributaria en la sede de las empresas y en el domicilio constitucionalmente protegido (previa autorización judicial) a la luz de la jurisprudencia constitucional. *Quincena Fiscal*, 5, 105-136.

Garrido, M. A. (2018). Entrada en el domicilio social y buena fe de la actuación administrativa. *Iuris & Lex*, 170.

La interposición de sociedades por profesionales y el motivo económico válido

Análisis de la [STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017](#)

José Pedreira Menéndez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2019 no entra a analizar la posibilidad de que un profesional (abogado) cuente con una sociedad desde la que presta sus servicios a otra sociedad profesional (despacho colectivo), que es la que desarrolla el servicio de abogacía con los clientes, pese a que era la cuestión que se pretendía solventar con la admisión a casación, como se indicó en el Auto del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2018. Esto es, pese a no pronunciarse expresamente, sí señala el tribunal que este tipo de estructuras pueden ser meros artificios jurídico-formales para minorar la carga fiscal, por lo que podrían ser consideradas sociedades simuladas. Ahora bien, el análisis de la posible simulación ha de llevarse a cabo por caso y ha de ser la Sala de instancia la que aprecie su existencia.

Nota: El presente trabajo se desarrolla dentro del proyecto de investigación y FC-GRUPIN-IDI-2018-00202.

1. Supuesto de hecho

La sociedad recurrente presta servicios de abogacía. Los abogados integrados en el despacho perciben sus retribuciones de la sociedad recurrente a través de sociedades, no de forma directa como personas físicas. La Administración calificó las sociedades interpuestas entre la sociedad recurrente y los abogados como simuladas, exigiendo a la primera que hubiera practicado las correspondientes retenciones conforme al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el fallo confirma el criterio administrativo.

2. Doctrina del tribunal

La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–) establece como doctrina que (la negrita es nuestra):

[...] si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, **sin embargo para que quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas**, por lo que, *a sensu contrario*, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales, provocando:

- Un diferimiento en la tributación, en lugar de que el socio tribute de forma inmediata, normalmente al tipo marginal que correspondería al importe de las rentas obtenidas por la percepción directa de los emolumentos de actividades profesionales, la hace su sociedad al tipo del impuesto sobre sociedades correspondiente, obviamente más bajo que el del IRPF cuando de cantidades elevadas se trata (sin perjuicio de la tributación que en el futuro se puede producir, cuando las rentas de la sociedad repercutan al socio). Existe, pues, un fenómeno de remansamiento de rentas.

- Una minoración de la tributación, mediante fraccionamiento de rentas (*splitting*). Al figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del socio profesional, el futuro reparto de renta a los mismos dividirá la renta total permitiendo a la futu-

ra tributación en el IRPF a tipos inferiores al que correspondería a la acumulación en la persona del socio que realmente ha realizado la actividad, dada la progresividad del IRPF.

- Una minoración de la tributación enjugando en el seno de este tipo de sociedades los ingresos derivados de su actividad profesional con partidas de gasto que se deben a supuestas explotaciones económicas deficitarias (fincas rústicas) o al desarrollo de otras actividades, como la inmobiliaria.

- Una minoración de la tributación mediante deducción en sede de la sociedad interpuesta de gastos no relacionados ni afectos en modo alguno, al ejercicio de actividades profesionales por parte del obligado tributario. Así por ejemplo, la deducción de partidas correspondientes a gastos o inversiones particulares del socio profesional, tales como inmuebles o embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, reformas de domicilios particulares, etc.

Como sostiene el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución, de lo que se trata, y así se determina en el informe de disconformidad y en el acuerdo de liquidación, es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa negocial lícita, o por el contrario, si son meros artificios jurídico-formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario.

El Tribunal Supremo (TS) concluye indicando que (la negrita es nuestra):

[...] los supuestos concretos sobre aquellos casos en que realmente la sociedad profesional no tiene causa sino que es un instrumento de cobro y de ocultación de la realidad de prestación por persona física, **sin empleados, sin estructura**, serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso.

Por lo que no procede pronunciarse sobre las preguntas formuladas por la Sección Primera en el auto de admisión ya que: «no se discute en el presente caso la posibilidad de que el ejercicio de la se realice, a través de sociedades profesionales, incluso de sociedades interpuestas».

3. Comentario crítico

El Auto del TS de 10 de mayo de 2018 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ070418–) había admitido a casación el recurso de la sociedad contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de abril de 2017 (rec. núm. 365/2009 –NFJ071117–) en materia de IRPF, en la que se había considerado que la utilización por los socios del despacho de sociedades para

facturar sus servicios al mismo era una operación simulada y, por consiguiente, las sociedades inexistentes a efectos tributarios, con la correspondiente imputación en sede del IRPF de los socios de los rendimientos percibidos.

En el Auto de 10 de mayo de 2018 se indicaba en su razonamiento jurídico cuarto que las cuestiones a resolver por la casación serían:

PRIMERA. Determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.

SEGUNDA. Si la respuesta a la anterior cuestión fuera que no puede declararse la existencia de simulación, precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.

Pues bien, la **STS de 17 de diciembre de 2019** (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–) no ha dado respuesta a las cuestiones planteadas por la Sección 1.ª en el auto de admisión, evitando pronunciarse sobre una cuestión muy debatida y objeto de múltiples inspecciones y contenciosos en los últimos doce años.

Ahora bien, pese a no llevar a cabo un pronunciamiento expreso sobre las materias controvertidas, sí que se han expresado opiniones que pueden tener sus consecuencias.

Por una parte, se afirma que es «indiscutible que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional». En este caso el TS deja claro que los profesionales pueden optar por ejercer su actividad profesional a través de una sociedad mercantil, en contra del criterio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que ha venido defendiendo que las actividades profesionales lo son *intuitu personae* y, en consecuencia, deben tributar en el IRPF. Por tanto, este argumento debería decaer de forma automática, admitiendo la Administración tributaria la posible existencia de este tipo de sociedades, sin que ello sea fraudulento en sí mismo.

El problema surge cuando el TS señala que la sociedad constituida tiene que tener «una razón económica válida», concepto jurídico indeterminado, de compleja aplicación práctica, como sabemos por el artículo 89 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), que expresamente establece esta condición, al regular la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Desde luego, la interpretación efectuada por el TS, en vez de traer luz y aclarar la controversia existente, la complica más al condicionar la validez tributaria de la sociedad a que tenga una razón económica válida, más allá de la mera economía de opción tributaria. A mí se me ocurre que el simple hecho de constituir la sociedad

ya constituye una razón económica válida, puesto que permite limitar la responsabilidad del profesional, es más fácil la transmisión del negocio, etc.

Sin embargo, el TS no contento con la introducción de este control de razonabilidad de la constitución de la sociedad, también se atreve a afirmar que no es un motivo económico válido pretender ejercer una opción fiscal. Así, por ejemplo, excluye que la sociedad se haya constituido para «remansar» rentas. Me gustaría saber dónde está prohibido el remansamiento de rentas, que tanto persigue la AEAT y que el TS, con una falta de rigor absoluta, asume como criterio para calificar de simulada a aquellas sociedades profesionales que no repartan dividendos. Nos hemos instalado en la inmediatez de la recaudación como criterio para fijar la simulación, algo que no se sostiene con una mínima lógica jurídica. En España se distingue la imposición sobre la renta de las personas física y jurídicas, con tipos de gravamen diferentes, lo que no implica que optar por constituir una sociedad profesional signifique que se está buscando una elusión fiscal, ya que la misma no existe. La sociedad tributará al 25 % y después el socio cuando reciba el dividendo volverá a tributar en su IRPF, sin corrección de la doble imposición, entre el 19 y el 23 %, lo que genera un tipo efectivo entre el 44 y el 48 %, muy superior a los tipos medios efectivos del IRPF. Que se difiera temporalmente el pago del tributo no implica que no se pague. Desde luego, me cuesta asumir que nuestro Alto Tribunal acepte un argumento tan pobre como el «remansamiento» para pretender defender la «simulación» de la constitución de una sociedad. Las notas de la simulación tienen una sólida construcción doctrinal, que ahora parece poder borrarse de un plumazo con una simpleza insultante.

También se achaca el famoso *splitting* entre los socios, pero es que esta situación se produce en cualquier sociedad mercantil, sin que ello la convierta en una sociedad simulada. El abogado, a juicio de la AEAT y del TS, no puede tener una sociedad profesional con su cónyuge, aunque la normativa mercantil no se lo prohíba sino al contrario, como puede verse en el artículo 4 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. De nuevo se genera un prejuicio sobre determinadas formas jurídicas y un recelo en el ámbito tributario que no existe en el resto del ordenamiento. ¿No se genera un *splitting* en la sociedad que constituye un panadero con su cónyuge o el mecánico, etc.? Con este criterio la mayoría de sociedades familiares y pymes de este país son simuladas, un auténtico disparate.

Luego llegamos a otro argumento absurdo, que la sociedad del profesional puede ejercer varias actividades y algunas de ellas ser deficitarias. Faltaría más, la AEAT y el TS prohíben que el profesional pueda hacer más actividades económicas a través de su sociedad. Deberían plantearse eliminar la consolidación fiscal, los *holding*, la compensación de rentas en el IRPF, etc. Sinceramente, no puedo compartir el razonamiento del tribunal porque carece de fundamentación jurídica.

Y, para finalizar, llegamos al meollo de la cuestión, el distinto tratamiento de los gastos deducibles en el IRPF y en el impuesto sobre sociedades (IS). En la sentencia se habla de la deducción de unos gastos que en ningún caso lo son como: «gastos o inversiones particu-

lares del socio profesional, tales como inmuebles o embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, reformas de domicilios particulares». Esta enumeración de gastos no son deducibles en el IS y si se hubieran deducido lo que tendría que haber hecho la AEAT es regularizar la base imponible del IS del socio, no ir por el camino fácil de que la sociedad es simulada para imputar sus beneficios en el IRPF del socio, sin ajuste o exclusión de gasto alguno, como ocurre en muchas inspecciones. La AEAT busca levantar cuotas por IRPF, sin preocuparse de hacer un trabajo largo y tedioso de análisis de los gastos deducidos en la sociedad.

El problema que no quiere atajar el legislador, y que no se atreve a confesar abiertamente la AEAT, es que el régimen de determinación de la base imponible y la deducción de los gastos vinculados con la actividad profesional no es el mismo en el IRPF ni en el IS. Desde luego, esta diferenciación de criterio no tiene sentido hoy en día y debería partirse del resultado contable y de la misma consideración como gasto deducible en ambos tributos. ¿Podemos seguir manteniendo discrepancias sobre la afectación de vehículos, teléfonos, equipos informáticos o gastos por atenciones a clientes o empleados en función de que estemos en presencia de una persona física o jurídica? Tal vez lo que se impone es una revisión del concepto de gasto deducible en la imposición sobre la renta, con carácter general, tanto en personas físicas como jurídicas. ¿Tiene sentido que determinado nivel de vehículos de alta gama sea deducible en una sociedad y un utilitario no lo sea para un joven profesional?

La solución no es atacar la constitución de sociedades, como hace la AEAT y ha respaldado el TS, a mi juicio erróneamente por los motivos expuestos anteriormente, sino establecer unas reglas comunes y objetivas sobre los gastos deducibles en el ejercicio de actividades empresariales y profesionales, ya sean ejercidas de forma personal o bajo formas societarias.

El fallo, a mi juicio, es muy peligroso y refuerza la posición de la AEAT para proseguir con las campañas de inspección que está llevando a cabo. Y, que, dicho sea de paso, considero que son un verdadero atentado a la libertad de empresa y al derecho mercantil y societario. Como muestra la siguiente afirmación:

La simulación es ocultación y carencia de causa y, en el supuesto que nos ocupa (y al que se refiere la STS en un caso similar, con el mismo Despacho), la ocultación consiste en que los servicios los presta un socio persona física y toda la estructura y contabilidad del Despacho gira sobre socios personas físicas. La carencia de causa es la innecesariedad absoluta de que el socio constituya una sociedad profesional para prestar servicios que presta como persona física al Despacho de Abogados Ramón y Cajal S.L.P., máxime cuando (aspecto probatorio) las investigaciones de la Inspección Tributaria han detectado que los documentos contables de estas «sociedades de los socios» (que así las denomina el propio Despacho Ramón y Cajal) no recogen ni subcontrataciones ni gastos de gestión de lo que sería una sociedad con empleados o con infraestructura de trabajo, ni siquiera de lo que podría ser (potencialmente e *in abstracto*) una sociedad profesional de abogacía que prestara servicios de asesoramiento jurídico tipo *freelance* (profesional

libre) a diversos Despachos de Abogados. No es el caso, no resulta probado y ni siquiera se alega de contrario (reiteramos que los hechos nos parecen pacíficos y destacamos de nuevo que esta especialísima casación de interés objetivo no versa sobre cuestiones fácticas).

La abogacía del Estado y la AEAT equiparan la «ocultación» con el simple hecho de contar con la sociedad interpuesta, aunque ninguna renta haya sido ocultada a la Administración. Esta afirmación me parece muy peligrosa porque supone menoscabar por completo el derecho de sociedades mercantil, colocando en una situación muy complicada a los numerosos profesionales que en este país han optado por constituir una sociedad profesional para limitar la responsabilidad del ejercicio de su actividad. No debemos olvidar que la AEAT viene utilizando de manera insistente este criterio para considerar que los médicos, abogados, artistas, deportistas, escritores, etc., no pueden organizar su actividad a través de formas societaria ya que prestan un servicio personalísimo. El TS vuelve a exigir que la sociedad profesional cuente con «personal» o «infraestructura de trabajo». Me pregunto si se le pide esta misma infraestructura a la sociedad constituida por un pintor o un limpia cristales, que pueden contar con un rodillo, una escalera y poco más.

Desde luego, considero que el TS se equivoca cuando afirma que «la carencia de causa es la **innecesariedad absoluta** de que el socio constituya una sociedad profesional para prestar servicios que presta como persona física al Despacho». La separación de la esfera personal y profesional es uno de los principales logros del derecho de sociedades y no puede ser atacada de este modo tan simple por nuestro más Alto Tribunal.

Ahora bien, la STS también contiene algún otro apartado para la reflexión, así, por ejemplo, también afirma en el antecedente de hecho tercero que:

La simulación no implica siempre ni necesariamente sanción tributaria (y lo explica la STS referenciada) y ello porque los hechos considerados probados en cada caso arrojarán unos niveles de culpabilidad o negligencia culpable que pueden existir o no existir o existir en nivel no considerable. Son las diversas situaciones y consecuencias que menciona (y extraña) a la Sala pero en el campo del Derecho Tributario con legislación cambiante, impuestos diferentes y circunstancias distintas estas situaciones diferenciadas son posibles. El artículo 16 LGT lo patentiza al referirse que la sanción tributaria en simulación solo será posible «en su caso», es decir: no siempre, puede haber una «simulación» no culpable aunque haya un componente de ocultación.

Aquí el TS le recuerda a la AEAT que cada vez que acude a la simulación en un procedimiento de regularización tributaria ello no ha de suponer, de forma inmediata como ocurre ahora, la apertura de un procedimiento sancionador. El TS lleva años insistiendo en la necesidad de probar la culpabilidad para la imposición de sanciones, aunque a la AEAT le cuesta asumir este concepto.

En definitiva, un fallo decepcionante para la multitud de afectados que esperaban un pronunciamiento claro de nuestro Alto Tribunal, que sin embargo ha hecho lo contrario a lo que se preveía en el auto de admisión y ha dejado que todos los litigios corran su «suerte» personal, en vez de iluminar a las numerosas Salas que tienen estas cuestiones pendientes de resolución. Volveremos a ver pareceres discrepantes entre los distintos Tribunales Superiores de Justicia y Salas de la Audiencia Nacional, mientras aumenta la litigiosidad y la inseguridad jurídica para los contribuyentes, todo lo contrario a lo que se le pide a un TS, que ha de ser el máximo responsable de la unidad de interpretación de la jurisprudencia en España. No debería extrañarnos que la cuestión planteada y no resuelta vuelva a ser objeto de revisión en casación en un futuro no muy lejano.



Las ayudas económicas a entidades sin fines lucrativos: problemática contable y fiscal

Belén Álvarez Pérez

*Profesora titular de Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

José Pedreira Menéndez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

Extracto

El presente trabajo analiza, a raíz de recientes consultas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las repercusiones contables y fiscales que para una entidad sin fines lucrativos tienen las ayudas económicas que percibe de sociedades mercantiles para la realización de sus actividades propias, cuando estas se suscriben en forma de convenios de colaboración en actividades de interés general o de contratos de patrocinio.

Palabras clave: ESFL; convenios de colaboración; contratos de patrocinio; contabilidad; tributación.

Fecha de entrada: 02-09-2019 / Fecha de aceptación: 02-12-2019

Cómo citar: Álvarez Pérez, B. y Pedreira Menéndez, J. (2020). Las ayudas económicas a entidades sin fines lucrativos: problemática contable y fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 179-196.



Economic aid to non-profit organizations: accounting and tax problems

Belén Álvarez Pérez

José Pedreira Menéndez

Abstract

This paper analyzes, as a result of recent consultations published by the ICAC, the accounting and tax repercussions that for a non-profit entity have the financial support it receives from limited companies for the realization of its own activities, when these are signed in the form of collaboration agreements in activities of general interest or sponsorship contracts.

Keywords: non-profit organizations; sponsorship contracts; cooperation agreements; accounting; taxation.

Citation: Álvarez Pérez, B. y Pedreira Menéndez, J. (2020). Las ayudas económicas a entidades sin fines lucrativos: problemática contable y fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 179-196.



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Naturaleza de los contratos de patrocinio publicitario y convenios de colaboración
 - 3. El reflejo contable de los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio publicitario
 - 3.1. Convenios de colaboración
 - 3.2. Contratos de patrocinio publicitario
 - 4. Régimen fiscal de los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio publicitario
 - 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Referencias normativas

Nota: El presente trabajo se realiza dentro del marco de los proyectos de investigación GRUPIN ID/2018/000202 (Plan de Ciencia, Tecnología e Innovación 2018-2020 del Principado de Asturias-FEDER) y DER2015-65922-P del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

1. Introducción

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha publicado en el año 2018 dos consultas relativas a contratos de patrocinio publicitario y convenios de colaboración en actividades de interés general, suscritos entre entidades no lucrativas (ESFL) y sociedades mercantiles. Esta circunstancia revela el interés que generan, tanto para la Administración, como para las entidades participantes, las consecuencias contables que puedan derivarse de ambas clases de contratos.

En este trabajo se abordarán las repercusiones contables y fiscales que tiene para una ESFL que algunas de las ayudas económicas que percibe, para la realización de sus actividades en cumplimiento de sus fines propios, lo haga a través de un contrato de patrocinio publicitario o de la suscripción de un convenio de colaboración en actividades de interés general.

Para abordar esta tarea, empezaremos por analizar la naturaleza jurídica de ambos tipos de contratos.

2. Naturaleza de los contratos de patrocinio publicitario y convenios de colaboración

Conforme establece el diccionario de la lengua española (Real Academia Española, 2018), «patrocinar» consiste en apoyar o financiar una actividad, normalmente con fines publicitarios; y «colaborar» es trabajar con otra u otras personas en la realización de una obra.

Desde un punto de vista jurídico también es posible encontrar una definición específica de cada una de estas figuras¹:

- a) **El contrato de patrocinio publicitario**, según el artículo 22 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, es:

¹ La diferencia entre ambas figuras ha sido analizada en extenso por García Novoa (2001, pp. 619-669). También puede consultarse Pedreira Menéndez y otros (2018, pp. 61-79).

[...] aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables.

- b) **El convenio de colaboración empresarial** en actividades de interés general se define en el artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, como:

[...] aquel por el cual las entidades beneficiarias del mecenazgo [tal y como se establecen en la propia ley], a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.

Podemos afirmar que el patrocinio publicitario es un contrato bilateral y oneroso, donde hay un precio pagado por la empresa a la entidad patrocinada, que al anunciar al patrocinador estaría prestándole un servicio publicitario.

Este tipo de contratos tienen por objeto una publicidad de carácter indirecto que se ha dado en llamar «retorno publicitario»², y que consiste fundamentalmente en que el patrocinado permite que el patrocinador haga pública su colaboración económica en la actividad del patrocinado y también, si así se estipula, en que el patrocinado realice comportamientos activos con esa misma finalidad. El patrocinador, a cambio, disfruta de la notoriedad y de la resonancia de la actividad que desarrolla el patrocinado, con el fin de incrementar entre el público el conocimiento de su nombre o marca y de favorecer su imagen. De lo anterior puede deducirse que se está ante un contrato oneroso, bilateral y conmutativo, que se basa en la existencia de obligaciones ciertas y equivalentes para ambas partes.

Algunos autores van más allá del bilateralismo y consideran que el patrocinio es un instrumento de «triple dirección», la entidad no lucrativa recibe fondos que le permiten financiar acciones; la empresa incrementa su dimensión ética y social, percibiendo un aumento del valor de sus marcas, de su imagen y, en muchas ocasiones, de sus ventas. Por último,

² Término acuñado en el Informe 13/2012, de 11 de julio, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Comunidad Autónoma de Aragón, que analiza la naturaleza de los contratos de patrocinio. Consultar en: <https://www.aragon.es/estaticos/GobiernoAragon/OrganosConsultivos/JuntaConsultivaContratacionAdministrativa/Areas/02_Informes_Actuaciones/INFORME%2013_2012_%20PATROCINIO.pdf>.

el cliente tiene la oportunidad de, mediante su acción cotidiana, poder cubrir su objetivo solidario al contribuir a la causa, valores u organización con los que se siente identificado (Socias Salvá y otros, 2013, p. 188).

En el caso de que el patrocinador sea una sociedad que forme parte del sector público, se debe ser especialmente escrupuloso en que la equivalencia entre las prestaciones de las partes quede clara y meridianamente constatada en el documento contractual, de forma que la colaboración en la publicidad de la Administración por el patrocinado tenga entidad suficiente para constituir una contraprestación a la aportación económica que percibe, y así descartar que, tras la figura de un contrato, pueda ocultarse la concesión de una subvención. Debe estar suficientemente justificada la necesidad e idoneidad del contrato de patrocinio.

Si lo que se firma entre una sociedad y una ESFL es un convenio de colaboración en actividades de interés general, se exige que la entidad no lucrativa esté acogida al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, siendo esta la que debe hacer la difusión, no el aportante, ya que en otro caso no habría diferencias con el contrato de patrocinio publicitario³.

Asimismo, de acuerdo con el criterio expresado por la Dirección General de Tributos (DGT), en los convenios en actividades de interés general debe especificarse el proyecto o actividad concreta para la que se entrega la ayuda, no siendo válidas descripciones generales. La ayuda puede consistir no solo en una aportación dineraria sino en especie (aportación de bienes y prestación de servicios).

La diferencia con el contrato de patrocinio publicitario, desde la perspectiva fiscal, está claramente establecida, desde antes de la entrada en vigor de la actual normativa, en las Resoluciones de la DGT de 9 de marzo y 23 de noviembre de 1999, que califican de no empresariales a los convenios de colaboración en actividades de interés general, declarando que no estamos ante la prestación de un servicio y, en consecuencia, son operaciones no sujetas al impuesto sobre el valor añadido (IVA). A juicio de la Administración en el convenio de colaboración hay una diferencia esencial con la publicidad, no se busca un beneficio directo del empresario que aporta fondos a la entidad no lucrativa:

[...] es cierto que la difusión por escrito de su nombre puede reportarle un aumento de ventas, pero ese no es el resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, que no es otra que la realización de fines de interés general.

³ De hecho, tal y como ya señaló en su día la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de noviembre de 1998 (bajo la vigencia de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, que tenía idéntica redacción que la legislación actualmente en vigor), la opción de publicidad por parte de la empresa colaboradora está vetada en este tipo de convenios. Este criterio se sigue manteniendo por la Administración en la contestación a Consultas vinculantes de la DGT de 27 de marzo (V0990/2015 -NFC054287-) y de 11 de mayo de 2015 (V1448/2015 -NFC054831-).

La cuantía de las ayudas en los convenios no tiene una relación directa con la difusión de la colaboración que va a realizar la entidad receptora. No estamos ante un contrato bilateral con obligaciones recíprocas, como sí ocurre en el contrato de patrocinio publicitario; hay, por tanto, una ausencia de equivalencia entre la ayuda percibida y el valor de la difusión de la entidad del colaborador que presta dicha ayuda.

La diferencia entre contrato de patrocinio y convenio de colaboración radica precisamente en el carácter altruista del segundo y en el desequilibrio de las prestaciones. En refuerzo de esta tesis puede citarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 12 de febrero de 2016 (rec. núm. 882/2014 –NFJ062589–) en la que a la hora de diferenciar ambos contratos se afirma que: «en el contrato de patrocinio publicitario, las formas de identificación del *sponsor*, o mejor dicho, de hacerle publicidad aparecen perfectamente definidas, aquilatadas y determinadas, de suerte que la no realización conforme a esas circunstancias implicaría un incumplimiento contractual». En el convenio, por el contrario, la actividad de difusión está en manos de la entidad receptora de los fondos con un carácter más unilateral.

Los convenios, a juicio de la Administración tributaria, no son contratos bilaterales, lo que excluye la existencia de una prestación de servicios y, por consiguiente, su tributación en el IVA.

A modo de conclusión, se puede afirmar que el contrato de patrocinio publicitario es un contrato bilateral y oneroso, la empresa paga un precio a la entidad patrocinada a cambio de que esta le preste un servicio publicitario. Por el contrario, en el convenio de colaboración no existe tal relación bilateral, ya que estamos ante una figura altruista recogida en la normativa de mecenazgo.

La delimitación jurídica de los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio tiene trascendencia tanto contable como fiscal, pues condiciona su tratamiento y valoración, como vamos a exponer a continuación.

3. El reflejo contable de los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio publicitario

El ICAC ha trazado, a través de respuesta a varias consultas, el tratamiento correcto que debe aplicarse a las aportaciones económicas realizadas por una empresa a entidades sin ánimo de lucro con las que se han suscrito, bien convenios de colaboración en actividades de interés general, bien contratos de patrocinio.

Los convenios de colaboración han sido analizados desde la perspectiva de la sociedad mercantil que efectúa la aportación en la Consulta 5 del BOICAC 90/2012 (NFC044633), y desde la ESFL que la percibe en la Consulta 3 del BOICAC 113/2018 (NFC068001).

Sin embargo, en los contratos de patrocinio solo se ha realizado el análisis desde el punto de vista de las ESFL (lo que no impide que podamos conocer cuál debería ser el tratamiento en las sociedades mercantiles).

3.1. Convenios de colaboración

La definición del convenio de colaboración recogida en la Ley 49/2002 contiene dos elementos destacados de cara a delimitar el correcto tratamiento contable de esta figura jurídica: en primer término, se trata de una ayuda económica (otorgada por un empresario en régimen de estimación directa o una sociedad mercantil y percibida por una ESFL) y, en segundo lugar, no constituye una prestación de servicios⁴.

La empresa que realiza la aportación económica se enfrenta así al registro de un gasto. Si la actividad financiada, y por tanto el convenio, no extiende su duración más allá de un ejercicio económico, dicho gasto figurará en su totalidad en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se firma el convenio.

La solución no es tan simple cuando el convenio se extiende a lo largo de varios años, lo que suele ser habitual en la práctica.

Según dispone el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

Pues bien, para poder otorgar un adecuado tratamiento contable a las aportaciones económicas realizadas por una sociedad mercantil a una ESFL con la que se ha suscrito un convenio de colaboración plurianual y, en particular, para concluir si el importe de la ayuda comprometida debe reconocerse, en la mercantil, como un gasto en el momento inicial de la firma del convenio, o si debe repartirse a lo largo de los años en los que se extiende el convenio, es decir, periodificarse a medida que se difunda la colaboración, el ICAC ha emitido la Consulta 5 BOICAC 90/2012. En ella se parte de la necesidad de analizar cuál es la causa del desplazamiento patrimonial, lo que lleva a analizar el fondo económico de la operación, para determinar el régimen contable aplicable⁵.

⁴ Para un estudio más completo de la figura *vid.* Pedreira Menéndez (2003, pp. 271-279).

⁵ Tal y como señala el documento de AECA (2012), la preminencia del fondo o sustancia sobre la forma implica reflejar las transacciones y hechos de acuerdo con su realidad económica y no con su forma jurídica o legal, cuando una y otra no coincidan. En consecuencia, debe otorgarse prioridad al fondo o sustancia sobre la forma.

En este sentido, caben dos posibilidades:

- a) Si las ESFL asumen una obligación equivalente a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como una prestación de servicios de publicidad y la imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias de la mercantil debe ajustarse al principio de devengo.

Por similitud con lo señalado en la norma de registro y valoración (NRV) 14.^a 3, «Ingresos por prestación de servicios», los gastos derivados de la suscripción de convenios de colaboración plurianuales, que analizado su fondo económico se consideran prestación de servicios, se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio, es decir, se reconocerán a medida que se vaya incurriendo en la prestación del servicio por parte de las entidades.

