

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 445 | Abril 2020

ISSN: 1138-9540

Deducción de IVA y gastos e incumplimientos de terceros

Pedro Ángel Colao Marín

La prescripción en la esfera jurídica

Jesús María Calderón González

La reversión fiscal de cartera

Jorge de Juan Casadevall

Inviolabilidad del domicilio del contribuyente en la entrada de la inspección

Miguel de Haro Izquierdo

Impuesto sobre determinados servicios digitales: análisis del Proyecto de Ley

Íñigo Hernández Moneo

Análisis histórico del Fondo de Comercio adquirido

Miguel Ángel Villacorta Hernández





Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 445 | Abril 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 Vigueras. 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).



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

ISSN: 1138-9540
ISSN-e: 2531-2138

Sumario

Tributación

Estudios

- La deducción de cuotas de IVA, y de gastos, en el caso de incumplimientos ajenos al contribuyente 5-36
Deduction of Value Added Tax amounts, and expenses, by a taxpayer that ignores the existence of non-compliance
Pedro Ángel Colao Marín
- La prescripción en la esfera jurídica 37-86
Statute of limitations in the legal sphere
Jesús María Calderón González
- La reversión fiscal de cartera: la insoportable «levedad» de la retroactividad 87-106
Portfolio tax reversion: the unbearable «lightness» of retroactivity
Jorge de Juan Casadevall
- Entrada domiciliaria de la inspección de tributos. Conflicto de derechos constitucionales. Criterios de necesidad y proporcionalidad 107-132
Home entry of the tax inspectorate. Conflict of constitutional rights. Criteria of necessity and proportionality
Miguel de Haro Izquierdo

Crónica de actualidad

- @ Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales 133-136
Analysis of the bill of certain digital services tax
Íñigo Hernández Moneo

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- La carga de la prueba de las dietas por desplazamientos, exentas en el IRPF (Análisis de la STS de 29 de enero de 2020, rec. núm. 4258/2018) 137-147
Carmen Banaloché Palao
- Las operaciones vinculadas socio-sociedad y su ajuste secundario (Análisis de la STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019, rec. núm. 34/2018) 148-160
José Pedreira Menéndez



Contabilidad

Estudios

- Análisis histórico del fondo de comercio adquirido 161-184
Historical analysis of the goodwill acquired
Miguel Ángel Villacorta Hernández

Análisis doctrinal

- Contraprestación variable en virtud de un pacto que depende de la efectiva tributación de la empresa (Análisis de la consulta 7 del BOICAC 115, de septiembre de 2018) 185-189
Anna Ayats Vilanova y Adrián Andrés Casla
- Tratamiento contable del efecto impositivo derivado de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 117, de marzo de 2019) 190-196
Ana Luna García González

Casos prácticos

- @ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso a la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada, de la Escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional (promoción intena) 197-198
María Álvarez Fernández, Elena Robledo Acinas y José Tovar Jiménez

- Normas de publicación 199-200

@ | 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>>.



La deducción de cuotas de IVA, y de gastos, en el caso de incumplimientos ajenos al contribuyente

Pedro Ángel Colao Marín

*Doctor en Derecho. Catedrático de Escuela Universitaria.
Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Politécnica de Cartagena*

Extracto

En determinadas ocasiones la detección de irregularidades en proveedores, o incluso en sujetos que se sitúan posteriormente en la cadena de prestaciones, implica que al sujeto que adquirió se le impida deducir el IVA soportado, o hacer valer un gasto. En muchos casos en los que la operación llevada a cabo por el sujeto ha sido completamente adecuada a la realidad declarada, y al derecho, no se permite la deducción de las cuotas de IVA, o el cómputo de gastos, porque se llega a la conclusión de que el prestador incumplió. De la mano de este razonamiento se llega al de que no se pudo realizar la entrega o el servicio, y en consecuencia incumplimientos de terceras personas afectan a la posición jurídica de sujetos que han cumplido la norma debidamente. Este artículo analiza las cautelas que hay que tener en cuenta para evitar que la mera demostración de incumplimientos de terceros pueda afectar a un sujeto cumplidor.

Palabras clave: deducción de IVA; deducción de gastos; prueba; seguridad jurídica.

Fecha de entrada: 09-01-2020 / Fecha de aceptación: 17-02-2020

Cómo citar: Colao Marín, P. A. (2020). La deducción de cuotas de IVA, y de gastos, en el caso de incumplimientos ajenos al contribuyente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 5-36.



Deduction of Value Added Tax amounts, and expenses, by a taxpayer that ignores the existence of non-compliance

Pedro Ángel Colao Marín

Abstract

Sometimes, the detection of irregularities committed by the supplier or the service provider, or by other subjects, can affect a subject that acquired goods or services. Many times, this proof takes to the conclusion that the good or the service couldn't be really served by the defaulting subject. So, the purchaser that fulfilled all his or her obligations can be affected, because can't deduct the due amount of VAT or of expenses. This paper analyses the precautions to be considered so that these kind of decisions don't affect subjects that acted, as purchasers, completely according to the law.

Keywords: VAT; deductions; deduction of expenses; proof; legal certainty.

Citation: Colao Marín, P. A. (2020). La deducción de cuotas de IVA, y de gastos, en el caso de incumplimientos ajenos al contribuyente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 5-36.



Sumario

1. Cuestiones previas
 2. Las cuestiones a probar
 3. Acercamiento a la posición del sujeto que adquiere
 4. Procedimiento, prueba y consecuencias materiales
 - 4.1. La exigencia de pruebas adicionales
 - 4.2. Carga de la prueba
 - 4.3. Esfuerzo probatorio
 5. La actitud de la Administración
 6. La influencia de diversos órdenes de operaciones en la posición del contribuyente
 - 6.1. Presupuestos. Realidad y carácter no fraudulento de la operación alegada
 - 6.2. La construcción jurisprudencial con relación al IVA. Individualización de cada operación, carácter objetivo del impuesto y neutralidad
 - 6.3. Una reflexión con respecto a los impuestos sobre la renta
 7. La posición del sujeto. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Cuestiones previas

La finalidad de la liquidación tributaria, y la de los procedimientos que, en una u otra fase de la relación entre obligado tributario y Administración, se llevan a cabo para liquidar la cuota a ingresar, es la de determinar la cantidad de cuota a ingresar de la forma más ajustada posible al principio de capacidad económica que se articula en las normas concretas aplicables. Dicho esto, que puede parecer obvio, la conclusión a la que se llega es la de que las distorsiones en el procedimiento de liquidación se alejan del principio de capacidad económica que la norma ha articulado o asumido en sus planteamientos. Los procedimientos de liquidación o de revisión deben tener, como meta principal, ajustar la cuota lo más aproximadamente posible a la realidad de la capacidad económica articulada por el legislador.

En el impuesto sobre sociedades (IS) las normas se remiten al resultado contable, salvados algunos ajustes, y el procedimiento de liquidación, o de revisión, debe tender a evitar que interferencias en la contabilidad del sujeto, o disfunciones en el cómputo de las partidas y las circunstancias a tener en cuenta, falseen la cuota. Por lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido (IVA), las decisiones que adopte la Administración (o los jueces), con respecto a las cuotas deducibles, deben respetar el principio de neutralidad, huyendo de formalismos excesivos que lo desvirtúen. La apreciación de las partidas que pueden minorar la base del IS, o de las cuotas deducibles para determinar la cantidad a ingresar o devolver con respecto al IVA, por lo tanto, se basa en el respeto al principio de capacidad económica; por lo que respecta al IS, teniendo en cuenta entre otros el principio de correlación entre ingresos y gastos, y por lo que respecta al IVA, respetando, entre otros, el principio de neutralidad.

Cuando las cantidades a ingresar o devolver se definen en función de una liquidación no conflictiva, la ley es la que define los límites del respeto al principio de capacidad económica; pero cuando la determinación deviene conflictiva, el procedimiento debe ajustarse de forma que no desvirtúe el resultado querido por la ley. Si los mecanismos de aplicación desvirtúan el mandato legal, la determinación de la cantidad a ingresar no respeta el principio de capacidad económica tal y como el legislador lo articuló, y da lugar, o a un daño al

patrimonio público, o a un daño al patrimonio privado (Gota Losada, 2003, p. 7)¹. Apartarse de los datos que constan acreditados por el sujeto, por tanto, es algo que tanto la Administración como el obligado tributario deben hacer con sumo cuidado, y por una razón perfectamente justificada.

Las cuestiones de prueba tienen una estrecha relación con lo que se acaba de decir. A estas cuestiones dedica la Ley General Tributaria (LGT), algunos artículos que conviene recordar de forma muy breve. El artículo 105.1 (titulado «carga de la prueba») establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. El 106.1 lleva a cabo una remisión a las normas sobre medios y valoración de prueba establecidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil y en el Código Civil. El número 3 del mismo artículo se refiere a la posibilidad de que la ley exija requisitos formales de deducibilidad en algunas ocasiones, y el 4 al carácter prioritario, como prueba, de la factura en el caso de operaciones llevadas a cabo por empresarios o profesionales².

Obligado tributario y Administración, por tanto, tienen que asumir obligaciones de prueba con el fin de que las partidas que alegan sean tenidas en cuenta. Y dado que en ocasiones de forma involuntaria y en ocasiones de forma más o menos voluntaria, los datos que acreditan el derecho son confusos, o no existen, o dependen de valoraciones a realizar por los aplicadores del derecho, la «prueba de indicios» tiene un papel importante que desempeñar al respecto. «Prueba de indicios» entendida como el razonamiento que, una vez llevada a cabo la actividad probatoria, permite deducir, de una pluralidad de datos que no son concluyentes por separado, pero que concuerdan entre sí, una conclusión.

¹ Menciona, entre otras, la idea de que no todos los sujetos son libres, en el sentido de que no dependen de otros, y la de que no todos son veraces.

² Artículo 105.1: «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo». El artículo 214 se remite a esta disposición, y a las demás sobre prueba, en lo que respecta a los procedimientos de revisión.

Artículo 106.1: «En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa».

Artículo 106.3: «La Ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria».

Artículo 106.44: «Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones».

2. Las cuestiones a probar

Por supuesto, es esencial probar la realidad de la operación. Si dicha realidad no se acredita debidamente, falta el hecho base material que da lugar al derecho, y por lo tanto el supuesto derecho no se puede ejercer³. Hay que probar también la identidad del prestador; es decir, que quien aparece como proveedor o prestador del servicio sea realmente quien lo prestó. Si la identidad de quien se alega como prestador no se puede demostrar, por mucho que la realidad de la operación se demuestre, la partida en cuestión no será alegable⁴.

Ahora bien, lo que la ley exige es que el obligado que alega un gasto o una deducción pruebe los elementos de «la operación». Cuando la prueba se basa en los indicios, conviene tener en cuenta, a estos efectos, que en la mayoría de los gastos y deducciones el sujeto que los alega se ha relacionado con un tercero. Es decir, un tercero que llevó a cabo operaciones con sujetos previos externos a la relación con el obligado que alega. Hay en este tipo de situaciones, en un esquema muy simple, tres órdenes de sujetos implicados, y dos tipos de operaciones. Las primeras, entre los sujetos previos y el prestador, y las segundas, entre el prestador y quien alega la realidad de la operación. En muchos casos las relaciones en la primera fase son desconocidas para el adquirente, que no tiene por qué conocer la situación real de su proveedor, y que en ocasiones no está autorizado legalmente a conocerla.

La aplicación de la prueba de indicios no puede ser ajena a esta situación. A un adquirente no se le pueden achacar, sin más y de manera mecánica, los fallos, incumplimientos o fraudes del transmitente de los bienes o del prestador de los servicios. Dicho en otros términos: los incumplimientos del proveedor no son alegables frente al adquirente, salvo que en la relación concurren más presupuestos. Son muchas las razones que condicionan esta conclusión, pero en principio, y sin tener que profundizar demasiado, puede considerarse

³ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Madrid 257/2016, de 7 de marzo, contrasta la corriente real de bienes con la existencia de meros datos formales o de corrientes puramente financieras.

⁴ La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 14 de enero de 2013 (rec. núm. 1574/2010), en un asunto en el que la empresa supuestamente suministradora se limitaba a emitir facturas, determinó que es labor del adquirente procurarse el conocimiento cierto de quién le presta los servicios, quién le factura y que lo recibido es lo efectivamente facturado. En relación con esta cuestión son también interesantes la STSJ de Castilla y León (Burgos), 10/2015, de 27 de enero, que manifiesta: «no es suficiente la factura y la realidad del gasto reflejado en la misma, sino que para que estos gastos sean deducibles, además debe probarse por el obligado tributario, que es el que pretende la deducción, su vinculación real con la actividad de la empresa, acreditando extremos tales como quiénes fueron los clientes, proveedores o trabajadores, destinatarios del gasto, así como la relación y la necesidad o motivo que da lugar a su realización». También la STSJ de Galicia 96/2016, de 9 de marzo, y en sentido análogo, la STSJ de Andalucía (Sevilla), 363/2016, de 11 de abril: «no se ha acreditado la realización y entrega por el Sr. ... de los trabajos facturados pues no se discute tanto su existencia sino que hubiesen sido ejecutados por el emisor de la factura, razón por la que la comprobación visual de las obras resulta inadecuada a los efectos de acreditar este extremo». No se apreció tampoco la justificación de la identidad del prestador, en las SSTSJ de la Comunidad Valenciana 488/2017, de 18 de mayo, y 499/2017, de 18 de mayo, a pesar de que no se dudó de la ejecución real y la existencia de la obra.

claro el hecho de que al valorar los indicios las relaciones instantáneas condicionan razonamientos distintos a los derivados de las de tracto sucesivo, y lo mismo cabe decir de las relaciones con sujetos que actúan en el tráfico mercantil como perfectamente normales y se identifican y acreditan como tales frente al adquirente, o que han expedido la documentación correspondiente. Para aplicar la prueba de indicios y llegar a la conclusión de que la operación no se prestó, o no se pudo prestar por quien aparece como proveedor, el aplicador del derecho no puede basarse, tan solo, en irregularidades de dicho proveedor no relacionadas con la venta o la prestación concreta del servicio en tela de juicio. Ni mucho menos puede cargar al adquirente con la carga de velar por el estricto cumplimiento de todas sus obligaciones por parte del prestador. De acuerdo con esto, no parece lógico que la Administración pueda dar por concluida la cuestión de si una partida es o no deducible solo sobre la base de la demostración de irregularidades en el prestador. Y esto por varias razones:

La ley exige al sujeto la prueba de la realidad de la operación que alega; la realidad de que la operación de adquisición se llevó efectivamente a cabo. Esto implica que, una vez probado el hecho de que efectivamente se adquirió, y de que el suministrador o el prestador fue precisamente quien consta, el adquirente, en principio, ha cumplido. La ley exige la prueba de la operación de la que fue parte, pero no puede convertir al sujeto en responsable de la prueba de que ciertos extremos ajenos a su relación, a la operación concreta que realizó, se desempeñaran legalmente por parte del prestador.

Cuando la Administración exige pruebas, debe ser consciente de varias cosas. Entre otras que, probada la realidad de la operación mediante prueba directa y válida, la aplicación de los indicios no es adecuada para desvirtuarla. Que el ámbito de dominio del adquirente acaba en su relación con el proveedor, y no debe, ni puede legalmente, llegar a las relaciones del proveedor con terceros. Y que en el ámbito del tráfico mercantil las relaciones son de muy diverso orden; unas implican el conocimiento con cierto detalle de la actividad del proveedor, otras no; unas implican una cierta responsabilidad *in vigilando*, o incluso legal, y otras no. Cuando el adquirente ha probado la realidad de la operación, la identidad del prestador y la coherencia de los medios de pago utilizados, exigirle que vaya más allá suele llevarle a extremos que la ley no exige (la prueba exigida es la de la realidad de la operación, y de la identidad del prestador, no de la corrección de las actuaciones del prestador), y lo sitúa en terrenos que se pueden acercar gravemente a la indefensión y al desfase entre cantidad exigida y capacidad económica. La STSJ de la Comunidad Valenciana 127/2006, de 17 de febrero, es especialmente ilustrativa al respecto cuando manifiesta que no debe ser el actor el que pruebe que el vendedor es un profesional registrado a efectos de IVA. Los registros no le son accesibles, aparte de que el registro no atribuye la condición de empresario, sino el ejercicio. Y es la Administración la que debe investigar al expedidor de la factura, e imponerle, a él, las responsabilidades que correspondan, porque otra cosa vulneraría los principios de contradicción y defensa.

No obstante lo que se acaba de decir, hay una tendencia de aplicación del derecho, muy extendida, que está justificada en muchas ocasiones, pero que puede abrir caminos

de absoluta inseguridad jurídica en otras. Un ejemplo de esta tendencia, entre muchos, es el de la STSJ de Andalucía (Sevilla), 1148/2016, de 16 de diciembre. Es cierto, como dice la sentencia, que la actora debe probar todo lo que le incumbe (realidad de la adquisición del bien o servicio, identidad del prestador, correlación con los ingresos, pago correcto y toda una serie de detalles). Pero todo lo que el sujeto adquirente debe y en muchísimas ocasiones *puede* probar se relaciona con su propia esfera de actuación, con sus posibilidades de control y con la información de que puede disponer. Y también, y esto tiene su importancia, con lo que la ley le exige para garantizar el cumplimiento pacífico y sin inconvenientes de sus derechos.

Muchas cuestiones se encuentran en relación con lo que se acaba de decir; la presunción de buena fe de los agentes en el tráfico mercantil, la proporcionalidad de la actuación administrativa, que compele a la Administración a seguir actuaciones frente a sujetos distintos para dar con el fondo del asunto, o la garantía al sujeto de que, una vez que cumpla con lo que la ley le exige, sus derechos se reconocerán, de que el ordenamiento jurídico «blinda» su posición frente a mecanismos que tienden a determinar su contribución en función de razonamientos no idénticos, pero cercanos a la objetivación de la responsabilidad, o a la asunción de algún tipo de carga que recuerda las sanciones impropias, sobre la base de cuestiones estrictamente procedimentales, de prueba. En un momento determinado del procedimiento el sujeto habrá agotado sus posibilidades de prueba, y será la Administración quien deba seguir en la investigación frente a terceros. La prueba de irregularidades en un tercero no puede impedir, de por sí, que el adquirente ejerza sus derechos.

Esto no quiere decir que los incumplimientos de terceros son siempre irrelevantes para el adquirente. Cuando este no ha actuado de forma impecable, su posición se debilita. Cuando el adquirente se ve afectado por una irregularidad relevante en sus relaciones con el prestador o proveedor, tanto si dicha irregularidad le afecta solo a él (un punto de incumplimiento, como la contabilización incorrecta, la pérdida de documentación u otras similares), como si afecta a ambos (un nexo de incumplimiento, como el falseamiento de datos en contratos o facturas, por ejemplo), su posición se debilita, y la prueba de indicios adquiere más importancia. Existen infinidad de puntos y nexos de incumplimiento. Cuando las dos partes interesadas en el negocio colaboran para la oscuridad de la relación el nexo es innegable⁵. La admisión por parte del receptor de facturas emitidas de forma no correcta, con descripciones genéricas o confusas puede dar lugar a otro. O la inexistencia de contrato demostrable⁶, o los desfases entre lo que consta en el contrato y la realidad. Está claro que en

⁵ La STSJ de Madrid 324/2014, de 25 de marzo, es un ejemplo de toma en consideración de diversos nexos de incumplimiento. El obligado «colaboraba» en la oscuridad de la situación; actuaba conjuntamente junto con el sujeto cuyos medios y cumplimientos legales no estaban claros.

⁶ La STSJ de Castilla y León (Valladolid), 2611/2015, de 16 de noviembre, decidió el caso de una empresa que contrató con otra sin medios y con todo tipo de irregularidades. El punto en que fundamentalmente se basó la imposibilidad de deducción fue que ella incumplió sus obligaciones: al ser requerida para

algunos de estos supuestos hay una concurrencia de incumplimientos, y que en los demás el adquirente ha sido, al menos, negligente. La STSJ de Navarra 52/2013, de 23 de enero, decidió la inadmisión de la realidad de una operación porque el prestador funcionaba en un mercado con pocos operadores, y concluyó que el adquirente fue al menos negligente, pues muchos datos acerca de dichos prestadores estaban accesibles en internet, lo que venía unido a ciertas relaciones de parentesco con el administrador de alguna de las entidades proveedoras; conocía o debería haber conocido la situación de este.

Los casos de responsabilidad *in vigilando* por parte del adquirente suponen un clarísimo incumplimiento de obligaciones, y le sitúan en una posición muy débil en cuanto a la demostración de la realidad de la operación⁷.

Así pues, los incumplimientos se pueden producir de forma individual por el adquirente o por ambas partes. Pero la existencia de un nexo de incumplimiento, de un incumplimiento que afecta a aquellos puntos comunes entre las dos partes de la relación, no implica, de por sí, la existencia de una simulación negocial. Puede darse el caso de que, sin acuerdo, se produzcan las irregularidades, y de que exista negligencia por ambas partes. El negocio simulado requiere un acuerdo de voluntades tendente a una ocultación, acuerdo expreso o tácito⁸.

aportar los contratos, manifestó que en ese año no firmó contratos escritos con la entidad facturadora, y no pudo justificar contratos verbales.

⁷ En relación con esto, véase la STSJ de La Rioja 530/2010, de 23 de diciembre, referida a las obligaciones legales a cargo de contratante y contratista, tipificadas en el Estatuto de los Trabajadores para el caso de subcontratación de obras y servicios.

En sentido análogo, la STSJ de la Comunidad Valenciana 2881/2014, de 11 de julio, que se basó de forma muy relevante en el hecho de que la entidad que contrató la realización de una obra, como promotora, tenía obligaciones de vigilancia y control de la obra, y sin embargo no había proyecto visado por el Colegio de Arquitectos, presupuesto de ejecución ni licencia.

⁸ González García (1985, p. 997, NPP 20) dice, citando a Ferrara:

[...] en el negocio simulado se produce una apariencia contraria a la realidad, bien porque este no existe (simulación absoluta), bien porque es distinto de la forma en que aparece (simulación relativa). De suerte que la simulación se nos presenta bajo dos aspectos: a) En la simulación absoluta propiamente existe un solo negocio (el querido por las partes), pues en el que pudiéramos denominar negocio simulado se finge una realidad jurídica inexistente. B) En la simulación relativa hay dos negocios: el que sale a la luz, que es el negocio simulado (no querido por las partes) y el que permanece oculto o negocio disimulado, que es el que efectivamente quieren las partes... Puestas de común acuerdo, las partes dictan una regulación de intereses distinta de la que efectivamente piensan observar en sus relaciones, persiguiendo a través del negocio simulado un fin incompatible con su causa típica». En el voto particular del Magistrado Frías Ponce a la STS 416/2016, de 24 de febrero, se manifiesta que «la simulación se presenta como una divergencia entre lo realizado y lo manifestado, conllevando una ocultación de la realidad que por su propia naturaleza ha de ser intencionada».

A diferencia de lo que sucede con las situaciones de conflicto en la aplicación de la norma. La simulación, por tanto, implica, no un descuido que imposibilita la prueba, ni una infracción plana del ordenamiento, mediante la cual, sin máscara alguna, se computan o se ocultan conceptos de forma indebida.

3. Acercamiento a la posición del sujeto que adquiere

El sujeto que adquiere y ha cumplido con todas las obligaciones que la ley le impone se encuentra en una posición jurídica con ciertas características.

En primer lugar, es un sujeto del tráfico mercantil, y en este la buena fe se presume. Es quien quiere desvirtuar la presunción quien tiene que probar los elementos que abonan su postura⁹.

Es un sujeto que, mientras no se demuestre otra cosa, actúa confiando en el comportamiento correcto de los terceros que se relacionan con él.

No tiene ninguna obligación (ni generalmente posibilidades), de controlar la adecuación a la legalidad de las conductas de estos terceros en los aspectos que no tienen que ver con la estricta relación de estos con él. Ni tiene por qué, ni puede en la mayoría de las ocasiones, saber si los terceros cumplen con sus obligaciones legales de personal, adquisiciones, contabilización o, entre otras cosas, declaraciones de seguridad social o tributarias. De hecho, en muchas ocasiones los datos internos de la empresa del suministrador o proveedor son opacos para él. No es titular de potestades ni competencias de control o información sobre nadie.

Tiene derecho a una cierta seguridad jurídica cuando ha cumplido con todas sus obligaciones materiales y formales¹⁰. La ley fija una posición jurídica para el obligado tributario, y de la misma forma que le impone deberes y obligaciones, le garantiza que una vez cumplidos no debe asumir consecuencias. Es decir, cuando la ley fija un estatuto de obligaciones no solo está caracterizando negativamente a quien lo incumple; de forma simétrica pero inexcusable está caracterizando positivamente a quien lo cumple, está blindándolo, y el compromiso legal es que quien cumple debidamente no debe asumir las consecuencias de los incumplimientos de terceros.

La Administración, que en virtud de la lógica de la relación jurídico-tributaria suele ser la contraparte en los conflictos de apreciación sobre deducibilidad es, por una parte, el sujeto

⁹ En este sentido, la STS 26/2001, de 17 de enero. La buena fe se presume, y las consideraciones sobre ella se han de apoyar en la valoración de conductas deducidas de unos hechos, que son de libre apreciación por los tribunales.

¹⁰ Según Navas Vázquez (1996):

Me refiero a que la LIS preconiza la validez del resultado contable ajustado para calcular la base imponible como una fórmula que potencia la seguridad jurídica del contribuyente, de manera que, como he escrito en otro lugar, al remitirse al resultado contable, el legislador «está amparando todos los casos en que se cumplan correctamente todos los deberes contables y formales, con la consiguiente potenciación de la seguridad jurídica en este terreno ...». El cumplimiento de los deberes formales y materiales de contabilización sitúa, pues, a la sociedad en una sólida posición desde el punto de vista de su seguridad jurídica (p. 10).

perjudicado, pero por otra el sujeto que dirige y condiciona en una cierta manera el devenir de los procedimientos administrativos. Y por otra, el titular del monopolio del ejercicio de las potestades de comprobación, información y control. Cuando el adquirente ha cumplido de forma más o menos impecable, su seguridad jurídica implica que no se le pueden achacar incumplimientos de terceros. La STSJ de la Comunidad Valenciana, 127/2006, de 17 de febrero, analiza perfectamente la situación en un supuesto en el que existía la explotación, y el transmitente, en la medida en que aparecía como explotador, era o podía ser un empresario de la agricultura, porque actuaba como tal. La sentencia se refiere a la posición de los adquirentes desde el punto de vista de la buena fe:

[...] basta que un sujeto aparezca en el tráfico negocial como un empresario o profesional, y se comporte como tal emitiendo facturas de las operaciones que realice, para que, el tercero que con él contrate, de buena fe, amparado precisamente en esa apariencia y confiado en ella, pueda materializar todos los efectos fiscales derivados de la operación o negocio celebrado, y en concreto pueda deducirse el IVA repercutido.

Y a la posición de la Administración:

La administración tributaria, debe partir de la buena fe de la actora que contrata en la apariencia de que quien actúa en el tráfico es empresario y puede emitir factura repercutiendo IVA. Y es precisamente la administración, si duda de esa cualidad subjetiva del vendedor, quien deberá actuar.

El sujeto que ha justificado con datos concretos y ha argumentado razonablemente tiene derecho a un margen de confianza en que no pueden producirse determinadas consecuencias en su contra¹¹. Lo anterior, porque el principio de buena fe «es un criterio de interpretación de las normas jurídico-públicas» (Sainz Moreno, 1979, p. 314).

A lo anterior hay que añadir que el sujeto Administración es quien tiene encomendada la función de perseguir el fraude allí donde esté, y en ocasiones debe extender sus actuaciones a terceros buscándolo para, entre otras cosas, tutelar el tráfico mercantil para quienes actúan de buena fe.

El olvido de lo que se acaba de exponer puede dar lugar a situaciones en las que el propio discurso del procedimiento falsee los datos de liquidación de un tributo diseñado de forma más o menos impecable por la ley. El principio de no confiscatoriedad rige para todo el ordenamiento tributario, no solo para el ordenamiento material que fija los elementos de

¹¹ Sobre esta cuestión, Sainz Moreno (1979, p. 309), que se refiere a la confianza de una parte en la otra. En sentido análogo Banacloche Pérez-Roldán (2015, pp. 4 y 5).

cuantificación, sino para el procedimental, que no puede dar lugar a las disfunciones mencionadas. La aplicación con excesiva dureza de las reglas de la prueba, o la carencia de actuaciones diligentes de la Administración frente a terceros, por ejemplo, pueden generar situaciones en las que el adquirente tenga que asumir costes tributarios que no le corresponden. En estos casos, la doctrina se refiere a situaciones de responsabilidad cuasi objetiva, de enriquecimiento injusto o de «sanciones impropias»¹². Probablemente, no es necesario llegar a intentar asimilar las situaciones descritas a planteamientos o conceptos jurídicos diseñados para otros presupuestos. Lo que una liquidación mal hecha debido a un procedimiento mal ejecutado implica para el sujeto perjudicado no es una indemnización derivada de unos presupuestos de responsabilidad objetiva. Ni una sanción; está claro que quienes se refieren a sanciones impropias lo hacen con el fin de explicar la disfunción que supone el pago de una cuota adicional, o excesiva con respecto a la adeudada, aun sabiendo perfectamente que no son sanciones, porque no hay incumplimiento alguno que sancionar ni tienen finalidad punitiva. Seguramente el esquema es mucho más sencillo, y consiste simplemente en que, una vez cumplidas las obligaciones, no hay título legal para exigir pago adicional alguno, y si se exige existe una disfunción con la legalidad aplicable, por puras razones de procedimiento.

4. Procedimiento, prueba y consecuencias materiales

4.1. La exigencia de pruebas adicionales

Por un lado, se da la circunstancia de que quien cumple debidamente debe poder computar los gastos y cuotas deducibles correspondientes, y por otro la de que en muchas ocasiones la apariencia de cumplimiento encubre maniobras de fraude que la Hacienda Pública debe perseguir. Una gran parte de los problemas que generan disfunciones en esta cuestión se centran en la prueba, terreno extraordinariamente casuístico y vidrioso, y en el que la apreciación del aplicador del derecho juega un papel esencial.

En principio, como se ha visto, la carga de la prueba del hecho que origina el gasto o la deducción se atribuye al obligado que lo alega, y a estos efectos no es suficiente la tenencia de documentación o la llevanza de registros. La Administración puede exigir más elementos de convicción, aparte de una factura o de una contabilidad correctamente llevada. Es cierto que el cumplimiento de obligaciones documentales va más allá de la tenencia de una factura pura y simple, porque en ocasiones dicha factura debe venir acompañada de otras fuentes de prueba como contratos, albaranes, registros de transporte o justifican-

¹² Sobre la jurisprudencia (exigente) que hace recaer en el adquirente las consecuencias de los incumplimientos de los transmitentes por la culpa *in eligendo* o *in vigilando*, Álvarez Barbeito (2011, p. 966).

Sobre enriquecimiento injusto, Ibáñez García (2003), especialmente, página 46.

tes de pago. La Administración puede demandar del sujeto un esfuerzo mayor que el de la mera justificación documental y registral, pero para esto debe basar sus apreciaciones en indicios, en hechos. La STSJ de la Comunidad Valenciana 2724/2014, de 2 de julio, habla de «indicios serios y suficientes que expliquen razonablemente la duda o negación de tales operaciones». Y la 3187/2014, de 18 de septiembre, decidió que, ante la existencia de factura, la Administración debe aportar indicios serios y suficientes que fundamenten la duda. Así pues, en la inmensa mayoría de los casos la justificación documental y registral es suficiente, pero ante hechos o indicios serios, basados en apreciaciones concretas, la Administración puede exigir un esfuerzo probatorio mayor. La apreciación de lo que se entienda por hechos o indicios ciertos, es decir, la necesidad de justificación racional por parte de la Administración de un esfuerzo probatorio mayor, sin embargo, actúa más como un límite. Es decir, no es necesaria una fundamentación exhaustiva, sino que la necesidad de motivación actúa como límite frente a peticiones no fundadas¹³. En este sentido:

Debe existir una fundamentación, una motivación de la Administración en la solicitud de las pruebas adicionales.

No es admisible el requerimiento de pruebas no asumibles por el sujeto debido a su número y a su generalidad; la Administración debe acotar el objeto a probar. Las exigencias deben concretarse, tal y como manifestó el Tribunal Supremo (TS) en Sentencia de 13 de febrero de 2012 (rec. núm. 4964/2008). En ella determinó que es incorrecta la solicitud de una prueba por una de las partes referida al requerimiento de una gran cantidad de datos a proveedores, sin delimitar el ejercicio al que debían ceñirse o las operaciones, sino en general. De acuerdo con la sentencia, esta prueba era inconcreta, porque excedía de los conceptos regularizados por la inspección.

No se pueden exigir al sujeto pruebas que fáctica o jurídicamente no son asumibles por él, bien porque están fuera de su alcance natural o porque están fuera de su alcance jurídico¹⁴.

Tampoco se puede exigir al sujeto que pruebe hechos que se refieren a la actuación de terceras personas. Desde el momento en que lo que el sujeto tiene que demostrar es la realidad *de la operación*, se produce una limitación a las exigencias de prueba, que se deben ceñir solo a dicha realidad. Los elementos del proveedor que puedan hacer menos creíble

¹³ Cunillera I Busquets (2013, p. 127): «Por el contrario, cuando la actuación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración».

¹⁴ Según Banacloche Pérez-Roldán (2013):

[...] casos de prueba imposible, difícil o de exigencia discutible. El más moderno se refiere a la exención (art. 25 LIVA) en entregas intracomunitarias cuando un tercero realiza el transporte por cuenta del adquirente: lo más seguro quizá sería seguir todo el trayecto con un notario que de fe del trayecto, de la llegada y de la recepción (p. 11).

la existencia de posibilidades de que efectivamente llevó a cabo la operación deben ser probados por él, si hace falta mediante la derivación hacia él de los procedimientos correspondientes. La aportación por el adquirente de todos los elementos que acreditan que la operación se realizó en los términos alegados, y por el sujeto en cuestión, cierra su ámbito de responsabilidad, y probada la operación los indicios referidos al proveedor o prestador del servicio, por una parte, se deben tratar con él, y por otra deben tener trascendencia solo sobre él; naturalmente, a falta de otras pruebas que involucren al adquirente. Es de tener en cuenta, además, que contra hechos probados no cabe la alegación de indicios, y menos situados en terceras personas.

También es cierto, por otra parte, que el sujeto debe observar una conducta diligente en la aportación de las pruebas a su alcance.

4.2. Carga de la prueba

Así pues, la carga de la prueba de la operación es del sujeto, la de justificar que los elementos aportados no son suficientes es de la Administración, y en ese caso el sujeto debe aportar más elementos, pero siempre que se cumplan las condiciones recién expuestas.

¿Qué situaciones pueden modular o matizar la carga de la prueba?

El artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (Ley 1/2000, de 7 de enero) establece en su apartado 4 que para la aplicación de las normas sobre carga de la prueba «el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio».

Disponibilidad y facilidad probatoria son dos cosas distintas. La disponibilidad se refiere a la posibilidad de tener algo al alcance, y a nadie se le puede exigir, tal y como se ha dicho, la aportación de pruebas que no tiene a su alcance. En los casos en los que una de las partes no dispone de una prueba, aunque debiera hacerlo, la ausencia de tal prueba le perjudicará, pero en el ámbito público dicha circunstancia debe ser matizada en el caso de que la otra parte disponga de ella; en este caso debe aportarla. La pérdida de pruebas por el obligado tributario debe ser suplida por la Administración cuando esta esté en condiciones de hacerlo, porque el procedimiento administrativo tiende a lograr una liquidación (o un cumplimiento de obligaciones y derechos), lo más ajustada posible a la ley. Evidentemente, la disponibilidad a que se refiere la ley no es solo la física, sino también la jurídica.

La facilidad probatoria, sin embargo, se refiere a las situaciones en las que para una parte es más fácil aportar la prueba que para la otra. Esta situación es frecuente con respecto a la Administración, que dispone de registros, capacidades de información y potestades para la averiguación de las que no dispone el obligado tributario, y debe ponerse en conexión, otra vez, con la finalidad del procedimiento, que no es tanto dar la razón a una parte o a la

otra como alcanzar la verdad material, en aras del interés general. La STS de 6 de junio de 1994 (rec. núm. 1986/1991), referida a la carga de la prueba de las obligaciones, manifiesta que la carga de la prueba del artículo 1.214 del Código Civil vigente en aquellos momentos, y según el cual incumbía la carga de la prueba de las obligaciones a quien reclamaba su cumplimiento y la de su extinción a quien se oponía, no sentaba un criterio inflexible, sino adaptable a las exigencias de cada caso según, entre otros, el principio de facilidad probatoria. La Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba 74/1998, de 13 de marzo, referida a una acción civil de reclamación de pago, es exhaustiva en cuanto a la operatividad del principio de facilidad probatoria. Señala que dicho principio se fundamenta en que nadie puede hacer recaer sobre la otra parte las consecuencias de su negligencia o su falta de actividad, y que hay diferentes elementos que juegan con respecto al principio de facilidad probatoria: la proximidad al objeto de la prueba, la posición de cada parte en relación con el efecto jurídico pretendido y la diligencia razonable.