En el momento de la firma del convenio, la mercantil reconocerá el gasto anticipado, si fuera necesario creando una cuenta de periodificaciones a largo plazo (dentro del epígrafe VII, «Deudores comerciales no corrientes», del activo no corriente del balance) y, en caso de no producirse la entrega del total de la ayuda, el pasivo correspondiente que se encuadrará en la categoría de «Débitos y partidas pagar», que según la NRV 9.^a se registrará por su valor razonable (es decir, por los flujos de efectivo comprometidos). Asimismo, al cierre del ejercicio se reconocerá el gasto correspondiente.

- b) Si, por el contrario, se llegase a la conclusión de que la causa que justifica el desplazamiento patrimonial no es otra que conceder una ayuda a las citadas entidades a cambio de una contraprestación simbólica en comparación con el importe comprometido, consistente en difundir la colaboración de la consultante en las actividades desarrolladas por las ESFL, el acuerdo suscrito visto su fondo y consecuencia económica, estaría más cercana a la donación que a la prestación de servicios.

Si así fuese, desde un punto de vista contable, en la medida en que la salida de recursos sea probable, la obligación incurrida por la empresa debería llevar a reconocer, en el momento inicial, un gasto por donación y el correspondiente pasivo por el valor actual del importe total comprometido.

De lo anterior se deduce que, para este caso concreto, el ICAC señala que la correcta interpretación del principio del devengo impone que la mercantil, a la fecha de la firma del convenio, reconozca el gasto por entero (al margen del pago) si el acuerdo al que se llega con la ESFL es considerado realmente un convenio de colaboración, y en proporción a la realización del servicio, si, por su fondo económico, es considerado una prestación de servicios.

En el BOICAC 113, correspondiente a marzo de 2018, el ICAC aborda nuevamente el tratamiento contable de los convenios de colaboración, pero ahora desde la perspectiva de las receptoras de las ayudas, las ESFL.

El Instituto remite en su contestación a la Consulta 5 del BOICAC 90, que, como hemos visto, analiza el tratamiento de un convenio de colaboración desde el punto de vista de la empresa colaboradora. Se concluye, sobre la base de la citada contestación a la Consulta 5, que desde la perspectiva de las ESFL se ha de seguir un tratamiento análogo. Consecuentemente, las ESFL registrarán un ingreso calificado de ingreso propio de la actividad por contribuir de forma directa a la realización de los fines fundacionales.

Según señala la NRV 8.^a de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011, de 24 de octubre), el tratamiento contable de los ingresos propios de las entidades no lucrativas en general y en concreto de los ingresos procedentes de promociones para la captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones, se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan, realizándose en su caso las periodificaciones necesarias. Por tanto, la imputación del ingreso al ejercicio en que se firma el convenio o su periodificación irá ligada al porcentaje de realización del servicio comprometido.

La novedad de esta consulta es que se amplía la casuística al contemplar la posibilidad de que el convenio sea cancelado anticipadamente (con independencia de que se haga por acuerdo entre las partes o por una de ellas unilateralmente) y se interrumpan los pagos por parte de la sociedad colaboradora, que en un principio se comprometió a hacerlos efectivos a lo largo del periodo establecido de colaboración. Así:

- a) En el caso de que a la vista del fondo económico del acuerdo de colaboración se pueda concluir que la ESFL, por causa del compromiso asumido, goza en la fecha de firma del convenio de un derecho de crédito que solo podría ser cancelado en caso de insolvencia del deudor, la entidad registrará contablemente a la firma del convenio de colaboración el correspondiente ingreso en una cuenta perteneciente al subgrupo previsto para el reflejo de los derivados de las actividades propias de la entidad, que en caso de acuerdo plurianual supondrá registrar un ingreso anticipado que se devengará según se vaya prestando el servicio (traspasándose en ese momento a la cuenta correspondiente del subgrupo 72, «Ingresos propios de la entidad»).
- b) En caso contrario, esto es, si el citado derecho no es irrevocable (o si el fondo económico del acuerdo englobase una prestación de servicios), las ESFL solo deben reconocer como ingreso el importe devengado al cierre del ejercicio por ser un derecho incondicional o por haber cumplido con la obligación asumida frente a la empresa, sin que en tal caso proceda reconocer un derecho de cobro ni un anticipo por el importe que todavía no se haya devengado.

Esto supone que, a la fecha de firma del convenio, frente a lo establecido para el caso anterior, las entidades no harán anotación contable alguna, no produciéndose esta hasta el devengo del convenio. Por tanto, no habrá a fecha de firma reconocimiento del derecho de cobro ni del anticipo aún no devengado, sin perjuicio de la información que sí debe incluirse en la memoria⁶.

En nuestra opinión, la solución dada al registro de los convenios de colaboración «puros» (no considerados prestación de servicios) rompe con la «contabilidad espejo» habitual entre las partes intervinientes en un contrato. Frente a la consideración de gasto por donación que la aportación económica entregada tiene en las sociedades mercantiles; en las ESFL que la perciben se califica como un ingreso de actividad, y no por donación.

Por el contrario, sí se mantiene en aquellos convenios de colaboración que en atención a su fondo económico deban ser considerados prestación de servicios. En este caso, ni las ESFL registrarán un ingreso anticipado a la fecha de firma del convenio, ni las entidades mercantiles un gasto anticipado, esperando en ambos casos a registrar la variación patrimonial a que se preste el servicio. Solución que, a nuestro juicio, supone una interpretación restrictiva del principio de devengo.

3.2. Contratos de patrocinio publicitario

Tal y como hemos señalado anteriormente, el contrato de patrocinio publicitario es un contrato oneroso, bilateral y conmutativo, que se basa en la existencia de obligaciones ciertas y equivalentes para ambas partes. Estamos, por tanto, ante una prestación de servicios que no entraña, en principio, problema alguno a la hora de registrarse contablemente. Así, para la ESFL supone el reconocimiento de un ingreso (recogido en cuentas del subgrupo 72 de ingresos propios de la entidad) y para la sociedad patrocinadora un gasto por publicidad (recogido en cuentas del subgrupo 62 de gastos por servicios exteriores).

Es necesario prestar especial atención a aquellos casos en los que el patrocinador sea una sociedad perteneciente al sector público, donde será necesario corroborar que existe equivalencia en las prestaciones intercambiadas, pues de no ser así puede que tras la figura de un contrato se oculte la concesión de una subvención. En este caso, atendiendo a lo que establece el PGC y el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (PCESFL), aprobado por Resolución de 26 de marzo de 2013 del ICAC, en su primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, sobre la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica, las ESFL no deben registrar un ingreso por actividad propia (perteneciente a la cuenta de resultados), sino un ingreso por subvención, que con carácter general se

⁶ Para un estudio más completo de la información a facilitar en la memoria *vid.* Rúa Alonso de Corrales (2013, pp. 312-327).

imputan directamente al patrimonio neto de la entidad, para su posterior reclasificación al excedente del ejercicio como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención.

La referida Consulta 7 del BOICAC 115 de septiembre de 2018 (NFC070055) aborda el registro contable de los contratos de patrocinio no desde una perspectiva general, como sí hacía la de los convenios de colaboración, publicada en marzo de 2018, sino que viene a resolver un caso particular. Aunque en la contestación sí se señala que, en principio, el patrocinio debe estar registrado como un ingreso por la cantidad que se haya comprometido a pagar el patrocinador, es decir, valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, criterio de valoración de los ingresos por prestaciones de servicios.

En esta Consulta 7, una ESFL plantea cuál debe ser el registro contable de la contraprestación a percibir por las prestaciones de servicios y operaciones que realiza en el marco de un acuerdo de patrocinio firmado con una sociedad mercantil con residencia fiscal en el extranjero. Se tienen dudas sobre cómo reflejar la contraprestación obtenida, que será «neta de cualquier retención» que resultase aplicable de conformidad con el correspondiente convenio de doble imposición y la normativa del país en el que tiene la residencia fiscal el patrocinador. Además, las partes establecieron que en caso de que la entidad pudiera aplicar un crédito fiscal en España como consecuencia de las referidas retenciones soportadas en el extranjero de conformidad con el convenio para evitar la doble Imposición vigente entre España y ese país, la consultante quedaría obligada a restituir al patrocinador el importe de la minoración de la cuota íntegra del impuesto efectivamente obtenida por la ESFL española. En consecuencia, se consulta cuál debería ser el tratamiento contable de la posible restitución, en su caso, de las retenciones soportadas en el extranjero por el patrocinador, y del importe de la minoración de la cuota íntegra del impuesto efectivamente obtenida por la consultante. En concreto, la ESFL plantea si el importe restituido al patrocinador debe contabilizarse como un gasto o un menor ingreso.

Dado que estamos ante una prestación de servicios, formalizada como contrato de patrocinio publicitario, el ICAC remite al contenido de la NRV 14.^a, «Ingresos por ventas y prestación de servicios», del PGC (en idéntico sentido se manifiesta la NRV 17.^a, «Ingresos por ventas y prestación de servicios», del PCESFL).

De dicha normativa contable, a los efectos que aquí interesan, cabe destacar los siguientes aspectos:

Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida (recibida o por recibir), que será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido el importe de cualquier descuento, o rebaja en el precio, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos (pudiendo incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo).

Los impuestos que gravan estas operaciones y que la empresa (entidad en el caso del PCESFL) debe repercutir, no formarán parte del valor del ingreso, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros...

La empresa [entidad en caso del PCESFL] revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

Además, la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a, «Cifra anual de negocios», del PGC (NECA 9.^a del PCESFL), establece que:

[...] el importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa (actividades lucrativas de carácter mercantil de la entidad en el PCESFL) el importe de cualquier descuento y el IVA y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

En aplicación de la normativa desarrollada, la solución contable que propone el ICAC a la ESFL, que realiza un contrato de patrocinio con una sociedad con domicilio fiscal en un país extranjero con el que existe convenio de doble imposición, es la siguiente:

- a) En un momento inicial, como en cualquier otro contrato, la entidad reconoce un ingreso por el valor razonable de la contraprestación pactada, es decir, por la cantidad que se haya comprometido a pagar el patrocinador, que, según establece el convenio de doble imposición, será la cuantía antes de impuestos. Para el registro del citado ingreso se aplicará el principio contable del devengo.
- b) Por la retención practicada en el extranjero la ESFL registrará, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios, un gasto. Según la mencionada resolución, los gastos devengados por impuestos sobre beneficios en regímenes fiscales extranjeros que tengan la misma naturaleza que el impuesto sobre sociedades español, teniendo en cuenta en todo caso los «convenios sobre doble imposición», se registrarán de igual manera que el gasto devengado por el impuesto sobre sociedades en España; añadiendo que para su registro, si es un gasto que va contra la cuenta de pérdidas y ganancias, se podrá utilizar la cuenta 635, «Impuesto sobre beneficios extranjero».
- c) Por el beneficio fiscal que, en su caso, pudiera percibir la ESFL en el momento de la liquidación del impuesto sobre sociedades en España (deducción por doble

imposición de las contempladas en los arts. 31 y 32 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), se registrará un gasto/ingreso por impuesto corriente. Dado que el gasto/ingreso por impuesto corriente refleja el valor de la cuota líquida del impuesto, y esta es el resultado de aplicar deducciones y bonificaciones a la cuota íntegra, la existencia de deducción por doble imposición supondrá un menor gasto o mayor ingreso por aquel concepto.

- d) Por la restitución del ahorro impositivo que la entidad patrocinada tuviera que hacer a la sociedad extranjera, si así se estableció a la firma del contrato de patrocinio, la ESFL no registrará un gasto contable, sino un menor importe del ingreso por el servicio de patrocinio. De modo que el ingreso total reflejado por la ESFL será inferior al pactado en la cuantía equivalente a la deducción por doble imposición practicada en la liquidación del impuesto sobre beneficios.

Ahora bien, esta contestación del ICAC consideramos que no puede ser aplicada a aquellas ESFL acogidas al régimen de la Ley 49/2002, porque como vamos a exponer en el próximo apartado, todas sus rentas por contratos de patrocinio y convenios de colaboración están exentas de tributación en el impuesto sobre sociedades, por lo que no podría practicarse ninguna deducción por doble imposición para corregir la tributación conforme a lo establecido en el artículo 31.1 de la Ley 27/2014, ya que solo permite deducir de la cuota íntegra del impuesto la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.

- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Como el importe de la cuota íntegra de los ingresos por patrocinios y convenios de colaboración en España sería cero, al ser un rendimiento exento, no habría posibilidad de deducir lo pagado en el extranjero. En estas entidades, a nuestro juicio, no podría plantearse el problema consultado al ICAC, ya que no existiría ninguna minoración en la cuota, ni nada con lo que compensar a la empresa patrocinadora.

Por tanto, la respuesta del ICAC a la Consulta 7 del BOICAC 115/2018 solo es aplicable a las ESFL que se rigen por lo establecido en el título VII, capítulo XIV, «Régimen de entidades parcialmente exentas», artículos 109 a 111 de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no así a las acogidas al régimen de la Ley 49/2002, dado que

para ellas todas las rentas por contratos de patrocinio y convenios de colaboración están exentas de tributación en el impuesto sobre sociedades, por lo que, tal y como hemos indicado anteriormente, no podrá practicarse ninguna deducción por doble imposición.

A continuación, se resume en las tablas 1 y 2 los tratamientos contables de los contratos de patrocinio y los convenios de colaboración, tanto desde la perspectiva de la entidad mercantil como de la ESFL.

Tabla 1. Tratamiento contable de los convenios de colaboración

	Mercantil	ESFL
Anual		Ingreso propio
Plurianual	Gasto por donación (subgrupo 67 del PGC)	Ingreso anticipado que se reconoce como ingreso del ejercicio según devengo (según se realizan las campañas y actos)

Fuente: elaboración propia.

Tabla 2. Tratamiento contable de los contratos de patrocinio

	Mercantil	ESFL
Anual	Gasto por publicidad (subgrupo 62 del PGC)	Ingreso propio
Plurianual	Gasto por publicidad periodificado según se presta	No se reconoce ingreso anticipado. Solo se reconoce como ingreso el importe devengado al cierre del ejercicio (1).

Fuente: elaboración propia.

(1) Este tratamiento también es aplicable a convenios de colaboración en los que es revocable el derecho de cobro de la cuantía comprometida por el colaborador.

4. Régimen fiscal de los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio publicitario

Desde la perspectiva tributaria el tratamiento fiscal de los convenios de colaboración y de los contratos de patrocinio publicitario no tiene diferencias para las ESFL acogidas a la

Ley 49/2002 en el impuesto sobre sociedades. Ambos contratos van a generar un ingreso exento de tributación conforme a lo establecido en el artículo 6.1.º de la Ley 49/2002.

Solo las ESFL que se regulen por el régimen de entidades parcialmente exentas de la Ley 27/2014 tributarán por los ingresos de patrocinio, al considerar que se está en presencia de una explotación económica.

Para la entidad colaboradora el tratamiento fiscal va a ser idéntico en los contratos de patrocinio y en los convenios de colaboración, ya que en ambos casos estará en presencia de un gasto deducible en su base imponible.

Donde sí hay cambios significativos es desde la perspectiva de la imposición indirecta, ya que los convenios de colaboración son operaciones no sujetas a IVA, por lo que la entidad colaboradora no sufrirá repercusión alguna sobre las aportaciones económicas realizadas. La suscripción de convenios de colaboración suele ser más interesante para aquellas empresas que operan en sectores exentos de tributación (bancos, aseguradoras, servicios médicos, etc.), ya que tiene limitada la deducibilidad del IVA soportado. Por tanto, si la operación está no sujeta a IVA, no soportarán ningún tipo de repercusión no deducible.

En el contrato de patrocinio publicitario, por el contrario, se considera que hay una prestación de servicios, por lo que la operación queda sujeta a tributación en el IVA y, además, al tipo general de gravamen del 21 %. Por tanto, la entidad no lucrativa deberá emitir una factura con el IVA desglosado correspondiente por el servicio publicitario que presta.

5. Conclusiones

El tratamiento contable que el ICAC señala para los contratos de patrocinio y los convenios de colaboración contiene, a nuestro juicio, algunas cuestiones que pueden ser objeto de matización.

Los convenios de colaboración son analizados desde la perspectiva del aportante, la entidad mercantil, y del receptor de la ayuda, la ESFL. Al referirse al tratamiento contable que deben dar a esta figura las entidades mercantiles, se exponen dos posibilidades diferentes en función de la existencia o no de «equivalencia entre prestación y aportación»; esta alusión a la equivalencia causa, a nuestro juicio, confusión. Como hemos señalado anteriormente, la firma de un convenio de colaboración entre una mercantil y una ESFL no supone en ningún caso un contrato bilateral de obligaciones recíprocas, por lo que no puede darse el supuesto de «equivalencia entre aportación y prestación» al que alude el ICAC. La existencia de una contraprestación sinalagmática convertiría *de facto* el convenio de colaboración en un contrato de patrocinio publicitario, por lo que en atención a la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica, el correcto tratamiento contable a aplicar será el señalado para los contratos de patrocinio, siendo innecesaria a nuestro

entender la distinción entre los dos tratamientos contables aplicables a convenios que hace la normativa.

El tratamiento contable que debe darse a los convenios de colaboración desde la perspectiva de las ESLF es resuelto por el ICAC en una consulta contestada y publicada seis años después de la que lo hacía desde el punto de vista del aportante de la ayuda (entidad mercantil). En dicha consulta se elimina la posibilidad de equivalencia entre aportación y contraprestación, corrigiendo así el error al que nos referíamos en el párrafo anterior y que pudiera ser causante de confusión.

En relación con el tratamiento contable que deben aplicar las ESFL que realizan contratos de patrocinio con una sociedad con domicilio fiscal en un país extranjero, el ICAC propone unos criterios de registro y valoración que hace extensible a todas las ESFL, cuando solo sería aplicable, tal y como ya se ha comentado, a las entidades no lucrativas que se rigiesen por lo establecido en el título VII, capítulo XIV, «Régimen de entidades parcialmente exentas», de la Ley 27/2014 y no a las acogidas a la Ley 49/2002.

La correcta distinción entre convenio de colaboración y contrato de patrocinio, incluyendo aquellos casos en los que por el fondo económico el convenio llega a considerarse una prestación de servicios, supone registros contables diferentes, consecuencia de diferentes tratamientos contables, que tienen reflejo en la información que figura en el balance de las entidades, pero no en la recogida en su cuenta de resultados.

Así, la firma de un convenio supone para las ESFL el reconocimiento de un ingreso anticipado, que se devenga a medida que cumple el convenio, mientras que en el caso de los contratos de patrocinio no se reconoce ni el derecho de cobro ni el ingreso anticipado, por lo que la cuantificación y composición de los balances será diferente según que la calificación de la prestación del servicio sea de convenio o contrato. Además, deberá darse cumplida información en la memoria, que será más extensa en el caso de los contratos (o convenios considerados por su fondo económico como contratos), para suplir así la menor información que figura en el balance. Por su parte, una errónea distinción entre convenio de colaboración y contrato de patrocinio no tiene consecuencias en la cuantificación del excedente reflejado en la cuenta de resultados ni en el cálculo del destino obligatorio de rentas, dado que tanto los ingresos por convenios de colaboración como los provenientes de contratos de patrocinio tienen la consideración de ingresos propios de la actividad y se cuantifican por el importe efectivamente devengado, por lo que cuantitativamente son equivalentes.

Referencias bibliográficas

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2012). Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos. *Serie Entidades Sin Fines Lucrativos*, Documento n.º 1, Madrid.

García Novoa, C. (2001). Aspectos fiscales del sponsor. *RDFHP*, 261, 619-669.

Pedreira Menéndez, J. (2003). *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*. Madrid: Civitas.

Pedreira Menéndez, J. y otros. (2018). *Incentivos fiscales al mecenazgo y a la investigación en la Universidad*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Rúa Alonso de Corrales, E. (2013). *La contabilidad de fundaciones y asociaciones*. Madrid: Cinca.

Socias Salvá, A. y otros. (2013). *Contabilidad de entidades sin fines lucrativos*. Madrid: Pirámide.

Referencias normativas

Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

BOICAC 90/2012, Consulta n.º 5, Gastos e ingresos. Marco conceptual de la contabilidad. Convenio de colaboración con una entidad sin fines lucrativos.

BOICAC 113/2018, Consulta n.º 3, Aportaciones recibidas por una fundación para financiar un programa de becas.

BOICAC 115/2018, Consulta n.º 7, Contraprestación variable en virtud de un pacto que depende de la efectiva tributación de la empresa.



Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (y V)

Juan Manuel Pérez Iglesias

*Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales
Licenciado en Derecho*

Ginés Sánchez Iniesta

Inspector de Hacienda

Extracto

El pasado 11 de marzo de 2019 el Boletín Oficial del Estado publicaba la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

Esta resolución supone el desarrollo reglamentario de los criterios de presentación de los instrumentos financieros y de las implicaciones contables de la regulación mercantil en materia de aportaciones sociales, operaciones con acciones y participaciones propias, aplicación del resultado, aumento y reducción del capital social y otros aspectos contables derivados de la regulación incluida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Terminamos esta serie de artículos con la publicación del quinto y último capítulo, en el que analizamos la contabilidad de las operaciones de reestructuración empresarial con el propósito de analizar desde una perspectiva general el método de adquisición y el método del coste precedente, y estudiar más en detalle y con un enfoque eminentemente práctico las novedades incorporadas por la Resolución de 5 de marzo de 2019.

Palabras clave: reestructuración empresarial; método de adquisición; método del coste precedente.

Cómo citar: Pérez Iglesias, J. M. y Sánchez Iniesta, G. (2020). Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (y V). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 197-264.



Practical analysis of the ICAC Resolution, of March 5, 2019, on criteria for the presentation of financial instruments and societary operations (and V)

Juan Manuel Pérez Iglesias

Ginés Sánchez Iniesta

Abstract

On March 11, 2019, the Official Bulletin of the State published the Resolution of March 5, 2019, of the Institute of Accounting and Audit of Accounts, that develops the criteria for the presentation of financial instruments and other accounting aspects related to the mercantile regulation of capital companies.

This resolution implies the regulatory development of the criteria for the presentation of financial instruments and the accounting implications of commercial regulation in matters of social contributions, operations with own shares and participations, application of the result, increase and reduction of share capital and other aspects Accountants derived from the regulation included in the consolidated text of the Capital Companies Law, approved by Royal Legislative Decree 1/2010, of July 2, and in Law 3/2009, of April 3, on structural modifications of Mercantile societies.

We finish this series of articles with the publication of the fifth and final chapter, in which we analyze the accounting of business restructuring operations with the purpose of analyzing from a general perspective the acquisition method and the method of the preceding cost, and, study more in detail and with an eminently practical approach the novelties incorporated by the Resolution of March 5, 2019.

Keywords: business restructuring operations; acquisition method; method of the preceding cost.

Citation: Pérez Iglesias, J. M. y Sánchez Iniesta, G. (2020). Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (y V). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 197-264.



Sumario

1. Introducción
2. Las operaciones de fusión y escisión
 - 2.1. El método de adquisición
 - 2.1.1. La contabilidad de las sociedades que intervienen en la operación
 - 2.1.2. La contabilidad del socio
 - 2.2. El método del coste precedente
 - 2.2.1. Ámbito de aplicación de las combinaciones de negocios bajo control común
 - 2.2.2. La contabilidad de las sociedades que participan en la operación
 - 2.3. Adquisición de elementos que no cumplen la definición de negocio
3. La cesión global de activo y pasivo
4. La transformación
5. El cambio internacional del domicilio
6. Conclusiones



1. Introducción

La Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (LME), describe estas operaciones como:

[...] aquellas alteraciones de la sociedad que van más allá de las simples modificaciones estatutarias para afectar a la estructura patrimonial o personal de la sociedad, y que, por tanto, incluyen la transformación, la fusión, la escisión y la cesión global de activo y pasivo.

La contabilidad de las operaciones de reestructuración empresarial es una disciplina compleja y una de las áreas en las que se ha incorporado un mayor nivel de desarrollo en los últimos años. Por el contrario, hasta la aprobación del vigente Plan General de Contabilidad (PGC) por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el único referente oficial que existía en nuestro país para registrar estos acuerdos societarios eran las interpretaciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

En un primer momento se publicó el Borrador de «Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones» en el Boletín n.º 14 del ICAC, de octubre de 1993, y más adelante la Nota sobre las transacciones realizadas entre las empresas pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, incluida en el Boletín del Instituto n.º 61, de marzo de 2005. Sin perjuicio de que el mencionado borrador no llegase finalmente a aprobarse, la publicación de esos criterios hizo posible que los destinatarios de la normativa contable española tuviesen a su alcance una opinión oficial clara y armonizada con los pronunciamientos internacionales existentes en aquel momento.

La entrada en vigor del PGC en el año 2008 trajo consigo un extenso tratamiento contable de estas operaciones en las normas de registro y valoración (NRV) 19.^a, «Combinaciones de negocios». El rasgo principal del denominado método de adquisición, para las reestructuraciones entre empresas que no formasen parte del mismo grupo de sociedades, fue la obligación de reconocer los elementos patrimoniales adquiridos por su valor razonable, con algunas excepciones.

Por su parte, en línea con la doctrina del ICAC hasta esa fecha, en el apartado 2, «Reglas particulares», de la NRV 21.^a, «Operaciones entre empresas del grupo», del PGC se incluyeron los criterios a seguir para contabilizar las fusiones y escisiones entre empresas del grupo.

A pesar de su novedad, ambas normas fueron modificadas en un breve espacio de tiempo por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, con el objetivo de armonizar el método de adquisición con los recientes cambios que se introdujeron en la normativa europea, al poco tiempo de entrar en vigor el PGC, y con la finalidad de profundizar en el desarrollo de las operaciones entre empresas del grupo.

La última reforma en esta materia, si bien con un alcance más limitado, se aprobó por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, al objeto de reinstaurar la amortización del fondo de comercio (que había estado en vigor hasta el 1 de enero de 2008), en cuotas lineales y un plazo de 10 años.

En este contexto, el propósito del artículo es analizar desde una perspectiva general el método de adquisición y el método del coste precedente, y estudiar más en detalle y con un enfoque eminentemente práctico las novedades incorporadas por la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

El orden de exposición que se ha considerado más oportuno es abordar, en primer término, el registro contable de las fusiones y escisiones entre partes no vinculadas. En segundo lugar, tratar las fusiones y escisiones entre empresas del grupo, y cerrar el estudio con las adquisiciones por medio de una operación de fusión o escisión de elementos que no cumplen la definición de negocio. Por último, haremos una breve referencia a la cesión global, la transformación y el traslado internacional de domicilio.

Siguiendo la línea de nuestros anteriores trabajos sobre la RICAC, también apuntaremos en los ejercicios que se han preparado los principales impactos de esta regulación en el impuesto sobre sociedades.

2. Las operaciones de fusión y escisión

Las operaciones de fusión y escisión son las modificaciones estructurales más habituales en las sociedades de capital y, por lo tanto, las que van a ocupar la mayor parte de nuestro trabajo.

La fusión es el medio de agrupar dos o más unidades económicas en una de las sociedades que se combinan, o en una nueva sociedad, con el objetivo, entre otros, de beneficiarse de un ahorro en los costes o del incremento de los ingresos derivados de la posición

de mercado de una de las entidades que interviene en la operación. Cuando la fusión se acuerda entre las empresas que forman parte de un mismo grupo de sociedades, la finalidad suele ser simplificar el entramado societario.

La escisión, con carácter general, sirve al objetivo de separar una parte del patrimonio de una sociedad, subsistiendo la sociedad escindida, o a la división total de sus activos y pasivos con la correspondiente extinción de la sociedad afectada por la operación. En estas operaciones el patrimonio escindido se desplaza a una sociedad beneficiaria, preexistente o de nueva creación, recibiendo los socios de la sociedad escindida acciones o participaciones de la sociedad beneficiaria en proporción a la participación que mantienen en la sociedad transmitente. Además, en su modalidad de segregación, la escisión permite que la sociedad que transfiere el patrimonio siga expuesta a los riesgos y beneficios de los elementos aportados a la sociedad beneficiaria.

A través de la escisión es posible llevar a efecto diferentes planes de negocio o estrategias empresariales. Por ejemplo, evitar la concentración de riesgos en una sociedad dentro de un mismo grupo, integrar una unidad económica en otro grupo empresarial y pasar a participar los socios del negocio escindido en los riesgos y beneficios del negocio combinado, o agrupar en una sociedad todos los activos relacionados con una determinada rama de actividad.

Adicionalmente, en el contexto de un grupo, la denominada escisión especial del artículo 74 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, también es el medio para instrumentalizar la separación de dos negocios o patrimonios entregando a los socios de la sociedad escindida acciones de una sola de las sociedades beneficiarias. Del mismo modo, cuando la sociedad beneficiaria es la sociedad dominante y la filial la sociedad escindida, esta escisión (simplificada) presenta una evidente identidad de razón con el reparto de un dividendo en especie.