Tal y como se ha dicho anteriormente, la Administración goza de una posición de poder no solo con respecto al obligado tributario en concreto, sino frente a los terceros. Para la Administración puede ser fácil aportar al procedimiento ciertas fuentes de prueba que están a su alcance, pero no (o sí, pero de una forma extraordinariamente dificultosa) al del sujeto. La Administración, ejerciendo sus potestades o utilizando sus medios de información, puede aportar al procedimiento muchos datos cuya localización para el sujeto puede ser imposible o muy penosa. En los casos en los que no lo hace, cuando el sujeto demuestra que ha hecho todo lo que está a su alcance, la falta de la prueba que dichos elementos deberían integrar o constituir no puede perjudicar al sujeto, porque nadie puede beneficiarse de su propia inactividad. En relación con esta cuestión, y cuando para desvirtuar las alegaciones del sujeto la Administración alega indicios, o incluso hechos demostrados, que hacen referencia a un tercero, se debe tener en cuenta que al obligado tributario no se le puede obligar a que indague sobre dicho tercero, o a que aporte datos sobre su infraestructura, sus cuestiones internas o las relaciones de este tercero con otros sujetos. La Administración debe actuar directamente con ese tercero, y la resolución final del asunto deberá tener en cuenta que la ausencia de pruebas obtenidas de dicho tercero no puede perjudicar al adquirente, que no podía aportarlas¹⁵.

¿Cuáles son algunas de las situaciones más típicas de facilidad probatoria de la Administración?

Se pueden citar, en primer lugar, aquellas en las que no existe equidistancia con el objeto de prueba, o en las que la Administración puede probar con mucha facilidad si se compara su posición con la del obligado tributario.

¹⁵ Véase en relación con esto Sánchez Manzano (2015), especialmente, páginas 98 y 99. «Estimamos que debiera atenderse a cada supuesto partiendo de que, como regla general, no es incumbencia del destinatario indagar acerca de la infraestructura del emisor».

Por ejemplo, cuando para el sujeto es difícil acreditar un hecho que la Administración puede fácilmente contrastar y aportar al expediente recurriendo a sus registros y sus archivos. En este sentido, la STS de 19 de marzo de 2007 (rec. núm. 6169/2001): «el *onus probandi* se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba». La sentencia pone en conexión esta cuestión con la buena fe, que modula la carga probatoria, con el hecho de que la Administración ha de servir con objetividad los intereses generales, e incluso, con el criterio de actuación de acuerdo con el principio de eficacia (art. 103.1 de la Constitución). La STS de 17 de enero de 2012 (rec. núm. 2142/2010) determinó que no cabe que la Inspección solicite datos que ya constaban en los archivos de la Administración, y a los que solo ella podía acceder.

También hay que tener en cuenta, con respecto a estos casos, la obligación de la Administración de actuar con eficacia en la consecución de los intereses generales, como manifestó el TS, en Sentencia de 11 de junio de 1998. De acuerdo con ella la Administración debe aportar al expediente todos los elementos de prueba que le consten y sean relevantes, en función de los principios de diligencia y buena fe, y en función del cumplimiento del interés público. Es importante también tener en cuenta, con respecto a esta cuestión, la importancia que tiene el hecho de que el expediente esté completo.

Aplicó también estos criterios la STSJ de Andalucía (Sevilla), 410/2014, de 8 de abril, que decidió que no podía perjudicar al sujeto la falta de prueba en un asunto en el que la Administración solicitó al sujeto que demostrase la realización de unos ingresos por parte de otro obligado tributario, cuando la propia Administración los tenía a su alcance y dicha información no era fácilmente accesible para el sujeto reclamante. La facilidad probatoria, una vez más, cargaba la obligación de probar en este caso a la Administración, aunque se tratase de probar un hecho que favorecía al sujeto.

También, por supuesto, la facilidad probatoria está en la Administración cuando la obtención del elemento de prueba, o del dato concreto, depende del ejercicio de potestades que la Administración tiene y el obligado tributario no. Y esto, no solo por razones ligadas a la prueba del hecho concreto, sino porque detrás del ejercicio diligente de las obligaciones probatorias se encuentra la garantía de la adecuación a derecho del tráfico jurídico, que no debe descansar sobre las capacidades probatorias de los particulares, lo que, además de conducir a un seguro fracaso, sería una dejación de responsabilidades¹⁶. En este sentido se ha manifestado el TS en Sentencia de 14 de diciembre de 1999 (rec. núm. 773/1995):

¹⁶ Véase Álvarez Barbeito (2011, p. 968):

[...], la exigencia de este deber no puede llevarse hasta el extremo de convertir a los sujetos que operan en el mercado como si de policías se tratase, llegando incluso a exigírseles el conocimiento de datos que, en principio, están vetados a su conocimiento.

[...] no solo porque está a su cargo, por mor del principio de legalidad tributaria, el probar la concurrencia de los presupuestos legales que legitiman la exacción del tributo (elementos esenciales del hecho imponible y datos cuantificadores de la base imponible), sino también en razón al criterio aplicativo de que el «onus probando» debe ser soportado por quien, por su posición, función y potestad comprobativa y resolutoria, dispone o tiene «más facilidad» para asumirlo y desarrollarlo con la suficiente y necesaria objetividad.

También en los casos en los que los indicios se basan en datos que al principio son inciertos y atomizados. En estos casos la búsqueda de indicios basados en la situación del tercero proveedor siempre será más eficaz si la emprende la Administración, incluso iniciando un procedimiento de comprobación frente al proveedor.

Por otra parte, y también aquí hay que matizar, tampoco se puede alegar sin más la facilidad probatoria de la otra parte cuando no se ha demostrado una mínima diligencia en el cumplimiento de las obligaciones. La alegación por el obligado tributario de la facilidad probatoria de la Administración debe partir siempre del cumplimiento de sus obligaciones de prueba, o de la justificación de una causa muy fundada para la no aportación de esta¹⁷. Y esto, porque en la mayoría de los casos la facilidad probatoria por lo que respecta a las circunstancias de la operación concreta y del sujeto que la llevó a cabo se encuentra en el ámbito del sujeto. En primer lugar, por su posición frente a las fuentes de prueba, y, en segundo lugar, y esto es también un dato a tener en cuenta, porque quien alega un hecho que le beneficia, normalmente, constituye los medios de prueba necesarios, y tiende a mostrar y no a ocultar. En la gran mayoría de los casos el sujeto que alega una realidad, no solo procura tener los medios de prueba a su alcance, sino que suele ser diligente a la hora de aportarlos.

Como se puede apreciar, la facilidad probatoria puede llegar a implicar un cambio total en la carga de la prueba, según dejó sentado la STS 160/2003, de 18 de febrero.

4.3. Esfuerzo probatorio

Una vez que se ha determinado a quién corresponde la carga de la prueba hay que valorar la realizada, y a estos efectos se plantea una cuestión: ¿cuál es la dosis de prueba

Alonso Ortega (2016) menciona el caso Hein Persche, del TJUE, en el que este exige a la Administración alemana que lleve a cabo una comprobación administrativa utilizando instrumentos que no están al alcance del obligado tributario, a pesar de las dificultades de gestión.

Se plantea pues una proporcionalidad de las cargas probatorias que deben asumir la Administración y el contribuyente, teniendo en cuenta que los Estados miembros disponen de otros mecanismos de obtener información y pruebas que van más allá de las pruebas facilitadas por el contribuyente (p. 12).

¹⁷ En este sentido, dos SSTS de 13 de febrero de 2012 (recs. núms. 4910/2008 y 4964/2008).

que justifica las alegaciones de quien tiene la carga? Se trata de determinar cuál es el esfuerzo probatorio exigible, y cuáles son los resultados a partir de los cuales el hecho se da por acreditado, y la obligación de probar por cumplida.

La primera cuestión a tener en cuenta a la hora de modular el esfuerzo probatorio del sujeto, es que la Administración no puede exigirle que aporte fuentes de prueba que no posee, o que no está obligado legalmente a tener, ni documentación que no tiene relación con la obligación tributaria (Moreano Valdivia, 2015, pp. 20 y 21). Otra vez aquí la cuestión tiene que ver con la posición del sujeto que ha cumplido con sus obligaciones y, por tanto, ha *asegurado* su posición, y con la exigencia al sujeto de un esfuerzo probatorio que vaya más allá de sus estrictos límites de actuación (la realidad de *la operación* y la identidad del prestador), para ponerlo en la situación de tener que buscar datos en sede de terceros; por ejemplo, para acreditar que el prestador sí tenía medios suficientes para realizar la operación. El sujeto cumple con probar que la operación se llevó a cabo y que la prestó quien acredita la documentación, y la posición del prestador no le incumbe, no le puede afectar, y no le puede suponer obligaciones de prueba, obligaciones que pueden llevarle a situaciones que rozan la indefensión.

Determinadas sentencias sirven de test sobre los criterios de apreciación cuando los Tribunales de Justicia dan por satisfactorio el esfuerzo del sujeto y el resultado probatorio. Algunas son las que se mencionan a continuación.

El TS, en Sentencia de 17 de enero de 2012 (rec. núm. 2142/2010), dio por cumplida la prueba de la existencia real de ciertos gastos de asesoría, dada la aportación por los prestadores del servicio de informes y documentos, el informe de una entidad tercera relacionado con una factura y la existencia de una contabilización correcta. Ante estos elementos, el TS determinó que la Administración debería haber desvirtuado la alegación de la realidad, y no lo hizo.

La STSJ de Andalucía (Málaga), 476/2011, de 18 de febrero, decidió que el sujeto había aportado todos los elementos de prueba positivos que se encontraban a su alcance (la titularidad de un despacho profesional, la cercanía a la sede de los juzgados de las dos plazas de garaje que dieron lugar a la discrepancia, la justificación de actividades en estos y la residencia del titular en lugar distinto). Llegados a este extremo, el tribunal decidió que la posibilidad de prueba de hechos positivos se había agotado, y que si la Administración sostenía la posibilidad de utilización de las plazas a otros efectos debía probar los hechos positivos de dicha utilización alternativa.

Es especialmente interesante la STSJ de la Comunidad Valenciana 870/2014, de 17 de marzo, que admitió probado el gasto. Dictaminó que todas las circunstancias aparentes, y por lo tanto al alcance de la apreciación del adquirente, llevaban a la convicción racional de que el prestador era un sujeto establecido de forma regular y con capacidad de producción real, dado que la entidad que facturó actuaba mediante un establecimiento abierto al públi-

co, tenía personal adscrito y actuaba en el tráfico de bienes y servicios como un agente más desde hacía tiempo. Con respecto a los incumplimientos del proveedor en cuestiones de su ámbito interno, como personal, adquisiciones, relaciones con las Administraciones y demás, la sentencia dejó claro: por un lado, que, agotadas las posibilidades de prueba de las operaciones por el adquirente, no se le podían achacar factores de terceros cuyo conocimiento no estaba a su alcance. Y por otro, que no existe norma legal que permita constituir en defraudadora a una entidad adquirente sobre la base de incumplimientos de la transmitente.

Dos sentencias del TSJ de la Región de Murcia se manifiestan en sentido análogo, y se refieren al hecho de que adquirido un convencimiento mediante prueba directa no cabe actuar contra él sobre la base de indicios. En la 257/2016, de 4 de abril, determinó que la prueba documental y la pericial acreditaban la realidad de la operación, y contra ese dato no procedía alegar indicios. La 177/2016, de 10 de marzo, valoró la corrección en la actuación, pulcritud y claridad en la información aportada por el sujeto que alegó la realidad del hecho, y rechazó también la alegación de indicios.

5. La actitud de la Administración

Como es fácil comprender, en materia de prueba, cuando no existe certeza absoluta acerca de la realidad material, la actitud de los sujetos juega un papel importante. En la medida de sus posibilidades, el obligado tributario debe aportar, también, todos los elementos de prueba que le consten, y debe colaborar con la Administración en lo que le corresponda y pueda. Por su parte, la Administración no puede limitarse a aceptar o rechazar pruebas, sin desplegar una actividad positiva cuando proceda. La Administración actúa defendiendo el interés general, y debe buscar la verdad material, con el fin de que las obligaciones se ajusten a la ley cuanto sea posible¹⁸.

Determina la LGT en su artículo 3.2 que «La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

¹⁸ Uriol Egido y Bosch Cholbi (2012, p. 74):

[...] la Administración no puede instalarse en la cómoda posición de limitarse a negar lo afirmado por el sujeto, pues, sobre el órgano administrativo recae el deber de actuar con objetividad, persiguiendo el interés general –art. 103.1 CE–, lo que le exige atender tanto a los hechos desfavorables como a los favorables al obligado tributario....

Alonso Ortega (2016, p. 7):

El fundamento del deber de investigación de oficio es consecuencia del principio de legalidad que rige el actuar de la Administración pública en un Estado de Derecho... también encuentra fundamento en los principios positivizados en el artículo 31.1 de la CE.

La proporcionalidad de la actuación administrativa no es solo un recurso de control o limitación, en negativo, de las actuaciones de la Administración. Tiene también una dimensión positiva, que obliga a actuar y requiere el efectivo desempeño de funciones. Por otra parte, la limitación de costes indirectos no solo se refiere a las exigencias normativas relacionadas con las obligaciones, principalmente formales. Es un mandato dirigido a cualquier faceta de la actividad, y, por tanto, a la evolución del procedimiento, por lo que tiene una trascendencia importante en cuanto a la actividad probatoria del obligado tributario. El principio de buena fe implica, por otra parte, que, si el sujeto ha actuado de buena fe y ha cumplido, puede confiar en que su posición está tutelada por el derecho.

Llegado el esfuerzo probatorio del sujeto a una determinada situación, y sobre todo en los casos en los que las averiguaciones que pueden arrojar luz sobre la cuestión se encuentran en la sede de terceros, el testigo de la diligencia lo debe asumir la Administración.

El principio de proporcionalidad obliga a la Administración a actuar, a ejercitar los medios que puede. El TS ha decidido reiteradamente que las consecuencias de la inactividad de la Administración deben recaer sobre ella. En casos de imposibilidad del sujeto, o de extraordinaria dificultad, o en los casos en los que se pueda pensar que la respuesta a ciertas situaciones se encuentra, no en la relación entre proveedor o prestador y adquirente, inspeccionado, sino en las esferas anteriores de actuación del prestador, la Administración debe iniciar las actuaciones en esa dirección. Otra cosa sería cerrar en falso el procedimiento. Demostrado por el obligado tributario todo lo que debe probar, las actuaciones deben derivarse. Para esto basta con que la Administración considere una mera posibilidad, porque se investiga para descubrir lo incierto. El TS, en una Sentencia de 3 de noviembre de 2011 (rec. núm. 2117/2009), ha definido de forma bastante acotada el concepto de trascendencia tributaria, haciendo referencia a determinados criterios de delimitación:

- Conocimiento.
- A los efectos de comprobar si se cumple la obligación de tributar.
- En un sentido amplio: todo cuanto sirva a la aplicación de los tributos.
- En caso de utilidad directa o indirecta, o cierta o hipotética.

En otra, de 29 de julio de 2000 (rec. núm. 7162/1995), dejó sentado que las actuaciones de la Inspección de los tributos se encaminan a obtener la información que, directa o indirectamente, sirva a la aplicación de los tributos, por lo que su utilidad se manifiesta en supuestos de aplicación tanto cierta o directa como potencial, hipotética o indirecta. Y en otra Sentencia, de 1 de marzo de 1980, determinó que, dado que la Administración no había ejercitado las capacidades que realmente podía ejercitar para obtener información, la ausencia de prueba no podía recaer sobre la otra parte. Y en sentido análogo se ha venido pronunciando entre otras, en Sentencias de 17 de marzo y 15 de diciembre de 2014, o de 22 de abril de 2015.

Si se tiene en cuenta todo lo dicho; que el sujeto, al que se le presume buena fe, ha probado lo que está a su alcance, que la luz a conseguir sobre el asunto se encuentra, presumiblemente, en otras esferas, que la Administración actúa persiguiendo el interés general por conocer la verdad llegando al lugar donde el fraude se manifiesta realmente, que debe actuar de oficio, y que la función de la Administración no es solo cerrar un asunto de forma favorable, sino llegar al fondo de la cuestión para garantizar la seguridad del tráfico mercantil, se llega a la conclusión de que en los casos en los que la apariencia de cumplimiento del adquirente es total, y los indicios se sitúan en el hipotético proveedor o prestador, es hacia él hacia donde se han de dirigir las actuaciones. En este sentido, y en muchas ocasiones, no basta con emplazarlo al procedimiento, indagar un poco acerca de él y sus elementos, y acto seguido llegar a la conclusión de que no podía producir el bien o prestar el servicio y hacer recaer las consecuencias sobre el adquirente. Llegados al caso de que el adquirente ha probado la materialidad de la operación y la identidad de la otra parte, ha cumplido con la ley, y ha actuado diligentemente para facilitar la actividad de la Administración, las actuaciones se deben dirigir hacia otra parte, entre otras cosas porque no siempre el fraude se encuentra en las relaciones entre prestador y adquirente. A los efectos de lo que aquí se está diciendo hay que tener en cuenta, como es lógico, muchas circunstancias que se materializan y juegan entre ellas de forma diversa en cada caso; ahora bien, si el sujeto solicita que se interrumpan las actuaciones con respecto a él, y que se lleven a cabo con respecto a otras fases de las relaciones del prestador, la resolución del procedimiento debe incluir una motivación que deje claros los motivos por los que la Administración, en su caso, despreció dicha opción.

La indefensión es una situación material que disminuye sustancialmente o suprime los derechos de defensa del sujeto. La Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 116/1995, de 17 de julio, llegó a la conclusión de que exigir al sujeto pruebas imposibles puede causar indefensión. La ejecutoria de quien dirige el procedimiento administrativo es, por lo tanto, decisiva a la hora de calificar una situación como de indefensión, sobre todo cuando se alegan indicios de terceros y el sujeto no puede ni debe aportar más pruebas de las que aportó, y ha agotado las posibilidades de colaboración a su alcance, tal y como han dejado establecido las SSTC 227/1991, de 28 de noviembre, y 116/1995, de 17 de julio.

Está claro que no toda situación de irregularidad más o menos apreciada, ni mucho menos, da lugar a indefensión, y que no todo requerimiento del sujeto debe obligar a la Administración a dirigir sus investigaciones hacia terceros. Pero también lo está que la ausencia de actividad en determinados casos puede cerrar un expediente en falso, y además que debe estar debidamente motivada. Y dicha motivación se debe referir al elemento negativo, es decir, a las razones que mueven a la Administración a considerar que no debe desplegar más actuaciones.

Lo dicho sirve para enlazar con el siguiente epígrafe de este artículo. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) está abriendo un camino, en la sede del IVA, que lleva a conclusiones cercanas a lo que aquí se ha expresado. Entre otras, en una Sentencia de 21 de junio de 2012 (asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11), dejó claros ciertos extremos:

[...] corresponde, en principio, a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA (62).

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de estos y los demás documentos apropiados (63).

[...] la administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto (61).

De ello se deduce que, en caso de imponer a los sujetos pasivos, so pena de incurrir en el riesgo de que se les deniegue el derecho a deducción, las medidas citadas en el apartado 61 de la presente sentencia, la administración tributaria estaría transfiriendo, contrariamente a las citadas disposiciones, sus propias tareas de control a los sujetos pasivos (65).

6. La influencia de diversos órdenes de operaciones en la posición del contribuyente

6.1. Presupuestos. Realidad y carácter no fraudulento de la operación alegada

Parece claro, a tenor de lo que se ha dicho, que la mera y simple desacreditación del prestador o proveedor no es suficiente para hacer recaer sobre el receptor consecuencias jurídicas. Esto se encuentra en íntima relación con el hecho de que el eje sobre el que se ha de articular la legalidad de la deducción de la cuota de IVA soportado, o del gasto correspondiente, debe ser la realidad de la operación concreta alegada, y la identidad del prestador, y a estos efectos la valoración de las pruebas debe tener en cuenta la capacidad de conocimiento y de actuación del adquirente.

A lo largo de los últimos años el TJUE ha generado una línea jurisprudencial que pone cierto límite a la toma en consideración de condiciones de terceros a la hora de determinar los derechos del adquirente. Sobre esa línea trata este epígrafe. Ahora bien, su aplicación, y conviene no olvidarlo, se basa en dos premisas fundamentales: que la operación alegada sea real en los términos alegados y esté demostrada, y que el adquirente no haya

llevado a cabo ninguna actuación fraudulenta en relación con ella. Si dichos presupuestos, necesarios, pero no suficientes, no se cumplen, se cierra la entrada a las consideraciones posteriores.

Con respecto a la necesidad de acreditar la realidad de la operación se ha manifestado el TJUE en una Sentencia de 27 de junio de 2018 (caso SGI –asuntos acumulados C-459/17 y C-460/17–). En dicha sentencia se parte de la premisa de que se demostró que los bienes no se entregaron. Con esto, la sentencia se refiere a una cuestión material, pero que pone un cierto coto a la toma en consideración de cuestiones sobre el conocimiento de datos de terceros. De acuerdo con la sentencia y el artículo 17 de la Sexta Directiva, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Este coincide con la entrega del bien o la prestación del servicio. Así pues, si tal entrega o prestación no se ha producido de hecho, el IVA no es deducible por razones materiales, y no procede la necesidad de que la Administración pruebe el conocimiento o la obligación de conocer ilegalidades por parte del adquirente. Es suficiente con la prueba de que el hecho que hace nacer el derecho a la deducción no se produjo.

Como se puede observar, la cuestión se objetiva y se convierte en puramente material (el nacimiento de un derecho). Allí debe centrarse la prueba¹⁹.

Evidentemente, otra premisa, obvia, es que la operación en sí no sea fraudulenta. Está claro que la protección del sujeto adquirente solo entra en juego con respecto a una operación individual si la actitud del adquirente no genera o admite una operación fraudulenta²⁰.

¹⁹ Citas literales: (34) El artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Es lo que sucede, en virtud del artículo 10, apartado 2, de esa Directiva, cuando se efectúa la entrega del bien o la prestación de servicios.

(35) De ello deriva que, en el sistema del IVA, el derecho a deducción está vinculado a la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios de que se trata.

(38) La buena o la mala fe del sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA carece de incidencia en la cuestión de si la entrega se efectúa... el concepto de «entrega de bienes»... tiene un carácter objetivo y debe interpretarse con independencia de los objetivos y de los resultados de las operaciones de que se trata... (39) A este respecto, hay que recordar que incumbe a quien solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos para tener derecho a ella... (40) De ello se desprende que la existencia de un derecho a deducción del IVA se supedita al requisito de que se hayan realizado efectivamente las operaciones correspondientes. Declaración del Tribunal: ... para denegar al sujeto pasivo destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA mencionado en esa factura, basta con que la Administración acredite que las operaciones a las que corresponde dicha factura no han sido realizadas efectivamente.

²⁰ En este sentido, una STS de 28 de enero de 2013 (rec. núm. 3272/2010), referida a una empresa que aceptó facturas conociendo que los emisores eran inapropiados, compraba los bienes en dinero no declarado a otros, los utilizaba en su actividad a efectos de IVA y posteriormente los revendía. Se creó una apariencia para ocultar a los verdaderos proveedores. Aunque las operaciones desde el punto de vista material se insertaran en la cadena de IVA, la destinataria conocía perfectamente, y colaboraba de forma clara en un fraude.

6.2. La construcción jurisprudencial con relación al IVA. Individualización de cada operación, carácter objetivo del impuesto y neutralidad

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE) de 12 de enero de 2006 (asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03) dejó claros ciertos extremos:

- El derecho a la deducción del IVA soportado forma parte del mecanismo de liquidación del Impuesto, tiene una importancia esencial y su ejercicio no puede limitarse salvo en circunstancias muy determinadas (53).
- La aplicación de los mecanismos de deducción del IVA, y la condición de sujeto pasivo, se deben atribuir en función de la operación concreta, individual, y no de las anteriores o posteriores (54)²¹.
- No proceden juicios sobre intenciones o finalidades. El IVA se aplica con carácter objetivo (30)²².

Sobre estas bases, el tribunal vino a concluir, de forma indirecta, en que no se pueden hacer recaer sobre el adquirente las intenciones o actuaciones de terceros, anteriores, ni posteriores. «El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido».

Los presupuestos descritos, pues, vienen a fundamentar la jurisprudencia según la cual, atendiendo a la operación concreta y a la conducta y conocimiento del sujeto adquirente, titular del derecho a deducción, y en función entre otras cosas del principio de neutralidad del IVA, el adquirente que participa en una operación real solo puede soportar consecuencias derivadas de la ilegalidad de terceros si conocía o hubiera debido conocer que la adquisición formaba parte de una trama fraudulenta. En tal caso, debe considerarse participante en dicho fraude. Y la acreditación de que efectivamente conocía o hubiera debido conocer no se puede basar en juicios de intenciones, sino en datos objetivos, aportados como prueba²³.

El derecho a la deducción del IVA soportado, así, se ha de determinar en función de la realidad y legalidad de la operación concreta y atendiendo a la posición del adquirente, titular

²¹ La cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado.

²² Alegaciones de la parte (OPTIGEN), que el tribunal vino a aceptar.

²³ Véase también la STS de 14 de enero de 2013 (rec. núm. 1574/2010).

del derecho a la deducción. El TJCE, en Sentencia de 6 de julio de 2006 (asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04), pone de forma muy clara en relación el principio de neutralidad del IVA, el derecho a la deducción y el hecho de que el adquirente conociera o hubiera debido conocer la existencia de un fraude. Dice, (50), que el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, y (51), «los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate del fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado».

Sin embargo, en su declaración final manifiesta que:

En cambio, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir.

Lo que se acaba de decir elimina la posibilidad de exigir al adquirente que demuestre hechos o situaciones que van más allá de la operación, tal y como ha manifestado la STJUE de 6 de diciembre de 2012 (asunto C-285/11). El tribunal nacional cuestionó al tribunal europeo, entre otras cosas, dos:

- ¿Se deben demostrar las adquisiciones anteriores a la fase de venta al sujeto que dedujo para admitir la deducción por dicho sujeto?
- ¿Es admisible para asegurar la recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal hacer depender de la conducta del proveedor y/o de los proveedores que le precedieron el derecho a la deducción del IVA facturado?

La conclusión de la sentencia es que, si se acredita que la entrega se realizó efectivamente, y los bienes se utilizaron para la realización de actividades sujetas, en principio no se puede negar el derecho a deducción. Este solo se puede denegar cuando mediante datos objetivos se acredita que el sujeto lo alega de forma fraudulenta o abusiva. Bien porque:

- El propio sujeto comete fraude fiscal.
- El sujeto sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, formaba parte de un fraude en el IVA, bien cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior a la entrega del bien.

Todo lo anterior tiene mucho que ver con los principios de buena fe, seguridad jurídica, confianza legítima y proporcionalidad de la actuación administrativa. La STJCE de 21 de

febrero de 2008 (asunto C-271/06) determinó también de una forma especialmente clara que la ley no puede hacer responsable al sujeto de cuotas de IVA defraudadas cuando el fraude lo lleva a cabo un tercero y el sujeto ha actuado con la diligencia de un ordenado comerciante. La sentencia estableció que cuando el sujeto ha actuado con la diligencia de un ordenado comerciante, y no podía conocer el fraude, la ley no le puede hacer responder de las cuotas de IVA y exigírselas, porque eso estaría en contra del principio de proporcionalidad, del de seguridad jurídica, y del de confianza legítima.

Evidentemente, el razonamiento a realizar para determinar si el sujeto conocía o debería haber conocido la existencia de un fraude hay que hacerlo teniendo en cuenta lo que un particular, con facultades limitadas, podía haber conocido o pensado en el momento de la operación, que suele ser mucho menos de lo que se conoce al final de las actuaciones de comprobación o inspección.

El TJUE, entre otras, en la Sentencia de 21 de junio de 2012 (asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11), reiteradamente mencionada, se planteó si el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE, es compatible con una interpretación de la ley nacional que imponga al sujeto la carga de probar las circunstancias en que se encuentra el proveedor. El TJUE manifestó que no, sobre la base de los siguientes razonamientos:

El derecho a la deducción del IVA soportado tiene la función de descargar al empresario del coste del IVA soportado, siempre que devengue IVA en sus operaciones, y es irrelevante a estos efectos el hecho de que quien repercutió hubiera o no declarado e ingresado.

La Administración debe acreditar mediante datos objetivos que el sujeto conocía o debería haber conocido la situación de irregularidad del proveedor, porque otra cosa sería establecer un sistema objetivo que no se justifica en el IVA, e implicaría la dejación de responsabilidades por parte de la Administración y la carga al sujeto de obligaciones que no le incumben.

Además, esto implicaría desplazar al sujeto las cargas de acreditación de la Administración, que es la obligada a llevar a cabo las verificaciones necesarias²⁴.

²⁴ Reitera también otras ideas ya vistas. «[...] debe quedar acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se basa el derecho a deducción sabía o debía haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude cometido por el suministrador u otro operador anterior», (45); «corresponde a la autoridad tributaria acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o por otro operador anterior en la cadena de entregas», (45). «Ciertamente, cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador, del que tiene intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad», (60). Concluye la Sentencia de 21 de junio de 2012: 1.º «Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), 220,

Sin embargo, la administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto (61).

En efecto, corresponde, en principio, a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los sujetos pasivos que hayan cometido tales irregularidades o fraudes (62).

De ello se deduce que, en caso de imponer a los sujetos pasivos, so pena de incurrir en el riesgo de que se les deniegue el derecho a deducción, las medidas citadas en el apartado 61 de la presente sentencia, la administración tributaria estaría transfiriendo, contrariamente a las citadas disposiciones, sus propias tareas de control a los sujetos pasivos (65).

En uno de los asuntos resueltos (C-80/11), el adquirente había:

- Comprobado que la sociedad emisora estaba registrada.
- Que disponía de un número de identificación fiscal válido.
- Que estaba en condiciones de cumplir el contrato.
- Demostrado que se le suministró la cantidad y calidad de la mercancía estipuladas.

Como señala la STSJ de Andalucía (Sevilla), 363/2016, de 11 de abril (en el mismo sentido, entre otras, la del mismo tribunal 106/2014, de 23 de enero):

apartado 1, y 226 de la Directiva 2006/112/CE, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del IVA del que es deudor el importe del IVA devengado o pagado por los servicios que le han sido prestados, por el motivo de que el emisor de la factura relativa a dichos servicios, o una de las personas que los prestaron, ha cometido irregularidades, sin que dicha autoridad acredite, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otro operador anterior en la cadena de prestaciones». 2.º «... se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega el derecho a deducción por el motivo de que el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a deducción tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA».

Tampoco se trata de hacer al sujeto pasivo responsable de las irregularidades que ha podido cometer su proveedor ni, más particularmente, exigirle de manera general, como condición para ejercer el derecho a deducir el IVA, que verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto.

Evidentemente, hay situaciones en las que el sujeto *conocía*. Es el caso resuelto por la STSJ de Madrid 6/2017, de 5 de enero, en el que el sujeto, fue objeto de una inspección anterior, en la que se investigaron hechos idénticos ante las mismas empresas prestadoras, y se llegó a la conclusión de que se estaba ante una trama fraudulenta²⁵.

Y también otras en las que el sujeto *debería conocer*. La STSJ de Cataluña 964/2016, de 9 de noviembre, determinó que el profesional que durante años trabajaba con todas las empresas y conocía a los directivos y dueños debía conocer la inexistencia de medios en algunas de ellas, y el hecho de que la facturación no se realizaba por la auténtica ejecutora de los trabajos. Además, la facturación que se realizaba era estereotipada, siempre igual, y no daba detalle de la ubicación de los trabajos, de los medios empleados, ni de las horas dedicadas. Por otra parte, la STS de 14 de enero de 2013 (rec. núm. 1574/2010), referida a un caso de negligencia por parte del adquirente, y según la cual existen unas responsabilidades mínimas que la empresa, sujeto que actúa en el tráfico jurídico y mercantil, no puede eludir, como las obligaciones contables, de facturación o las obligaciones formales en general²⁶. La sentencia determinó que, de acuerdo con lo que manifestó el inspector actuario, le constaba que el sujeto no sabía que la entidad formaba parte de una trama de fraude. Pero también que lo cierto, como señalaron los jueces *a quo*, es que debería haberlo sabido, «de haberse desenvuelto con una mínima diligencia», dado que la compañía recurrente operaba con una opacidad total.

²⁵ El expediente se recurrió en vía económico-administrativa, y el recurso se estimó, pero por la falta de aportación al expediente de cierta documentación. Así pues, los hechos quedaron establecidos, y esto era suficiente como para que el sujeto hubiera tenido el cuidado de informarse. De hecho, lo conocía.

²⁶ Constatan que la Inspección ha utilizado para obtener sus inferencias un extenso cúmulo de medios de prueba, con un impecable enlace racional entre estos medios y aquellas inferencias, habiendo cumplido con la carga probatoria que le incumbía, describiendo una situación a la que, en su opinión, la compañía recurrente no podía ser ajena, por lo que debió tomar la precaución de no destruir documentos y de procurarse los que permitiesen verificar la realidad de las transacciones en las que intervenía («con quién contrataba, si este era el mismo que facturaba, quién le entregaba la mercancía y la licitud de esta»). Podrán compartirse o no estas conclusiones, pero no cabe duda de que responden a un legítimo y correcto uso de la potestad jurisdiccional, por lo que en este punto la queja está fuera de lugar.

¿Cabe la aplicación de las presunciones en lo que respecta a los problemas que aquí se analizan? Los límites a dicha utilización vienen inspirados por los mismos principios que rigen la exigencia de pruebas. De acuerdo con la citada STS de 14 de enero de 2013, que cita al TJUE, «dichas presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario, provocando *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva», porque esto sería una contravención a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

6.3. Una reflexión con respecto a los impuestos sobre la renta

Determinadas cuestiones se han de tener muy en cuenta a la hora de analizar la trascendencia de la doctrina jurisprudencial estudiada con respecto al resto de los tributos, por lo que a este epígrafe respecta, a los impuestos sobre la renta.

En primer lugar, la interpretación que se refiere a los gastos está regida por los criterios generales; no se puede alegar ningún tipo de interpretación restrictiva de las reglas que los regulan (entre ellas las de la prueba), porque no son un beneficio fiscal, tal y como ha dejado sentado el TS, entre otras, en Sentencia de 4 de mayo de 2015 (rec. núm. 580/2014)²⁷.

No existe tampoco ninguna especialidad en materia de prueba que haga que una prueba válida, o una exigencia de prueba no válida, a efectos del IVA, deban tener una significación distinta a efectos de otros impuestos. Resulta muy difícil sostener que la Administración, en el caso del IVA, admita unas normas de prueba y sin embargo no las admita a los efectos de otros tributos, contradiciendo las normas generales sobre prueba y yendo en contra de sus propios actos.

Es verdad que en el caso del IVA la jurisprudencia europea ha abierto camino partiendo de los principios de neutralidad, objetividad y análisis individual de cada operación, pero en el fondo, al aplicar estos principios, se está basando en otros más profundos, como el de capacidad económica, el de buena fe, el de confianza legítima o el de proporcionalidad de la actuación administrativa. Realiza una valoración de la posición del sujeto desde el punto de vista fundamental de estos principios. Y todos son igualmente aplicables a los impuestos sobre la renta. Por lo que respecta al IS, los principios recién mencionados, junto con el de

²⁷ Estas declaraciones testificales, a las que la sentencia impugnada no hace referencia particular, limitándose a descalificarlas genéricamente, completadas con la abundante prueba documental obrante en las actuaciones, ponen de manifiesto que, como se sostiene en el primer motivo del recurso de casación, la Sala de instancia, mediatizada por una apreciación jurídica de partida equivocada, como lo es considerar la deducibilidad fiscal de los gastos contabilizados como un beneficio fiscal, que consecuentemente demanda una interpretación estricta, acaba realizando una valoración de la prueba ilógica y que no se atiende a la razón, incurriendo en algunas de las infracciones que se denuncian en dicho motivo.

correlación de ingresos y gastos, llevan a las mismas conclusiones que con respecto al IVA. La motivación de una diferencia de tratamiento sobre hechos probados no parece una cosa fácil.

7. La posición del sujeto. Conclusiones

El respeto al principio de capacidad económica, y al resto de principios que informan el ordenamiento, no solo se puede ver afectado por el contenido de los mandatos normativos, sino por su aplicación. En el ámbito del procedimiento las cuestiones de prueba han de tener en cuenta lo que se acaba de decir, con el fin de que una aplicación indebida de las normas sobre prueba no implique resultados que no se ajustan a dichos mandatos.