Es evidente que la escisión tiene para la sociedad beneficiaria una naturaleza análoga a la fusión. Por eso, la regulación de la escisión incluida en los artículos 53, 54, 55 y 56 de la RICAC reproduce lo previsto para la sociedad absorbente y absorbida en los artículos 48 a 51, respectivamente. El tratamiento en los socios también es simétrico.

2.1. El método de adquisición

2.1.1. La contabilidad de las sociedades que intervienen en la operación

El registro y la valoración de las operaciones de fusión y escisión entre partes independientes siguen el «método de adquisición». A modo de esquema, la aplicación de este método regulado en la NRV 19.^a del PGC requiere considerar las siguientes etapas:

- a) Identificar la empresa adquirente. Circunstancia que implica que solo una de las empresas (negocios) que participan en la operación se califique como tal, nor-

malmente la sociedad de mayor valor razonable, y que las restantes empresas (negocios) se traten como adquiridas.

- b) Determinar la fecha de adquisición. Aquella en la que la empresa adquirente toma el control del negocio o negocios adquiridos. Esta fecha, con carácter general, será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en la que se apruebe la operación (NRV 19.^a 2.2), siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

Es oportuno reseñar que hasta que no se produce la inscripción del acuerdo en el Registro Mercantil, la normativa contable estipula unas reglas de registro de las operaciones bajo la denominada «técnica de la retroacción contable». Y que estos criterios han sido desarrollados en detalle por la RICAC en los artículos 48, 49 y 51 en el caso de la fusión, y, de forma casi simétrica, en los artículos 53, 54 y 55 para la escisión.

Otro aspecto que ha merecido la atención de la RICAC es el relativo a las implicaciones de la fecha de inscripción en el Registro Mercantil desde la perspectiva de la formulación de cuentas anuales de la sociedad absorbida o escindida (en el caso de escisión total). Así, en los artículos 48, 49, 53 y 54 de la RICAC se analizan dos supuestos (para la fusión o escisión directa o genuina, en la que el sentido jurídico de la operación coincide con el económico; esto es, cuando la sociedad absorbente o beneficiaria es la adquirente):

- b.1) La fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se sitúa en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión.

En este caso, la contabilidad de la sociedad adquirida (absorbida o escindida) mostrará los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto para formular cuentas anuales en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. En el supuesto general en el que la fusión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

Una cuestión relevante que conviene aclarar es si la sociedad absorbida o escindida (en el supuesto de escisión total) está obligada a elaborar las cuentas «anuales» que informen de la actividad desarrollada desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de adquisición, o si por el contrario esta obligación decae (y es sustituida) por las garantías y las exigencias de información establecidas en la LME.

Pues bien, opinamos que en los artículos 49.2 y 54.2 de la RICAC se asume la tesis de que esta obligación cesa si la inscripción se produce antes de que finalice el plazo establecido en la legislación mercantil para formular las cuentas anuales, porque en este apartado se hace referencia a la contabilidad de la sociedad adquirida (absorbida o escindida) y no a sus cuentas anuales (como sí lo hace la NRV 19.^a 2.2, después del inciso «en su caso»), de lo que cabría inferir que el registro al que se refieren ambos preceptos solo debe constar en el libro diario de la citada sociedad.

Si la inscripción se produce después del 31 de diciembre, pero antes de la fecha en que finaliza el plazo legal para la formulación de cuentas, la cuestión podría resultar más controvertida, pero la RICAC se decanta por establecer el mismo criterio. No obstante, en este caso, opinamos que la retroacción contable en la sociedad adquirente, en lo que atañe a los resultados generados por la sociedad (o negocio) adquirida, debería abarcar el periodo que media entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre porque en caso contrario se estarían incorporando a la cuenta de pérdidas y ganancias de la citada sociedad adquirente ingresos y gastos del ejercicio siguiente.

Esta circunstancia determina que, aunque no sea obligatorio formular cuentas anuales, sí que parece oportuno que la sociedad adquirida realice una suerte de cierre teórico que permita identificar con claridad el resultado devengado a 31 de diciembre, así como el devengado antes y después de la fecha de adquisición.

Los ingresos y gastos de la sociedad adquirida devengados desde el cierre hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión se mostrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad adquirente del ejercicio en que se inscriba la operación.

- b.2) La fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el TRLSC para formular cuentas anuales.

En este segundo escenario, las cuentas anuales de las sociedades que intervienen en la fusión o escisión no recogerán los efectos de la retrocesión contable y la sociedad adquirida (absorbida o escindida, en el supuesto de escisión total) deberá formular las cuentas anuales del último ejercicio económico cerrado antes de la inscripción de la fusión o escisión, sin perjuicio de informar en la memoria sobre el proceso en marcha. Una vez inscrita la fusión o escisión la sociedad adquirente mostrará los efectos contables de la retrocesión, a través del oportuno ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios. El coste es el valor razonable de la contraprestación entregada. En las operaciones de fusión y escisión, si la sociedad absorbente no cotiza, ese importe será el valor atribuido a las acciones

o participaciones de la empresa adquirente a los efectos de determinar la correspondiente ecuación de canje.

En concreto, la NRV 19.^a 2.3 dispone que los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, y los gastos relacionados con la emisión de las acciones o participaciones como menor prima de emisión o menores reservas.

- d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos. En el método de adquisición, con carácter general, los activos adquiridos y los pasivos asumidos se valoran por su valor razonable. Los elementos patrimoniales del negocio adquirente no modifican su valor por causa de la fusión o escisión.

Este principio general origina que, en el supuesto de fusión o escisión con creación de nueva sociedad, la baja de los activos y pasivos de la sociedad adquirente (absorbida o negocio escindido) se contabilice por su valor en libros sin que proceda reconocer resultado alguno, y la nueva sociedad registre los citados elementos por el mismo importe con efectos retroactivos desde el inicio del ejercicio económico. Y que las primeras cuentas anuales incluyan información comparativa de la sociedad adquirente.

- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa. Minorando el coste de la combinación de negocios en el valor de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos.

2.1.2. La contabilidad del socio

Los socios de las sociedades que se extinguen reconocerán y valorarán las acciones o participaciones recibidas de la sociedad absorbente o de nueva creación siguiendo los criterios en materia de permuta comercial (art. 52 RICAC), salvo que por la operación de canje el socio reciba la práctica totalidad del capital social de la sociedad absorbente o de nueva creación. Este mismo criterio se aplicará a las fusiones inversas.

Nótese, por lo tanto, que, para el caso de los socios, la RICAC no ha seguido el análisis que rige en el registro de las sociedades que intervienen en la operación, aspecto que lleva a que los socios de la absorbente legal, a pesar de haber perdido el control del negocio, no deban reconocer renta alguna.

Los socios de las sociedades escindidas seguirán el mismo criterio que los socios de las entidades que participan en la fusión (art. 57 RICAC). Además, en la RICAC se aclara que, en la escisión, el coste de las acciones o participaciones que se dan de baja en la contabilidad del socio se cuantificará aplicando al valor en libros de las acciones o participaciones la proporción existente entre el valor razonable de los elementos escindidos y el valor razonable de la sociedad. Por otro lado, a pesar de que la RICAC no lo menciona de forma expresa, en nuestra

opinión, esta misma ratio es la que se debería tener en cuenta para calcular el importe del capital social de la sociedad escindida que debe reducirse en el supuesto de la escisión parcial.

Por último, se recuerda que los efectos contables de la segregación en el socio se contabilizarán de acuerdo con las reglas generales establecidas en la sección 3.^a del capítulo X de la RICAC. Por lo tanto, en caso de que la escisión se califique como inversa (sería el caso de una rama de actividad que deba calificarse como negocio adquirente), los ingresos y gastos del negocio segregado que se hubieran devengado hasta la fecha de adquisición se darán de baja y se reconocerán con efectos retroactivos en la sociedad beneficiaria.

Ejercicio 1. Fusión directa. La sociedad absorbente coincide con la sociedad adquirente

En la junta general celebrada el 1 de mayo de 20X1, las sociedades A y B acuerdan la absorción de la sociedad B por la sociedad A. La fusión se inscribe en el Registro Mercantil el 1 de julio de 20X1 y la ecuación de canje se calcula sobre la base del balance de las dos entidades cerrado el 31 de diciembre de 20X0.

Balance 31 de diciembre de 20X0					
Activo	A	B	Patrimonio neto y pasivo	A	B
Activo diverso	5.000	3.000	Fondos propios	1.000	300
			Capital social (nominal de ambas acciones 1 um)	200	100
			Reservas	800	200
			Deudas	4.000	2.700
Total	5.000	3.000	Total	5.000	3.000

Además se conoce que los ingresos y gastos devengados por la sociedad B durante el ejercicio 20X1 hasta la fecha de celebración de la junta y la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil son los siguientes:

Cuenta de pérdidas y ganancias (B)	Hasta 1-5-20X1	Hasta 1-7-20X1
1. Ingresos por naturaleza	240	270



Cuenta de pérdidas y ganancias (B)	Hasta 1-5-20X1	Hasta 1-7-20X1
▶		
2. Gastos por naturaleza	-160	-180
Total	80	90

A efectos de la ecuación de canje, la sociedad A se valora en 2.000 um y la sociedad B en 500 um. La diferencia entre estas valoraciones y el valor en libros de los activos netos de ambas sociedades (1.000 um y 300 um, respectivamente) se corresponde con el valor otorgado a sendos intangibles identificados (marcas) con un valor razonable de 800 um en la sociedad A y de 50 um en la sociedad B. El exceso hasta el valor razonable del respectivo negocio se corresponde con el fondo de comercio.

La sociedad X participa en el 5% de la sociedad A y la sociedad Z en el 10% de la sociedad B. Ambas sociedades tienen registrada su inversión al precio de adquisición que asciende, respectivamente, a 20 um y 15 um.

Se pide:

Contabilizar los hechos descritos en las sociedades A, B, X y Z considerando que la operación tributa en el régimen fiscal especial de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), y pagan impuestos a un tipo de gravamen del 25%.

Solución

Considerando que el valor razonable (VR) de una acción de la sociedad A es de 10 um (2.000/200 accs.), el número de acciones a emitir por esta sociedad para absorber a la sociedad B se calcula como sigue:

$$\text{N.º acciones emitir} = \frac{\text{VR sociedad B}}{\text{VR 1 acción A}} = \frac{500}{10} = 50 \text{ acciones}$$

Después de la emisión, los antiguos socios de A poseen 200 de un total de 250 acciones que representa un 80% de los derechos de voto.

A los efectos de contabilizar la operación en la sociedad A, la información relevante para poder aplicar el método de adquisición será la siguiente:

- Identificar la empresa adquirente: sociedad A, porque después de entregar las acciones emitidas a los socios de la sociedad B, los antiguos socios de la sociedad A siguen manteniendo el control de la sociedad absorbente.
- Determinar la fecha de adquisición: 1 de mayo de 20X1, fecha de celebración de la junta de la sociedad absorbida, en la que se acuerda la toma de control por la sociedad A.

- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios: valor razonable de las acciones emitidas por la sociedad A (500 um). El importe de los honorarios de los asesores se reconoce como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias y los desembolsos relacionados con la emisión de las acciones se contabilizan directamente en las reservas o reduciendo la prima de emisión.
- d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos: los elementos patrimoniales de B se reconocen en la sociedad A por su valor razonable, que de acuerdo con los datos del enunciado coincide con su valor en libros, salvo la marca generada internamente por la sociedad B que se contabiliza en la sociedad A por su valor razonable (50).
- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa: Fondo de comercio = $500 - (3.000 + 50 + 80 - 2.700 - 12,5 - 20) = 102,5$.

1. Coste combinación	500
2. Valor razonable activos menos pasivos:	397,5
Activos:	3.130
Activos diverso	3.000
Activos diverso (generado hasta el 1-5-20X1)	80
Marca	50
Pasivos:	2.732,5
Deudas	2.700
Deuda Hacienda Pública por el beneficio generado a 1-5-20X1 ($25\% \times 80$)	20
Pasivo por DTI por la marca ($25\% \times 80$)	12,5
3. Fondo de comercio (1 – 2)	102,5

Sociedad B (absorbida-adquirida)

En primer lugar, es preciso señalar que el régimen fiscal especial regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS (arts. 76 a 89) relativo a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, resulta de aplicación a las operaciones societarias que se describen en el artículo 76 de la LIS, salvo que el contribuyente renuncie, en cuyo caso, será aplicable el régimen general establecido en el artículo 17 de la LIS.

Cuando la operación se acuerde en su sentido genuino (la sociedad absorbente es la adquirente), la sociedad adquirida (absorbida) registrará en su libro diario los hechos económicos hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6xx	Gastos por naturaleza	180	
xxx	Activo diverso	90	
7xx	Ingresos por naturaleza		270

Por el registro del impuesto corriente devengado hasta la fecha de adquisición (1 de mayo de 20X1) (Resultado: 240 – 160):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente (25% × 80)	20	
4752	Hacienda Pública, acreedora		20

El artículo 84.1 de la LIS estipula que, cuando el negocio jurídico determine una sucesión a título universal, como es el caso de la fusión, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. Por lo tanto, la sociedad asume la obligación de autoliquidar el resultado devengado en la sociedad B hasta la fecha de adquisición y que de acuerdo con la normativa contable (NRV 19.^a 2.2 PGC) no se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad A.

La renta de 10 um (30 – 20) devengada en la sociedad B desde la fecha de adquisición hasta la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil se integrará en la autoliquidación de la sociedad A correspondiente al periodo impositivo finalizado a 31 de diciembre de 20X1 de forma automática una vez incorporada al resultado contable de la sociedad dominante por directa aplicación del artículo 10.3 de la LIS.

En la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, se retrotraen los apuntes (asiento de signo contrario) hasta la fecha de adquisición, circunstancia que, en esencia, determina el registro de la baja de los activos y pasivos por referencia a esta última fecha, empleando como contrapartida la cuenta «Socios, cuenta de fusión».

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas (2.700 + 20)	2.720	
5531	Socios, cuenta de fusión	500	
7xx	Ingresos por naturaleza	30	
6xx	Gastos por naturaleza		20



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
xxx	Activo diverso (3.000 + 90)		3.090
xxx	Beneficio por la baja del negocio		140

El artículo 77.1 a) de la LIS dispone que no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad B. Nótese que el beneficio de 200 inicialmente calculado ($500 - 300$) se ha reducido en el importe de la renta devengada hasta la fecha de adquisición, neta de la imposición corriente [$140 = 200 - (80 - 20)$]. Adicionalmente, este beneficio se podría descomponer diferenciando la parte de plusvalía asociada a la marca que se transmite y el fondo de comercio, netos del efecto impositivo [$140 = 50 \times (1 - 0,25) + 102,5$].

El artículo 89 de la LIS señala que se entenderá que las operaciones societarias analizadas aplican el régimen fiscal especial, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la oportuna comunicación. Y se concluye advirtiendo que no se aplicará el régimen fiscal especial cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Sobre este particular, una reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) señala lo siguiente (entre otras, V0008/2004 –NFC034182– y V2589/2019 –NFC073535–):

El fundamento de este régimen reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Y que, en todo caso, la apreciación de tales motivos es una cuestión de hecho, por lo que en sus respuestas (entre otras, V2476/2019 –NFC073254–) la DGT advierte que:

La contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otros hechos y circunstancias no mencionados, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de los hechos y circunstancias previos, simultáneos y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Como se ha indicado, ni el fondo de comercio ni la plusvalía se integran en la base imponible, circunstancia que determina el nacimiento de una diferencia temporal que revertirá en las cuentas anuales de la sociedad absorbente a medida que se produzca la amortización de la marca.

Por la determinación del resultado de la sociedad B, hasta la fecha de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Beneficio por la baja del negocio	140	
7xx	Ingresos por naturaleza	240	
6xx	Gastos por naturaleza		160
6300	Impuesto corriente		20
129	Resultado del ejercicio		200

La cuenta «Socios, cuenta de fusión» o «Socios, cuenta de escisión» se abonará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas por la sociedad absorbente o beneficiaria, con cargo a las cuentas correspondientes del patrimonio neto de la sociedad que se extingue o reduce capital.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	100	
11x	Reservas	200	
129	Resultado del ejercicio	200	
5531	Socios, cuenta de fusión		500

Sociedad A (absorbente-adquirente)

Por su parte, la sociedad adquirente (absorbente) reconoce los activos, pasivos, ingresos y gastos de la sociedad absorbida en la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil por referencia a la fecha de adquisición. En consecuencia, el resultado devengado por la sociedad adquirida (absorbida) después de la fecha de adquisición es el único que luce en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad absorbente. El devengado con anterioridad, desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de adquisición, constituye patrimonio adquirido.

Además, los elementos patrimoniales de la sociedad adquirida (absorbida) se contabilizarán de acuerdo con los criterios de reconocimiento y valoración regulados en la NRV 19.^a del PGC, con abono a la cuenta «Socios de sociedad disuelta», por el valor razonable de la contraprestación acordada. Esta cuenta se cargará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas, con abono a las cuentas «Capital social» y

«Prima de emisión o asunción» y, en su caso, a las correspondientes cuentas del subgrupo 57, «Tesorería».

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso (3.000 + 90 + 50 (1))	3.140	
204	Fondo de comercio (2)	102,5	
6xx	Gastos por naturaleza	20	
xxx	Deudas (2.700 + 12,5 (3) + 20)		2.732,5
7xx	Ingresos por naturaleza		30
5530	Socios de sociedad disuelta		500

(1) Valor razonable de la marca.

(2) El fondo de comercio previamente calculado (en la ecuación de canje) deberá ser ajustado en la fecha de adquisición por la variación en el valor en libros de los activos netos de la sociedad B devengados hasta la fecha de adquisición [$102,5 = 162,5 - (80 - 20)$].

(3) Pasivo por impuesto diferido que trae causa de la diferencia temporaria que surge por la diferencia entre el valor contable y la base fiscal de la marca. De conformidad con el artículo 78.1 de la LIS, el gasto por amortización de la marca y del fondo de comercio, desde la fecha de adquisición, no serán fiscalmente deducibles. No obstante, la normativa contable requiere que solo se reconozca el pasivo por impuesto diferido asociado a la marca por lo que el fondo de comercio luce en contabilidad neto de su efecto impositivo.

En el artículo 78 de la LIS se indica que los bienes y derechos adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores (fiscales) que tenían en la entidad transmitente (sociedad B) antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

Por la entrega de las acciones de la sociedad A, a los antiguos socios de B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	500	
100	Capital social		50
110	Prima de emisión		450

Sociedad Z (socio de la sociedad absorbida)

La inversión en B está contabilizada por 15 um. La sociedad Z recibirá el 10 % de las acciones emitidas ($10\% \times 50$ accs.) con un valor razonable de 50 um.

De acuerdo con el artículo 52.1 de la RICAC, la sociedad Z valorará las acciones recibidas aplicando los criterios establecidos para la permuta comercial. La diferencia entre el precio de adquisición de las acciones recibidas y el valor en libros de las que se dan de baja se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversión en A	50	
250	Inversión en B		15
766	Beneficios en participaciones		35

El artículo 81 de la LIS estipula que, con carácter general, no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente. Adicionalmente, en el artículo 81.2 se aclara que los valores recibidos en virtud de las operaciones de fusión y escisión, se valoran, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas del impuesto sobre sociedades. Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

Sociedad X (socio de la sociedad absorbente)

De acuerdo con el artículo 52.2 de la RICAC, la sociedad X no modificará el valor en libros de los instrumentos de patrimonio por causa de la fusión. En consecuencia, no procede registro contable alguno, porque la sociedad X no recibe acciones.

Ejercicio 2. Fusión inversa entre partes no vinculadas. La sociedad absorbente es la sociedad adquirida

Partiendo de los mismos datos del ejercicio anterior, en el acuerdo de fusión se estipula que la sociedad B absorba a la sociedad A. Adicionalmente, se conoce que los ingresos y gastos de la sociedad A hasta la fecha en que se inscribe la fusión en el Registro Mercantil son los siguientes:

Cuenta de pérdidas y ganancias (A)	Hasta 1-7-20X1
1. Ingresos por naturaleza	600
2. Gastos por naturaleza	-480
Total	120

La sociedad X participa en el 5 % de la sociedad A y la sociedad Z en el 10 % de la sociedad B. Ambas sociedades tienen registrada su inversión al precio de adquisición que asciende, respectivamente, a 20 um y 15 um.

Se pide:

Contabilizar los hechos descritos en las sociedades A, B, X y Z considerando que la operación tributa en el régimen especial de fusiones-escisiones y que las sociedades pagan impuestos sobre beneficios a un tipo de gravamen del 25 %.

Solución

El valor razonable (VR) de una acción de la sociedad B es de 5 um (500/100 accs.). En consecuencia, el número de acciones a emitir por esta sociedad para absorber a la sociedad A se calcula como sigue:

$$\text{N.º acciones emitir} = \frac{\text{VR sociedad A}}{\text{VR 1 acción B}} = \frac{2.000}{5} = 400 \text{ acciones}$$

Después de la emisión, los antiguos socios de A poseen 400 de un total de 500 acciones de la sociedad B que representa un 80 % de los derechos de voto. Es decir, la misma situación de control que hubiesen tenido en caso de que la fusión se hubiese acordado si la sociedad de mayor valor razonable hubiese absorbido a la sociedad de menor tamaño.

A los efectos de contabilizar la operación en la sociedad B, la información relevante para poder aplicar el método de adquisición será la siguiente:

- Identificar la empresa adquirente: sociedad A, porque después de entregar las acciones emitidas por la sociedad B a los antiguos socios de la sociedad A, estos últimos adquieren el control de la sociedad absorbente.
- Determinar la fecha de adquisición: 1 de mayo de 20X1, fecha de celebración de la junta de la sociedad absorbente (adquirida), en la que se acuerda la toma de control por la sociedad A.
- Cuantificar el coste de la combinación de negocios: valor razonable de las acciones que hubiera tenido que entregar la sociedad adquirente en el supuesto de que esta última hubiese sido la sociedad absorbente (500 um). El importe de los honorarios de los asesores se reconoce como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias y los desembolsos relacionados con la emisión de las acciones se contabilizan directamente en las reservas o reduciendo la prima de emisión.
- Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos: los elementos patrimoniales de la sociedad A se reconocerán por su valor en libros precedente y los elementos patrimoniales de la sociedad B por su valor razonable, equivalente

a su valor en libros, de acuerdo con los datos del enunciado, salvo la marca generada internamente por la sociedad B que se contabiliza por su valor razonable (50).

- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa: Fondo de comercio = $500 - (3.000 + 50 + 80 - 2.700 - 12,5 - 20) = 102,5$.

El registro contable de la fusión y escisión inversa se formula a partir de un principio general. La imagen del negocio combinado debe ser la misma, al margen de que la sociedad adquirida absorba o sea la beneficiaria del negocio adquirente. Por ello, en los artículos 50.3 y 56.3 de la RICAC se aclara que la renta que en la fusión o escisión directa se contabiliza con la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad absorbida o escindida, en la fusión o escisión inversa se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad absorbente o beneficiaria, sin perjuicio de su posterior eliminación contra la cuenta «Prima de emisión o asunción». Del mismo modo, el resultado (ingresos y gastos) devengado hasta la fecha de adquisición en la sociedad absorbente o beneficiaria (adquiridas) se eliminarán con abono o cargo, según su saldo, a la cuenta «Prima de emisión o asunción».

Otra singularidad de la fusión o escisión inversa es la que atañe a la formulación de las cuentas anuales de la sociedad absorbida o escindida (adquirente). En los artículos 50.4 y 56.4 se aclara que si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en el TRLSC para formular cuentas anuales, la sociedad absorbida o escindida (en el supuesto de la escisión total) no formulará cuentas anuales porque sus activos y pasivos, así como los ingresos, gastos y flujos de efectivo originados desde el inicio del ejercicio económico deben lucir en las cuentas anuales de la sociedad absorbente. En el supuesto general en el que la fusión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

Además, como excepción a la regla general, la información comparativa de periodos anteriores a la fusión en la sociedad absorbente estará referida a la de la empresa adquirente en los términos regulados en el PGC.

Por último, en los artículos 50.5 y 56.5 de la RICAC se recuerda que las sociedades que intervinen en la operación no recogerán los efectos de la retrocesión contable, cuando la fecha de inscripción sea posterior al plazo legal de formulación de las cuentas anuales. Sin embargo, una vez inscrita la fusión o escisión, la sociedad absorbente o beneficiaria introducirá el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior para mostrar los efectos retroactivos de la operación.

Sociedad A (absorbida-adquirente)

Por el registro de los ingresos y gastos hasta la fecha de inscripción de la fusión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6xx	Gastos por naturaleza	480	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
xxx	Activo diverso	120	
7xx	Ingresos por naturaleza		600

El artículo 84.1 de la LIS estipula que, cuando el negocio jurídico determine una sucesión a título universal, como es el caso de la fusión, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. En el caso de que la sociedad B absorba a la sociedad A, los ingresos y gastos de esta última se incorporarían a la contabilidad de la sociedad B desde el inicio del ejercicio 20X1 y, por lo tanto, formarían parte del resultado contable y de la base imponible de la sociedad B por directa aplicación del artículo 10.3 de la LIS.

En la fecha de inscripción, por el reconocimiento de los efectos contables retroactivos por referencia al inicio del ejercicio y el traspaso del patrimonio a la sociedad B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas	4.000	
5531	Socios, cuenta de fusión	1.000	
7xx	Ingresos por naturaleza	600	
6xx	Gastos por naturaleza		480
xxx	Activo diverso (5.000 + 120)		5.120

Desde un punto de vista contable, nótese que en el caso de la fusión inversa la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad adquirente no origina el registro de renta alguna. A efectos fiscales, el artículo 77.1 a) de la LIS dispone que no se integrarán en la base imponible las rentas (fiscales) que se pongan de manifiesto como consecuencia de la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad A.

Por la entrega de las acciones de la absorbente a los antiguos socios de A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	200	
11x	Reservas	800	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
5531	Socios, cuenta de fusión		1.000

Sociedad A (absorbente-adquirida)

Por la incorporación de los elementos de la sociedad B al patrimonio de la sociedad A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso (5.000 + 120)	5.120	
6xx	Gastos por naturaleza	480	
110	Prima de emisión	4.000	
xxx	Deudas		4.000
7xx	Ingresos por naturaleza		600
5530	Socios de sociedad disuelta		5.000

En el artículo 78 de la LIS se indica que los bienes y derechos adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores (fiscales) que tenían en la entidad transmitente (sociedad B) antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

No obstante, en el caso de fusión inversa, los activos y pasivos de la sociedad A se incorporarían en la contabilidad de la sociedad B por el valor en libros que tuviesen en la sociedad transmitente por lo que, en principio, no surgiría diferencia entre valor en libros y base fiscal ni, por lo tanto, diferencia temporaria alguna. La diferencia entre el valor razonable de las acciones a entregar a los antiguos socios de la sociedad A y el valor en libros de los elementos patrimoniales recibidos se reconocerá en la cuenta prima de emisión.

Los activos y pasivos de B se valorarían a valor razonable, circunstancia que determinaría el reconocimiento del valor de la marca (50), el fondo de comercio (102,5), el pasivo por impuesto diferido (12,5) y el correspondiente beneficio (140), para su posterior eliminación con abono a la cuenta prima de emisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial (marca)	50	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
204	Fondo de comercio	102,5	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		12,5
xxx	Beneficio por el ajuste a valor razonable del negocio adquirido		140

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Beneficio por el ajuste a valor razonable del negocio adquirido	140	
110	Prima de emisión		140

Opinamos que esta renta que surge en la sociedad absorbente con abono a la prima de emisión no se incorpora a la base imponible porque la finalidad del régimen fiscal es diferir la tributación de las plusvalías que se pudieran poner de manifiesto por causa de la fusión.

Adicionalmente, los ingresos y gastos de la sociedad B devengados hasta la fecha de adquisición se anularían empleando como contrapartida la cuenta prima de emisión. En nuestro ejemplo, 80 um (240 – 160).

Código	Cuenta	Debe	Haber
7xx	Ingresos por naturaleza	240	
6xx	Gastos por naturaleza		160
110	Prima de emisión		80

Este resultado que no aparece en la cuenta de pérdidas y ganancias sí que se debería incluir en la base imponible de la sociedad B por medio del correspondiente ajuste extracontable porque la neutralidad del régimen fiscal no se extiende a la renta operativa de las entidades que participan en la operación.

Por la entrega de las acciones de la sociedad B, a los antiguos socios de A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	5.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
100	Capital social		400
110	Prima de emisión		4.600

Sociedad X (socio de la sociedad absorbida/adquirente)

En lo que concierne a los socios, en las fusiones inversas se aplica el mismo criterio que se ha expuesto en el análisis de la fusión directa (ejercicio 1).

La inversión en A está contabilizada por 20 um. La sociedad Z recibirá el 5 % de las acciones emitidas (5 % × 400 accs.) con un valor razonable de 100 um (5 % × 2.000).