El obligado tributario es titular de una serie de derechos y de obligaciones, y este elenco de derechos y obligaciones es el que debe definir las consecuencias jurídicas de su conducta. Cuando un sujeto se relaciona con terceros es responsable de actuar legalmente en lo que se refiere a su ámbito de relación, pero no a cuestiones ajenas. Por lo que respecta a la deducción, o a la consideración de gastos, el sujeto debe responsabilizarse de su ámbito de actividad, y eso es lo que exige la ley: que demuestre la realidad de la operación, la identidad del prestador y que acredite ciertos extremos como el pago. Los hechos que están fuera de este ámbito estricto quedan normalmente fuera del alcance de su conocimiento y de sus capacidades de actuación. En este ámbito concreto, que le interesa, es en el que el sujeto ha de agotar sus posibilidades de prueba de forma diligente. En principio, y a salvo de lo que un poco más adelante se añade, el resto de actuaciones es responsabilidad de terceros y solo les puede afectar a ellos. Por otra parte, la buena fe del sujeto se presume, y es la Administración quien tiene que probar que, de alguna forma, actuó indebidamente porque conocía o hubiera debido conocer una situación de irregularidad que afectaba a su operación. Es la Administración, también, la encargada de comprobar que las operaciones anteriores o posteriores a la del sujeto se ajustan a derecho. Todo lo anterior en aplicación de principios como, entre otros, el de capacidad económica, el de seguridad jurídica, el de buena fe, o el de proporcionalidad de la actuación administrativa²⁸.

De alguna manera, la ley no solo fija un conjunto de obligaciones a cumplir, y consecuencias para los incumplidores, sino también la garantía de que no habrá consecuencias para los cumplidores. La atribución de consecuencias a un sujeto sobre la base de incumplimientos demostrados en terceros, sobre todo cuando se utilizan los indicios, debe someterse a determinadas cautelas.

El TJUE ha sentado una línea jurisprudencial según la cual, cuando se ha demostrado la realidad y la adecuación a derecho de los extremos que afectan a la operación en la que el

²⁸ Sobre la prueba y los principios que la informan, así como el conjunto de derechos y obligaciones de los sujetos implicados en ella, véase Colao Marín (2018).

sujeto participó, los incumplimientos de terceros solo afectan al sujeto cuando este, o los conocía, o debería haberlos conocido. Y la conclusión sobre este extremo se debe basar en pruebas, en datos fácticos concretos y debidamente motivados. La mencionada línea se ha basado en buena medida en los principios que informan el IVA, especialmente los de neutralidad, objetividad y consideración por separado de cada operación; ahora bien, en el fondo se basan en otros mucho más profundos, y que informan no solo al IVA, sino a todo el ordenamiento, y lo hacen en sus aspectos materiales y de procedimiento. Lo anterior lleva a la conclusión de que las consecuencias de la línea definida por el citado tribunal, y en buena medida por la jurisprudencia nacional, son aplicables a cualquier decisión tributaria. Por lo que respecta a los impuestos sobre la renta, el principio de correlación entre ingresos y gastos no solo obliga a eliminar los gastos no correlacionados con los ingresos, sino a aceptar los que, estándolo, no están afectados, como operación concreta e individual, por ninguna causa de invalidez jurídica, en términos análogos a los definidos efectos del IVA.

Referencias bibliográficas

- Alonso Ortega, J. M. (2016). El *onus probandi* en los procedimientos tributarios. *Quincena Fiscal*, 18.
- Álvarez Barbeito, P. (2011). La prueba para la deducción de gastos y cuotas: efectos del incumplimiento de las obligaciones fiscales por el proveedor. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 151.
- Banacloche Pérez-Roldán, J. (2013). La prueba en los procedimientos tributarios. Impuestos: *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año 29, N.º 2.
- Banacloche Pérez-Roldán, J. (2015). La buena fe (Editorial). *Impuestos*, 4.
- Colao Marín, P. A. (2018). La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto, o a la deducción del IVA soportado. Thomson-Reuters, Aranzadi.
- Cunillera I Busquets, M. (2013). La prueba en los procedimientos tributarios. *Tributos Locales*, 108.
- González García, E. (1985). Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la ley tributaria. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 35(179).
- Gota Losada, A. (2003). La base imponible del Impuesto sobre Sociedades. *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, 29.
- Ibáñez García, I. (2003). Los medios de prueba de gastos y deducciones en el Anteproyecto de Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*, 18.
- Moreano Valdivia, C. (2015). Algunas reflexiones sobre la atribución de la carga de la prueba en materia tributaria. *Análisis Tributario*, 329.
- Navas Vázquez, R. (1996). La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades. *Quincena Fiscal*, 6.
- Sainz Moreno, F. (1979). La buena fe en las relaciones de la Administración con los



administrados. *Revista de Administración Pública*, 89.

Sánchez Manzano, J. D. (2015). Análisis de los criterios jurisprudenciales en torno a la operatividad de la prueba de presunciones fácticas como herramienta para privar de la deducción del IVA soportado y el gasto

en supuestos de aparente falta de infraestructura por parte de la emisora de las facturas. *Gaceta Fiscal*, 352.

Uriol Egido, C. y Bosch Cholbi, J. L. (2012). El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 261.



La prescripción en la esfera jurídica

Jesús María Calderón González

Doctor en Derecho

Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo

Presidente de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional

Extracto

Es indudable la influencia del tiempo en las relaciones jurídicas. Esa influencia destaca sobre todo en las instituciones que analizamos en el artículo: la prescripción y la caducidad, tanto en el derecho privado como en el público, sin olvidar las referencias que existen al mismo en nuestra Constitución.

Dentro de la prescripción y su fundamento, la seguridad jurídica (art. 9.3), analizamos cuestiones muy diversas, como la Ley 42/2015, de 5 de octubre, que reduce el plazo de prescripción de las acciones personales, sin plazo especial, a cinco años con especial referencia a su régimen transitorio, la polémica entre el Tribunal Supremo y el Constitucional relativa al momento interruptivo de la prescripción en el ámbito penal, así como la caducidad y su distinción respecto de aquella en el ámbito civil.

Asimismo, hay mención a la caducidad en el derecho tributario y en la doctrina constitucional.

También se analiza en este artículo la prescripción en distintos sectores del ordenamiento jurídico, como el derecho mercantil, el derecho del trabajo y el administrativo, con cuyo estudio finaliza el trabajo.

Palabras clave: tiempo; prescripción; caducidad; público; privado; seguridad jurídica.

Fecha de entrada: 24-09-2019 / Fecha de aceptación: 14-10-2019 / Fecha de revisión: 11-02-2020

Cómo citar: Calderón González, J. M.^a (2020). La prescripción en la esfera jurídica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 37-86.



Statute of limitations in the legal sphere

Jesús María Calderón González

Abstract

The influence of time on legal relations is unquestionable. This influence is particularly strong in the institutions we analyze in the article: statute of limitations and expiration, both in private and public law, without forgetting the references that exist in the Spanish Constitution.

Within the statute of limitations and its basis, legal certainty (art. 9.3), we analyze very diverse issues, such as Spanish Law 42/2015, of October 5, amending Law 1/2000, of January 7, on Civil Procedure, which reduces the statute of limitations for personal actions, without special deadline, to five years, with special reference to its transitional regime, the controversy between the Supreme Court and the Constitutional Court concerning the interruption of the statute of limitations in the criminal field, as well as the expiration and its distinction from that in the civil sphere.

It is also worth mentioning the expiration in tax law and constitutional doctrine.

In closing, this article also discusses the statute of limitations in different sectors of the legal system, such as commercial law, labor law and administrative law.

Keywords: time; statute of limitations; expiration; public; private; legal certainty.

Citation: Calderón González, J. M.^a (2020). La prescripción en la esfera jurídica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 37-86.



Sumario

1. La prescripción en la esfera jurídica
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. El tiempo y el derecho transitorio. La Ley 42/2015, de 5 de octubre
 - 1.3. El tiempo y la constitución
 - 1.4. El transcurso del tiempo en el derecho penal
 - 1.4.1. La prescripción y la seguridad jurídica
 - 1.4.2. La interrupción de la prescripción: polémica jurisprudencial entre la Sala Segunda del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional
 - 1.4.3. La doctrina del Tribunal Constitucional
 - 1.4.4. Los Acuerdos del Pleno no jurisprudencial de la Sala Segunda del Tribunal Supremo
 - 1.4.5. Las últimas modificaciones de la prescripción: Ley 5/2010, de 22 de junio, de Reforma del Código Penal y el artículo 73 de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, con vigencia desde el 1 de enero de 2015
 - 1.5. El instituto de la prescripción. Deslinde con otros institutos jurídicos
 - 1.5.1. Introducción
 - 1.5.2. Construcción de la figura de la caducidad
 - 1.5.3. Distinción en el ámbito civil entre prescripción y caducidad
 - 1.5.4. La caducidad en el ámbito tributario
2. La prescripción en el derecho privado
 - 2.1. La prescripción en el derecho del trabajo
 - 2.1.1. Plazos ordinarios de prescripción. Inicio del cómputo de la prescripción
 - 2.1.2. Interrupción de la prescripción
 - 2.1.3. Plazos especiales de prescripción
 - 2.2. La prescripción en el derecho mercantil
 - 2.3. La prescripción y la caducidad en el derecho privado
 - 2.4. Caducidad
 - 2.5. La prescripción y la caducidad en la doctrina constitucional



3. La prescripción en el derecho público

3.1. La prescripción en el derecho penal

3.2. La prescripción en el derecho administrativo

3.3. Inexistencia de diferencia, por naturaleza, entre los ilícitos penales y administrativos

Referencias bibliográficas

1. La prescripción en la esfera jurídica

1.1. Introducción

Como pone de relieve el maestro Sainz de Bujanda (2015, pp. 358 y 359) la literatura jurídica se muestra unánime en el reconocimiento de la influencia que el tiempo ejerce en el proceso de formación de la obligación tributaria y, consiguientemente, en la determinación del momento en que ella debe reputarse nacida.

Esto explica que Giannini (1957, p. 149) afirme que «para la completa determinación legal del presupuesto es necesario precisar su existencia en el tiempo», o que Jarach (1957, p. 219) defienda que «las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer como consecuencia de ellos determinados tributos, no se delimita solo en el espacio, sino también en el tiempo».

Y es que el tiempo, como hecho natural que rige las relaciones de derecho, tiene una importancia esencial.

Castán Tobeñas (1963, p. 828), al referirse a esa incidencia, indica que su influencia, tan grande o variada, se manifiesta, por ejemplo:

- a) En los términos o plazos fijados por la ley o la voluntad de los particulares para la adquisición o pérdida de los derechos (término inicial o final), o para el ejercicio de los mismos o de las acciones, o para la adquisición de la capacidad (mayoría de edad, edades especiales).
- b) En las instituciones de la usucapión y la prescripción extintiva, de que se tratará enseguida.

- c) En la institución del tiempo inmemorial o prescripción inmemorial, que algunas legislaciones admiten como presunción de la legitimidad de un hecho que existe desde que se conserve la memoria.
- d) En la preferencia que se concede, en algunos casos a las relaciones jurídicas por razón de su prioridad.
- e) En la determinación de la legislación que por razón del tiempo les es aplicable (derecho transitorio o intertemporal), etc.

De esas manifestaciones es evidente que el tiempo determina el nacimiento o, en su caso, la extinción de los derechos, como sucede con la prescripción extintiva.

A la relación entre el derecho y el tiempo se refiere la filósofa Bonifar (1998, pp. 189-213):

[...] el Derecho, se nos ha dicho como Dogma, rige en un tiempo y lugar determinados.

Ese tiempo normalmente es el momento en que se actualiza el hecho jurídico y el lugar es el que se fija como ámbito de validez espacial de la norma. El derecho positivo fue pensado para el aquí y el ahora, pero también para hacer proyecciones en el futuro y, aún más, para, excepcionalmente, actuar en el pasado. En efecto, en virtud de las ficciones normativas, el derecho puede llegar a ser la tan anhelada máquina del tiempo, puesto que logra retrotraerse, retroactuar. Es capaz de modificar consecuencias que ya se dieron: volver las cosas al estado que guardaba, declarar inexistencias, nulidades, prescripciones o caducidades. Todo esto parece «normal» dentro del campo jurídico, aunque sea imposible en la realidad.

El tema de la retroactividad ha dado lugar a ríos de tinta cubriendo cientos de páginas de libros y revistas. Ha sido un tema recurrente para la doctrina y la jurisprudencia, se han hecho esfuerzos importantes para distinguir los derechos adquiridos de las expectativas de derecho. La retroactividad es, como decimos, excepcional en el mundo jurídico. Por regla general, el derecho tiene naturaleza prospectiva. Fue creado para actuar en el futuro. Las hipótesis normativas contienen supuestos que, aunque puedan o no darse, tienen altas probabilidades de traducirse en hechos jurídicos. La pregunta que al respecto podemos formular es ¿hasta dónde debe llegar la proyección en el Derecho?

1.2. El tiempo y el derecho transitorio. La Ley 42/2015, de 5 de octubre

Conforme al artículo 1.939 del Código Civil (CC), la prescripción comenzada antes de la publicación del Código se regirá por las leyes anteriores al mismo; pero, si desde que fuere puesto en observancia, transcurriese todo el tiempo exigido para la prescripción, surtirá esta

su efecto, aunque por dichas leyes anteriores se requiriese mayor lapso de tiempo. Este artículo contiene, como con palabras ya clásicas pone de relieve Díez Picazo (1964, pp. 245 a 249), claramente, una norma de derecho transitorio, cuyo asiento más adecuado acaso se encontrará entre las 13 disposiciones de esta naturaleza, que se insertan al final del texto del Código. Forma parte, pues, este artículo 1.939 de las que han sido llamadas disposiciones transitorias especialísimas, calificativo que no parece demasiado acertado para el autor, pues su característica fundamental no es una mayor especialidad de la norma, sino pura y simplemente su carácter extravagante respecto de la sede sistemática del derecho transitorio del CC.

El problema que el artículo 1.939 encara es, como hemos dicho anteriormente, un problema de derecho transitorio; a saber, determinar por qué legislación deben regirse las prescripciones que se encuentran en curso en el momento de producirse el cambio legislativo. ¿Se rigen por la ley antigua o por la ley nueva? ¿Cuál es el criterio que sirve para deslindar el ámbito intertemporal de aplicación de ambas legislaciones?

El comienzo de la prescripción para el citado autor resulta decisivo. La regla general en esta materia se encuentra constituida por el inciso primero del artículo en cuestión: «la prescripción comenzada antes de la publicación del Código se regirá por las leyes anteriores al mismo». *A contrario sensu* parece que puede afirmarse que la prescripción comenzada después de la publicación del CC se rige por las reglas contenidas en dicho cuerpo legal. El momento decisivo para resolver los problemas de derecho transitorio es, por tanto, el momento del comienzo de la prescripción.

Parece que rige, de esta manera, un criterio de irretroactividad, puesto que la ley nueva no se aplica, en vía de principio, a las prescripciones que se encontraban en curso bajo el imperio de la legislación anterior. Esta irretroactividad, sin embargo, no es absoluta. Más bien cabría hablar aquí de una mínima retroactividad. Porque debe observarse que, al ordenar el Código, según la interpretación que deduce del texto del artículo 1.939 entendido *a contrario sensu* que se rijan por la nueva ley las prescripciones que comiencen cuando ella se encuentra ya en vigor, está permitiendo que prescriban conforme a la ley nueva los derechos nacidos según la legislación anterior de hechos realizados bajo su régimen. El momento decisivo no es, pues, como acaso podría parecer lógico, el momento de nacimiento del derecho, sino el momento del comienzo de la prescripción.

El artículo 1.939 cobra, de esta manera, un carácter efectivamente especial frente a la disposición transitoria primera, que ordena que los derechos nacidos antes de comenzar a regir el CC se rijan por la legislación anterior. El artículo 1.939 significa así, como decíamos anteriormente, la puesta en marcha de una cierta retroactividad, si bien sea una retroactividad de grado mínimo, pues la ley nueva se aplica a los derechos nacidos bajo el imperio de la ley antigua.

Y modificando, en cierta manera, el principio general, que es, como hemos dicho, que la prescripción se rige por aquella ley que estaba vigente en el momento en que la prescrip-

ción comenzó, el inciso segundo del artículo 1.939 establece una regla especial. Conforme a ella, si desde la entrada en vigor del CC transcurre todo el tiempo que dicho Código exige para la prescripción, esta surte sus efectos, aunque las leyes anteriores exigiesen un mayor lapso de tiempo.

La razón habría que encontrarla, según aquel, en que no es lógico, ni justo, que la condición del titular de un derecho, cuya prescripción ha comenzado ya, sea mejor que la de aquel que no ha comenzado todavía, favoreciendo al primero con un plazo más largo. A su juicio el inciso segundo del artículo 1.939 no es más que una consecuencia del hecho de haber establecido el inciso primero como criterio general el momento de comienzo de la prescripción, en lugar del criterio de momento de nacimiento del derecho. El inciso segundo, como antes apuntábamos, no hace otra cosa que autorizar un nuevo comienzo de la prescripción bajo el comienzo de la ley nueva.

La última reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), concretada esta vez en la Ley 42/2015, de 5 de octubre, en vigor desde el día 7 de octubre de 2015, ha traído entre sus novedades la modificación del artículo 1.964.2 del CC, que establece una reducción significativa del plazo de prescripción de las acciones personales sin plazo especial señalado, pasando de quince a cinco años.

La reforma se manifestaba en el proyecto de ley que era a su vez consecuencia de la segunda oportunidad, publicada en el BOE de 28 de febrero de 2015, con la que se pretendía evitar la muerte civil permanente a los deudores afectados por la profunda crisis sufrida recientemente en este país, y en ella se engloba la finalidad de este acortamiento del plazo de prescripción previsto en el artículo 1.964 del CC, que pasa de quince años a cinco, y se unía una nueva regulación de la interrupción en las obligaciones reguladas en el citado artículo, que finalmente no fructificó.

Se trataba de evitar, como reseña Montserrat Molina (2015, pp. 1, 2 y 8 de 15), la insolvencia vitalicia de los afectados sobre todo por la crisis, en lo referente al impago del préstamo hipotecario, pudiendo esa ley de segunda oportunidad haber intentado solucionar los problemas con otras medidas, como la dación en pago, o adquisición del bien por el acreedor por la deuda debida, o el valor de tasación, pues al fin al cabo en la práctica la tasación del inmueble a efectos de subasta es impuesta directamente o indirectamente por la entidad financiera, pero unido a ello se ha producido una especie de acortamiento de los plazos de prescripción.

No olvidar que el instituto de la prescripción es en sí mismo contrario a la justicia material, pues supone la extinción de la deuda por el transcurso del tiempo sin ser reclamada, el único fundamento es la presunción de abandono de su titular y la seguridad jurídica del tráfico mercantil, sobre todo en lo referente a la situación de apariencia que se ha creado y puede afectar a terceros que quieran relacionarse con el deudor, o a fiadores, avalistas, etc.

Lo cierto es que la reforma sí acorta el plazo de las acciones personales que no tengan plazo especial que prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación y no de quince, como regía antes, lo que parece correcto, pues era un plazo excesivo y, sobre todo, por la homologación a las legislaciones europeas de nuestro entorno.

La disposición final primera afecta al artículo 1.964 del CC, que queda redactado, tras la citada ley, de la siguiente manera:

1. La acción hipotecaria prescribe a los veinte años.
2. Las acciones personales que no tengan plazo especial prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación. En las obligaciones continuadas de hacer o no hacer, el plazo comenzará cada vez que se incumplan.

Esta reforma, que entra en vigor al día siguiente al de su publicación en el BOE, supone la primera actualización del régimen de prescripción contenida en nuestro CC que ha permanecido inalterable desde su publicación.

A partir de los trabajos de la Comisión General de Codificación, se acorta el plazo general de las acciones personales del artículo 1.964, estableciendo un plazo general de cinco años, cuestión de una gran importancia en la vida jurídica y económica de los ciudadanos.

La finalidad de esta reforma, según se indica en el propio preámbulo, es obtener equilibrio entre los intereses del acreedor en la conservación de su pretensión y la necesidad de asegurar un plazo máximo.

El artículo 1.964 del CC pasa a dividirse en dos párrafos, el primero de los cuales reproduce sin cambios el término actual de veinte años para la prescripción de la acción hipotecaria, siendo el nuevo párrafo segundo el que acoge el cambio sustantivo más llamativo, pero previsible: el acortamiento del plazo general de prescripción de las acciones personales que no tengan señalado término especial hasta un tercio de su duración actual, situándose en cinco años frente a los quince que han regido durante ciento veinte años.

Como es obvio, esta medida favorece al deudor y perjudica al acreedor, si bien no creemos que sorprenda a nadie, ni tampoco que se pueda compartir una crítica de fondo contra ella, aisladamente considerada. Hace mucho tiempo que se viene denunciando lo excesivo del término de quince años para la prescripción de las obligaciones contractuales a las que se aplica, así como la incoherencia entre la gran amplitud de este plazo y, por ejemplo, la cortedad del año que se otorga al perjudicado por los daños resarcibles en el ámbito de la responsabilidad extracontractual del artículo 1.902 del CC y más teniendo en cuenta que esta no obedece a ninguna relación contractual, sino generalmente a un acontecimiento inesperado o siniestro, que por lo imprevisible generalmente no suele estar preparado jurídicamente el que lo sufre como titular de la acción.

Cinco años no puede considerarse como un plazo breve sino, a lo sumo, medio. Parece un término razonable para que un acreedor atento adopte las medidas necesarias para exigir su derecho y, sobre todo, no puede considerarse lesivo cuando el cómputo del plazo se acompaña del beneficio de la interrupción de la prescripción con su característico reinicio del cómputo del plazo incluso por reclamaciones extrajudiciales del acreedor o, cuando, en su caso, se lo adereza con la definición de supuestos claros de suspensión del cómputo del tiempo.

Además coincide, recordamos, con el plazo de caducidad para el ejercicio de la llamada acción ejecutiva regulada en el artículo 518 de la LEC y no tiene mucho sentido que una cantidad ya reconocida en sentencia u otro título debamos presentar demanda ejecutiva en cinco años, y continuar este plazo de quince años, tan amplio.

Pero sobre todo es una homologación con los derechos de nuestro entorno, pues era el plazo de prescripción más amplio que existía para este tipo de obligaciones, así coincide con el entorno europeo, en derecho francés también tiene este término de duración para la extinción de este tipo de acciones.

En cuanto al régimen transitorio, debemos ahora analizar como afectará esta reforma a las acciones personales regidas por el artículo 1.964 del CC antes de la entrada en vigor, solución que nos da la disposición transitoria quinta de la citada ley, que remite al artículo 1.939 del mismo, que, recordemos, era referido para la propia entrada en vigor de dicho cuerpo legal. En cuanto al régimen transitorio se permite la aplicación a las acciones personales nacidas antes de la entrada en vigor de esta ley, de un régimen también más equilibrado, surtiendo efecto el nuevo plazo de cinco años. La disposición transitoria quinta establece expresamente que el tiempo de prescripción de las acciones personales que no tengan señalado término especial de prescripción, nacidas antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley, se regirá por lo dispuesto en el artículo 1.939 del CC. A este precepto, y a sus párrafos primero y segundo ya nos hemos referido, y con base en el cual, dejando a un lado el supuesto relativo a aquellas obligaciones que nazcan después de su entrada en vigor, que naturalmente se regirán por el nuevo plazo de cinco años, la cuestión se centra en las nacidas con anterioridad, y ahí cabría deducir dos situaciones: las nacidas con anterioridad, cuyo plazo de quince años prescribe dentro del plazo de cinco años de la entrada en vigor de la reforma que se regirá por el anterior plazo, es decir, el de quince años. Y las que el plazo de quince años vence pasados los cinco años desde la entrada en vigor de esta reforma, que vencerán a los cinco años de la entrada en vigor de la reforma, viendo, por tanto, reducido su plazo de prescripción.

En otras palabras, siguiendo a Nandín Vila (2016, p. 2.051), si a fecha de 7 de octubre de 2015 resta aún un plazo superior a cinco años para que se consuma la prescripción nacida con la anterior redacción del artículo 1.964.2.º del CC tal plazo se acortará necesariamente en cinco años, al 7 de octubre de 2020. Por el contrario, en nada afectará, si al tiempo de entrada en vigor de la reforma el plazo restante es ya inferior a cinco años, pues este se mantendrá conforme a lo previsto en la anterior normativa.

Todo ello sin perjuicio de la interrupción de la prescripción, que en caso de producirse a partir de la entrada en vigor entendemos que se volverá a computar el plazo de cinco años instaurado en esta reforma y no el de quince años, aunque nacieran antes de la entrada en vigor de la misma, opinión sustentada por Montserrat Molina, que compartimos.

1.3. El tiempo y la constitución

Nuestro texto fundamental refleja asimismo esa influencia del tiempo en determinados artículos, así en el 17.2, «La detención preventiva no podrá durar más del tiempo estrictamente necesario para la realización de las averiguaciones tendentes al esclarecimiento de los hechos, y, en todo caso, en el plazo máximo de 72 horas el detenido deberá ser puesto a disposición de la autoridad judicial», precepto que ha de ser puesto en relación con los artículos 1, 9, 24 y 55 de la Constitución española (CE). En concreto, el 55.2 autoriza que la detención gubernativa puede ampliarse más de las 72 horas, constituyendo una excepción al límite general previsto en el artículo 17.2. De hecho esta posibilidad es la que se configura como la «suspensión» del derecho reconocido en este artículo.

También debemos reseñar el artículo 169, cuando establece que «no podrá iniciarse la reforma constitucional en tiempo de guerra o de vigencia de alguno de los estados previstos en el artículo 116», es decir, a los previstos en el apartado uno de dicho artículo, alarma, de excepción y de sitio.

1.4. El transcurso del tiempo en el derecho penal

Al Estado se atribuye el *ius puniendi* como titular del derecho para garantizar la convivencia social, a través del establecimiento de la pena, que es a la postre la representación de ese poder represivo.

Ese poder tiene su origen en el conocimiento por parte de aquel de la *notitia criminis* que podría venir articulada a través de un atestado policial, supuesto más frecuente, la denuncia y la querrela. En todo caso esos instrumentos no generan *per se* el proceso penal, pues es el juez el que, tras su estudio, decide la iniciación del correspondiente proceso penal. Así se establece en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en el artículo 269 en lo que respecta a la denuncia y en el artículo 312 en lo que afecta a la querrela.

1.4.1. La prescripción y la seguridad jurídica

No hay duda alguna de que el fundamento de la prescripción penal lo encontramos en la seguridad jurídica, artículo 9.3 de la CE, pues no es posible mantener permanentemente los procesos ante los tribunales.

Y ello para ambas partes del proceso: para el denunciante, en orden a obtener, aunque haya pasado mucho tiempo, pruebas del delito; para el denunciado o querellado, para recabar datos de su inocencia. De aquí que al Estado le interese poner un límite para la persecución de los delitos, en aras a hacer efectiva la convivencia social y la seguridad jurídica. Con toda claridad lo expone así la Sentencia 63/2005, del Tribunal Constitucional, de 14 de marzo (RTC 2005/63), fundamento jurídico (FJ) 4:

Pues bien, dejando de lado otras explicaciones más complejas, salta a la vista que lo que el establecimiento de un plazo temporal para que el Estado pueda proceder a perseguir los delitos persigue a su vez es que no se produzca una latencia *sine die* de la amenaza penal que genere inseguridad en los ciudadanos respecto del calendario de exigencia de responsabilidad por hechos cometidos en un pasado más o menos remoto; o, dicho en nuestras propias palabras, el plazo de prescripción «toma en consideración la función de la pena y la situación del presunto inculpado, su derecho a que no se dilate indebidamente la situación que supone la virtual amenaza de una sanción penal» (STC 157/1990, de 18 de octubre [RTC 1990, 157], FJ 3). De manera que lo que la existencia de la prescripción del delito supone es que este tiene un plazo de vida, pasado el cual se extingue toda posibilidad de exigir responsabilidades por razón de su comisión. Pero también obedece a la propia esencia de la amenaza penal, que requiere ser actuada en forma seria, rápida y eficaz, a fin de lograr satisfacer las finalidades de prevención general y de prevención especial que se le atribuyen. Para lograr esa inmediatez no basta con la prohibición de dilaciones indebidas en el procedimiento sino que el legislador penal ha acudido a un instrumento más conminatorio, por el que se constriñe a los órganos judiciales a iniciar el procedimiento dentro de un término previa y legalmente acotado o a olvidarlo para siempre.

Los plazos de prescripción responden pues, esencialmente, a un deseo de aproximación del momento de la comisión del delito al momento de imposición de la pena legalmente prevista, dado que solo así pueden satisfacerse adecuada y eficazmente las finalidades anteriormente mencionadas. Ni que decir tiene que ese deseo conlleva una incitación a los órganos judiciales y a los acusadores públicos y privados a actuar diligentemente a fin de no demorar el inicio de la persecución penal. La diligencia del juez y de la parte acusadora es también, por consiguiente, una de las finalidades que con carácter inmediato persigue la prescripción penal, en el entendimiento de que toda negligencia de uno y otra conduce a favorecer al supuesto delincuente con la eventual impunidad de su conducta.

1.4.2. La interrupción de la prescripción: polémica jurisprudencial entre la Sala Segunda del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional

El artículo 132.2 del Código Penal (CP), en la redacción dada por la Ley 10/1995, de 23 de noviembre, establecía «que la prescripción se interrumpe, quedando sin efecto el tiempo

transcurrido hasta ese momento, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable». La jurisprudencia mostró sus reparos a esta expresión, como comenta Martínez Pardo (2011, pp. 125-142), entre otras en la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 855/1999, de 16 de julio (RC 2276/1998), FJ Único (RJ 1999/6501) en la que se calificaba de «desafortunada frase empleada por el anterior Código Penal y mantenida por el legislador de 1995», crítica mantenida en la STS 879/2002, de 17 de mayo (RC 2837/2000), FJ 4 (RJ 2002/6389) que afirma «que es cierto que la determinación del momento interruptivo... constituye una cuestión polémica por la defectuosa técnica de la expresión legal... técnica defectuosa no subsanada» y en la STS 1559/2003, de 19 de noviembre (RC 577/2002), FJ 1 (RJ 2003/9246), que declara que «en el Código Penal de 1995, a diferencia de otros Códigos penales no establece –como sería preferible desde la perspectiva de la seguridad jurídica– qué actos procesales concretos determinan dicha paralización...».

Y la polémica a la que hacemos referencia se había tenido lugar entre ambos tribunales en orden a entender cuándo propiamente se ha producido un proceso penal respecto de un delincuente.

La Sala Segunda había venido considerando que este momento era el de la interposición de la denuncia o querrela conforme al artículo 132 reseñado. Así, en la STS de 2 de febrero de 2004 (RC 554/2003), FJ 2 (RJ 2004/2112), se afirma literalmente:

La jurisprudencia mayoritaria de esta Sala (ver, entre otras, SSTS 147 [RJ 2003, 994], 162 [RJ 2003, 2046] o 298/03 [RJ 2003, 2263], y los numerosos precedentes citados en las mismas) se ha manifestado en el sentido de que la querrela o la denuncia forma ya parte del procedimiento y por ello su presentación es suficiente para producir la interrupción de la prescripción. Así, la sentencia citada en segundo lugar expone que la fecha que ha de tenerse en cuenta para computar el momento en que el procedimiento se dirige contra el culpable es la de la presentación de la denuncia o querrela (o ampliación de esta), más exactamente, la de su asiento en el Registro General, puesto que es la que permite con mayor seguridad establecer el «dies a quo» al margen de la mayor o menor diligencia del Juzgado. Esta es la línea de la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Supremo. Así la STS 492/01 (RJ 2001, 1963), con cita de las precedentes, entre otras, 04/06 (RJ 1997, 5239) y 30/12/97 (RJ 1997, 9003), 09 (RJ 1999, 5935), 16 (RJ 1999, 6501) y 26/07/99 (RJ 1999, 6685), o 06/11/00 (RJ 2000, 9271), señala que «la denuncia y la querrela con que pueden iniciarse los procesos penales forman parte del procedimiento. Si en las mismas aparecen ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción, sin que sea necesaria, para tal interrupción, resolución judicial alguna de admisión a trámite», añadiendo que lo que pueda ocurrir después de la interrupción, «aunque se trate de una dilación importante en la diligencia de recibir declaración al imputado, no puede servir para que esa interrup-

ción anterior quede sin su eficacia propia». Basta que la declaración de voluntad o de conocimiento del denunciante o querellante fehacientemente se incorpore al registro público judicial para entender que ya existe una actividad penal relevante frente a una persona.

En idéntico sentido, la STS de 4 de junio de 1997 (RC 1856/1996), FJ 1 (RJ 1997/5239), cuando señala que:

La prescripción del delito se interrumpe por la sumisión a procedimiento penal de los hechos integrantes del mismo, y por tanto, por la presentación de querrela o denuncia en que se dé cuenta de los hechos, y se interese la persecución de ellos como integrantes del delito. [...] No es exigible por tanto, para la interrupción de la prescripción una resolución por la que se acuerda, mediante procesamiento, o inculpación, la imputación a una persona del hecho delictivo que se imputa.

1.4.3. La doctrina del Tribunal Constitucional

Este órgano en un primer momento había declarado que la prescripción era una cuestión de mera legalidad por la que su enjuiciamiento no le correspondía. Así lo declaraba la Sentencia 63/2005, de 14 de marzo (RTC 2005/63) en su FJ 2¹.

Sin embargo, esa doctrina se modifica en la sentencia citada, como deriva expresamente del citado FJ 11².

¹ Como recordábamos, entre otras, en la STC 63/2001, de 17 de marzo (RTC 2001, 63), F. 7, «la apreciación en cada caso concreto de la concurrencia o no de la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad criminal es una cuestión de legalidad que corresponde decidir a los Tribunales ordinarios y que carece, por su propio contenido, de relevancia constitucional» (en el mismo sentido: SSTC 152/1987, de 7 de octubre [RTC 1987, 152], 255/1988, de 21 de diciembre [RTC 1988, 255], 194/1990, de 29 de noviembre [RTC 1990, 194], 12/1991, de 28 de enero [RTC 1991, 12], 223/1991, de 25 de noviembre [RTC 1991, 223], 150/1993, de 3 de mayo [RTC 1993, 150], 381/1993, de 20 de diciembre [RTC 1993, 381], y 116/1997, de 23 de junio [RTC 1997, 116]). Pero como también decíamos en ese mismo lugar, esta afirmación no puede, sin embargo, interpretarse «en el sentido de que cualquiera que sea la resolución judicial que en un proceso penal se adopte en materia de prescripción penal, la misma sería irrevisable a través del recurso de amparo por razón de la materia a que se refiere», sino que, por el contrario, ha de concluirse que la aplicación de dicho instituto en el caso concreto «puede ser objeto de examen constitucional en sede de amparo» (en el mismo sentido: SSTC 64/2001 [RTC 2001, 64], 65/2001 [RTC 2001, 65], 66/2001 [RTC 2001, 66], 68/2001 [RTC 2001, 68], 69/2001 [RTC 2001, 69] y 70/2001 [RTC 2001, 70], todas ellas de 17 de marzo).

² Esa posibilidad de revisión de la decisión judicial relativa a la prescripción que se afirmaba en la Sentencia del Pleno acabada de citar, y en las que la siguen, ciertamente contrasta con la postura anteriormente mantenida por este Tribunal en el sentido de declarar el carácter no revisable de

La Sentencia 63/2005 analiza un caso en el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria había interpuesto, antes del vencimiento del plazo de prescripción, una querrela contra dos personas (el 8 de febrero de 2000) a las que acusaba de un delito de alzamiento de bienes, que no fue admitida a trámite casi dos años después de su presentación (30 de marzo de 1998).

La sentencia, en su FJ 6, considera que no es razonable una interpretación del artículo 132.2 del CP que llegue a la conclusión de que basta con la presentación de una denuncia o querrela para interrumpir el plazo de prescripción legalmente establecido, sin necesidad de que medie al respecto intervención judicial alguna. Rechaza la interpretación de la Audiencia Provincial de Orense, Sección Primera, afirmando la necesidad de un acto de «interposición judicial» para considerar que ha existido interrupción de la prescripción.