De acuerdo con el artículo 52.1 de la RICAC, la sociedad X valorará las acciones recibidas aplicando los criterios establecidos para la permuta comercial. La diferencia entre el precio de adquisición de las acciones recibidas y el valor en libros de las que se dan de baja se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversión en B	100	
250	Inversión en A		20
766	Beneficios en participaciones		80

Las rentas que se ponen de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente no se integran en la base imponible (art. 81 LIS). Adicionalmente, en el artículo 81.2 se aclara que los valores recibidos en virtud de las operaciones de fusión y escisión se valoran, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas del impuesto sobre sociedades. Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

Sociedad Z (socio de la sociedad absorbente)

De acuerdo con el artículo 52.2 de la RICAC, la sociedad Z no modificará el valor en libros de los instrumentos de patrimonio por causa de la fusión. En consecuencia, no procede registro contable alguno, porque la sociedad Z no recibe acciones, a pesar de que la sociedad B haya sido la sociedad adquirida.

Ejercicio 3. Escisión parcial entre partes no vinculadas. La sociedad beneficiaria es la sociedad adquirente

Las juntas generales de las sociedades A y B acuerdan la escisión parcial de un negocio de la sociedad B el 1 de mayo de 20X0, que es adquirido por la sociedad A como beneficiaria de la escisión. Los datos relevantes para el registro contable son los siguientes:

- Valor razonable del negocio escindido 1.000 um
- Valor razonable de la sociedad B 4.000 um
- Valor razonable de la sociedad A 8.000 um

El 1 de julio de 20X0 se inscribe la escisión en el Registro Mercantil. El valor en libros y el valor razonable de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos del negocio escindido de la sociedad B al inicio del ejercicio (fecha del balance de escisión) es el que se muestra a continuación:

Negocio escindido (NE) en balance de escisión	VC	VR
Activos	500	1.300
Pasivos	600	600

El capital social de la sociedad A está formado por 200 acciones de 1 um de nominal. El capital social de la sociedad B está formado por 50 acciones de 1 um de nominal. Las sociedades A y B (también la unidad económica escindida) cumplen la definición de negocio y ambas sociedades pagan impuestos sobre beneficios a un tipo de gravamen del 25%.

Además, se conoce que los ingresos y gastos del negocio escindido devengados durante el ejercicio 20X0 hasta la fecha de celebración de la junta y la inscripción de la escisión en el Registro Mercantil son los siguientes:

Resultado NE	Hasta 1-5-20X0	Hasta 1-7-20X0
Ingresos	700	840
Gastos	-620	-730
Resultado ejercicio	80	110

La sociedad X participa en el 5% de la sociedad A y la sociedad Z en el 20% de la sociedad B. Ambas sociedades tienen registrada su inversión al precio de adquisición que asciende, respectivamente, a 20 um y 60 um.

Se pide:

Contabilizar los hechos descritos en las sociedades A, B, X y Z considerando que la operación tributa en el régimen especial de fusiones-escisiones.

Solución

El valor razonable de una acción de A será $8.000 \text{ um}/200 \text{ acciones} = 40 \text{ um}$. En consecuencia, el número de acciones a entregar a la sociedad escindida a cambio del negocio segregado se calculará como sigue:

$$\text{N.º acciones A} = 1.000 \text{ um}/40 \text{ um} = 25 \text{ acciones}$$

Después de la emisión, los antiguos socios de A poseen 200 acciones de un total de 225 acciones que representa un 88,89 % de los derechos de voto. Los socios de la sociedad B pasan a tener el 11,11 % del capital social de la sociedad A y, por lo tanto, a los efectos de aplicar el método de adquisición, la unidad económica escindida se califica como negocio adquirido y la sociedad beneficiaria será la empresa adquirente.

La fecha de adquisición será el 1 de mayo de 20X1. La contabilidad de ambas sociedades mostrará los efectos contables de la escisión desde la fecha de adquisición.

Sociedad B (adquirida-negocio escindido)

Las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida hasta la fecha de inscripción de la escisión en el Registro Mercantil. Por el registro de las operaciones hasta la fecha de inscripción de la escisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6xx	Gastos por naturaleza	730	
xxx	Activo (NE)	110	
7xx	Ingresos por naturaleza		840

A los efectos de liquidar el beneficio de 110 um devengado en la sociedad B por el negocio escindido hasta la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil cabe diferenciar dos tramos:

- La renta de 80 um devengada hasta la fecha de adquisición (control/junta general) se autoliquida por la sociedad B, en la medida en que forma parte de su resultado. La sociedad escindida retiene en su cuenta de pérdidas y ganancias los ingresos y gastos devengados hasta la fecha de adquisición, por lo que también parece razonable

que deba retener una estimación del efecto impositivo corriente que originará ese resultado ($20 \text{ um} = 25\% \times 80$).

- b) La renta de 30 um ($110 - 80$) devengada en la sociedad B desde la fecha de adquisición hasta la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil se integrará en la autoliquidación de la sociedad A correspondiente al periodo impositivo finalizado a 31 de diciembre de 20X1 de forma automática una vez incorporada al resultado contable de la sociedad adquirente.

En la fecha de inscripción, por el reconocimiento de los efectos contables retroactivos, por referencia a la fecha de adquisición, y por el traspaso del patrimonio a la sociedad A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas (NE)	600	
5533	Socios, cuenta de escisión	1.000	
7xx	Ingresos por naturaleza	140	
6xx	Gastos por naturaleza		110
xxx	Activo (NE) ($500 + 80 - 20(1) + 30$)		590
xxx	Beneficio por la baja del negocio (2)		1.040

(1) Estimación del activo que se retiene por la sociedad B para atender el pago de los impuestos correspondientes a las 80 um de resultado devengado por el negocio escindido hasta la fecha de adquisición.

(2) $1.040 = 1.000 - (500 - 600 + 80 - 20)$.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 77.1 a) de la LIS, no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la baja de los elementos patrimoniales del negocio escindido en la sociedad B.

En relación con la escisión parcial, el artículo 70 de la LME se limita a recordar que cada una de las partes que se transmiten debe constituir una unidad económica, sin aclarar qué se debe entender por tal. Por su parte, la LIS incluye la escisión parcial en el ámbito de aplicación del régimen especial en la medida en que el patrimonio escindido constituya una rama de actividad (art. 76.2.1.º a) o sean participaciones (art. 76.2.1.º b) en el capital de una sociedad que otorguen la mayoría del capital social y que, al mismo tiempo, la sociedad escindida retenga otra rama de actividad o participaciones en el capital de otra sociedad que le confiera la mayoría del capital social.

A estos efectos, se entenderá por rama de actividad (art. 76.4 LIS): «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». Y en la LIS se aclara que «podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan».

Ante la ausencia de una definición expresa de «unidad económica» en la LME cabría considerar que este concepto engloba los de «rama de actividad» y «participación en capital de una sociedad que otorguen la mayoría del capital social» a los que se hace referencia en el ámbito fiscal.

Además, en nuestra opinión, todo conjunto integrado de actividades y activos que cumpla la definición de negocio a efectos contables también debería calificarse como una rama de actividad a efectos fiscales. El concepto de rama de actividad como unidad económica autónoma o conjunto capaz de funcionar con sus propios medios parece conllevar la presencia de medios materiales y humanos, pero no es indispensable, porque la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009, que regula el concepto de rama de actividad no contiene ese requisito.

En este sentido, en la Consulta V2865/2014 (NFC052538), que versa sobre la escisión de varios inmuebles arrendados, se afirma que el concepto de «rama de actividad» no debe ser equiparado, en todos sus sentidos, al concepto de actividad económica, y que, en el supuesto concreto de la realización de una actividad de arrendamiento, tampoco se considere imprescindible la concurrencia de un empleado para calificar la unidad económica escindida como rama de actividad. Esto es, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, el arrendamiento de inmueble con una persona empleada en dicha actividad calificaría el conjunto como unidad económica y rama de actividad. No obstante, también puede existir rama de actividad sin necesidad de tener una persona empleada.

Adicionalmente, en la V0001/2001 (NFC012353) (y, entre otras, en la V1810/2019 –NFC073023– ya en vigor en la LIS), la DGT interpreta que está implícito en el propio concepto de «rama de actividad» y de «unidad económica» el hecho 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. Además se aclara que no es preciso que se produzca una transmisión completa y exclusiva de dicho patrimonio, siempre que los elementos transmitidos permitan el desarrollo de la actividad.

Para finalizar con esta cuestión, es oportuno advertir que, en el ámbito de la imposición indirecta, y a los efectos de declarar la transmisión como no sujeta (art. 7.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre), el concepto de unidad económica autónoma solo debe cumplirse en sede de la entidad transmitente.

En este sentido, en la V2525/2019 (NFC073628) se estudia el caso de unas entidades que tienen previsto aportar un conjunto de activos inmobiliarios adjudicados y de un conjunto de préstamos, la mayoría de ellos con garantía hipotecaria, a una entidad de nueva creación en la que está prevista la entrada de un nuevo inversor. La transmisión no comprende los medios utilizados por la transmitente para la gestión de los inmuebles, si bien, por necesidades operativas se cederá de forma instrumental el contrato de gestión de los activos y el mismo día de entrada del nuevo inversor se rescindirá el contrato de gestión de los activos transmitidos y se suscribirá un nuevo contrato de gestión con tercer gestor especializado.

La DGT interpreta que para calificar la cesión como no sujeta se requiere que: a) los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente; y, b) que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Para concluir que:

[...] la voluntad, manifestada en el momento de transmisión de los activos, de rescindir el contrato de gestión supone que se transmitirán únicamente activos y pasivos inmobiliarios sin ninguna estructura de medios humanos o materiales que permita desarrollar por el adquirente una actividad empresarial.

Una vez hechas estas precisiones, y volviendo a la resolución del ejercicio, cabe señalar que el valor del negocio escindido supone el 25 % del valor razonable total de la sociedad. A partir de este dato, la sociedad B reducirá el capital social en 15 um [(60 accs. × 25 %) × 1 um]. La sociedad A emite 25 acciones y la sociedad B amortiza 15. Por lo tanto, la ecuación de canje será de 5 acciones de A por cada 3 acciones de B.

Por la reducción de capital en la sociedad B y la entrega de las acciones de la sociedad beneficiaria a los socios de B.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (60 × 1.000/4.000)	15	
11x	Reservas	985	
5533	Socios, cuenta de escisión		1.000

Sociedad A (adquirente-beneficiaria)

En la fecha de inscripción, por el reconocimiento de los activos netos del NE y los efectos contables retroactivos por referencia a la fecha de adquisición.

Código	Cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio (1)	440	
xxx	Otros activos (500 + 800 (2) + 90 (3))	1.390	
6xx	Gastos por naturaleza	110	
5532	Socios de sociedad escindida		1.000
7xx	Ingresos por naturaleza		140
xxx	Pasivos (600 + 200 (4))		800

(1) Fondo de comercio = 1.000 – (500 + 800 + 60 – 600 – 200) = 440. El fondo de comercio previamente calculado a los efectos de obtener el balance de escisión se reduce en el importe de los resultados devengados hasta la fecha de adquisición.

(2) 800 ajuste del activo a valor razonable.

(3) 90 = (80 – 20) + (140 – 110).

(4) 200 = (800 × 25 %); pasivo por impuesto diferido asociado a la plusvalía de los activos identificables.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 78 de la LIS los bienes y derechos adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, por el mismo valor que tenían en la entidad transmitente (sociedad B) antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente. Por lo tanto, en su caso, el gasto por amortización de la plusvalía desde la fecha de adquisición y del fondo de comercio no será fiscalmente deducible.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de sociedades escindida	1.000	
100	Capital social (40 accs. × 1 um)		40
110	Prima de emisión		960

Sociedad Z (socio de la sociedad escindida)

La inversión en B está contabilizada por 60 um. La sociedad Z recibirá el 20 % de las acciones emitidas (20 % × 25 accs.) con un valor razonable de 200 um.

De acuerdo con el artículo 57.1 de la RICAC, la sociedad Z valorará las acciones recibidas aplicando los criterios establecidos para la permuta comercial. El valor de los instrumentos dados de baja se cuantificará aplicando al valor en libros de las acciones o participaciones en la contabilidad del socio la proporción existente entre el valor razonable de los elementos escindidos y el valor razonable de la sociedad. De acuerdo con los datos del enunciado: a) Valor razonable del negocio escindido 1.000 um; y, b) Valor razonable de la sociedad B: 4.000 um. En consecuencia, el coste que se da de baja se cuantificará como sigue: $60 \times (1.000/4.000) = 15$.

La diferencia entre el precio de adquisición de las acciones recibidas y el valor en libros de las que se dan de baja se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversión en A	200	
240	Inversión en B		15
766	Beneficios en participaciones		185

El artículo 81 de la LIS estipula que, con carácter general, no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente. Adicionalmente, en el artículo 81.2 se aclara que los valores recibidos en virtud de las operaciones de fusión y escisión se valoran, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas del impuesto sobre sociedades. Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

Sociedad X (socio de la sociedad beneficiaria)

De acuerdo con el artículo 57.2 de la RICAC, la sociedad X no modificará el valor en libros de los instrumentos de patrimonio por causa de la escisión. En consecuencia, no procede registro contable alguno, porque la sociedad X no recibe acciones.

Ejercicio 4. Fusión entre partes no vinculadas. Bases imponibles negativas

Las sociedades A y B presentan al cierre del ejercicio 20X0 los siguientes activos y pasivos, cuyo valor razonable coincide con su valor en libros:

	Sociedad A	Sociedad B
Activos	2.000	900
Pasivos	500	400
Total	1.500	500

El patrimonio neto de la sociedad B muestra un capital social de 200 um, unas reservas de 550 um y unos resultados negativos de ejercicios anteriores de 300 um. Los ingresos y gastos del ejercicio 20X0 ascienden a 50 um (280 – 230). Además, la sociedad B acumula desde su creación bases imponibles negativas por importe de 300 um, pero en su balance no luce el correspondiente crédito fiscal porque hasta la fecha no consideraba probable la obtención de ganancias fiscales en los próximos 10 años.

Al cierre del ejercicio 20X0, la sociedad A absorbe a la sociedad B. El capital social de A está formado por 600 acciones de 1 um de nominal. En esa fecha, el valor razonable de una acción de la sociedad A es de 2,5 um y el valor razonable de la sociedad B es de 1.000 um.

Se pide:

Contabilizar la fusión en la sociedad A, considerando que la operación se acoge al régimen fiscal especial y que ambas sociedades tributan en el impuesto sobre sociedades al 25 %.

Solución

El valor inicial de los elementos patrimoniales adquiridos por la sociedad A será coincidente con el importe por el que lucía en las cuentas anuales de la sociedad B, dado que no existen diferencias entre el valor contable precedente y el valor razonable de los activos adquiridos y

pasivos asumidos. La única diferencia trae causa del reconocimiento en A del crédito fiscal pendiente de compensación.

$$\text{Liquidación fiscal B} = 25\% \times (50 - 35^1) = 3,75.$$

$$\text{Fondo de comercio} = 1.000 - (900 + 66,25 - 400 - 3,75) = 437,5$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso	900	
204	Fondo de comercio	437,5	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	66,25	
xxx	Deudas (400 + 3,75)		403,75
5530	Socios de sociedad disuelta		1.000

El artículo 84.1 de la LIS señala que cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de la ley determinen una sucesión a título universal (es el caso de la fusión y escisión definidas en el art. 76), se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. En relación con el derecho a la compensación de bases imponibles negativas, en el artículo 84.2 de la LIS se aclara que se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, si se produce la extinción de la entidad transmitente, como sucede en el caso de la fusión, o si se escinde una rama de actividad.

La sociedad A emitirá 400 acciones (1.000/2,5) para absorber a la sociedad B.

Por la entrega de las acciones de la sociedad A a los antiguos socios de B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	1.000	
100	Capital social		400
110	Prima de emisión		600

¹ Considerando que en la liquidación fiscal de la sociedad B se puede compensar el 70 % de la base imponible previa (art. 26.1 LIS). Después de la compensación, la sociedad B mantiene 265 um de bases imponibles negativas pendientes de compensación [$25\% \times (300 - 35) = 66,25$; crédito fiscal].

2.2. El método del coste precedente

Las reglas a seguir en las fusiones y escisiones entre empresas del grupo reguladas en la NRV 21.^a 2 se pueden agrupar bajo la expresión del método del coste precedente. En su estudio seguiremos el guion que se ha utilizado a la hora de analizar el método de adquisición con el objetivo de que se puedan comparar ambos conjuntos de criterios.

2.2.1. Ámbito de aplicación de las combinaciones de negocios bajo control común

Las reglas particulares son aplicables si en la operación concurren todos los siguientes requisitos:

- 1.º Los activos y pasivos que se transfieren siguen controlados por el mismo grupo de empresas, en el sentido de la NECA 13.^a del PGC. Nótese que ello supone incluir en el ámbito de aplicación tanto a las empresas del grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio como a las controladas por un reducido grupo de personas físicas o jurídicas no obligadas a consolidar, o a las que se encuentran bajo control común en virtud de un contrato o cláusulas estatutarias.
- 2.º La transferencia se formaliza con uno de los siguientes acuerdos societarios: fusión, escisión, aportación no dineraria y reparto de dividendo, reducción de capital o disolución con liquidación en especie de la deuda con el socio. Del anterior inciso se deduce que la compraventa de un negocio (o de las acciones representativas de su capital social) se rige por el método de adquisición.

Del mismo modo, las reglas particulares no se aplican a la cesión global de activo y pasivo, ya que en esta operación la contraprestación entregada no podrá consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio del cesionario y, por lo tanto, sus rasgos económicos se asemejan a la compraventa de negocio, operación que se rige por las reglas generales (método de adquisición).

- 3.º El objeto de la transacción es un negocio.

El primer aspecto reseñable de la RICAC en esta materia es que introduce una aclaración en el artículo 53.5 al mencionar que, en todo caso, se entienden incluidas en el ámbito de aplicación de las reglas particulares las siguientes operaciones (siempre y cuando se transfiera un negocio):

- a) La escisión total cuando las sociedades beneficiarias sean empresas del grupo, antes y después de la operación, o sociedades de nueva creación que se incorporan al grupo.

- b) La escisión parcial o la segregación cuando el patrimonio traspasado sea adquirido por una empresa del grupo, calificada como tal antes y después de la operación, o una sociedad de nueva creación que se incorpora al grupo.
- c) La operación mediante la cual una sociedad transmite en bloque su patrimonio a otra sociedad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria.

No obstante, sin lugar a dudas, el aspecto que merece un mayor análisis es el concepto de negocio porque el que un conjunto de activos y actividades cumpla esta definición es el hecho determinante para que la operación societaria entre empresas del grupo siga el método del coste precedente; en caso contrario, con carácter general, los elementos patrimoniales adquiridos se contabilizarán por su valor razonable.

La NRV 19.^a 1 del PGC define un negocio como 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 desarrollo de esta definición, el ICAC ha publicado la consulta 3 del BOICAC n.º 91 (NFC045469), de septiembre de 2012, en la que se analiza la aportación no dineraria de un inmueble entre empresas del grupo. El Instituto interpreta que el objeto de la aportación no debería calificarse como un negocio si solo estuviese expuesto al riesgo y beneficio de precio o valor razonable, circunstancia que debería presumirse salvo clara evidencia de lo contrario, a la vista de la naturaleza del activo aportado (un inmueble).

De la respuesta del ICAC se deduce que cuando la práctica totalidad del valor razonable del conjunto de activos adquiridos se concentre en un solo activo, o en un grupo de activos similares, entendiendo por tales aquellos que son susceptibles de producir los mismos beneficios y que originan una exposición a riesgos económicos análogos, ese elemento o conjunto de elementos patrimoniales no constituye un negocio. O, dicho de otro modo, en tal caso, en el conjunto que se transmite no se identifican las actividades o procesos inherentes a una organización empresarial.

Así las cosas, una primera aproximación al concepto de negocio podría venir de la mano de la disyuntiva que a efectos del impuesto sobre sociedades se presenta entre las sociedades que desarrollan una actividad económica y las que deben calificarse como entidades patrimoniales. Entendiendo por estas aquellas cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

No obstante, en relación con la definición de negocio, la cuestión presenta matices no siempre de fácil aplicación. La NIIF 3, «Combinaciones de negocios», fue modificada en el año 2018 con el objetivo de aclarar este concepto, cuyo contenido es previsible que pueda

ser traído a colación en algún momento por las empresas que aplican el PGC, en ausencia de un desarrollo expreso a nivel general.

Los puntos a resaltar de esta regulación serían los siguientes:

- 1.º Un negocio consiste en: a) al menos un recurso (insumo) que forma parte o tiene la capacidad de contribuir a la elaboración de un producto si se le aplica uno o más procesos (por ejemplo, intangibles, personal, un contrato que permita acceder a materiales, etc.); b) uno o varios procesos (por ejemplo, procesos documentados o protocolos de actuación, o la capacidad intelectual de una plantilla de trabajadores organizada) que aplicados a los insumos elaboran productos o tienen la capacidad de contribuir a la creación de productos; c) productos, esto es, el resultado de aplicar el proceso a los insumos. Son productos los bienes y servicios entregados a los clientes, los intereses o dividendos procedentes de activos financieros y otros ingresos de actividades ordinarias (como los alquileres recibidos por el arrendamiento de bienes).
- 2.º Para que un conjunto integrado de actividades y activos cumpla la definición de negocio no es necesario que esté generando productos, pero sí que tenga la capacidad de contribuir a esa creación. En consecuencia, también pueden cumplir la definición de negocio las unidades económicas en la fase inicial de investigación y desarrollo y las unidades operativas que han cesado en su actividad y permanecen cerradas.
- 3.º El aspecto esencial de la definición de negocio es que el conjunto de actividades y activos integrados englobe, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo, de manera que juntos contribuyan de manera significativa a la capacidad de elaborar productos.
- 4.º Un negocio habitualmente tiene pasivos, pero puede no tenerlos. Del mismo modo un conjunto de actividades y activos que no cumpla la definición de negocio puede incluir pasivos.
- 5.º La calificación de un conjunto de actividad y activos como un negocio depende de si es susceptible de ser gestionado como tal por un tercero, no como lo vienen gestionado el transmitente ni de la intención que tenga el adquirente. Por lo tanto, la adquisición de una sociedad que constituye un negocio para su posterior cierre, con el objetivo de eliminar este competidor del mercado, también cumpliría la definición de adquisición de negocio.
- 6.º Si un conjunto de actividades y activos no genera productos en la fecha de adquisición, un proceso adquirido es sustantivo solo si se cumplen dos condiciones:
 - a) El proceso es fundamental para la capacidad de desarrollar o convertir el insumo o insumos adquiridos en productos.

- b) Los insumos adquiridos incluyen una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar esos procesos, y también incluye otros insumos que la plantilla podría transformar en productos (como, por ejemplo, tecnología, proyectos de I+D, activos inmobiliarios o una licencia). La norma también precisa que un contrato no es un proceso, pero puede dar acceso a una plantilla organizada de manera indirecta.
- 7.º Si un conjunto de actividades y activos genera productos en la fecha de adquisición, un proceso adquirido es sustantivo si, al aplicarlo a un insumo o insumos adquiridos, cumple uno de los siguientes requisitos:
- a) Es fundamental para la capacidad de continuar elaborando productos, y los insumos adquiridos incluyen una plantilla organizada para desarrollar ese proceso (dificultades en sustituir la plantilla adquirido puede indicar que esta realiza un proceso que es fundamental), o
 - b) Contribuye de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos y se considera único o escaso, o no puede sustituirse sin coste, esfuerzo o retraso significativo.
- 8.º En todo caso, el conjunto adquirido no se calificará como negocio si sustancialmente todo el valor razonable de los activos adquiridos (sin considerar los pasivos asumidos) se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.

Ejercicio 5. Definición de negocio

Los administradores de la sociedad Inter están analizando si las siguientes oportunidades de inversión cumplen la definición de negocio a los efectos del registro contable de la operación.

Caso 1). La sociedad A cuyo patrimonio está integrado por dos edificios de oficinas, tres edificios de viviendas en alquiler, una deuda con una entidad de crédito, los correspondientes contratos de alquiler de las oficinas y de las viviendas, así como sendos contratos con servicios de limpieza y seguridad externalizados. No se transferirían empleados.

Caso 2). La sociedad B que tiene dos proyectos de I+D en áreas diferentes y en una fase de desarrollo avanzada. También es parte de un contrato con un laboratorio para realizar pruebas clínicas. El valor razonable del contrato es nulo porque otras empresas ofrecen ese mismo servicio a ese mismo precio.

Caso 3). La sociedad C que tiene las instalaciones (terrenos, naves y maquinaria) de tres concesionarios de vehículos y una deuda con una entidad de crédito. La sociedad no incluye personal. Las instalaciones llevan cerradas dos meses, pero todavía mantiene el contrato de distribución con una marca de automóviles.

Caso 4). La sociedad D que es propietaria de una fábrica de azulejos (terreno, nave y maquinaria) cerrada desde hace un mes pero que mantiene una plantilla organizada con formación, conocimientos y experiencia. No se transfiere ningún otro activo, proceso u otra actividad.

Caso 5). La sociedad E que posee los derechos de distribución de un producto en un determinado país, los contratos de los clientes existentes en ese país y un contrato de suministro del producto con el fabricante y titular de la marca, pero que no dispone de personal.

Caso 6). La sociedad F titular de una cartera de créditos garantizados con activos inmobiliarios y una plantilla encargada de la gestión de esos activos financieros y la relación con los prestatarios.

Solución

Caso 1). La sociedad realiza la prueba de concentración para descartar que el conjunto adquirido sea un negocio. No obstante, como los activos inmobiliarios están expuestos a diferentes riesgos y beneficios, se ve obligada a estudiar si el conjunto adquirido incluye un insumo y un proceso sustantivo.

La sociedad no cumple la definición de negocio porque el conjunto de elementos adquiridos no incluye una plantilla organizada, y el contrato de limpieza y seguridad solo da acceso a procesos secundarios de poco valor añadido. En el supuesto de que también se hubiese adquirido (directa o indirectamente) la plantilla encargada de la gestión de los contratos de arrendamiento, la sociedad sí que cumpliría la definición de negocio.

Caso 2). La sociedad B no cumple la definición de negocio porque el personal al que tiene acceso tiene la capacidad de finalizar las pruebas clínicas, pero no tiene la capacidad de transformar los insumos adquiridos en productos.

Caso 3). La sociedad C no cumple la definición de negocio porque no incluye una plantilla de trabajadores, a pesar de incluir un insumo como el contrato de distribución.

Caso 4). La sociedad D no cumple la definición de negocio porque a pesar de mantener a los trabajadores no incluye otro insumo que estos puedan transformar y convertir en productos. A estos efectos, el terreno, la nave y las instalaciones no se consideran insumos porque no pueden convertirse en productos.

Caso 5). La sociedad E no es un negocio porque carece de una plantilla de trabajadores y tampoco incluye procesos sustantivos.

Caso 6). La sociedad F cumple la definición de negocio porque incluye insumos (créditos) y una plantilla capaz de gestionar los procesos adquiridos (gestión de los créditos).

2.2.2. La contabilidad de las sociedades que participan en la operación

En este caso, las cuestiones a resolver para aplicar el método del coste precedente son las siguientes:

- a) Identificar a la empresa adquirente. La NRV 21.^a 2 no aclara si en el ámbito de las operaciones entre empresas del grupo debe identificarse una empresa adquirente cuyos activos y pasivos no puedan ser objeto de ajuste valorativo. Para cubrir esta laguna, el ICAC ha interpretado en la consulta 19 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040270), que:

[...] en el contexto de la NRV 21.^a 2 las sociedades de nueva creación, con carácter general, gozarán de la calificación de sociedad adquirente porque en las operaciones que en ella se regulan el control del citado negocio, antes y después de que se produzca la transacción, lo mantienen las mismas personas físicas o jurídicas.

Por ello, a diferencia de lo que sucede en la NRV 19.^a, la referencia a la sociedad adquirente debe entenderse realizada a la adquirente legal y no a la económica.

Por lo tanto, en las fusiones y escisiones entre empresas del grupo, a efectos contables, se revisarán los valores de los activos y pasivos de los negocios adquiridos (en términos legales).

- b) Determinar la fecha de adquisición. La NRV 21.^a, en su apartado 2.2.2, «Fecha de efectos contables», señala que la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión. Y en la consulta 13 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040267), se aclara que:

[...] independientemente de que la sociedad beneficiaria de la escisión sea una sociedad preexistente u otra de nueva creación, la fecha de efectos contables será la del inicio del ejercicio salvo que el negocio adquirido se hubiera incorporado al grupo durante el mismo, en cuyo caso, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

Este criterio implica que, a efectos fiscales, en las operaciones entre empresas del grupo los ingresos y gastos de la sociedad absorbida se incorporen a la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad absorbente desde el inicio del ejercicio y que esta última por lo tanto deba presentar una autoliquidación por cuenta de la sociedad absorbida/extinguida con un resultado contable de 0 um (y, en su caso, también de una base imponible de 0 um).