En el FJ 7 de la sentencia, el Tribunal Constitucional añade:

Planteadas la cuestión en los indicados términos se hace evidente la irrazonabilidad a que se ve abocada la interpretación jurisprudencial de la expresión legal «cuando el procedimiento se dirija contra el culpable» anteriormente expuesta, ya que demuestra cómo, llevada a sus últimos extremos, conduce a tener que reconocer el efecto interruptivo de la prescripción de aquellas querrelas y denuncias (inclu-

las resoluciones de este tipo (entre otras, SSTC 152/1987, de 7 de octubre [RTC 1987, 152], F. 3; 255/1988, de 21 de diciembre [RTC 1988, 255], F. 2; 73/1989, de 20 de abril [RTC 1989, 73], F. 2; 83/1989, de 10 de mayo [RTC 1989, 83], F. 2; 157/1990, de 18 de octubre [RTC 1990, 157], F. 5; 194/1990, de 29 de noviembre [RTC 1990, 194], F. 7; 12/1991, de 28 de enero [RTC 1991, 12], F. 2; 196/1991, de 17 de octubre [RTC 1991, 196], F. 2; 223/1991, de 25 de noviembre [RTC 1991, 223], F. 2; 150/1993, de 3 de mayo [RTC 1993, 150], F. 3; 381/1993, de 20 de diciembre [RTC 1993, 381], F. 1; y 116/1997, de 23 de junio [RTC 1997, 116], F. 1), viniendo a demostrar la creciente sustantividad que el instituto de la prescripción penal ha ido cobrando en nuestra jurisprudencia en la línea marcada en las SSTC 83/1989, de 10 de mayo (RTC 1989, 83) (F. 2), y 157/1990, de 18 de octubre (RTC 1990, 157) (F. 2). Así, en el fundamento jurídico tercero de esta última resolución –dictada a raíz del planteamiento de dos cuestiones de inconstitucionalidad relativas al artículo 114.2 del Código Penal de 1973 (RCL 1973, 2255)– ya señalábamos que «la prescripción penal, institución de larga tradición histórica y generalmente aceptada, supone una autolimitación o renuncia del Estado al *ius puniendi* por el transcurso del tiempo, que encuentra también fundamentos en principios y valores constitucionales, pues toma en consideración la función de la pena y la situación del presunto inculpado, su derecho a que no se dilate indebidamente la situación que supone la virtual amenaza de una sanción penal»; a lo que añadíamos que dicho instituto «en general, encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica», si bien, por tratarse de una institución de libre configuración legal, no cabe concluir que su establecimiento suponga una merma del derecho de acción de los acusadores (STEDH de 22 de octubre de 1996 [TEDH 1996, 47], caso *Stubbings*, § 46 y ss.), ni que las peculiaridades del régimen jurídico que el legislador decida adoptar –delitos a los que se refiere, plazos de prescripción, momento inicial de cómputo del plazo o causas de interrupción del mismo– afecten, en sí mismas consideradas, a derecho fundamental alguno de los acusados.

so anónimas) que, presentadas dentro del plazo de prescripción, se hayan visto posteriormente olvidadas durante años (consciente o negligentemente) por sus propios impulsores o por los órganos judiciales, haciendo así ilusorios los plazos de prescripción legalmente establecidos, cuya verdadera esencia, como hemos dicho, no es de carácter procesal sino material, al afectar los mismos a derechos fundamentales constitucionalmente protegidos, venir imbricados en la teoría de los fines de la pena y cumplir, entre otras funciones, la de garantizar la seguridad jurídica del justiciable que no puede ser sometido a un proceso penal más allá de un tiempo razonable.

El carácter ilusorio del plazo de prescripción legalmente establecido resultaría, en efecto, evidente, en este caso de admitirse la interpretación seguida por el tribunal *ad quem*, toda vez que, conforme a la misma, no habiéndose discutido en ningún momento que la querella presentada por la Agencia Tributaria hubiese sido formulada en tiempo todavía hábil para ello, dicha presentación tendría la virtualidad de abrir un nuevo plazo de prescripción por tiempo de otros cinco años, dentro del cual el órgano judicial podría resolver acerca de su admisión o inadmisión a trámite. La misma insatisfacción que provoca semejante conclusión pone de manifiesto no solo su carácter de interpretación restrictiva *contra reo*, sino, esencialmente, su condición de interpretación incompatible con el fundamento y fines del instituto de la prescripción penal.

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Constitucional 29/2009, de 20 de febrero (RTC 2008/29), en el conocido caso Kio. En el caso que nos ocupa el plazo prescriptivo concluía el 7 de enero de 1993. El día anterior se presentó en el juzgado de guardia un escrito que se autocalificaba de querella, sin poder especial para formularla a favor del procurador firmante y sin firma de quienes figuraban como querellantes, escrito este que se remitió al día siguiente al Juzgado Decano para su reparto, que recayó en el Juzgado de Instrucción núm. 18 de Madrid; que este Juzgado dictó el día 20 de enero un Auto de incoación de diligencias previas que, en su único razonamiento jurídico y en su parte dispositiva estableció que la incoación de referencia se hacía «a los únicos fines registrales y de control procesal» y que al propio tiempo, esta vez solo en la parte dispositiva, dispuso la ratificación del querellante y que «por su resultado» se acordaría; que la ratificación, que afectaba a las tres personas nominadas como querellantes en el tan repetido escrito, se produjo los días 9 de marzo, 20 de abril y 26 de julio siguientes y que el día 22 de noviembre de 1993, diez meses y quince días después del día en que finalizó el plazo de prescripción, el juzgado dictó auto de admisión de la querella.

El Constitucional, en su sentencia, FJ 13, considera que la interpretación del Tribunal Supremo relativa a que la mera recepción del escrito presentado el día 6 de enero de 1993 significaba que «el procedimiento se dirigía contra el culpable» constituye una interpretación lesiva del derecho fundamental de los recurrentes a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) en cuanto insuficientemente respetuosa del derecho a la libertad (art. 17.1 CE) que estaba en el trasfondo de la decisión.

En definitiva, que la prescripción no se interrumpía con la simple presentación de la querella.

Para el tribunal el momento interruptivo de la prescripción es el de iniciación del proceso penal *stricto sensu* contra los acusados³.

³ Así lo señala expresamente en su FJ 10:

Continuando el análisis constitucional anunciado debe repararse en que, a diferencia de la STC 6/2005 (RTC 2005, 63), no se trata aquí de dilucidar si la presentación de una querella que solo mucho después es admitida a trámite puede entenderse, desde la perspectiva del art. 24.1 CE (RCL 1978, 2836) en su relación con el art. 17.1 CE, como un acto de dirección de procedimiento penal contra quien en la misma figure como imputado. Como ya se ha detallado, es el que ahora abordamos un supuesto diferente, en el cual lo que se produce el último día de la finalización del plazo prescriptivo es la presentación de un escrito que no reunía los requisitos de una querella, pero en el que quienes figuraban como autores trasladaban a un órgano judicial, a través de un mandatario, una *notitia criminis*; escrito este cuya autenticidad no fue corroborada hasta más de seis meses después de su presentación, que no dio lugar a un Auto de admisión hasta pasados cuatro meses más y que inclusive solo tuvo un acto de interposición judicial «a los únicos fines registrales y de control procesal» –el Auto del Juzgado de Instrucción de 20 de enero de 1993, cuyo encabezamiento reza textualmente «auto de incoación de previas»– trece días después al del vencimiento del plazo de prescripción. La propia Sentencia recurrida del Tribunal Supremo (F. 1, punto 9) afirma la diferencia de este supuesto, que cataloga de «querella defectuosa», de aquellos en los cuales lo que se discute es la eficacia interruptiva de la presentación de una querella.

Pues bien. Fácilmente puede comprenderse después de lo dicho que las características de este caso hacen que no sea fácil afirmar la razonabilidad de su subsunción como supuesto de «dirección del procedimiento contra el culpable». Desde parámetros semánticos la mera recepción de lo que el comunicante califica como *notitia criminis* no tiende a entenderse como la iniciación de un procedimiento –es decir, como la existencia ya de un procedimiento en su etapa inicial–, sino simplemente como un acontecimiento que puede generar un procedimiento. Es significativo al respecto que la Sentencia en este punto recurrida afirme, no tanto que el proceso penal se había iniciado ya con la mera presentación de la querella, sino todo lo contrario. Expresiones de la Sentencia aquí recurrida, como las transcritas en el F. precedente en el sentido de que el traslado al Tribunal de la *notitia criminis* «debió obligarle a actuar al tratarse de delito perseguible de oficio» y de que el propio Juzgado de Guardia ante el que se produjo la presentación, «de haber sido precisa la práctica de alguna diligencia urgente, que no admitiera demora la debió practicar... pero ese no fue el caso», revelan bien a las claras que en la propia Sentencia impugnada late el reconocimiento de que el procedimiento no se había iniciado en el referido Juzgado de Guardia, aunque sí lo habría sido de haberse convertido en realidad, y no haber quedado en simples hipótesis, las actuaciones judiciales propiamente dichas, esto es, las adoptadas con interposición del juez. Una vez más, importa recordar aquí que el Juzgado de Instrucción receptor de la querella defectuosa incoó diligencias previas «a los únicos fines registrales y de control procesal», y que aun esta resolución –primer acto de interposición judicial producido– fue adoptada cuando había transcurrido con exceso el plazo prescriptivo.

Téngase presente que la inteligencia del carácter reforzado del canon de enjuiciamiento constitucional aplicable al caso de autos –el del art. 24 CE–, como se ha expuesto en el F. 7, parte de

Por otra parte, la Sentencia del referido Tribunal 147/2009, de 15 de junio (RTC 2009/147), ha precisado que el auto de incoación de diligencias previas interrumpe la prescripción, pues según su fundamento de derecho segundo, es un acto «de iniciación del procedimiento con virtualidad interruptiva, de conformidad con el art. 132.2 CP».

la idea de que la prescripción penal afecta a los derechos de libertad del art. 17 CE, «en cuanto no puede desconocerse que la decisión judicial desestimatoria de la prescripción extintiva de una infracción penal abre paso a la posibilidad de dictar una Sentencia condenatoria que, por su propio contenido, supone la privación de bienes jurídicos protegidos constitucionalmente, pues descarta que concorra uno de los supuestos en los que el legislador ha establecido una renuncia o autolimitación del Estado al *ius puniendi* por el transcurso del tiempo (STC 157/1990, de 18 de octubre [RTC 1990, 157], F. 3)» –STC 63/2001, de 17 de marzo [RTC 2001, 63], F. 7 y demás anteriormente citadas–. Al ser así, y al resultar toda la materia relativa a los casos en que está en juego el derecho a la libertad sometida al principio de legalidad por imposición de la propia Constitución (art. 25.1), resulta patente que los términos en que el instituto de la prescripción –un instituto regulado por normas penales, perteneciente al Derecho penal material «y, concretamente, a la noción del delito», como ha tenido ocasión de declarar la Sala Segunda del Tribunal Supremo (v. gr. SSTS 137/1997, de 8 de febrero, y 1211/1997, de 7 de octubre [RJ 1997, 7173], entre otras)– venga regulado han de ser interpretados con particular rigor en tanto perjudiquen al reo. Por ello la jurisdicción constitucional no puede eludir la declaración de inconstitucionalidad en aquellos casos en los que la interpretación de la norma penal –en el de este proceso, la reguladora del instituto de la prescripción–, aunque no pueda ser tildada de irrazonable o arbitraria, lleve consigo, al exceder de su más directo significado gramatical, una aplicación extensiva o analógica en perjuicio del reo. Y es por ello también que la expresión «[la] prescripción se interrumpirá desde que el procedimiento se dirija contra el culpable» no pueda entenderse en sentido distinto al de su claro tenor literal, es decir, en el de que es indispensable para dicha interrupción que haya comenzado un procedimiento que, al tener que estar dirigido contra el culpable –cualquiera que sea la impropiedad con que este término haya sido empleado–, no puede ser otro que el procedimiento penal o, lo que es lo mismo, el abierto o iniciado por quien tiene atribuido el ejercicio del *ius puniendi* del Estado en el actual estado de la legislación; esto es, el Juez. Utilizando palabras de la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo 753/2005, de 22 de junio (RJ 2005, 5002), «el art. 132.2 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), interpretado en la forma que impone su contexto normativo y con el rigor semántico que requiere el *ius puniendi*, obliga a entender que el único procedimiento cuyas actuaciones tienen legalmente la eficacia de interrumpir la prescripción es el propiamente criminal» y «que el momento que legalmente cuenta es el de iniciación del proceso penal *stricto sensu* contra los acusados».

No sobra señalar, en fin, que la doctrina constitucional ha entendido que la simple interposición de una denuncia o querrela es una «solicitud de iniciación» del procedimiento (SSTC 11/1995, de 4 de julio [RTC 1995, 11], F. 4; 63/2005 [RTC 2005, 63], F. 8) –no un procedimiento ya iniciado– y que el derecho fundamental a la tutela judicial que asiste a los ofendidos por un delito como querellantes o denunciadores es un *ius ut procedatur* que no contiene un derecho absoluto a la apertura y plena sustanciación del proceso penal (por todas, SSTC 175/1989, de 30 de octubre [RTC 1989, 175], F. 1; 111/1995, de 4 de julio [RTC 1995, 111], F. 3; 129/2001, de 4 de junio [RTC 2001, 129], F. 2; 21/2005, de 1 de febrero [RTC 2005, 21], F. 4), a la incoación o apertura de una instrucción penal (SSTC 148/1987, de 28 de septiembre [RTC 1987, 148], F. 2; 37/1993, de 8 de febrero [RTC 1993, 37]; F. 3; 138/1997, de 22 de julio [RTC 1997, 138], F. 5; 94/2001, de 2 de abril [RTC 2001, 94], F. 2).

1.4.4. Los Acuerdos del Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda del Tribunal Supremo

Los referidos pronunciamientos del Tribunal Constitucional plantearon una interesante cuestión, la relativa a qué órgano estaba legitimado en orden a corregir la doctrina de nuestro más Alto Tribunal en materia penal. Dicha atribución fue cuestionada en el Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 12 de mayo de 2005, en la que la Sala Segunda adoptó el siguiente Acuerdo:

La Sala Penal del Tribunal Supremo ha examinado la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 63/2005 y considera que la misma insiste en la extensión de la jurisdicción constitucional basándose en una interpretación de la tutela judicial efectiva que, prácticamente, vacía de contenido el artículo 123 CE que establece que el Tribunal Supremo es el órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales, por lo que, consiguientemente, le incumbe la interpretación en última instancia de las normas penales.

En los mismos términos se produjeron los acuerdos, también del Tribunal Supremo, de 25 de abril de 2006 y 26 de febrero de 2008, en los que se afirmaba «se desconoce su esencia (de la norma constitucional) fijando el Tribunal Constitucional una interpretación de la legalidad ordinaria que solo corresponde al Tribunal Supremo».

Sin embargo, la tesis del Tribunal Supremo ha sido rechazada por la doctrina, puesto que, según el artículo 1.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, el «intérprete supremo de la Constitución» es el Tribunal Constitucional y en esa labor puede analizar el tema de la prescripción «institución que pertenece al derecho penal material y concretamente a la noción de delito (STS de 7 de octubre de 1997, RC 2691/1996, FJ 1 (RJ 1997/7173), y naturalmente, los límites de la sanción penal».

1.4.5. Las últimas modificaciones de la prescripción: Ley 5/2010, de 22 de junio, de Reforma del Código Penal y el artículo 73 de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, con vigencia desde el 1 de enero de 2015

La última reforma del Código Penal aprobada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, modifica la institución de la prescripción, a fin de superar la polémica producida entre los referidos órganos constitucionales. Las reglas introducidas en el artículo 132.2 del CP, mantenidas en la Ley Orgánica 1/2015, con la supresión de la remisión a las faltas vienen a establecer:

1.^ª Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito. 2.^ª No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses para el caso de delito y a contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia. Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querrellado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en la regla 1.^ª, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querrela o denuncia. Por el contrario, el cómputo del término de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querrela o denuncia si, dentro del plazo de seis meses, recae resolución judicial firme de inadmisión o trámite de la querrela o denuncia por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querrellada o denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dichos plazos, el Juez de Instrucción no adoptará ninguna de las resoluciones previstas en este art. 3. A los efectos de este artículo, la persona contra la que se dirige el procedimiento deberá quedar suficientemente determinada en la resolución judicial, ya sea mediante su identificación directa o mediante datos que permitan concretar posteriormente dicha identificación en el seno de la organización o grupo de personas a quienes se atribuya el hecho.

En suma, la prescripción se considera interrumpida cuando se dicte una resolución motivada en la que se atribuya a una persona su participación en un hecho delictivo. Ello podría venir originado por la admisión de la denuncia penal o querrela, aunque el citado artículo se cuida de precisar que el término de prescripción continuará si se inadmiten aquellas.

Por otra parte, la STS, Sala Segunda, de 20 de abril de 2018 (RC 1826/2007) (RJ 2018/1595), plantea una interesante cuestión, la relativa a la naturaleza de la norma que regula el instituto de la prescripción y, más en concreto, la que se refiere a los actos que generaron el efecto interruptivo de la misma. Y, más en concreto, si el régimen de la responsabilidad penal que deriva del hecho delictivo incluye la norma penal que regula la prescripción y subsiguiente extinción de aquella, vigente el día en que el delito se consuma. Y la STS declara a estos efectos, en su fundamento de derecho tercero que:

[...] si la norma que fija cuánto tiempo ha de transcurrir para que se declare extinguida por prescripción la responsabilidad penal derivada de un delito es la vigente al tiempo de su comisión, la norma que determina cómo se computa, o deja de computar el transcurso de ese periodo de tiempo también tiene que ser la vigente al tiempo de los hechos.

1.5. El instituto de la prescripción. Deslinde con otros institutos jurídicos

1.5.1 Introducción

Siguiendo a Díez Picazo y Ponce de León (1983, p. 66) un repaso, aunque sea somero, de los artículos del CC, que puede completarse con el estudio de otras leyes, pone de relieve que los plazos de prescripción, tal como se viene entendiendo esta institución, no son los únicos que actúan como límites temporales de los derechos subjetivos o de su posible ejercicio. Aparecen así otras limitaciones al ejercicio de derechos, en que la prescripción consiste en los códigos y en las leyes, que guardan con ellos algunas semejanzas, pero que presentan, al mismo tiempo, sobradas diferencias, aunque el CC no ofrecía la deseada prescripción técnica, pudiendo la utilización de términos resultar equívoca.

Así, el autor pone diversos ejemplos, siempre refiriéndose a los artículos del CC, en apoyo de su argumentación.

De esta manera, en los artículos 646 y 652 del Código, se sirve la idea de prescripción para referirse a las acciones de revocación de las donaciones por superveniencia o supervivencia de hijos o por ingratitud del donatario, aunque la doctrina haya podido dudar de la exactitud de la terminología y, por consiguiente, de la exactitud de la remisión normativa que está contenida en la utilización de la voz «prescripción».

En otros casos, sin embargo, el Código parece eludir, incluso desesperadamente, la idea de prescripción, y prefiere utilizar otras expresiones lingüísticas. Puede extraerse de ello la conclusión de que el carácter duradero de determinadas acciones o pretensiones se subraya más. Ocurre así al regular las acciones de anulación de los contratos y las acciones rescisorias. En el artículo 1.076, con referencia a las acciones de rescisión de las particiones por causa de lesión, en el Código dice que la acción «durará cuatro años». Lo mismo ocurre en el artículo 1.301 para la acción de anulación: «la acción de nulidad solo durará cuatro años».

En otras ocasiones, el Código anuda al transcurso del plazo legal un efecto extintivo de la acción o la completa imposibilidad de ejercicio posterior.

Ocurre así señaladamente en el artículo 1.490 que, al regular las acciones llamadas edilicias, que tienen por objeto rescindir un contrato de compraventa o reclamar una reducción del precio cuando la cosa vendida presente defectos ocultos e ignorados por el vendedor, dice que tales acciones «se extinguirán» a los seis meses contados desde la entrega de la cosa vendida, aunque la expresión se encuentra suavizada en el artículo 1.496 que, en lo que concierne a la acción redhibitoria fundada en vicios o defectos de los animales, dice que «deberá interponerse dentro de cuarenta días, contados desde el de su entrega al comprador».

Añadimos, nosotros, que establecen plazos de caducidad los artículos del CC 18.2, 44, 102.3, 113, 118, 133, 137, 369, 612, 615, 736, 1.289, 1.301 y otros muchos. Asimismo se establecen plazos de caducidad en otras normas jurídicas.