Sin embargo, la retroacción económica de las operaciones en una entidad de nueva creación, a un momento previo a su constitución jurídica, no cabe duda de que puede plantear dudas sobre el criterio a seguir para imputar determinados gastos. Así, por ejemplo, sería el caso de una escisión total con el objetivo de separar el inmueble en que se desarrolla la actividad operativa de los riesgos inherentes a esta última, cuando el inmueble siga siendo usado por la sociedad

beneficiaria que retiene los activos y pasivos afectos al desarrollo de la actividad, en virtud de un contrato de arrendamiento con la sociedad beneficiaria que recibe la edificación.

Para otorgar un adecuado tratamiento contable a estos hechos, la primera cuestión a resolver es si el edificio cumple la definición de negocio. Si el activo no cumple la definición de negocio, el registro de este activo en la sociedad beneficiaria no seguiría las reglas especiales entre empresas del grupo sino la regla general aplicable en función de la naturaleza del elemento patrimonial; una inversión inmobiliaria.

En este caso, los ingresos y gastos se reconocerían exclusivamente desde la fecha de adquisición. Y la cuota de amortización devengada desde el inicio del ejercicio hasta la citada fecha se retendría en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad beneficiaria que incorporaría los ingresos y gastos del negocio desde el inicio del ejercicio. A partir de la fecha de adquisición, ambas sociedades contabilizarían los efectos del acuerdo de arrendamiento.

Por el contrario, si el inmueble cumpliera la definición de negocio, parece razonable considerar que el gasto por amortización debería reconocerse en la sociedad a la que se le asigna este activo. Esta circunstancia determinaría, en principio, que ese importe no se viese compensado con el registro del correspondiente ingreso, hasta la fecha en que entre en vigor el contrato de arrendamiento, y que la otra sociedad presentase una situación equivalente, pero de signo contrario; en ambos casos, se estaría mostrando una imagen que reflejaría la forma jurídica, pero no el fondo económico de la operación.

Para evitar esta situación, alternativamente, en nuestra opinión sería más adecuado reflejar el correspondiente ingreso y gasto por arrendamiento desde el inicio del ejercicio, al margen de que dicho registro solo surta efectos en el ámbito contable.

- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios. En este punto la NRV 21.^a 2 tampoco introduce ninguna especialidad, ni el ICAC ha publicado consulta alguna sobre esta cuestión por lo que serán aplicables los criterios generales de la NRV 19.^a del PGC con las siguientes precisiones.

Las fusiones y escisiones entre empresas del grupo no constituyen combinaciones de negocios en sentido estricto. Por lo tanto, cabría sostener que los honorarios pagados a los asesores y otros profesionales que intervengan en la operación no deberían contabilizarse como un gasto sino como mayor coste de la operación.

En este sentido, el artículo 23.2 de la RICAC especifica que los gastos derivados de la adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante se registrarán como un mayor valor de la inversión financiera. A nuestro modo de ver, esta precisión podría ser la base para interpretar que en las operaciones de transferencia de negocios entre empresas del grupo la regla aplicable para el reconocimiento de esos honorarios es la prevista con carácter general para la adquisición de cualquier activo.

- d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos. La NRV 21.^a 2 incide sobre todo en este aspecto, para indicar que los activos y pasivos del negocio adquirido deben valorarse por su valor consolidado o, en ausencia de esta valoración, por el importe en libros precedente.

En la NRV 21.^a 2.2.1 b), en relación con las fusiones entre otras empresas del grupo (dos filiales), se aclara que:

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

Y, respecto a la fusión de la sociedad dominante y dependiente (NRV 21.^a 2.2.1 a), el ICAC ha interpretado en la consulta 17 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040276), que, en los supuestos de dispensa de consolidar, deben seguirse las siguientes reglas:

[...] en los supuestos de dispensa, en la práctica pueden presentarse dos situaciones:

- a) La dominante última española está dispensada de consolidar por razón de subgrupo.

En este caso, aplicando por analogía lo dispuesto en el artículo 40.2 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad adquirida, salvo que la sociedad dominante española formule unas cuentas consolidadas que integren el negocio adquirido de acuerdo con lo dispuesto en las NFCAC.

- b) La dominante última española está dispensada de consolidar por razón de tamaño.

En este caso, en aplicación de la disposición transitoria sexta. Sociedades consolidadas por primera vez en una fecha posterior a la fecha de adquisición del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en la práctica, podrá optarse por emplear los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad adquirida, o por emplear los valores consolidados del negocio adquirido aplicando los criterios generales incluidos en las NFCAC.

Por último, cabe recordar que si el grupo español formulase sus cuentas consolidadas aplicando las NIIF-UE (normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea), en la consulta 21 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040271), se aclara que:

[...] de la exposición de motivos del real decreto [RD 1159/2010] se deduce la posibilidad de que puedan emplearse los valores consolidados incluidos en unas cuentas formuladas aplicando las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, siempre que la información consolidada no difiera de la que se hubiera obtenido aplicando las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa. El fondo de comercio será, en su caso, el que se muestre en las cuentas consolidadas, o el que resulte de minorar el coste de la inversión en los valores en cuentas individuales del negocio absorbido. Del mismo modo, la diferencia negativa será la que se hubiese registrado en las cuentas consolidadas, con la particularidad de que si la operación se produce en un ejercicio distinto al momento en que la empresa adquirida se incorporó al grupo ese ingreso lucirá en las reservas de la sociedad adquirente.

Desde la perspectiva del socio, la RICAC introduce una importante novedad. La RICAC de 5 de marzo de 2019, en su artículo 52.3, dispone que:

Cuando la fusión se contabilice aplicando las reglas particulares reguladas en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, el socio también seguirá esas reglas particulares.

A la vista de esta precisión, opinamos que el registro en el socio también debería tener en cuenta el valor consolidado de la inversión.

De acuerdo con el artículo 57.4 de la RICAC, este mismo criterio es aplicable en el caso de las escisiones de negocios dentro de un mismo grupo de sociedades para valorar las acciones o participaciones recibidas.

El criterio que se ha expuesto supone un cambio de interpretación respecto al publicado en las consultas 10 (NFC040277) y 11 (NFC040261) del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011, en las que el Instituto interpretó que el socio de las sociedades que participan en la operación debe seguir las reglas generales en materia de permuta, y previsiblemente calificar la permuta como no comercial.

Con este cambio, el ICAC ha coordinado el tratamiento contable en el socio en una operación de fusión con el recogido en la consulta 3 del BOICAC n.º 85

(NFC040255) en relación con el canje de valores, en cuya respuesta se concluye que la sociedad que aporta la inversión en una filial a otra sociedad dependiente debe reconocer los instrumentos de patrimonio recibidos por el valor consolidado y reconocer en las reservas la diferencia entre este importe y el valor en libros de la inversión que se da de baja.

En lo que respecta al coste de las acciones o participaciones que se da de baja, consideramos que lo más adecuado sería que ese importe también se cuantificase en función del valor consolidado o valor en libros relativo del negocio escindido.

Ejercicio 6. Método del coste precedente. Fusión dominante-dependiente

La sociedad A participa en el 100% del capital de la sociedad B. La inversión se adquirió al inicio del ejercicio 2016 por 20.000 um. Los fondos propios de la sociedad B en ese momento y al cierre del ejercicio 2020 son los que se muestran a continuación:

Sociedad B	1-1-2016	31-12-2020
Capital social	10.000	10.000
Reservas	2.000	8.000

Al inicio del ejercicio 2016, el valor en libros de los activos de la sociedad (21.000 um) coincidía con su valor razonable, salvo en el caso de un terreno que acumulaba una plusvalía de 400 um. Al cierre del ejercicio 2020, la sociedad A absorbe a la sociedad B. En esa fecha, la plusvalía del terreno asciende a 1.000 um y los pasivos de la sociedad tienen un valor razonable igual a su valor en libros (3.000 um).

Adicionalmente se conoce que la sociedad B ha obtenido unos ingresos de 3.200 um y ha incurrido en unos gastos de 2.600 um durante el ejercicio 2020, hasta la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil.

Se pide:

Contabilizar la fusión entre las sociedades A y B considerando que ambas sociedades tributan al 25% y la operación de fusión sigue el régimen fiscal especial.

Solución

Si la sociedad A viene formulando cuentas consolidadas, los elementos patrimoniales de la sociedad B deberán contabilizarse por el valor que luzca en consolidación. En caso contra-

rio, se reconocerán por su valor en libros, salvo que se elaboren unas cuentas consolidadas a tal efecto.

Los valores consolidados, al cierre del ejercicio 2020, serían los siguientes:

- Fondo de comercio [20.000 – (10.000 + 2.000 + 400 – 100)] 7.700
- Amortización del fondo de comercio [(7.700/10) × 5] 3.850

Sociedad B

En la fecha de inscripción, por el reconocimiento de los efectos contables retroactivos por referencia al inicio del ejercicio y el traspaso del patrimonio a la sociedad A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas	3.000	
5531	Socios, cuenta de fusión	18.000	
7xx	Ingresos por naturaleza	3.200	
6xx	Gastos por naturaleza		2.600
xxx	Activo diverso (21.000 + 600)		21.600

Desde un punto de vista contable, nótese que la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad adquirente, en principio, no origina el registro de renta alguna en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin perjuicio de lo anterior, y a pesar de que el ICAC no haya publicado ninguna interpretación en este sentido, también cabría plantearse el registro de un ingreso contra reservas por diferencia entre el valor consolidado del elemento patrimonial y su valor contable en cuentas individuales, que en nuestro ejemplo sería el valor de la plusvalía de 400 um asociada al terreno que luce en las cuentas del grupo como precio de adquisición de este elemento patrimonial.

A efectos fiscales, el artículo 77.1 a) de la LIS dispone que no se integrarán en la base imponible las rentas (fiscales) que se pongan de manifiesto como consecuencia de la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad B.

Por lo tanto, independientemente de que se reconociese o no esa renta contra reservas, nótese que no afectaría al pago fraccionado del impuesto sobre sociedades de los contribuyentes que opten por la modalidad del artículo 40.3 de la LIS (base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses), con una cifra de negocios inferior a 10 millones de euros, porque la renta derivada de la baja estaría exenta. Para los que superen esa cifra de negocios tampoco tendría efecto porque la disposición adicional decimocuarta de la LIS fija como base del pago fraccionado el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por la extinción de la sociedad B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	10.000	
11x	Reservas	8.000	
5531	Socios, cuenta de fusión		18.000

Sociedad A

En este caso hay que diferenciar dos supuestos:

a) *La sociedad A viene formulando cuentas consolidadas u opta por elaborar dichas cuentas para determinar los valores consolidados.*

En la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil, por la incorporación de los elementos de la sociedad B al patrimonio de la sociedad A por referencia a la fecha de inicio del ejercicio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso (21.600 + 400)	22.000	
204	Fondo de comercio	7.700	
6xx	Gastos por naturaleza (1)	3.370	
2804	Amortización acumulada fondo de comercio		3.850
7xx	Ingresos por naturaleza		3.200
xxx	Pasivo diverso		3.100
5530	Socios de sociedad disuelta		22.920

(1) 2.600 + 770 (amortización del fondo de comercio).

En aplicación del artículo 78.1 de la LIS, los bienes y derechos adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente. Esta circunstancia es la que origina el nacimiento de un pasivo por impuesto diferido de 100 um ($400 \times 25\%$). Además, de conformidad con el artículo 82.1 de la LIS, cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5%, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación.

Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 84.1 de la LIS, cuando el negocio jurídico determine una sucesión a título universal, como es el caso de la fusión, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. Por otro lado, la renta operativa de la sociedad B, una vez incorporada al resultado contable de la sociedad A por imperativo de las reglas en materia de retroacción contable, quedarían inmediatamente incluidas en la base imponible de esta última en virtud del artículo 10.3 de la LIS.

Por la baja de la inversión que la sociedad A mantenía en la sociedad B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	22.920	
250	Inversión en B		20.000
113	Reservas		2.920

En el supuesto de que la inversión en la sociedad B se hubiese producido antes del 1 de enero de 2015, la fusión se regiría por lo dispuesto en la disposición transitoria vigésima séptima de la LIS. En tal caso, se estipula que:

[...] el importe de la diferencia entre el valor fiscal de la participación y los fondos propios que se corresponda con el porcentaje de participación adquirido en un periodo impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015 se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe ...,

siempre que adicionalmente se cumplan los requisitos regulados en la citada disposición.

La aplicación de este régimen en nuestro caso no hubiese alterado la valoración de los activos y pasivos de la sociedad B, cuyo registro en todo caso se rige por la normativa contable, pero sí que cambiaría la base fiscal del fondo de comercio y del terreno.

- Diferencia disp. trans. 27.^a = 20.000 – (10.000 + 8.000) = 2.000.
- Imputable al terreno: 1.000.
- Diferencia no imputada: 1.000 (deducible en 20 años de forma lineal).

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso (21.600 + 400)	22.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (1)	150	
204	Fondo de comercio	7.700	
6xx	Gastos por naturaleza	3.370	
2804	Amortización acumulada fondo de comercio		3.850
7xx	Ingresos por naturaleza		3.200
xxx	Pasivo diverso (2)		3.000
5530	Socios de sociedad disuelta		23.170

(1) Activo por diferencias temporarias deducibles = $25\% \times (1.000 - 400)$. El registro de este activo dependerá de si la sociedad espera su realización en los próximos 10 años con ganancias fiscales futuras.

(2) Ya no procede reconocer un pasivo por impuesto diferido porque la base fiscal del terreno es superior a su valor en libros.

En este caso puede producirse un exceso de imposición en la medida en que la diferencia entre el precio de adquisición de 20.000 um y el importe de los fondos propios en la fecha de adquisición (12.000 um) haya tributado en el transmitente de las acciones que adquiere la sociedad A. Nótese que, en tal caso, la sociedad A solo puede atribuir valor a sus activos por importe de 2.000 um (1.000 um en concepto de mayor base fiscal del terreno y 1.000 a título de diferencia no imputada). Para evitar esta situación, la sociedad A podría acordar un reparto de 6.000 um de reservas acumuladas desde la fecha de adquisición. La disposición adicional vigésima tercera de la LIS expresa que los dividendos reducirán el valor fiscal de la inversión (hasta 14.000 um) y que, adicionalmente, la sociedad A tendrá derecho a una deducción del 100% de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios.

b) *La sociedad A no dispone de los valores consolidados.*

Si la sociedad no dispone de los valores consolidados contabilizará los elementos patrimoniales de B por el valor en libros precedente, en cuyo caso el fondo de comercio sería el siguiente:

- Fondo de comercio $[20.000 - (10.000 + 8.000)]$ 2.000
- Amortización del fondo de comercio $(2.000/10)$ 200

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso	18.600	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
204	Fondo de comercio	2.000	
6xx	Gastos por naturaleza (1)	2.800	
2804	Amortización acumulada fondo de comercio		200
7xx	Ingresos por naturaleza		3.200
5530	Socios de sociedad disuelta		20.000

(1) 2.600 + 200 (amortización fondo de comercio).

La aplicación de los valores individuales y la obligatoriedad de registro por referencia a la fecha de inicio del ejercicio supone determinar el fondo de comercio en ese momento (inicio del ejercicio) y considerar esa fecha como fecha de adquisición.

Por la baja de la inversión que la sociedad A mantenía en la sociedad B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	20.000	
250	Inversión en B		20.000

Ejercicio 7. Método del coste precedente. Fusión dependiente-dependiente

A partir de los datos del ejercicio anterior, considérese que la sociedad A participa en el 100 % del capital de la sociedad C desde su constitución en el ejercicio 2010. Al cierre del ejercicio 2020, la sociedad C absorbe a la sociedad B.

Se pide:

Contabilizar la fusión en ambas sociedades considerando que tributan al 25 % y la operación de fusión sigue el régimen fiscal especial.

Solución

El registro en la sociedad B es el visto en el ejercicio anterior. Adicionalmente, en lo que atañe a la sociedad C, también es preciso diferenciar dos escenarios:

a) *La sociedad A viene formulando cuentas consolidadas u opta por elaborar dichas cuentas para determinar los valores consolidados.*

El asiento de incorporación al patrimonio de C es el que se ha propuesto en el ejercicio anterior. Además, hay que tener en cuenta que esta fusión se califica a efectos mercantiles como «especial» porque la sociedad absorbente y la absorbida están participadas, íntegramente, por el mismo socio. En estos casos, en aplicación de los artículos 49.1 y 52.2 de la Ley 3/2009, la operación puede realizarse teniendo en cuenta una serie de simplificaciones; entre otras, que la sociedad absorbente no emita capital. Esta circunstancia, origina el siguiente registro contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	22.920	
118	Otras aportaciones de socios (1)		22.920

(1) En nuestra opinión, alternativamente cabría considerar el uso de la cuenta 110, «Prima de emisión o asunción», en función del tipo social de la sociedad absorbente. El estatuto mercantil de ambas cuentas es el mismo.

La LIS establece como requisito para que la fusión esté fiscalmente protegida que la sociedad absorbente o de nueva creación entregue a los socios de las sociedades absorbidas valores representativos del capital social de la entidad adquirente y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal.

No obstante, en la Consulta V0379/2011 (NFC040502), la DGT interpreta que se consideran incluidas en el ámbito de aplicación del régimen especial las fusiones especiales reguladas en el artículo 52.1 de la LME, que se caracterizan por el hecho de que las sociedades que intervienen en la operación están íntegramente participadas por el mismo socio, sin que en tal supuesto sea necesario establecer una ecuación de canje ni que la sociedad adquirente aumente capital social. Este criterio no se extiende, sin embargo, al caso de dos sociedades íntegramente participadas por dos socios cuando cada uno de ellos posea el 50% del capital social de las sociedades que intervienen en la operación.

Por su parte, la sociedad A deberá dar de baja la inversión en B e incrementar el valor de la inversión en C en el importe del valor consolidado que se incorpora al patrimonio de esta última sociedad.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversión en C	22.920	
250	Inversión en B		20.000
113	Reservas		2.920

b) La sociedad A no dispone de los valores consolidados.

El registro de incorporación del patrimonio a la sociedad C es el analizado en el ejercicio anterior. Adicionalmente, si la sociedad opta por no emitir capital, procederá el siguiente apunte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	20.000	
118	Otras aportaciones de socios (1)		20.000

(1) En nuestra opinión, alternativamente cabría considerar el uso de la cuenta 110, «Prima de emisión o asunción», en función del tipo social de la sociedad absorbente. El estatuto mercantil de ambas cuentas es el mismo.

Por su parte, la sociedad A deberá dar de baja la inversión en B e incrementar el valor de la inversión en C en el valor en libros precedente salvo que los fondos propios de la sociedad B hubiesen superado dicho importe, en cuyo caso, se aplicará este último valor (aplicando por analogía el criterio recogido en la consulta 3 del BOICAC n.º 85 –NFC040255–).

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversión en C	20.000	
250	Inversión en B		20.000

Ejercicio 8. Escisión parcial de un negocio entre empresas del grupo

La sociedad A posee la totalidad de las acciones representativas del capital de la sociedad B. El patrimonio de la sociedad B está integrado por dos negocios (N₁ y N₂). Al cierre del ejercicio 20X0, el capital social de la sociedad B es de 50 um y las reservas acumuladas de 250 um. Los activos, pasivos, ingresos y gastos de la sociedad B en esa fecha son los que se muestran a continuación:

31-12-20X0	N1	N2	Total
Activos	180	420	600
Pasivos	60	140	200

31-12-20X0	N1	N2	Total
Ingresos	70	110	180





	31-12-20X0	N1	N2	Total
▶				
Gastos		-60	-20	-80
Pérdidas y ganancias		10	90	100

Al cierre del ejercicio 20X0, la sociedad A acuerda la escisión del negocio N₂ de la sociedad B que es adquirido por la sociedad C (sociedad de nueva creación íntegramente participada por la sociedad A que se constituye con un capital social de 40 um). La sociedad A tiene contabilizada la inversión en B por el importe del capital social desembolsado en la fecha de su constitución, 50 um. Adicionalmente se conoce que el valor razonable de los negocios N₁ y N₂ al cierre del ejercicio 20X0 asciende a 600 y 400 um, respectivamente. La escisión se inscribe en el Registro Mercantil el 15 de febrero de 20X1.

Se pide:

Contabilizar la escisión en las sociedades A, B y C considerando que la sociedad A no formula cuentas consolidadas, que todas las sociedades tributan al 25 % y que la operación de escisión sigue el régimen fiscal especial.

Solución

La escisión se acuerda en el ejercicio 20X0 y se inscribe en el Registro Mercantil en febrero de 20X1, antes de que finalice el plazo previsto en el TRLSC para formular cuentas anuales. Por lo tanto, la operación surtirá efectos en las cuentas anuales del ejercicio 20X0.

Sociedad B

En las escisiones entre empresas del grupo no se aplica el método de adquisición. En consecuencia, la baja del negocio escindido no origina el reconocimiento de una renta contable en la sociedad transmitente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas	140	
5533	Socios, cuenta de escisión	280	
7xx	Ingresos por naturaleza	110	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
6xx	Gastos por naturaleza		20
xxx	Activo (420 + 90)		510

Las rentas que se ponen de manifiesto como consecuencia de la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad B (que tiene un valor razonable de 400 um) no se integran en la base imponible (art. 77.1 a) LIS).

Por la entrega de las acciones de la sociedad C a la sociedad A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (70% x 50)	35	
113	Reservas	245	
5533	Socios, cuenta de escisión		280

Sociedad C

La valoración de los activos y pasivos del negocio escindido de la sociedad B en las cuentas individuales de la sociedad C será el valor contable consolidado que tenían los elementos patrimoniales en las cuentas consolidadas de la sociedad A. Si la sociedad A no formula cuentas consolidadas se tomarán los valores individuales.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activos	510	
6xx	Gastos por naturaleza	20	
5532	Socios de sociedad escindida		280
7xx	Ingresos por naturaleza		110
xxx	Pasivos		140

Los bienes y derechos adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la sociedad B antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente su fecha de adquisición en esa sociedad (art. 78 LIS).

Por la emisión de las acciones de la sociedad C y su posterior entrega a la sociedad A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de sociedad escindida	280	
100	Capital social		40
110	Prima de emisión		240

Si la sociedad C ya perteneciese al grupo y estuviese íntegramente participada por la sociedad A, la operación podría acogerse a las simplificaciones previstas en el artículo 52.1 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, en cuyo caso no sería preciso emitir acciones. La contrapartida del asiento sería la cuenta 118, «Aportaciones de socios o propietarios». Si la participación de la sociedad A en la sociedad C no fuese del 100%, esta última tendría que emitir acciones. En este supuesto, en su caso, la diferencia entre el capital social y la prima de emisión y el valor consolidado del negocio se reconocería en la cuenta 1101, «Prima de emisión o asunción, diferencia de escisión».

Sociedad A

Cuando se aplica el método del coste precedente, el coste de las acciones de la sociedad B que se da de baja, en nuestra opinión, se debería cuantificar en proporción al valor en libros del negocio escindido al inicio del ejercicio (fecha de retroacción contable). Y las acciones recibidas también se reconocerán por el valor contable del negocio escindido en la medida en que este importe supere el valor en libros que se da de baja, aplicando por analogía el criterio publicado en la consulta 3 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040255). De acuerdo con los datos del enunciado, el citado porcentaje será el 70% (280/400).

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Inversión en C	280	
240	Inversión en B (70% × 50)		35
113	Reservas		245

La renta que se pone de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la sociedad C a la sociedad A no se integra en la base imponible (art. 81.1 LIS). Adicionalmente, las acciones de la sociedad C recibidas se valoran, a efectos fiscales, por el valor fiscal de las entregadas (art. 81.1 LIS). Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

Las acciones recibidas tienen un valor contable (280) superior a su base fiscal (35). Esta circunstancia, en principio, traería consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido,

salvo que la citada diferencia carezca de incidencia en la carga tributaria futura (circunstancia que sucederá si, en la fecha de la posterior enajenación de la inversión en C, la sociedad A puede declarar la renta exenta en aplicación del art. 21 LIS).

Ejercicio 9. Fusión dominante-dependiente. Bases imponibles negativas

Las sociedades A y B presentan al cierre del ejercicio 20X0 los siguientes activos y pasivos, cuyo valor razonable coincide con su valor en libros:

	Sociedad A	Sociedad B
Activos	2.000	900
Pasivos	500	400
Total	1.500	500

El patrimonio neto de la sociedad B muestra un capital social de 200 um, unas reservas de 550 um y unos resultados negativos de ejercicios anteriores de 300 um. Los ingresos y gastos del ejercicio 20X0 ascienden a 50 um (280 – 230). Además, la sociedad B acumula desde su creación bases imponibles negativas por importe de 300 um, pero en su balance no luce el correspondiente crédito fiscal porque hasta la fecha no consideraba probable la obtención de ganancias fiscales en los próximos 10 años.

Al cierre del ejercicio 20X0, la sociedad A absorbe a la sociedad B. La sociedad A posee la totalidad de las acciones de la sociedad B y participa en esta última desde su creación. La inversión en B luce en el balance de la sociedad A por un importe de 200 um.

Se pide:

Contabilizar la fusión en la sociedad A, considerando que la operación se acoge al régimen fiscal especial y que ambas sociedades tributan en el impuesto sobre sociedades al 25 %.

Solución

El valor inicial de los elementos patrimoniales adquiridos por la sociedad A será coincidente con el importe por el que lucían en las cuentas anuales de la sociedad B, porque la sociedad A participa en la sociedad B desde su creación; en este caso, no existe diferencia alguna entre el valor individual y el valor consolidado, salvo en el supuesto de que existiesen

operaciones internas con resultados pendientes de realizar frente a terceros. Por otro lado, la renta operativa de la sociedad B, una vez incorporada al resultado contable de la sociedad A desde el inicio del ejercicio, por imperativo de las reglas en materia de retroacción contable, quedarían inmediatamente incluidas en la base imponible de esta última en virtud del artículo 10.3 de la LIS.

En relación con el derecho a la compensación de bases imponibles negativas, en el artículo 84.2 de la LIS se aclara que se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, si se produce la extinción de la entidad transmitente, como sucede en el caso de la fusión, o si se escinde una rama de actividad. Adicionalmente, en el artículo 84.2 de la LIS se precisa que:

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

En el caso que nos ocupa, en la medida en que el valor fiscal de la inversión en B también sea de 200 um, no será preciso realizar ajuste alguno.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso	900	
6xx	Gastos por naturaleza	230	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	75 (1)	
7xx	Ingresos por naturaleza		280
xxx	Deudas		400
240	Inversión en B		200
113	Reservas		325

(1) Crédito fiscal = 25% × 300 = 75.

De conformidad con el artículo 82.1 de la LIS, cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos, un 5 %, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación.

2.3. Adquisición de elementos que no cumplen la definición de negocio

El apartado 3 del artículo 47 de la RICAC recuerda que cuando el patrimonio que se transmite no cumpla la definición de negocio (al margen de que la fusión se acuerde entre partes no vinculadas o entre empresas del grupo), solo se aplicará el método de adquisición en aquellos aspectos que no se opongan al criterio previsto en la NRV que resulte aplicable (en función de la naturaleza del elemento patrimonial), para contabilizar la operación en la sociedad absorbente.

A pesar de esta referencia genérica, es claro que los elementos adquiridos se valorarán por su valor razonable, y en el supuesto de que dicho valor no pudiese estimarse de manera fiable por el valor razonable de las acciones o participaciones entregadas (en sintonía con lo dispuesto en la NRV 17.^a 2 PGC).

En concreto, en el artículo 47.3 de la RICAC se menciona que no se consideran contrarios a esa regulación: a) Los criterios establecidos para reconocer y valorar el traspaso de los elementos patrimoniales; b) El registro de los efectos contables de la operación; y, c) Los criterios para calificar una operación como adquisición inversa, así como las consecuencias que de ello se derivan, como las normas de elaboración de las cuentas anuales de las sociedades que participan en la operación.

Además se precisa que los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como mayor valor del activo adquirido y que en estos casos la sociedad adquirente no reconocerá un activo ni un pasivo por impuesto diferido por causa de la adquisición, de acuerdo con lo previsto en la NRV 13.^a del PGC y en la RICAC de 9 de febrero de 2016.

Ejercicio 10. Escisión parcial de un patrimonio que no cumple la definición de negocio

La sociedad A posee la totalidad de las acciones representativas del capital de la sociedad B. El patrimonio de la sociedad B está integrado por dos negocios (N_1 y N_2). Al cierre del ejercicio 20X0, el capital social de la sociedad B es de 50 um y las reservas acumuladas de 250 um. Los activos, pasivos, ingresos y gastos de la sociedad B en esa fecha son los que se muestran a continuación:

31-12-20X0	N_1	N_2	Total
Activos	180	420	600
Pasivos	60	140	200

31-12-20X0	N1	N2	Total
Ingresos	70	110	180
Gastos	-60	-20	-80
Pérdidas y ganancias	10	90	100

Al cierre del ejercicio 20X0, la sociedad A acuerda la escisión del negocio N₂ de la sociedad B que es adquirido por la sociedad C (sociedad de nueva creación íntegramente participada por la sociedad A que se constituye con un capital social de 40 um). La sociedad A tiene contabilizada la inversión en B por el importe del capital social desembolsado en la fecha de su constitución, 50 um. Adicionalmente se conoce que el valor razonable de los negocios N₁ y N₂ al cierre del ejercicio 20X0 asciende a 600 y 400 um, respectivamente. La escisión se inscribe en el Registro Mercantil el 15 de febrero de 20X1.

El negocio escindido está formado por un inmueble arrendado con un valor razonable de 580 um, los correspondientes contratos de alquiler y un préstamo hipotecario con una entidad financiera. No se transfiere personal ni otros medios materiales. El cobro de los alquileres y la gestión de las posibles incidencias lo seguirá realizando la sociedad B. A tal efecto, la sociedad B y la sociedad C suscriben el correspondiente contrato de prestación de servicios.

Se pide:

Contabilizar la escisión en las sociedades A, B y C considerando que la sociedad A no formula cuentas consolidadas y que todas las sociedades tributan al 25 %.

Solución

El negocio escindido no cumple la definición de negocio. En consecuencia, la sociedad C aplicará la correspondiente NRV para registrar cada uno de los elementos patrimoniales adquiridos o pasivos asumidos.

Sin perjuicio de lo anterior, de acuerdo con el artículo 53.3 de la RICAC, deberán tenerse en cuenta los criterios aplicables en el método de adquisición para reconocer y valorar el traspaso de los elementos patrimoniales y el registro de los efectos contables de la operación.

La escisión se acuerda en el ejercicio 20X0 y se inscribe en el Registro Mercantil en febrero de 20X1, antes de que finalice el plazo previsto en el TRLSC para formular cuentas anuales. Por lo tanto, en aplicación de esos criterios, la operación surtirá efectos en las cuentas anuales del ejercicio 20X0.

Sociedad B

La baja del negocio escindido origina el reconocimiento de una renta contable en la sociedad transmitente que se mostrará en la cuenta de pérdidas y ganancias porque la operación no se rige por la NRV 21.^a 2 del PGC.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas	140	
5533	Socios, cuenta de escisión	400	
5323	Créditos a corto plazo a empresas del grupo	40	
xxx	Activo		420
xxx	Beneficio por la baja del negocio		160

Además, la escisión no puede acogerse al régimen fiscal especial porque el patrimonio escindido no cumple la definición de rama de actividad, al carecer de medios personales y materiales para que pueda explotarse de manera autónoma el inmueble adquirido. En consecuencia, las rentas que se ponen de manifiesto como consecuencia de la baja del inmueble arrendado de la sociedad B (580 – 420) se integran en la base imponible de la sociedad transmitente en aplicación de los artículos 17.4 y 17.5 de la LIS. Como el negocio escindido carece de bases imponibles negativas o de otro patrimonio que pueda retener la sociedad B para financiar el pago de este impuesto, en la baja surgirá un crédito de 40 um frente a la sociedad C.

En el hipotético caso de que la escisión sí que cumpliera el concepto de rama de actividad, en lugar de reconocer un crédito, se contabilizaría un cargo en la cuenta 630, «Gasto por impuesto sobre beneficios», para reflejar la imposición diferida que se transfiere a la sociedad C.

Por la entrega de las acciones de la sociedad C a la sociedad A.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	35	
113	Reservas	365	
5533	Socios, cuenta de escisión		400

Sociedad C

La valoración de los activos y pasivos del negocio escindido de la sociedad B en las cuentas individuales de la sociedad C será el valor razonable del inmueble adquirido y los pasivos asumidos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activos	580	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
5532	Socios de sociedad escindida		400
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo		40
xxx	Pasivos		140

En el hipotético caso de que la escisión cumpliera la definición de rama de actividad, pero no la de negocio (supuesto bastante excepcional), el activo se registraría por 540 um (580 um menos el efecto impositivo de 40 um) porque la NRV 13.^a 2.3 prevé la dispensa al reconocimiento del pasivo por impuesto diferido (en los términos que se recuerdan en el art. 53 RICAC). Este mismo criterio se seguirá en el supuesto de aportación no dineraria del activo si la operación puede acogerse al régimen fiscal regulado en el artículo 87 de la LIS (para aplicar este régimen se recuerda que los elementos aportados no es preciso que cumplan la definición de rama de actividad).

Además, en el artículo 54.4 de la RICAC se aclara que la escisión no afecta a la información comparativa de la sociedad adquirente porque la operación solo produce efectos contables desde la fecha de adquisición.

Por la emisión de las acciones de la sociedad C y su posterior entrega a la sociedad A.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de sociedad escindida	400	
100	Capital social		40
110	Prima de emisión		360

Si la sociedad C ya perteneciese al grupo y estuviese íntegramente participada por la sociedad A, la operación podría acogerse a las simplificaciones previstas en el artículo 52.1 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, en cuyo caso no sería preciso emitir acciones. La contrapartida del asiento sería la cuenta 118, «Aportaciones de socios o propietarios». Si la participación de la sociedad A en la sociedad C no fuese del 100%, esta última tendría que emitir acciones. En este supuesto, en su caso, la diferencia entre el capital social y la prima de emisión y el valor consolidado del negocio se reconocería en la cuenta 1101, «Prima de emisión o asunción, diferencia de escisión».

Sociedad A

En nuestra opinión, para contabilizar las acciones recibidas podría traerse a colación por analogía el criterio establecido en el artículo 57 de la RICAC. Considerando que la sociedad A es el socio único de la sociedad C, en principio, la permuta debería calificarse como no co-

mercial. El valor de los instrumentos dados de baja se cuantificará aplicando al valor en libros de las acciones o participaciones en la contabilidad del socio la proporción existente entre el valor razonable de los elementos escindidos y el valor razonable de la sociedad. De acuerdo con los datos del enunciado, el citado porcentaje será el 40 % (400/1.000).

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Inversión en C	20	
240	Inversión en B (40% × 50)		20

La baja de las acciones de B determina la incorporación de una renta fiscal a la base imponible de la sociedad A por diferencia entre el valor de mercado de las acciones que se dan de baja (400) y su valor fiscal (20) en aplicación de los artículos 17.4 y 17.5 de la LIS. Las acciones de la sociedad C recibidas se valoran, a efectos fiscales, por el valor de mercado de las entregadas. Esta circunstancia origina el reconocimiento de un activo por impuesto diferido (25 % × 380) porque la operación ha afectado a la base imponible de la sociedad A.

3. La cesión global de activo y pasivo

La contraprestación que entrega el cesionario en las operaciones de cesión global de activo y pasivo no pueda consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio (art. 81.1 de la Ley 3/2009). Este aspecto introduce una singularidad jurídica y, por lo tanto, económica, que excluye a las cesiones globales del ámbito de aplicación de las reglas particulares entre empresas del grupo.

En este sentido, el artículo 58.2 de la RICAC aclara que cuando el patrimonio que se transmita por causa de la cesión global de activo y pasivo cumpla la definición de negocio establecida en la NRV sobre combinaciones de negocios del PGC, la operación se contabilizará siguiendo el método de adquisición regulado en esa NRV, al margen de que la operación se realice entre empresas del grupo. En caso contrario, la operación se contabilizará aplicando las NRV que correspondan en función de la naturaleza de los activos y pasivos cedidos.

En este punto es preciso recordar que, de acuerdo con el ámbito de aplicación diseñado en la NRV 21.^a 2, las reglas particulares solo se aplican a las operaciones societarias en las que la incorporación de los elementos patrimoniales al balance de la sociedad adquirente se realiza con abono al patrimonio neto. En consecuencia, como la contraprestación en la cesión global debe consistir en la entrega de un activo o la asunción de una deuda, la RICAC excluye estas transacciones del alcance del método del coste precedente.

Una vez hecha esta precisión, hay que resaltar que la cesión global se rige por el método de adquisición cuando el objeto del acuerdo cumpla la definición de negocio. En este caso, la fecha de adquisición será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la sociedad cedente en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de cesión global no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del patrimonio transferido en un momento posterior.

La sociedad cedente contabilizará la cesión global del activo y pasivo siguiendo los criterios establecidos en el artículo 49 para contabilizar la fusión en la sociedad adquirida (absorbida). Por su parte, la sociedad cesionaria tendrá en cuenta los criterios establecidos en el artículo 48 para contabilizar la fusión en la sociedad adquirente (absorbente).

En lo que atañe a la contabilidad del socio de la sociedad cedente, el artículo 61 de la RICAC aclara que cuando estos reciban la contraprestación directamente, se aplicarán los criterios establecidos en el artículo 57 para contabilizar las operaciones de escisión en los socios de la sociedad adquirida (escindida), sin perjuicio de que tal contraprestación, por imperativo legal, no pueda consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio del cesionario.

Cuando la contraprestación la reciba la sociedad cedente (art. 81.2 de la Ley 3/2009), los socios de esta última que estuvieran aplicando el criterio del coste no modificarán el valor en libros de su inversión por causa de la cesión.

Ejercicio 11. Cesión global de activos y pasivos. La contraprestación la recibe la sociedad cedente

Las sociedades A y B acuerdan al cierre del ejercicio 20X1 la cesión global del activo y pasivo de la sociedad B a la sociedad A, a cambio de una contraprestación monetaria. La contraprestación pactada se ha fijado en 1.000 um y las actividades y activos transferidos cumplen la definición de negocio.

Al cierre del ejercicio 20X1, el valor en libros y el valor razonable de los activos y pasivos de la sociedad B muestran los siguientes importes:

Balance 31-12-20X1					
Activo	VL	VR	Patrimonio neto y pasivo	VL	VR
Activo diverso	4.020	4.520	Capital social	100	
			Reservas	240	



Balance 31-12-20X1					
Activo	VL	VR	Patrimonio neto y pasivo	VL	VR
			Resultado ejercicio	80 (1)	
			Deudas	3.600	3.600
Total	4.020		Total	4.020	

(1) Sin considerar el efecto impositivo.

Las plusvalías del negocio B se acumulan en un activo identificable por importe de 500 um y en un fondo de comercio por un valor de 300 um, en ambos casos, antes de considerar el efecto impositivo.

Se pide:

Contabilizar la operación en las sociedades A y B que tributan en el impuesto sobre sociedades al 25 %.

Solución

La cesión global de activo y pasivo constituye una combinación de negocios y, por lo tanto, para su registro contable se aplicará el método de adquisición regulado en la NRV 19.^a del PGC.

Sociedad B

Esta operación no se incluye en el ámbito de aplicación del régimen fiscal especial regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS. En consecuencia, el beneficio contabilizado por la sociedad B se integraría en la base imponible del impuesto en aplicación del artículo 10.3 de la LIS.

La fecha de efectos contables vendrá determinada por la fecha de la junta en que se acuerde la operación. Los ingresos y gastos devengados desde el inicio del ejercicio y hasta esta fecha se retienen en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad B. También lucirá en su cuenta de resultados el beneficio o pérdida derivado de la baja del negocio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
57x	Tesorería	1.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
xxx	Deudas	3.600	
5323	Créditos a corto plazo a empresas del grupo (1)	220	
xxx	Activo diverso (1)		4.020
77x	Beneficio por la cesión del negocio		800

(1) Alternativamente, cabría haber acordado la retención de 220 um de activos del negocio transferido.

Toda esta renta contable se integrará en la base imponible de la sociedad B y generará el correspondiente gasto por impuesto, cuya cancelación se financiará con una parte de los activos del negocio cedido.

Código	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios	220	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		220

$$\text{Gasto por impuesto} = 25\% \times (80 + 500 + 300) = 220$$

Sociedad A

$$\text{Fondo de comercio} = 1.000 - (4.520 - 3.600 - 220) = 300$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso	4.520	
204	Fondo de comercio	300	
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo		220
xxx	Otras deudas		3.600
57x	Tesorería		1.000

Ejercicio 12. Cesión global de activos y pasivos. La contraprestación la recibe el socio de la sociedad cedente

La situación es la misma que la descrita en el ejercicio anterior, pero en este caso la contraprestación la recibe la sociedad H, socio al 100 % de la sociedad B, que tiene contabilizadas las acciones de esta última sociedad por 100 um.

Se pide:

Contabilizar la operación en las sociedades A, B y H que tributan en el impuesto sobre sociedades al 25 %.

Solución

Sociedad B

El artículo 81.2 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, dispone que la sociedad cedente quedará extinguida si la contraprestación fuese recibida total y directamente por los socios. En tal caso, opinamos que la liquidación del impuesto sobre sociedades debería ser asumida por la sociedad A, actuando por cuenta de la sociedad B.

Código	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios	220	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		220

$$\text{Gasto por impuesto} = 25\% \times (80 + 500 + 300) = 220$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
5534	Socios, cuenta de cesión global de activo y pasivo	1.000	
xxx	Deudas	3.600	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	220	
xxx	Activo diverso		4.020
77x	Beneficio por la cesión del negocio		800



Código	Cuenta	Debe	Haber
77x	Beneficio por la cesión del negocio	800	
7xx	Otros ingresos	380	
6xx	Gastos diversos		300
630	Impuesto sobre beneficios		220
129	Resultado del ejercicio		660

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	100	
133	Reservas	240	
129	Resultado del ejercicio	660	
5534	Socios, cuenta de cesión global de activo y pasivo		1.000

Sociedad A

Código	Cuenta	Debe	Haber
57x	Tesorería	2.000	
240	Inversión en B		100
7733	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo		1.900

El beneficio de la operación se integrará en la base imponible, salvo que se cumplan los requisitos regulados en el artículo 21 de la LIS para declarar la renta exenta.

4. La transformación

El régimen jurídico aplicable a la transformación de las sociedades de capital está regulado en la Ley 3/2009, de 3 de abril. A continuación se enuncian de forma breve los aspectos más destacables desde un punto de vista contable.

Al convocar la junta en que haya de deliberarse sobre el acuerdo de transformación, los administradores deberán poner a disposición de los socios, entre otros, los siguientes documentos (salvo que el acuerdo de transformación se adopte en junta universal y por unanimidad):

- 1.º El balance de la sociedad a transformar, que deberá estar cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha prevista para la reunión, junto con un informe sobre las modificaciones patrimoniales significativas que hayan podido tener lugar con posterioridad al mismo.
- 2.º El informe del auditor de cuentas sobre el balance presentado, cuando la sociedad que se transforme esté obligada a someter sus cuentas a auditoría.

Adicionalmente, los administradores de la sociedad están obligados a informar a la junta de socios a la que se someta la aprobación de la transformación, sobre cualquier modificación importante del activo o del pasivo acaecida entre la fecha del informe justificativo de la transformación y del balance puestos a disposición de los socios y la fecha de la reunión de la junta.

El acuerdo deberá incluir la aprobación del balance de la sociedad presentado para la transformación, con las modificaciones que en su caso resulten procedentes.

A partir de estos antecedentes, en el artículo 46.1 de la RICAC se indica que, en la medida en que con la transformación una sociedad adopta un tipo social distinto, conservando su personalidad jurídica, esta modificación estructural no altera la fecha de cierre del ejercicio a menos que la junta acuerde su modificación.

También se aclara que los gastos incurridos en la transformación de la sociedad se reconocerán de acuerdo con el principio de devengo y se mostrarán en el resultado de la explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que se deban contabilizar como una reducción de reservas de acuerdo con lo indicado en el artículo 6. Y se dispone que el valor en libros de los elementos patrimoniales de la sociedad que se transforma no se modifica, por el hecho de que la sociedad adopte otro tipo social.

En lo que respecta a la posible separación de los socios, en el artículo 40.3 de la RICAC se estipula que hasta que el socio no ejerza el derecho de separación en tiempo y forma (de acuerdo con lo previsto en el art. 15 LME), el porcentaje de capital social que represente su participación se seguirá mostrando en los fondos propios. No obstante, una vez se cumplan los requisitos estipulados en la LME para determinar que el socio ha quedado separado de la sociedad, se reconocerá un pasivo por un importe equivalente al valor razonable de las acciones o participaciones de estos socios, con cargo a una partida de fondos propios que represente el importe del compromiso de adquisición de los instrumentos de patrimonio propio.

Ejercicio 13. Transformación de sociedad de responsabilidad limitada en sociedad anónima

La sociedad X, SL acuerda en la junta general celebrada el 20 de mayo de 20X2 la transformación de la entidad en una sociedad anónima. A tal efecto, la sociedad debe incrementar su capital social hasta 60.000 um. Los gastos de los asesores que intervienen en la operación ascienden a 1.500 um y los gastos relacionados con el aumento de capital social (escritura y registro) son de 900 um.

Se pide:

Contabilizar el proceso de transformación en la sociedad X, SL.

Solución

Por los gastos incurridos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	900	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		900

Por el incremento de capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	40.000	
100	Capital social		40.000

Por los gastos relacionados con el aumento de capital (escritura y registro):

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500

5. El cambio internacional del domicilio

El artículo 62.1 de la RICAC establece que el traslado al territorio español del domicilio de una sociedad constituida conforme a la ley de otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo no afectará a la personalidad jurídica de la sociedad.

Por otro lado, y en relación con la obligación de aportar algún informe o documento que soporten los valores de las cifras registradas, dicho artículo establece la obligación solo para aquellas sociedades que no formen parte del Espacio Económico Europeo, con alguna precisión. En concreto, se indica que las sociedades extranjeras de capital que pretendan trasladar su domicilio social a España desde un Estado que no forme parte del Espacio Económico Europeo deberán justificar con informe de experto independiente que el valor razonable del activo menos el pasivo cubre la cifra del capital social exigido por el derecho español de conformidad con las reglas previstas para las aportaciones no dinerarias.

La misma regla se aplicará al traslado a España del domicilio de sociedades constituidas conforme a la ley de otros Estados, si la legislación de esos países lo permite con mantenimiento de la personalidad jurídica.

Es preciso advertir que el informe del experto no puede emplearse para revalorizar los elementos patrimoniales de la sociedad que traslada su domicilio, si este ajuste de valor no estuviese previsto en el PGC y sus disposiciones de desarrollo. Por ejemplo, para el caso de una sociedad francesa que desee cambiar su domicilio a España, el traslado del domicilio social no afectará a la personalidad jurídica de la entidad. Bajo este supuesto, sería preceptivo justificar con informe de experto independiente que el valor razonable del activo menos el pasivo cubre la cifra del capital social. No obstante, en la formulación de las cuentas anuales del primer ejercicio económico cerrado en España se deberán tener en cuenta los siguientes criterios:

- a) La sociedad que traslada su domicilio social a territorio español deberá formular sus cuentas anuales individuales de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio, en el TRLSC, en el PGC y demás normativa que le sea aplicable.
- b) En consecuencia, si la sociedad que traslada su domicilio ha seguido principios y normas de valoración no homogéneos con los vigentes en España, los elementos integrantes de las cuentas anuales deberán ser valorados de nuevo conforme a los criterios contables españoles, realizándose los ajustes retroactivos necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel.

El efecto neto de aplicar el criterio establecido en el párrafo anterior se reconocerá contra una cuenta de reservas, salvo que en aplicación del nuevo criterio la diferencia de valor se tuviera que contabilizar en otro epígrafe del patrimonio neto.

- c) En las primeras cuentas formuladas en España se deberá suministrar información comparativa del ejercicio anterior ajustada a los nuevos criterios.

De lo anterior se desprende que no es posible mantener los principios contables aplicables en Francia en la formulación de las cuentas anuales, ya que los elementos integrantes de estas cuentas deberán ser valorados de nuevo conforme a los criterios contables españoles, realizándose los ajustes retroactivos necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel.

6. Conclusiones

El apartado 1, «Cuentas anuales. Imagen fiel», del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC dispone que:

El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de este Plan General de Contabilidad, lo hará con independencia del grupo de empresas al que pueda pertenecer, sin perjuicio de las normas particulares recogidas en la segunda parte de este Plan y de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

Sobre la base de este principio, los criterios para contabilizar las modificaciones estructurales varían en función del grado de vinculación de las sociedades que intervienen en la operación y de que los activos y actividades que se transmitan cumplan la definición de negocio.

Si el acuerdo se formaliza entre empresas del grupo, en el sentido de la NECA 13.^a del PGC, y el objeto de la transacción es un negocio, la fusión o escisión se contabilizará siguiendo el método del coste precedente regulado en la NRV 21.^a 2. En caso contrario, con carácter general, los elementos patrimoniales adquiridos se registrarán por su valor razonable.

En desarrollo del método de adquisición, la Resolución de 5 de marzo del ICAC ha contribuido a aclarar las reglas sobre la retroacción contable, y al mismo tiempo ha incluido alguna aclaración relevante sobre el registro de las fusiones y escisiones en los socios de las sociedades que participan en la operación.

Las reglas particulares en materia de reestructuración empresarial preservan la fiabilidad de la información financiera, al evitar el reconocimiento de fondos de comercio, de difícil valoración, en transferencias de negocios dentro de un grupo.

No obstante, la justificación de las reglas particulares dista mucho de ser una cuestión pacífica porque el registro del inmovilizado material o intangible por referencia al coste precedente no cabe duda de que altera la determinación del resultado del ejercicio de la sociedad adquirente.

Por otro lado, no es menos controvertido el hecho de que la compraventa de un negocio o la cesión global de activos y pasivos entre empresas del grupo se rijan por el método de adquisición, y que la fusión, escisión o aportación no dineraria de un negocio deban seguir el método del coste precedente, a pesar de que en todos estos casos se transfiera un negocio entre empresas del grupo. La razón que justifica excluir estas transacciones del alcance de las reglas especiales es simple y llanamente evitar el quebranto que, en caso contrario, se produciría en el patrimonio neto de la sociedad adquirente si tuviese que reconocer los activos por el coste precedente y la contraprestación entregada por su valor razonable.

En cualquier caso, el trabajo realizado por la normalización contable española en este ámbito es positivo porque ha puesto a disposición de los usuarios unas reglas que han permitido resolver de una manera práctica situaciones complejas en las que hubiera sido preciso introducir un elevado nivel de juicio a la hora de cuantificar el valor razonable de algunos elementos patrimoniales.

A futuro, opinamos que una vez completado el marco de las modificaciones estructurales entre partes no vinculadas, tal vez fuese conveniente que el ICAC aprobase otra resolución dirigida a desarrollar el concepto del grupo de sociedades, la definición de negocio y la NRV 21.^a; en concreto, las reglas particulares reguladas en su apartado 2, con el objetivo de recopilar y poner al día las numerosas interpretaciones que hasta la fecha se han publicado en el BOICAC acerca de estas operaciones.

Para completar esa tarea sería oportuno tener en cuenta los recientes trabajos del IASB y el EFRAG en sus respectivos proyectos sobre combinaciones de negocios bajo control común, pero sin renunciar a los planteamientos internos, en la medida en que se hayan demostrado adecuados, ni a la experiencia que ha aportado a la normalización contable española el camino recorrido en este ámbito desde la aprobación del PGC en el año 2007.

Tratamiento contable de una «provisión para rehabilitación de inmovilizado» (NRV 15.^a)

Análisis de la consulta 6 del BOICAC 115, de septiembre de 2018

Mercedes Cervera Oliver

Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid

Extracto

■ Análisis del tratamiento contable de una «provisión para rehabilitación de inmovilizado».

Consulta 6

Sobre el tratamiento contable de una «provisión para rehabilitación del inmovilizado».

Respuesta

La entidad consultante se dedica a la explotación de los apartamentos turísticos de una comunidad de propietarios. En virtud del contrato de explotación, la comunidad de propietarios cede los apartamentos, zonas comunes, mobiliario, herramientas, utillaje, etcétera, y se acuerda que sea por cuenta de la sociedad explotadora la reparación y demás actuaciones necesarias en los activos de todo el complejo turístico, incluyendo el mobiliario, lencería y menaje.

Según se indica en el escrito de consulta, la entidad está considerando realizar al cierre del ejercicio una provisión para rehabilitación al amparo de lo previsto en la norma de registro y valoración (NRV) 15.^a, «Provisiones y contingencias», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, con el objetivo de atender en el futuro las actuaciones de conservación y mantenimiento de los apartamentos y la renovación de los elementos necesarios para su explotación.

La consulta versa sobre el tratamiento contable de los hechos descritos.

Los gastos incurridos por la renovación del mobiliario, herramientas, utillaje, lencería, menaje, etcétera se contabilizarán como inmovilizado material o como gastos del ejercicio, según proceda, siguiendo los criterios establecidos a tal efecto en el PGC y en la norma segunda de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Los gastos de conservación y reparación del complejo turístico, incluidas las zonas comunes, se contabilizarán como gastos del ejercicio siguiendo el principio del devengo.

Las actuaciones que desde la perspectiva de la comunidad de propietarios pudieran calificarse como una renovación, ampliación o mejora del complejo se contabilizarán como un inmovilizado material aplicando por analogía el criterio recogido en la NRV 3.^a, «Normas particulares sobre el inmovilizado material», apartado h), del PGC:

h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo.

Por lo tanto, de acuerdo con lo anterior, en ningún caso los hechos descritos originarán el reconocimiento de una provisión.

Ejemplo 1

El 1 de enero de 20X0 la comunidad de propietarios de los apartamentos turísticos A firma un contrato de explotación de los mismos con la empresa B. En este se establece que los titulares del complejo turístico ceden a título oneroso el uso y disfrute de los apartamentos (incluido el mobiliario) y de las zonas comunes (jardines, pista de tenis y piscina, etc.), herramientas y utillaje a la empresa B.

Los activos cedidos en explotación aparecen recogidos y valorados en la contabilidad de la comunidad de propietarios como se muestra a continuación:

• Inversiones en terrenos y bienes naturales	2.500.000 um
• Inversiones en construcciones	8.400.000 um
• Instalaciones deportivas: piscina	30.000 um

- Instalaciones deportivas: pista de pádel 8.000 um
- Mobiliario 3.300 um
- Utillaje 600 um

A principios de cada mes, la comunidad de propietarios recibe por transferencia bancaria 50.000 um por la cesión del uso y disfrute del complejo turístico.

La vida útil de los apartamentos se estima en 40 años, la de la piscina y la pista de pádel en 20 años y la del mobiliario y utillaje en 6 años.

Se pide:

Registro contable de las operaciones que se derivan de este enunciado en el ejercicio 20X0 por parte de la comunidad de propietarios y por parte de la empresa B.

Solución

Contabilidad de la comunidad de propietario

- Mensualmente. Ingresos por la cesión del uso y disfrute del complejo turístico:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
752	Ingresos por cesión del uso y disfrute del complejo turístico		50.000

- 31 de diciembre de 20X0. Por la amortización de sus activos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones en construcciones (8.400.000/40)	210.000	
681	Amortización del inmovilizado material $\{[(30.000 + 8.000)/20] + (3.300 + 600)/6\}$	2.550	
282	Amortización acumulada de las inversiones en construcciones		210.000
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.550

Esta cesión del uso de los apartamentos turísticos o arrendamiento a la empresa B, a efectos contables, se trata como un arrendamiento operativo. La comunidad de propietarios es el arrendador y, por eso, los activos cedidos en explotación forman parte de su patrimonio y en su contabilidad registra su amortización.

Contabilidad de la empresa B

- Mensualmente. Pago por bancos de la cesión del uso y disfrute del complejo turístico:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Gastos por cesión del uso y disfrute del complejo turístico	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

Al contabilizarse como un arrendamiento operativo, y ser el arrendatario, no da de alta en su contabilidad los activos que se le han cedido en explotación. Por tanto, no puede reflejar una provisión por rehabilitación de los inmovilizados que explota.

Ejemplo 2

En el contrato de explotación de los apartamentos turísticos del supuesto anterior, se acuerda que la empresa B se ocupará de la reparación y mantenimiento de todos los activos del complejo turístico, incluido el mobiliario, la lencería y el menaje.

En el ejercicio 20X0, incurre por este concepto en los siguientes gastos, que paga por banco:

- Compra de lencería y menaje (los considera no inventariables) 6.000 um
- Gastos de mantenimiento de la piscina y la pista de pádel 1.500 um
- Gastos de fontanería 950 um

Se pide:

Registro contable de las operaciones descritas por parte de la empresa B.

Solución

Por el devengo y pago de los gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	6.000	
622	Reparaciones y conservación	2.450	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.450

Ejemplo 3

En marzo, la empresa B decide acondicionar unos espacios comunes para habilitar más plazas de aparcamiento, que a fin de mes están en condiciones operativas. Los costes de esta obra, que corren a su cargo y paga por banco, ascienden a 1.900 um.

La vida económica de estas plazas de aparcamiento es de 40 años. En el contrato de explotación del complejo turístico se establece que su duración será de 5 años.

Se pide:

Contabilización de la empresa B en el ejercicio 20X0 a partir de la información anterior.

Solución

Marzo. Alta de las plazas de aparcamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
215	Instalaciones. Plazas de aparcamiento	1.900	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.900

31 de diciembre de 20X0. Amortización en el ejercicio 20X0 de las plazas de *parking*.

Como estos activos no son separables de los cedidos en uso y desde que están en condiciones operativas hasta la finalización del contrato solo quedan 4 años y 9 meses (4,75 años), plazo inferior a su vida económica (40 años), su vida útil será de 4,75 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.900/4,75 × 0,75)	300	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		300

Tratamiento contable aplicable a las subvenciones recibidas de la Administración pública, cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro de la subvención se condiciona a la justificación de los gastos incurridos

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 117, de marzo de 2019

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado

Extracto

Aplicación práctica sobre el tratamiento contable aplicable a las subvenciones públicas, cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro se condiciona a la justificación de los gastos incurridos.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable aplicable a las subvenciones recibidas de la Administración pública, cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro de la subvención se condiciona a la justificación de los gastos incurridos.

Respuesta:

La consulta plantea dos supuestos en que la Administración pública concede subvenciones a determinadas empresas.

En el primer supuesto, una sociedad mercantil solicita en enero del año X una subvención para financiar un estudio de mercado. En septiembre del mismo año la Administración pública emite una resolución individual de concesión de subvención a la empresa por el 100 % del gasto previsto y pone como requisito para su cobro que una vez ejecutada la totalidad del gasto se facilite un informe del resultado obtenido y se solicite el cobro aportando la documentación justificativa de los gastos. A 31 de diciembre del año X, la sociedad

ha realizado el 60 % del gasto y ha reconocido un derecho de cobro frente a la Administración y un ingreso por el mismo importe.

La cuestión planteada se refiere al tratamiento contable que la sociedad debe dar al importe de la subvención concedida y destinada a financiar el 40 % de los gastos del proyecto que está previsto realizar en el año X+1 y, en particular, si esta parte de la subvención debe ser considerada reintegrable y originar el reconocimiento de un crédito frente a la Administración empleando como contrapartida la cuenta 522, «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados».

En el segundo supuesto, una sociedad cooperativa solicita en el ejercicio X una subvención para realizar cursos de formación de sus socios cooperativistas en los ejercicios X+1 y X+2. En diciembre del año X la Administración pública emite la resolución individual de concesión de la subvención para los dos cursos, por el 100 % de los gastos previstos, poniendo como requisito para su cobro la ejecución y justificación individual de cada curso en su año correspondiente. El consultante pregunta si a 31 de diciembre del año X se debe contabilizar la subvención concedida en la sociedad cooperativa, en los términos indicados en la primera pregunta, considerando que en esta fecha no se ha recibido cobro alguno ni tampoco se han realizado gastos para los cursos subvencionados.

El apartado 3.º del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge el principio de devengo en los siguientes términos:

Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

Por su parte, la norma de registro y valoración (NRV) 18.^a, «Subvenciones, donaciones y legados recibidos», del PGC, en su apartado 1.1, establece:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la

empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

De acuerdo con lo indicado, en la medida en que la subvención cumpla los requisitos para ser considerada no reintegrable, deberá registrarse en el patrimonio neto de la empresa, neta del efecto impositivo. En caso contrario, tal y como establece la norma mencionada, deberá registrarse como un pasivo hasta que adquiera la condición de no reintegrable. En ambos supuestos el registro contable deberá realizarse en el momento en que se produzca el acuerdo de concesión de la subvención, con independencia de que el cobro se materialice en ejercicios posteriores, siempre y cuando el derecho de la empresa frente a la entidad concedente cumpla los criterios para reconocer un activo regulados en el Marco Conceptual de la Contabilidad.

A su vez, en desarrollo de la NRV 18.^a 1, la disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, ha regulado con un alcance general, es decir, aplicable a todo tipo de empresa, los criterios para calificar una subvención como no reintegrable:

2. A los exclusivos efectos de su registro contable, para entender cumplidas las condiciones establecidas para su concesión se aplicarán los siguientes criterios.

[...]

c) Subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades subvencionadas, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

Así pues, atendiendo a las condiciones establecidas en los acuerdos de concesión de las subvenciones, cada empresa deberá valorar si puede considerar no reintegrable la subvención en su totalidad o si, atendiendo a la identidad de razón que pueda existir entre las subvenciones concedidas para un estudio de mercado (supuesto 1) y las otorgadas para la realización de cursos de formación (supuesto 2), calificarlas como no reintegrables solo en proporción al gasto ejecutado de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 de la mencionada disposición.

La imputación de las subvenciones no reintegrables a la cuenta de pérdidas y ganancias se realizará en función de la finalidad para la que fueron concedidas. En los supuestos

planteados en la consulta, si el objeto de la concesión de las subvenciones es la financiación de gastos específicos, esta será la finalidad que deberá considerarse a la hora de aplicar los criterios incluidos en la NRV 18.^a 1 del PGC.

En este sentido, en el caso del estudio de mercado la subvención se puede calificar como no reintegrable e imputarse como ingreso en proporción al gasto ejecutado (60 %) en la fecha de formulación de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento. Para el resto del gasto (40 %) a realizar en el próximo ejercicio, las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance de este ejercicio.

En el caso de los cursos de formación subvencionados considerando que no se ha efectuado gasto alguno y que los cursos se realizarán en los dos próximos ejercicios, en las cuentas del presente ejercicio las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance como deudas.

Ejemplo 1

La sociedad SF solicita en enero del año X1 una subvención para financiar un estudio de mercado. En septiembre del mismo año la Administración pública emite una resolución individual de concesión de subvención a la empresa por el 100 % del gasto previsto, que se cuantifica en 100.000 euros y pone como requisito para su cobro que una vez ejecutada la totalidad del gasto se facilite un informe del resultado obtenido y se solicite el cobro aportando la documentación justificativa de los gastos.

Se pide:

Determinar el tratamiento contable que la sociedad debe dar al importe de la subvención concedida y realizar los asientos que procedan en el ejercicio X1.

Solución

Determinación del tratamiento contable de la operación

La consulta 2 del BOICAC 117 establece para este supuesto que la subvención se puede calificar como no reintegrable e imputarse como ingreso en proporción al gasto ejecutado en la fecha de formulación de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento. En nuestro supuesto para el año X1 se cumple para el 60 % de la subvención obtenida.

Para el resto del gasto (40 %) a realizar en el próximo ejercicio, las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance de este ejercicio.

Asientos contables año X1

1 de enero de X1

Por la solicitud de la subvención: no procede asiento contable.

Septiembre de X1

Por la concesión de la subvención:

La NRV 18.^a del PGC establece:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

De este modo, en el momento de la concesión de la subvención, la sociedad SF debe decidir sobre la consideración de la subvención como reintegrable o no reintegrable.

Dado que en este momento no se han cumplido las condiciones establecidas para su concesión, esto es, ejecutar el gasto y facilitar a la Administración concedente un informe del resultado obtenido, debe calificar la subvención como reintegrable, y como tal, imputarla como un pasivo hasta que adquiera la condición de no reintegrable.

Por el reflejo contable de la concesión de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	100.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		100.000

31 de diciembre de X1

Por el reconocimiento de los gastos ejecutados en X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6--	Gastos por naturaleza (60% × 100.000)	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio en función del porcentaje de gasto ejecutado:

La sociedad puede determinar que el gasto realmente ejecutado en el ejercicio X1 es del 60 %, por lo que será este porcentaje el que podrá considerar como subvención no reintegrable, tal y como establece la consulta 2 del BOICAC 117.

Una vez identificada la subvención que a esta fecha debe considerarse como no reintegrable, la NRV 18.^a del PGC determina que se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

El citado apartado 1.3 establece que la imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

Por tanto, al ir destinada la subvención a financiar gastos específicos realizados en el ejercicio X1, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de este ejercicio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones (60% × 100.000)	60.000	
74-	Subvenciones imputadas al resultado del ejercicio		60.000

Ejemplo 2

La sociedad cooperativa FT solicita en enero del ejercicio X1 una subvención para realizar cursos de formación de sus socios cooperativistas en los ejercicios X2 y X3. En diciembre del año X1 la Administración pública emite la resolución individual de concesión de la subvención para

los dos cursos, por el 100% de los gastos previstos (100.000 €), poniendo como requisito para su cobro la ejecución y justificación individual de cada curso en su año correspondiente.

Se pide:

Determinar si a 31 de diciembre del año X1 se debe contabilizar la subvención concedida en la sociedad cooperativa, considerando que en esta fecha no se ha recibido cobro alguno ni tampoco se han realizado gastos para los cursos subvencionados.

Solución

Determinación del tratamiento contable de la operación

La consulta 2 del BOICAC 117 establece para este supuesto que en el caso de los cursos de formación subvencionados, considerando que no se ha efectuado gasto alguno y que los cursos se realizarán en los dos próximos ejercicios, en las cuentas del ejercicio X1 las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables debiendo figurar en el pasivo del balance como deudas.

De este modo, en aplicación de la NRV 18.^a del PGC, la subvención concedida debe contabilizarse en el ejercicio X1 como un pasivo hasta que adquiera la condición de no reintegrable, hecho que se producirá en los ejercicios X2 y X3 a medida que se realicen los cursos subvencionados.

1 de enero de X1

Por la solicitud de la subvención: no procede asiento contable.

Diciembre de X1

Por la concesión de la subvención:

En este momento según establece la consulta, al no haber ejecutado gasto alguno reconocerá la subvención concedida como reintegrable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	100.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		100.000



Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (promoción interna)

Anna Ayats Vilanova
Pilar García Giménez
Profesoras del CEF.-

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de promoción interna, al Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por la Resolución de 5 de noviembre de 2018 [BOE de 12 de noviembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Balance de comprobación a finales de febrero de 2019, contabilidad de las operaciones del mes de marzo, tales como gastos de personal, servicios exteriores, compras, ventas, descuento de efectos, liquidación del IVA trimestral, ajustes de cierre de trimestre de las existencias, amortizaciones, deterioro global de valor de créditos por operaciones comerciales y, por último, determinación del resultado del trimestre y cierre contable trimestral.
- Caso 2. Contabilidad financiera y de sociedades.** Operaciones entre dos empresas que son asociadas que se prestan servicios, venden inmovilizado, reparto de beneficios, ampliación de capital y venta de derechos de preferencia.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Suscripción de bonos que se califican como activo financiero disponible para la venta, imputación del rendimiento financiero y venta de los bonos.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Empresa que aplica la regla de prorrata general y adquiere un elemento de transporte mediante un contrato de arrendamiento financiero.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** El supuesto tiene tres apartados: en el primero se averiguará el valor final de un fondo de inversión; en el segundo, se aplicará un descuento comercial, y el último tiene que ver con un empréstito con prima de reembolso y gastos de amortización.



Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

La empresa Gefer, SA se dedica a la comercialización de productos de vidrio. A 28 de febrero de 2019 dispone de la siguiente información contable de sus operaciones realizadas durante los dos primeros meses del año:

Acreedores comerciales	120.000
Amortización acumulada inmovilizado intangible	105.000
Amortización acumulada inmovilizado material	68.000
Anticipos a empleados	28.000
Beneficios ejercicio 2018	1.100.000
Capital social	280.000
Clientes	425.000
Compras de mercaderías	198.900
Deterioro de valor de crédito por operaciones comerciales	210.000
Gastos anticipados	24.500
Hacienda Pública, IVA repercutido	189.000
Hacienda Pública, IVA soportado	21.000
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	42.000
Inversiones financieras a largo plazo	1.050.000





▶

Mercaderías	100.000
Mobiliario	150.000
Plazas de garaje en venta	630.000
Préstamos a largo plazo	297.500
Propiedad industrial	300.000
Provisión para otras operaciones comerciales	42.000
Reserva legal	70.000
Reserva voluntaria	350.000
Seguridad Social a cargo de la empresa	63.000
Sueldos y salarios	217.000
Suministros	102.100
Bancos c/c	614.000
Ventas de mercaderías	1.050.000

Operaciones realizadas en el mes de marzo

1. Se abonan los siguientes sueldos al personal: sueldos y salarios, 105.000 euros; Seguridad Social a cargo de la empresa, 31.500 euros; Seguridad Social a cargo del empleado, 5.250 euros; IRPF, 15.750 euros. Se descuentan la mitad de los anticipos entregados con anterioridad y se dejan pendientes de pago unas indemnizaciones por despido que ascienden a 70.000 euros.
2. Se abonan los gastos siguientes: luz, 5.000 euros (IVA 21 %); comunicaciones, 5.000 euros (IVA 21 %); material de oficina fungible, 10.000 euros (IVA 21 %).
3. Compras de 37.500 unidades de mercaderías por 367.500 euros con pago contado. La operación tiene un descuento por pronto pago de 17.500 euros incluido en la factura y está gravada con un IVA del 21 %.
4. Se venden 25.000 unidades de mercaderías por 1.990.000 euros a crédito. IVA de la operación 21 %. Se giran letras a los clientes por 2.000.000 de euros. También se factura el transporte de la mercancía que asciende a 10.000 euros (IVA 21 %).



5. Se descuentan letras en el banco por 1.000.000 de euros. La entidad bancaria cobra 30.000 euros por intereses y gastos.
6. Los clientes de Gefer se benefician de un sistema de fidelización basado en el regalo de puntos que obtiene en función de la facturación que realizan. Durante estos meses han canjeado artículos por 12.000 euros en puntos y han caducado puntos por valor de 5.000 euros. Además, la empresa ha regalado puntos por 35.000 euros a los clientes con caducidad de 12 meses.
7. Gefer tiene alquilada la empaquetadora a la empresa Soluciones Ágiles, SA con un contrato de 10 años pagando 0,5 euros por elemento empaquetado, a 30 días. Durante el mes de marzo no se ha podido utilizar por estar sometida a un cambio de piezas para aumentar la velocidad. El arreglo ha supuesto 10.000 euros que ha sido pagado por banco (IVA 21 %). Además, ha sido necesario acondicionar la zona física donde está ubicada la máquina. El coste de la obra ha ascendido a 2.000 euros y ha sido realizada por un empleado de Gefer. Se estima la vida útil del arreglo en 2 años.
8. Se pagan 60.000 euros por transportes a la empresa La Veloz, SA (IVA 21 %). De esta cifra 20.000 euros corresponden al transporte por ventas de mercaderías y 40.000 euros al transporte por compras de las mercaderías del mes de marzo.
9. Vencen las letras descontadas y se cobran un total de 800.000 euros. El resto han sido impagadas.
10. Con fecha 30 de marzo se procede a contabilizar la liquidación trimestral de IVA.

Ajustes previos al cierre trimestral de cuentas

Datos relacionados con las mercaderías: Existencias iniciales: 10.000 unidades; compras enero y febrero: 19.500 unidades. La empresa vendió en enero y febrero 14.000 unidades. Durante el proceso de empaquetado y venta se han roto 3.000 unidades. La empresa aplica el método FIFO para valoración de las existencias.

Datos relacionados con inmovilizados

La propiedad industrial se adquirió el 1 de julio de 2017. Se estima la vida útil en 5 años, su depreciación es lineal y su valor residual nulo.

El mobiliario se adquirió el 1 de enero de 2014. Se estima la vida útil en 10 años, su depreciación es lineal y el valor residual: 30.000 euros.

El 1 de enero de 2018 Gefer comenzó las negociaciones con terceros para la venta de unas plazas de garaje que adquirió en el año 2016. El 31 de diciembre de 2018 dichas plazas de aparcamiento quedaron valoradas en 630.000 euros, siendo su valor contable neto

645.000 euros y amortizándose a un ritmo de 20.000 euros año. El 30 de marzo de 2019 se rompen las negociaciones sin que Gefer tenga una expectativa de venta a corto plazo.

El deterioro de las operaciones comerciales pendientes de cobro se valora en 350.000 euros.

Nota. El IVA no está incluido en los importes consignados en cada una de las operaciones.

Trabajo a realizar:

1. Contabilizar en el libro diario las operaciones pendientes.
2. Realizar los asientos de regularización contable y cierre de la contabilidad del primer trimestre.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno, puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.
- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones, excepto en los puntos expresamente indicados.

Solución

Apartado 1

Antes de iniciar los asientos contables, al comprobar los datos del enunciado del balance de sumas y saldos, hay un descuadre de 84.000 euros.

Código	Nombre cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores comerciales		120.000
281	Amortización acumulada inmovilizado intangible		105.000
282	Amortización acumulada inmovilizado material		68.000





Código	Nombre cuenta	Debe	Haber
▶			
460	Anticipo de remuneraciones	28.000	
129	Resultado del ejercicio 2018		1.100.000
100	Capital social		280.000
430	Clientes	425.000	
600	Compras de mercaderías	198.900	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		210.000
480	Gastos anticipados	24.500	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		189.000
472	Hacienda Pública, IVA soportado	21.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	42.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo	1.050.000	
300	Mercaderías	100.000	
216	Mobiliario	150.000	
580	Inmovilizado	630.000	
170	Préstamos a largo plazo		297.500
203	Propiedad industrial	300.000	
499	Provisión para otras operaciones comerciales		42.000
112	Reserva legal		70.000
113	Reserva voluntaria		350.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	63.000	
640	Sueldos y salarios	217.000	
628	Suministros	102.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	614.000	
700	Ventas de mercaderías		1.050.000





Código	Nombre cuenta	Debe	Haber
▶			
	Sumas	3.965.500	3.881.500
	Descuadre		84.000

Punto 1

Por los gastos del salario del mes de marzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	105.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	31.500	
476	Organismos de la Seguridad Social acreedores (5.250 + 31.500)		36.750
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		15.750
460	Anticipos de remuneraciones		14.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (105.000 – 5.250 – 15.750 – 14.000)		70.000

Por las indemnizaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
641	Indemnizaciones	70.000	
465	Remuneraciones pendientes de pago		70.000

Punto 2

Por los gastos de luz:

Código	Cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	5.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

Por los gastos de comunicaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	5.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

Por los gastos de material de oficina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	10.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	2.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100

Si no hay control de inventario del material de oficina se registra como un gasto general creando una subcuenta en la cuenta 629, «Otros servicios».

Punto 3

Por las compras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (367.500 – 17.500)	350.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	73.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		423.500

Los descuentos en factura por aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 10.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) es menor precio de adquisición.



Punto 4

Por las ventas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	2.420.000	
700	Ventas de mercaderías		1.990.000
759	Ingresos por servicios diversos		10.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (2.000.000 × 21 %)		420.000

Se supone que el transporte de la mercancía se incluye en la factura de los productos, pero al no considerarse actividad habitual se registra como ingreso accesorio a la explotación.

Por la aceptación de las letras por los clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera	2.000.000	
430	Clientes		2.000.000

Punto 5

Por la reclasificación de las letras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados	1.000.000	
4310	Efectos comerciales en cartera		1.000.000

Por el líquido recibido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	970.000	
5208	Deudas por efectos comerciales descontados (1.000.000 – 30.000)		970.000



Punto 6

Por los puntos canjeados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	12.000	
700	Ventas de mercaderías		12.000

Por los puntos caducados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	5.000	
700	Ventas de mercaderías		5.000

Por los puntos regalados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías	35.000	
438	Anticipos de clientes		35.000

Punto 7

Por el cambio de piezas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	10.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	2.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100

Por la obra para acondicionar la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	2.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		2.000

Punto 8

Por el pago de los gastos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	40.000	
624	Transportes	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	12.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		72.600

Punto 9

Por el devengo de los intereses relativos a las letras descontadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
665	Intereses por descuento de efectos	30.000	
5208	Deudas por efectos descontados		30.000

Por el vencimiento de las letras descontadas y cobradas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	800.000	
4311	Efectos comerciales descontados		800.000

Por la reclasificación de las letras impagadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados	200.000	
4311	Efectos comerciales descontados		200.000



Por el cargo del importe de las letras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos comerciales descontados	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000

Punto 10

Por la liquidación del IVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	609.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		113.400
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		495.600

Saldo del IVA repercutido = 189.000 (balance comprobación) + 420.000 (punto 4) = 609.000 euros.

Saldo del IVA soportado = 21.000 (balance de comprobación) + 1.050 (punto 2) + 1.050 (punto 2) + 2.100 (punto 2) + 73.500 (punto 3) + 2.100 (punto 7) + 12.600 (punto 8) = 113.400 euros.

Ajustes previos al cierre trimestral de cuentas

1. Cálculo y ajuste de las existencias finales a 31 de marzo si el método de valoración es FIFO

Concepto/Precio	10	10,20	10,40
Existencias iniciales	10.000		
Compras		19.500	
Existencias	10.000	19.500	
Ventas	-10.000	-4.000	





►

Existencias	0	15.500	
Compras			37.500
Existencias	0	15.500	37.500
Ventas		-15.500	-9.500
Existencias	0	0	28.000
Mermas			-3.000
Existencias	0	0	25.000

- Coste unitario de las existencias iniciales (100.000/10.000) 10
- Coste unitario de las compras de enero y febrero (198.900/19.500) 10,20
- Coste unitario de las compras de marzo [(350.000 + 40.000)/37.500] ... 10,40
- Valor de las existencias finales (25.000 unidades × 10,40) 260.000

2. Por el ajuste de las existencias

Por el traspaso de las existencias iniciales a gasto del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	100.000	
300	Mercaderías (10.000 unidades × 10 €)		100.000

Por la incorporación al balance de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (25.000 unidades × 10,40 €)	260.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		260.000

Saldo de la cuenta 610, «Variación de existencias» = -100.000 + 260.000 = +160.000 euros, saldo acreedor.



Datos relacionados con inmovilizados

Por la amortización de la propiedad industrial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (300.000/5 × 3/12)	15.000	
2803	Amortización acumulada de propiedad industrial		15.000

Por la amortización del mobiliario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(150.000 – 30.000)/10 × 3/12]	3.000	
2816	Amortización acumulada de mobiliario		3.000

Amortización de las mejoras realizadas en la maquinaria alquilada: no se dota amortización en este trimestre porque las obras se han realizado durante el mes de marzo.

Amortización de las plazas de garaje: se reclasificaron como activos no corrientes mantenidos para la venta y se valoraron a 630.000 euros.

La información indica que se rompen las negociaciones de venta, pero no queda muy claro si retira el plan de venta o no. Si se abandona el plan de venta debería calcular el valor en libros en la fecha actual si no hubiera existido el plan de venta.

Si consideramos que el valor contable a 1 de enero de 2018 era de 645.000 euros, la amortización que se tendría que haber dotado desde 1 de enero de 2018 a 31 de marzo de 2019 sería de 20.000 (por el año 2018) + 5.000 (el primer trimestre de 2019) = 25.000.

El valor contable del bien a finales de marzo del 2019 sin plan de venta sería de 645.000 – 25.000 = 620.000 euros, lo que implica una pérdida de 10.000 euros.

Por la consideración de las plazas de garaje como inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	620.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	10.000	
580	Plazas de garaje en venta		630.000



Por la cancelación del deterioro por operaciones comerciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	210.000	
794	Reversión de deterioro de créditos por operaciones comerciales		210.000

Por la dotación del deterioro correspondiente a 31 de marzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	350.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		350.000

Apartado 2

31 de marzo. Por la regularización de los gastos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1291	Resultado del ejercicio (Primer trimestre 2019)	1.625.500	
600	Compras de mercaderías		588.900
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		94.500
640	Sueldos y salarios		322.000
628	Suministros		107.100
641	Indemnizaciones		70.000
629	Otros servicios		15.000
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		10.000
624	Transportes		20.000
665	Intereses por descuento de efectos		30.000
680	Amortización del inmovilizado intangible		15.000





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
681	Amortización del inmovilizado material		3.000
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales		350.000

Por la regularización de los ingresos del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías	3.022.000	
759	Ingresos por servicios diversos	10.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material	2.000	
610	Variación de existencias de mercaderías	160.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	210.000	
1291	Resultado del ejercicio (Primer trimestre 2019)		3.404.000

Resultado del ejercicio primer trimestre 2019 = 3.404.000 – 1.625.500 = 1.778.500 euros.

Por el cierre contable del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestación de servicios	120.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	120.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	71.000	
129	Beneficios ejercicio 2018	1.100.000	
100	Capital social	280.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	350.000	
170	Deudas a largo plazo	297.500	
499	Provisión para otras operaciones comerciales	42.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
112	Reserva legal	70.000	
113	Reservas voluntarias	350.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	36.750	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	15.750	
465	Remuneraciones pendientes de pago	70.000	
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	495.600	
438	Anticipos de clientes	18.000	
1291	Resultado del ejercicio (Primer trimestre 2019)	1.778.500	
460	Anticipos de remuneraciones		14.000
430	Clientes		845.000
480	Gastos anticipados		24.500
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		42.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		1.050.000
300	Mercaderías		260.000
216	Mobiliario		150.000
203	Propiedad industrial		300.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		781.600
4310	Efectos comerciales en cartera		1.000.000
219	Otro inmovilizado material		12.000
4315	Efectos comerciales impagados		200.000
211	Construcciones		620.000

Sigue presentando el descuadre de 84.000 que procede del balance de comprobación facilitado con fecha 28 de febrero de 2019.



Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera y de sociedades

Las sociedades Alfa y Omega son dos entidades con forma de sociedad anónima que funcionan de forma independiente y realizan numerosas operaciones entre ellas.

Alfa es propietaria de un 20 % de Omega. El capital social de Omega está formado por 100.000 acciones de valor nominal 5 euros. La participación de Alfa, catalogada como inversión permanente, tiene un valor contable de 235.600 euros, que es su precio de adquisición.

Las operaciones relacionadas durante el ejercicio son las siguientes (salvo que se indique lo contrario, todas las operaciones se realizan a crédito):

1. Omega realiza una prestación de servicios a Alfa por la que factura 100.000 euros.
2. El día 1 de marzo la junta general de Omega acuerda el reparto del beneficio del ejercicio anterior. El resultado fue de 175.000 euros que se repartirá de la forma siguiente:
 - A reserva legal el definido en la ley. (La sociedad no tiene cubierto el mínimo exigido).
 - A dividendos: 0,8 euros por acción. Del total de acciones de Omega, hay 30.000 procedentes de la última ampliación de capital, que solo están desembolsadas al 50 % (ninguna de las que posee Alfa). El pago del dividendo tiene una retención de un 19 %.
 - A reservas voluntarias el resto.
3. Con fecha 30 de marzo, Alfa percibe el dividendo de Omega que le corresponde.
4. Alfa es el dueño de un ordenador servidor que fue adquirido hace 3 años. En este momento su valor contable es de 3.400 euros (6.000 de precio de adquisición y 2.600 de amortización acumulada). Con fecha 10 de junio se lo vende a Omega por 4.200 euros. Omega pagará 1.200 euros al contado y el resto es aplazado a 1 año con un devengo de un tipo de interés de un 2 % anual. Omega amortizará el bien en 3 años desde su adquisición.
5. En la junta general de Omega se acordó, además de lo expresado en el punto 2, una ampliación de capital de esta sociedad en las siguientes condiciones:

- Se exige el desembolso pendiente que se efectúa con fecha 1 de julio.
 - La sociedad realiza una ampliación de capital en la proporción de una acción nueva por cada 5 antiguas a un precio de emisión de 6,3 euros (5 € de nominal y 1,3 € de prima), ampliación que se realiza y desembolsa el 15 de julio. Alfa suscribe 3.500 acciones nuevas y vende el resto de los derechos a 2,25 euros cada uno. La ampliación es totalmente suscrita y desembolsada.
6. A 31 de diciembre, el valor teórico de las acciones de Omega es de 8,90 euros cada una.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores y para ambas sociedades.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno, puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.
- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones, excepto en los puntos expresamente indicados.

Solución

Información complementaria

Alfa posee el 20 % de Omega, tiene carácter permanente, figura como participación a largo plazo en empresas asociadas siendo el coste de adquisición de 235.600 euros.

Número de acciones que posee Alfa de Omega = 100.000 acciones × 20 % = 20.000 acciones.

Coste unitario = 235.600 euros/20.000 acciones = 11,78 euros.



Operaciones realizadas durante el ejercicio por la sociedad Omega

Punto 1

Por la prestación de servicios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
434	Cientes, empresas asociadas	100.000	
705	Prestaciones de servicios		100.000

Punto 2

1 de marzo. Por la distribución del resultado:

Según se establece en el artículo 274 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC):

Artículo 274. *Reserva legal.*

1. En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social.
2. La reserva legal, mientras no supere el límite indicado, solo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.

La dotación a la reserva legal es: $175.000 \times 10\% = 17.500$ euros.

En cuanto a la distribución de dividendos, establece el artículo 275.2 del TRLSC:

2. En la sociedad anónima la distribución de dividendos a las acciones ordinarias se realizará en proporción al capital que hubieran desembolsado.

El dividendo a repartir es el siguiente:

• 70.000 acciones $\times 0,80$	56.000
• 30.000 acciones $\times 0,8 \times 50\%$	12.000
• Total dividendo	68.000

El resto del beneficio se llevará a reservas voluntarias: $175.000 - 17.500 - 68.000 = 89.500$

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	175.000	
112	Reserva legal		17.500
526	Dividendo activo a pagar		68.000
113	Reservas voluntarias		89.500

Punto 3

30 de marzo. Por el pago del dividendo.

El enunciado establece una retención del 19 %, excepto cuando la renta está exenta para el perceptor, como sería el caso de Alfa, tal como indica el artículo 128.2 d) de la Ley de impuesto sobre sociedades (LIS).

- Dividendos sujetos a retención ($68.000 - 16.000$) 52.000
- Retención ($52.000 \times 19\%$) 9.880

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	68.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		9.880
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		58.120

Punto 4

10 de junio. Por la compra del ordenador servidor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.200





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
5114	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas		3.000

Punto 5

1 de julio. Solicitud del dividendo pasivo pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos (30.000 × 5 × 50 %)	75.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos		75.000

Por el cobro del dividendo pasivo pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	75.000	
558	Socios por desembolsos exigidos		75.000

Ampliación de capital: el número de acciones a emitir es $100.000 \times 1/5 = 20.000$ acciones.

El valor de emisión es de 6,3 euros, de los que 5 euros son valor nominal y 1,30 euros, prima de emisión.

15 de julio. Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (20.000 acciones × 6,3)	126.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		126.000

Por la suscripción y el desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (20.000 acciones × 6,3)	126.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
190	Acciones emitidas		126.000

Por la inscripción de la ampliación en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	126.000	
100	Capital social (20.000 acciones × 5)		100.000
110	Prima de emisión o asunción (20.000 acciones × 1,30)		26.000

Punto 6

31 de diciembre. Por la amortización del ordenador servidor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	782,46	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información [(4.200/3 años) × 204 días/365 días]		782,46

Periodo de amortización del 10 de junio al 31 de diciembre = 20 + 31+ 31+ 30 + 31+ 30 +
+ 31 = 204 días.

Por el devengo de los intereses correspondientes a la deuda por la compra del ordenador servidor y si no hay influencia significativa hay que reclasificar la deuda.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5114	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas	3.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas, otras empresas	33,53	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (3.000 × 0,02 × 204/365)		33,53



Operaciones realizadas durante el ejercicio por la sociedad Alfa

Punto 1

Por la recepción de los de servicios prestados por Omega:

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	100.000	
414	Acreedores por prestación de servicios, empresas asociadas		100.000

Punto 2

1 de marzo. Por el reconocimiento del dividendo que distribuirá Omega:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5354	Dividendo a cobrar, empresas asociadas (20.000 × 0,80)	16.000	
7601	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas asociadas		16.000

Punto 3

30 de marzo. Por el cobro del dividendo:

No tiene que soportar retención por el artículo 128.4 d) de la LIS.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	16.000	
5354	Dividendo a cobrar, empresas asociadas		16.000

Punto 4

10 de junio. Por la venta a Omega del ordenador:

La venta tiene lugar el 10 de junio y desconocemos del importe total de la amortización qué importe corresponde al periodo de enero al 10 de junio para registrar la cuota de gasto antes de la venta.



Código	Cuenta	Debe	Haber
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información	2.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		
5324	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado, empresas asociadas	3.000	
217	Equipos para procesos de información		6.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		800

• Precio de venta al contado del servidor	4.200
• Valor en libros [6.000 (coste) – 2.600 (amortización acumulada)]	3.400
• Beneficio procedente del inmovilizado material	800

Punto 5

Por la ampliación de capital en Omega:

Se amplía capital en 1 acción nueva por cada 5 acciones antiguas. Alfa tiene 20.000 derechos de suscripción que le permiten suscribir $20.000 \times 1/5 = 4.000$ acciones nuevas.

Alfa suscribe 3.500 acciones nuevas por lo que ejerce $3.500 \times 5 = 17.500$ derechos preferentes de suscripción y vende el resto $20.000 - 17.500 = 2.500$.

No podemos aplicar la fórmula de cálculo del artículo 3.6 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, ya que desconocemos el valor de la acción antigua antes de la ampliación, por ello determinamos el valor del derecho de preferencia a partir de la fórmula del coste teórico del derecho.

• 5 acciones antiguas $\times 11,78$	58,90
• 1 acción nueva $\times 6,30$	6,30
• 6 acciones	65,20



• 1 acción antes de la ampliación tenía un coste	11,78
• 1 acción después de la ampliación tendrá un coste medio (65,20/6)	10,87
• Coste teórico del derecho de preferencia	0,91

Por el desglose de los derechos de suscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
530X	Derechos de suscripción, empresas asociadas (20.000 × 0,91)	18.200	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas		18.200

Por la venta de los derechos de suscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.500 × 2,25)	5.625	
530X	Derechos de suscripción, empresas asociadas (2.500 × 0,91)		2.275
7666	Beneficios en participaciones a corto plazo, empresas asociadas		3.350

15 de julio. Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas	37.975	
530X	Derechos de suscripción, empresas asociadas (17.500 derechos × 0,91)		15.925
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (3.500 acciones × 6,3)		22.050

• Número de acciones que tiene de la empresa Alfa	23.500 acciones (20.000 + 3.500)
• Capital de Omega (100.000 + 20.000)	120.000 acciones
• % Omega (23.500/120.000)	19,58 %
• Coste de los títulos después de la ampliación	255.375 euros (235.600 – 18.200 + 37.975)
• PMP (255.375/23.500 = 10,867021)	10,87 euros



Este porcentaje de participación es inferior al 20 %, salvo prueba en contrario, deja de ser asociada y debería reclasificar la inversión a activo financiero disponible para la venta.

Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	255.375	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas		255.375

Punto 6

Si entendemos que las acciones de Omega no tienen un valor fiable de mercado, la inversión se mantiene a coste, en vez de considerar el ajuste como ingreso o gasto imputable directamente al patrimonio neto. Ahora bien, deberá calcular si procede deterioro de valor aplicando la NRV 9.^a 2.5 del PGC y si procede registrar deterioro de valor tiene la consideración de irreversible.

A 31 de diciembre hay que actualizar el valor de las acciones de Omega:

• Valor en libros	255.375
• Importe recuperable (23.500 acciones × 8,90)	209.150
• Deterioro irreversible	46.225

Código	Cuenta	Debe	Haber
6963	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras empresas	46.225	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		46.225

Si se considera que existe un valor fiable de mercado, debería ajustar la inversión a su valor razonable de cierre e imputar la diferencia como gasto imputable directamente al patrimonio neto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	46.225	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		46.225



Por el traspaso de la pérdida al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	46.225	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		46.225

31 de diciembre. Por el devengo de los intereses del crédito por la venta del servidor:

Si deja de tener influencia significativa en la sociedad que vendió el servidor, hay que reclasificar el crédito de parte vinculada a terceros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado	3.000	
5324	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado		3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado	33,53	
762	Ingresos de créditos, otras empresas ($3.000 \times 2\% \times 204 \text{ días}/365 \text{ días}$)		33,53

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

La empresa Tacomia, SA suscribió 200 bonos emitidos el 1 de marzo de 2017 con las siguientes características:

- Valor nominal del bono: 10.000 euros.
- Valor de emisión del bono: 9.500 euros.

- Valor de reembolso: 10.600 euros.
- Interés anual del 3 %.
- Fecha de pago de cupones: 31 de diciembre, siendo el primero proporcional al tiempo transcurrido desde la suscripción realizada por Tacomia.
- Fecha de amortización de los bonos: 31 de diciembre de 2019.

La sociedad compra, el 1 de enero de 2018, 100 bonos más al 108 %, con unos gastos del 0,1 % del importe de compra de los bonos.

La empresa Tacomia tiene intención de liquidar los bonos antes de su amortización, por lo que los califica como activos financieros disponibles para la venta.

Trabajo a realizar:

1. Contabilizar la suscripción de estos bonos el 1 de marzo de 2017 y el devengo de intereses durante el año 2017, sabiendo que la cotización al cierre del ejercicio de los bonos es al 103 % del nominal y el tipo de interés efectivo es del 7 %.
2. Realizar las anotaciones contables correspondientes al año 2018, sabiendo que los bonos cotizan al cierre del ejercicio al 104 % y el tipo de interés efectivo es del 4,33 % para los bonos comprados en el momento de la emisión y del 1,8 % para los que adquirió este año 2018.
3. Contabilizar la venta de los bonos al 115 % con unos gastos del 0,1 % del importe de venta de los bonos, el 1 de enero de 2019.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno, puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.
- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones, excepto en los puntos expresamente indicados.



Solución

Información complementaria

- Fecha emisión de los bonos: 1 de marzo de 2017.
- Fecha pago cupones anuales: 31 de diciembre de 2017, 31 de diciembre de 2018 y 31 de diciembre de 2019.
- Fecha de reembolso: 31 de diciembre de 2019.

La inversión se califica desde el punto de vista del inversor como activo financiero disponible para la venta, lo que implica devengar la rentabilidad por la tasa efectiva y ajustar la inversión a valor razonable al cierre de ejercicio, imputando la diferencia directamente como ingreso o gasto de patrimonio neto.

El enunciado indica que puede prescindirse del uso de las cuentas de los grupos 9 y 8 del PGC, pero si lo cree oportuno puede hacer uso de ellas, así que optamos por utilizar dichas cuentas, aunque vamos a prescindir del efecto impositivo.

Apartado 1

1 de marzo de 2017. Por la suscripción de los 200 bonos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (200 bonos × 9.500 €)	1.900.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.900.000

El cálculo del tipo efectivo desde la suscripción al desembolso:

01-03-2017	-9.500
31-12-2017	250
31-12-2018	300
31-12-2019	10.900
TIR.NO.PER.	6,993378699%

El enunciado nos facilita como tipo efectivo el 7%.

31 de diciembre de 2017. Por el devengo de la tasa efectiva:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (implícitos)	60.203,77	
546	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (200 bonos × 10.000 € × 3% × 10/12)	50.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda [(200 bonos × 9.500) × (1,07 ^{10/12} - 1)]		110.203,77

Por el cobro del cupón:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		50.000

Por el ajuste de los títulos a valor razonable de acuerdo con la NRV 9.^a 2.6 del PGC:

- Coste amortizado al cierre del 2017 (1.900.000 + 60.203,77) 1.960.203,77
- Valor razonable al cierre de 2017 (200 bonos × 10.000 × 1,03) 2.060.000
- Ajuste a valor razonable 99.796,23

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	99.796,23	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		99.796,23

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	99.796,23	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		99.796,23



Apartado 2

1 de enero de 2018. Por la compra de 100 bonos al 108 % más el 0,1 % de gastos de compra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (100 bonos × 10.800 € × 1,001)	1.081.080	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.081.080

No tiene mucho sentido que a principio de ejercicio se compren al 108 % cuando a fecha del cierre anterior cotizan al 103 %.

Al proceder de la misma emisión son grupo homogéneo y debería recalcular un solo tipo efectivo, cuyo cálculo sería el siguiente:

- Coste amortizado a 1 de enero de 2018 de los 200 bonos 1.960.203,77
- Coste de compra el 1 de enero de 2018 de los 100 bonos 1.081.080
- Suma 3.041.283,77

01-01-2018	-3.041.293,77
31-12-2018	90.000
31-12-2019	3.270.000
TIR	5,1820558 %

31 de diciembre de 2018. Por el devengo del coste efectivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (implícitos)	67.601,02	
546	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (300 bonos × 10.000 € × 3%)	90.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (3.041.283,77 × 0,051820558)		157.601,02



Por el cobro de los cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (300 bonos × 300 €)	90.000	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		90.000

Por el ajuste a valor razonable:

- Valor en libros al cierre del 2018 (2.060.000 + 1.081.080 + 67.601,02) .. 3.208.681,02
- Valor razonable al cierre de ejercicio (300 bonos × 10.000 × 104 %) 3.120.000
- Ajuste negativo 88.681,02

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos disponibles para la venta	88.681,02	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		88.681,02

Por el traspaso a patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos disponibles para la venta	88.681,02	
800	Pérdidas en activos disponibles para la venta		88.681,02

Saldo acumulado de la cuenta (133) = + 99.796,23 – 88.681,02 = + 11.115,21 euros.

A efectos de la solución del examen debemos utilizar la rentabilidad que nos da de cada inversión.

1. 200 bonos adquiridos en la suscripción siendo el tipo efectivo del 4,33%.

Dicho porcentaje se obtiene a partir del valor razonable, pero no es correcto, porque la diferencia entre el coste amortizado y el valor razonable figura como una plusvalía no realizada, cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos disponibles para la venta».



01-01-2018	-2.060.000
31-12-2018	60.000
31-12-2019	2.180.000
TIR	4,3380151 %

Esta parte de los 200 bonos debería devengarse al mismo tipo efectivo del inicio que era del 7 %, como podemos comprobar:

01-01-2018	-1.960.203,77
31-12-2018	60.000
31-12-2019	2.180.000
TIR	6,9990980 %

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (implícitos)	77.214,26	
546	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (200 bonos × 10.000 € × 3%)	60.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (1.960.203,77 × 0,07)		137.214,26

2. 100 bonos adquiridos el 1 de enero de 2018 siendo el tipo efectivo del 1,8%.

Dicha rentabilidad que nos da es inferior al tipo del cupón, siendo la prima de reembolso negativa, ya que se compra por un precio superior al valor de reembolso.

01-01-2018	-1.081.080
31-12-2018	30.000
31-12-2019	1.090.000
TIR	1,8087902 %

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (100 bonos × 10.000 € × 3%)	30.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (1.081.080 × 0,018)		19.459,44
251	Valores representativos de deuda (implícitos negativos)		10.540,56

Suma total de implícitos = + 77.214,26 – 10.540,26 = 66.674 euros

Por el cobro de los cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (300 bonos × 300 €)	90.000	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		90.000

Por el ajuste a valor razonable:

- Valor en libros al cierre del 2018 = 2.060.000 (valor razonable 2017) + 1.081.080 (compra 100 bonos al 1 de enero de 2018) + 66.674 (implícitos totales) = = 3.207.754 euros.
- Valor razonable = 300 bonos × 10.000 nominal × 104% = 3.120.000 euros.
- Ajuste negativo = –87.754 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos disponibles para la venta	87.754	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		87.754

Por el traspaso a patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos disponibles para la venta	87.754	
800	Pérdidas en activos disponibles para la venta		87.754

Saldo de la cuenta (133) = + 99.796,23 – 87.754 = + 12.042,23 euros



Al cierre de ejercicio los saldos relacionados con la inversión en bonos son:

- 251, «Valores representativos de deuda a largo plazo» 3.120.000
(300 bonos × 10.400 euros)
- 133, «Ajustes por valoración en activos disponibles para la venta» 12.042,23
(99.796,23 – 87.754)

Apartado 3

Por el ajuste de la inversión antes de producirse la venta:

- Valor en libros 3.120.000
- Valor razonable (300 bonos × 11.500 €) 3.450.000
- Ajuste a valor razonable 330.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	330.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		330.000

Por el traspaso a patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	330.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		330.000

Saldo de la cuenta (133) = + 12.042,23 + 330.000 = 342.042,23.

Por la venta de los bonos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (300 bonos × 10.000 € × 115 % × 0,999)	3.446.550	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
802	Transferencia de beneficios en activos disponibles para la venta	342.042,23	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		3.450.000
7632	Beneficios de disponible para la venta (342.042,23 – 3.450 gastos de venta)		338.592,23

Por el cierre de la cuenta de transferencia de beneficios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos disponibles para la venta	343.042,23	
802	Transferencia de beneficios en activos disponibles para la venta		342.042,23

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

La sociedad Gramasa realiza distintas actividades, se encuentra sujeta al régimen de IVA y le es aplicable la regla de prorrata.

- El 1 de abril de 2013 adquiere mediante arrendamiento financiero un elemento de transporte de gran volumen cuyo precio de contado es de 230.000 euros. En ese momento la prorrata que utiliza la empresa válida para el año 2013 de forma provisional es de un 47 %. El IVA correspondiente a la operación es de un 21 %.
- La operación se concierta con una entidad financiera, a 4 años, mediante cuotas anuales pagaderas el 1 de abril de cada año a un tipo de interés de un 3 %. El cuadro financiero de la operación es el siguiente:

Fecha	Capital	Intereses	Cuota	Cap. pendiente
01-abr-13				230.000





Fecha	Capital	Intereses	Cuota	Cap. pendiente
▶				
01-abr-14	54.976,22	6.900,00	61.876,22	175.023,78
01-abr-15	56.625,51	5.250,71	61.876,22	118.398,27
01-abr-16	58.324,27	3.551,95	61.876,22	60.074
01-abr-17	60.074	1.802,22	61.876,22	0

Todas las cuotas estarán gravadas con un 21 % de IVA. El pago de la última cuota constituye la opción de compra, teniendo Gramasa la opción de proceder a la compra del elemento en cualquier momento de la operación si así lo desea, mediante el pago del capital pendiente e intereses devengados no abonados hasta la fecha de compra.

3. La empresa estima que el elemento tendrá una vida útil de 10 años.
4. A 31 de diciembre de 2013, el cálculo definitivo de la prorrata para la empresa, en el año 2013, es del 52 %.
5. Abona el 1 de abril de 2014 la cuota correspondiente.
6. Al finalizar el año 2014, la prorrata definitiva es de un 41 %.
7. A 1 de abril de 2015 abona la cuota correspondiente.
8. A 31 de diciembre de 2015 la prorrata definitiva es de un 37 %.
9. A 1 de abril de 2016 abona la cuota pendiente.
10. A 1 de junio de 2016 recibe una oferta de un tercero por el que se le propone la permuta del elemento de transporte por otro de similares características también usado, pero con menos años de vida útil. Así, se le ofrece un elemento valorado en 150.000 euros, cuya vida útil restante se estima en 9 años. Las condiciones de la permuta son las siguientes: la sociedad aporta el elemento de transporte actual libre de cargas y 50.000 euros a cambio del nuevo elemento. Se cancela la operación de arrendamiento financiero con efectos 1 de junio. El IVA aplicable a la operación es del 21 %.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, para la contabilización del impuesto sobre el valor añadido –IVA– y todas las operaciones relacionadas.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno, puede hacerlo.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Contabilizar las anotaciones contables que procedan para la contabilización del IVA y todas las operaciones relacionadas

Punto 1

1 de abril de 2013. Firma del contrato de *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elemento de transporte	230.000	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		54.976,22
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo		175.023,78

El IVA se devenga en el pago de cada cuota ya que no hay compromiso firme de ejercer la opción de compra. A efectos de la deducción del IVA, al no haber datos en el enunciado y al indicar que es un vehículo de gran volumen entendemos que está afecto al 100 % a la actividad de la empresa.

El pago de las cuotas es anual y pospagable, habrá que devengar intereses al cierre de ejercicio.

Punto 2

Por el devengo de los intereses de abril a diciembre de 2013:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (6.900 x 9/12)	5.175	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		5.175



Punto 3

31 de diciembre de 2013. Por la amortización del vehículo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(230.000/10 \text{ años}) \times 9/12]$	17.250	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		17.250

Punto 4

La prorrata definitiva del ejercicio 2013 es del 52 %, aunque la provisional era del 47 %, como no figuran IVA deducibles durante el 2013 no procede regularizar IVA.

Punto 5

1 de abril de 2014. Por el pago de la primera cuota de *leasing* de la máquina:

Por el devengo de los intereses de enero a marzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito $(6.900 \times 3/12)$	1.725	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		1.725

Por el pago de la cuota del *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	61.876,22	
472	Hacienda Pública, IVA soportado $[(61.876,22 \times 21\%) \times 52\%]$	6.756,88	
631	Otros tributos (IVA no deducible) $[(61.876,22 \times 21\%) \times 48\%]$	6.237,12	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		74.870,22

El IVA deducible se calcula en función de la prorrata provisional del 2014 que es la prorrata definitiva del 2013 que es del 52 %.

La parte del IVA no deducible se contabiliza como gasto del ejercicio debido a que el vehículo ya ha entrado en funcionamiento.

Punto 6

31 de diciembre de 2014. Por los ajustes de cierre de ejercicio:

Por la reclasificación de la cuota del *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	56.625,51	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		56.625,51

Por el devengo de los intereses de la segunda cuota de abril a diciembre de 2014:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (5.250,71 × 9/12)	3.938,03	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		3.908,03

Por la amortización del vehículo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (230.000/10 años)	23.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		23.000

Por el ajuste de la prorrata provisional a la definitiva del IVA de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos de IVA de inversiones [[61.876,22 × 21 %] × (41 % - 52 %)]	1.429,34	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		1.429,34

Punto 7

1 de abril de 2015. Por el pago de la segunda cuota del *leasing* de la máquina:

Por el devengo de los intereses de enero a marzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (5.250,71 × 3/12)	1.312,68	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		1.312,68

Por el pago de la cuota del *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	61.876,22	
472	Hacienda Pública, IVA soportado [(61.876,22 × 21 %) × 41 %]	5.327,54	
631	Otros tributos (IVA no deducible) [(61.876,22 × 21 %) × 59 %]	7.666,46	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		74.870,22

Punto 8

31 de diciembre de 2015. Por los ajustes de cierre de ejercicio:

En los contratos de *leasing*, la opción de compra no incluye intereses, debido a que las entidades financieras cobran el importe que se devenga desde la última cuota hasta la fecha de la opción de compra al último pago irrevocable, lo que modificaría las dos últimas cuotas del cuadro financiero del *leasing*:

Fecha	Capital	Intereses	Cuota	Capital pendiente
01-04-2016	56.522,05	5.354,17	61.876,22	61.876,22
01-04-2017	61.876,22	0	61.876,22	0

Los intereses correspondientes a la última cuota de alquiler son la suma de 3.551,95 más los que figuran en la opción de compra que son 1.802,22, ofreciendo un total de 5.354,17 euros, lo que implica que el capital que se amortiza son 61.876,22 – 5.354,17 = 56.522,05 euros, lo que hará que la opción de compra sea igual a 61.876,22 euros.

Por la reclasificación de la cuota del *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	56.522,05	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		56.522,05

Por el devengo de los intereses de la tercera cuota de abril a diciembre de 2015:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (5.354,17 × 9/12)	4.015,63	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		4.015,63

Ahora bien, prescindiendo del apartado anterior y aplicando el criterio del coste amortizado de pasivos financieros, nos guiaremos por el cuadro financiero del enunciado, de ahí que los importes a reclasificar y devengar de intereses son los que figuran a continuación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	58.324,27	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		58.324,27

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (3.551,95 × 9/12)	2.663,96	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		2.663,96

Por la amortización del vehículo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (230.000/10 años)	23.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		23.000



Por el ajuste de la prorrata provisional a la definitiva del IVA de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos de IVA de inversiones [[61.876,22 × 21 %] × (41 % - 37 %)]	519,76	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		519,76

Punto 9

1 de abril de 2016. Por el pago de la tercera cuota:

Por el devengo de los intereses de enero a marzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (3.551,95 × 3/12)	887,99	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		887,99

Por el pago de la cuota del *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	61.876,22	
472	Hacienda Pública, IVA soportado [(61.876,22 × 21 %) × 37 %]	4.807,78	
631	Otros tributos (IVA no deducible) [(61.876,22 × 21 %) × 63 %]	8.186,22	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		74.870,22

Punto 10

1 de junio de 2016. Permuta el vehículo por otro de similares características:

Por la cancelación del *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	60.074	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
662	Intereses de deudas con entidades de crédito (1.802,22 × 2/12)	300,37	
669	Otros gastos financieros (penalización) (1.802,22 × 10/12)	1.501,85	
472	Hacienda Pública, IVA soportado [(61.876,22 × 21 %) × 37 %]	4.807,78	
631	Otros tributos (IVA no deducible) [(61.876,22 × 21 %) × 63 %]	8.186,22	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		74.870,22

Hemos cancelado la cuenta 174, «Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo», debido a que la reclasificación de la deuda en los ejercicios anteriores se hizo al cierre de ejercicio, lo que significa que como el pago estaba previsto para el 1 de abril de 2017, figuraba a largo plazo.

Por la amortización del vehículo de enero a mayo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(230.000/10 años) × 5/12]	9.583,33	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		9.583,33

Por la permuta que se califica de no comercial al ser activos similares:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte (bien recibido)	150.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte (17.250 + 23.000 + 23.000 + 9.583,33)	72.833,33	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	57.166,67	
218	Elementos de transporte (coste del bien entregado)		230.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

Como el valor razonable del bien recibido es inferior al valor en libros del bien entregado más la parte en efectivo, lo que da lugar a una pérdida contable.



Por la autorrepercusión del IVA sobre el valor de mercado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado $[(150.000 \times 21\%) \times 37\%]$	11.655	
218	Elementos de transporte (bien recibido) $[(150.000 \times 21\%) \times 63\%]$	19.845	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido $(150.000 \times 21\%)$		31.500

Caso práctico núm. 5

Matemáticas financieras

La empresa de Oriónidas, SA va a renovar parte de sus instalaciones, con un coste estimado de 6.000.000 de euros, para lo que el departamento financiero le diseña el siguiente plan de financiación:

1. Venderá las participaciones que posee de un fondo de inversión donde ha venido realizando aportaciones a final de cada mes de 10.000 euros desde hace 3 años.
2. Emitirá pagarés con las siguientes características:
 - Nominal de cada pagaré: 1.000 euros.
 - Duración: 6 meses.
 - Tipo de descuento anual del 5 %.
 - Gastos de colocación del 0,5 % del nominal.
 - Gastos de publicidad de 5.876 euros.
3. Para amortizar los pagarés a su vencimiento, emitirá un empréstito con las siguientes características:
 - Número de títulos emitidos: 53.000.
 - Valor nominal de cada título: 115 euros.
 - Duración: 6 años.



- Gastos iniciales de 42.000 euros.
- Rédito anual del 4 %.
- Durante el primer año no se percibirá ninguna cantidad y en los restantes se recibirán los intereses y se amortizarán los que correspondan, por su capital vivo más una prima constante de 3 euros.
- Gastos de administración del 0,01 % sobre las cantidades pagadas por el emisor.

Trabajo a realizar:

1. Determinar el importe obtenido por la venta del fondo de inversión, sabiendo que el tanto nominal neto de gastos obtenido por la gestora ha sido el 6 % el primer año, el 3 % el segundo y el 4 % este último año.
2. Indicar el número de pagarés que ha de emitir.
3. Determinar el valor de emisión de las obligaciones.
4. Indicar la cuantía de las anualidades comerciales constantes que amortizan el empréstito.

Solución

Apartado 1

- Tanto mensual efectivo del primer año 0,5 % mensual
(0,06/12 meses = 0,005)
- Tanto mensual efectivo del segundo año 0,25 % mensual
(0,03/12 meses = 0,0025)
- Tanto mensual efectivo del tercer año 0,333 % mensual
(0,04/12 meses = 0,003333)

$$10.000 \times \frac{(1,005)^{12} - 1}{0,005} \times (1,0025)^{12} \times (1 + 0,003333)^{12} + 10.000 \times \frac{(1 + 0,0025)^{12} - 1}{0,0025} \times (1,003333)^{12} + 10.000 \times \frac{(1,003333)^{12} - 1}{0,003} = 132.286,11 + 126.620,60 + 122.224,63 = 381.131,34 \text{ euros}$$



Apartado 2

Efectivo que necesita para financiar la inversión = $6.000.000 - 381.131,34 = 5.618.868,66$ euros.

Los pagarés tienen un vencimiento de 6 meses y la tasa de descuento es del 5 % anual, el cálculo del valor de emisión se determina con la fórmula de descuento comercial simple.

- Efectivo = Nominal $(1 - d \times n)$.
- Valor emisión del pagaré = Nominal $(1 - 0,05 \times 6 / 12)$.
- Valor emisión del pagaré = $1.000 (1 - 0,05 \times 6/12)$.
- Valor emisión del pagaré = 975 euros.

Número de pagarés $\times 975 - \text{Número de pagarés} \times 1.000 \text{ euros} \times 0,5 \% = 5.618.868,66 + 5.876$ (publicidad).

Número de pagarés = $5.798,70 = 5.799$ pagarés.

Apartado 3

Valor de reembolso de los pagarés = $5.799 \text{ pagarés} \times 1.000 \text{ euros} = 5.799.000$ euros.

53.000 obligaciones \times Valor de emisión = 42.000 (gastos iniciales) + $5.799.000$ euros

Valor de emisión = $110,2075472 = 110,21$ euros.

Apartado 4

- Tipo de interés explícito = 4 %.
- Duración del empréstito = 6 años, el primero no paga nada, a partir del segundo año anualidades constantes.
- Valor nominal = 115 euros.
- Valor de reembolso = 118 euros.
- Gastos de administración = 0,01 % sobre cantidades pagadas por el emisor.

Estructura de la anualidad = $(Nk \times C \times i + Mk Cp) \times (1 + 0,0001)$

Anualidad/ $1,0001) \times C/Cp = Nk \times C \times i \times C/Cp + Mk Cp \times C/Cp$



$$\text{Tipo normalizado} = \frac{C \times i}{C_p} = \frac{115 \times 0,04}{118} = 0,03898305$$

Nominal del empréstito = Valor actual de pagos normalizados

$$53.000 \text{ obligaciones} \times 115 \text{ euros} = \frac{(\text{anualidad teórica})}{1,0001} \times \frac{115}{118} \times \frac{1 - (1,03898305)^{-5}}{0,03898305} \times (1,03898305)^{-1}$$

$$\text{Anualidad teórica} = \frac{53.000 \times 118 \times 1,0001}{4,297056861} = 1.455.560,28 \text{ euros}$$