De esta manera, Román Díez (2012) señala los siguientes supuestos de caducidad de derechos establecida en el Estatuto de los Trabajadores (ET) (RDLeg. 2/2015, de 23 de octubre).

El artículo 59.3 del ET dispone para «el ejercicio de la acción contra el despido o resolución de contratos temporales», que se concreta en veinte días hábiles a contar desde aquel en el que el acto de despido o la extinción se hubiera producido. Esta misma previsión la repite el artículo 103 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social (LRJS), en relación con el despido; el artículo 114 de dicha ley procesal en relación con las demandas de impugnación de sanciones; el artículo 121 de la misma ley procesal en relación con la demanda contra la extinción del contrato por razones objetivas. En relación con la excedencia voluntaria habrá que tener en cuenta si existe negativa rotunda del empresario a readmitir en cuyo caso hará accionar por despido, ya que si no es así el plazo sería de prescripción de un año desde que el trabajador conoce la existencia de vacante. El de veinte días para el supuesto contemplado por el artículo 55.2 del ET –readmisión para subsanar defectos y luego despedir de nuevo–, el plazo de siete días del artículo 110.4, el plazo de veinte días para impugnar los despidos colectivos (art. 124.5 LRJS), el plazo de veinte días para los supuestos de impugnación de la movilidad geográfica, modificación de las condiciones de trabajo, suspensión del contrato y reducción de jornada por causas económicas, técnicas... (art. 138 LRJS) –véase art. 59.5 ET–, la caducidad de la acción para reclamar contra consecuencias de la sucesión entre vivos –art. 44.3 ET–, la caducidad del derecho a reclamar el reintegro tras la excedencia, pues la excedencia voluntaria conlleva la obligación de solicitar el reintegro en la empresa antes de finalizar el periodo de excedencia, ya que la falta de solicitud de reintegro dentro de dicho plazo o con la antelación que marque el convenio colectivo de aplicación hace que el trabajador hay decaído en su derecho, la caducidad del plazo para reclamar contra las decisiones de la mesa electoral por vicios graves que pudieran afectar a las garantías del proceso electoral –tres días para impugnar según dispone el art. 76.3 ET–, la caducidad de las reclamaciones contra decisiones internas de los sindicatos por infracción de sus estatutos se rige por lo dispuesto en los mismos.

También la Ley del Procedimiento Administrativo Común, 39/2015, de 1 de octubre, en su artículo 95.1, regula la caducidad del procedimiento por inactividad de interesado en los artículos 25.1 b) en relación con el artículo 95.1.

Igualmente, los plazos establecidos en el artículo 46.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, son plazos de caducidad.

Asimismo, el artículo 51.1 d) nos dice que la caducidad es apreciable de oficio al indicar «El Juzgado o la Sala, tras el examen del expediente administrativo, declarará no haber

lugar a la admisión del recurso cuando constare de modo manifiesto e inequívoco (« haber caducado el plazo de interposición el recurso»).

En el voto particular emitido por el magistrado del Tribunal Supremo don José Díaz Delgado a la STS de 27 de marzo de 2017 (RC 3570/2015), FJ 5 (RJ 2017/3412), se declara respecto de los plazos de prescripción y caducidad de la interposición de recursos:

Quinto. La coexistencia en nuestro ordenamiento jurídico de plazos de prescripción de la acción y de caducidad para la interposición de los recursos. En el ordenamiento jurídico administrativo existen plazos de prescripción para el ejercicio de las acciones que corresponden, tanto a la Administración, como a los particulares. La Ley General Tributaria establece un plazo de cuatro años para que la Administración compruebe las autoliquidaciones o liquide las deudas tributarias, y también para que los particulares puedan solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado.

A mi juicio, estos plazos de prescripción, cuando se dicta el acto administrativo, en este caso, la liquidación, se agotan, se consumen, aun cuando no hayan transcurrido los cuatro años, y entonces se producen los siguientes efectos:

1. Nace para el ciudadano interesado un plazo de caducidad breve, para la interposición del recurso o reclamación administrativa o en su caso judicial.

2. Para la Administración se produce la firmeza del acto, el acto causa estado, de tal forma que no puede ser revocado, y si tan solo declarado lesivo, en el caso de supuestos de anulación, pero por los órganos jurisdiccionales (pierde desde ese momento toda potestad declarativa) y excepcionalmente, en los casos de nulidad de pleno derecho, a través del procedimiento de revisión de oficio.

3. A partir de la liquidación como decimos se agota el plazo de prescripción para liquidar y nacen otros plazos de prescripción, para el cobro de lo debido (art. 66.b) LGT: «El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas», para declarar en su caso lesivo el acto, etc. Por todas, la sentencia de esta Sala de 9 de enero de 2014 sostiene que: «La recurrente tiene razón al destacar que la interposición de reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa o jurisdiccional no produce la suspensión del ingreso de la deuda tributaria liquidada, si bien la ley faculta a los contribuyentes para, con ocasión de dichas reclamaciones o recursos, solicitar y obtener la suspensión del ingreso. Si esta no se obtiene, bien porque el contribuyente no la ha solicitado o bien porque se le ha denegado, la acción ejecutiva de cobro surge inmediatamente, con todas sus consecuencias y empieza a correr la prescripción de la acción para exigir el cobro de la deuda tributaria».

El artículo 66 de la LGT claramente dispone que prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: «a) El derecho de la Administración para determinar la deuda

tributaria mediante la oportuna liquidación». En consecuencia, ese plazo puede ser interrumpido, pero antes de que se dicte la liquidación. No tiene ningún sentido prolongar la vida de la acción para liquidar, si ya se ha liquidado. Solo se puede interrumpir, lo que existe.

1.5.2. Construcción de la figura de la caducidad

El primer intento de construcción técnica del instituto de la caducidad se debe, según Díez Picazo y Ponce de León (1923, p. 69), a Alexander Grawein (1880) cuyas opiniones fueron después recogidas por Windscheid, en su Tratado de Pandectas, y fueron asimismo objeto de algún debate doctrinal en la obra de Roserberg, *Verjährung und Befristung nach burgerlichess Rescht des deutschen Reichs*, que es de 1904, y después también reproducidas por Windscheid, en su Tratado de Pandectas.

Y no pueda causar sorpresa esas fechas pues el propio Castán (1963, p. 971) empleaba el término de decadencia al referirse a esta figura afirmando «en puridad la técnica imprecisa de nuestro CC, y aún más en nuestra doctrina científica (todavía poco elaborada) que lleva a no trazar con claridad el deslinde entre los casos de prescripción y caducidad».

Alexander Grawein, según Díez Picazo, encuentra las siguientes diferencias:

- 1.^a En lo que se refiere al comienzo del transcurso del plazo. En la prescripción la acción comienza a prescribir a partir del momento mismo en que el titular del derecho tenía la obligación de ejercitarla y, al mismo tiempo, en el momento en que dicho ejercicio era exigible a causa de la lesión o insatisfacción experimentada por su derecho.

En cambio, en las acciones y derechos caducables, el tiempo se mide a partir del momento de producción del supuesto hecho constitutivo del derecho en cuestión, sin tener para nada en cuenta cualquier otra circunstancia y sin referencia, por tanto, a la posibilidad de ejercicio o al hecho de que este fuera más o menos exigible.
- 2.^a En lo que se refiere a la suspensión de los plazos por la existencia de impedimentos de ejercicio de los derechos o de las acciones. En la prescripción puede admitirse la existencia de una suspensión del transcurso de los plazos en aquellos casos en que aparecen o existen impedimentos que obstaculizan el ejercicio de acciones. En la caducidad ocurre cabalmente todo lo contrario. Los derechos sometidos a caducidad se extinguen por el transcurso del plazo cualesquiera que hayan sido las dificultades o impedimentos del ejercicio.
- 3.^a En lo que se refiere al carácter interruptible de la prescripción y no interruptible de los plazos de caducidad. El carácter interruptible de la prescripción es conse-

cuencia de su propia naturaleza, toda vez que los actos de interrupción significan una ruptura del silencio y de la relación jurídica a que la prescripción se anuda. Es consecuencia de ello que aquellos actos a los que se atribuye un valor de interrupción de la prescripción originen un nuevo cómputo de la totalidad de plazo. Lo contrario ocurre con los plazos que llamamos de caducidad, en los que por, regla general, las causas de interrupción no funcionan y un nuevo transcurso del plazo legal solo es posible si se crea o constituye un nuevo derecho que sustituya completamente al sometido a caducidad.

- 4.^a Por lo que se refiere a la admisibilidad de la modificación convencional de la duración de los plazos de prescripción no pueden ser alargados por las disposiciones de autonomía privada, sino solo acortados por ella. En cambio, eso no sucede tanto para alargarlos como acortarlos, en la caducidad.
- 5.^a En lo que se refiere a las consecuencias que el transcurso de los plazos produce. En la prescripción, el transcurso del plazo no produce una total extinción del derecho, porque este se mantiene como un resto y, hasta en algunos casos, puede funcionar como una obligación natural. En cambio, en los plazos de caducidad, los derechos se extinguen completamente, sin que subsista ningún residuo entre ellos.
- 6.^a En cuanto a las circunstancias a valorar por el juez, en cuanto al transcurso del plazo. En la prescripción el transcurso del plazo solo puede ser tenido en cuenta por el juez a través de la proposición de la correspondiente excepción. En cambio, en la caducidad puede apreciarla de oficio a través de lo actuado en el proceso.
- 7.^a En lo que se refiere a la renuncia por el transcurso de los plazos. La prescripción, es renunciable y el efecto de la renuncia consiste en impedir la prosperidad de la excepción, pero el derecho no vuelve a surgir.

En la caducidad, después de la llegada del *dies a quo*, solo puede existir como consecuencia de la declaración de la voluntad de las partes, un nuevo acto de nueva constitución del derecho extinguido al que atribuir un efecto constitutivo.

- 8.^a En cuanto a la carga de la prueba del transcurso de los plazos en la prescripción, la prueba corresponde al demandado. En la caducidad, corresponde al demandante.

1.5.3. Distinción en el ámbito civil entre prescripción y caducidad

En el ámbito civil, y como recuerda Falcón y Tella (1992, p. 47), se manejan una pluralidad de criterios para distinguir entre caducidad y prescripción.

En algunas ocasiones se parte del distinto fundamento de una y otra figura, entendiendo que la prescripción opera cuando la inactividad del sujeto activo ha generado una legítima y razonable confianza en el que el derecho no será ya ejercido, mientras que la caducidad

pretende la tutela de un interés general en la pronta y definitiva confirmación de determinadas situaciones jurídicas. Otros autores (Gómez Corraliza, 1988) ponen el punto de distinción en cuanto al régimen jurídico –en la prescripción existen causas de interrupción y no en la caducidad– o la configuración procesal de estas figuras: la prescripción ha de ser alegada como excepción por las partes, mientras que la caducidad hace extinguirse el derecho *ipso iure* y, por tanto, ha de ser apreciada de oficio. Ahora bien, la doctrina se ha ido decantando en función de la configuración temporal por el ordenamiento positivo de las posibilidades de ejercicio de los mismos, como señala Ruiz Rescalvo (2004, p. 26 y ss.). En esta línea se sitúa Díez Picazo (1964, p. 64) quien predica la prescripción de derechos de naturaleza indefinida y la caducidad de facultades de ejercicio perentorio dentro de un plazo marcado.

Puig Brutau (1988, pp. 31 y 32) distingue entre supuestos esencialmente temporales, situaciones temporalmente delimitadas de antemano y supuestos de prescripción propiamente dicha que afecta a derechos que no tienen una delimitación temporal. Castán Tobeñas (1963, pp. 985 y ss.) señala que en la prescripción se aplican derechos que por su naturaleza tienen una duración en principio limitada, de modo que en ese instituto el periodo de tiempo fijado por el legislador marca el límite temporal dentro del cual el silencio de la relación jurídica no surte efectos distintivos; en la caducidad, por el contrario, el plazo mide la duración del derecho.

Como ya hemos visto, Falcón y Tella (1992, p. 51) señala que solo pueden quedar sometidos a prescripción los «derechos y acciones», frente a las facultades o las potestades administrativas que, por su propia naturaleza, solo son susceptibles de caducidad. Y para él todo depende de la configuración temporal de las posibilidades de ejercicio de los derechos subjetivos en el ordenamiento jurídico.

Para Ruiz Rescalvo (2004, p. 28), en la generalidad de la doctrina civil se concibe el tiempo como una medida de duración y, mientras que en la prescripción el tiempo es medida objetiva de la duración del silencio de la relación jurídica, en la caducidad el tiempo mide la duración misma del derecho.

La autora parte de la distinción efectuada por Romano (1964, pp. 11 y ss.) entre derecho subjetivo y potestad jurídica.

Según Romano en el transcurso del plazo no importa la decadencia del poder, sino el decaimiento de la posibilidad de ejercitarlo limitadamente al caso de que se trata. De esta manera, mientras los derechos subjetivos se desenvuelven siempre en una concreta y particular relación con una determinada cosa y frente a determinadas personas que ostentan la titularidad de las correspondientes obligaciones, en cambio, la potestad se desenvuelve en una dirección genérica, es decir, no se resuelven pretensiones hacia otro sujeto y, por tanto, no constituirían correlativamente una obligación. En mi opinión, y atendiendo al artículo 1.930 del CC, la prescripción afecta exclusivamente a derechos y acciones y no

a potestades que no son susceptibles de prescripción, aunque sí están sometidas a plazos de caducidad limitando su ejercicio, si bien la misma siempre permanece sin lesión ni menoscabo.

1.5.4. La caducidad en el ámbito tributario

Es evidente que la prescripción como forma extintiva de la obligación tributaria está íntimamente relacionada con la caducidad, institución que el ordenamiento jurídico aplica como consecuencia a determinados procedimientos sometidos al plazo máximo de resolución, de forma que transcurrido el plazo máximo correspondiente «decae» el actuar administrativo, como señala Eserverri Martínez (1988, p. 12), con incidencia a su vez en el cómputo del plazo de prescripción.

A la caducidad como modo de finalización del procedimiento basado en la previa fijación de un plazo legal con la consiguiente inactividad o paralización del procedimiento se ha referido la jurisprudencia en términos inequívocos.

Así en la STS de 4 de abril de 2006 (RCIL 71/2004), FJ 3 (RJ 2006/2050), se declara que tiene su razón de ser en la previa fijación de un plazo legal y que se produce por la inactividad o paralización de la actividad administrativa durante el plazo establecido en la ley⁴.

Por su parte, la STS de 27 de septiembre de 2002 (RC 6691/1997), FJ3 (RJ 2002/8289), se refiere a la distinción entre caducidad o perención y prescripción precisando que la caducidad afecta a derechos potestativos en los siguientes términos⁵.

⁴ La caducidad es una institución que tiene su razón de ser en la previa fijación por la Ley de un plazo al que queda supeditada la actuación a que el mismo se refiere –plazo en el que la iniciación y finalización de la actuación aparecen fatalmente unidos– provocando, caso de inactividad durante el mismo, el decaimiento del derecho no accionado.

⁵ Antes, conviene recordar –puesto que, incluso, la terminología utilizada por la Ley General Tributaria, no siempre es correcta– que la caducidad del expediente tributario (a la que daremos en adelante el viejo nombre de perención, para evitar confusiones con la caducidad de la acción), es completamente distinta de la prescripción de los derechos de la Hacienda.

El art. 64 de la Ley General Tributaria ya comienza diciendo que prescribirán a los 5 años (ahora, 4) los siguientes derechos y acciones, siendo así que solo prescriben los derechos, tanto en cuanto a su adquisición como a su pérdida; las acciones no prescriben, caducan. Y todo ello con su inevitable cortejo de consecuencias como, por ejemplo, que el plazo de prescripción es susceptible de ser interrumpido, mientras que el plazo de caducidad no puede ser objeto de interrupción. Por consecuencia, la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria o a pedir la devolución de ingresos indebidos, significa que la Hacienda Pública, en el primer caso, o el contribuyente en el segundo, son titulares de un derecho subjetivo que, sin embargo, se extingue como consecuencia de su no ejercicio durante el plazo de cinco años (ahora, cuatro),

Y más adelante, refiriéndose ya al concepto de perención, indica la STS⁶.

Para Falcón y Tella (1992, p. 51), los rasgos básicos diferenciadores de la prescripción y la caducidad son, en el ámbito tributario, como destacan Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, y Casado Ollero (2017, pp. 356 y ss.), que la caducidad, como modo normal de determinación de los procedimientos iniciados de oficio y susceptibles de generar efectos desfavorables o de gravamen, únicamente se produce en ausencia de regulación expresa de la normativa reguladora del procedimiento.

Producida la caducidad, esta será declarada de oficio o instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones, pero ello no significa la extinción (prescripción) de la facultad que la Administración venía ejerciendo en el procedimiento caducado. Así se encarga de señalarlo expresamente el artículo 104.5 de la Ley General Tributaria al señalar, que «dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Admi-

transcurridos los cuales tales derechos decaen, desaparecen; y ese plazo de cuatro o cinco años puede ser objeto de interrupciones y reanudaciones para su cómputo total.

Por el contrario, la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o para imponer sanciones tributarias, caduca (es decir, no puede ser ejercitada por la Hacienda) una vez transcurridos esos cuatro o cinco años, y, en este caso, ese plazo de cuatro o cinco años transcurre de manera fatal e inexorable, o sea, sin posibilidad de interrupción o rehabilitación. Es decir, la caducidad o decadencia de derechos tiene lugar cuando por ministerio de la Ley (o por voluntad de los particulares) se ha señalado un término fijo para la duración de un derecho, de forma que transcurrido ese término no puede ya ser ejercitado. Se refiere, por tanto a derechos potestativos.

⁶ Pues bien, esbozado así lo que constituye la prescripción, adquisitiva extintiva, de los derechos subjetivos y la caducidad o prescripción extintiva de los derechos potestativos, es conveniente analizar el concepto de la perención.

La perención únicamente significa que el expediente o actuaciones administrativas practicadas, han perdido su eficacia intrínseca por haber permanecido paralizado durante el tiempo y en las condiciones que marca la Ley, o por haber rebasado su duración el tiempo máximo que la Ley señaló para su conclusión; pero tales efectos (puramente adjetivos) para nada afectan al derecho subjetivo o potestativo que en el expediente se actuaba, el cual sigue unas vicisitudes y una vida propias, distintas de aquellos. Es más, determinadas actuaciones producidas en aquel expediente (por ejemplo, documentos, certificaciones e, incluso, algunas pruebas) pueden seguir siendo eficaces fuera de él.

Cuando la paralización es imputable a la Administración, la perención cumple la finalidad de evitar que el procedimiento se eternice con menoscabo para la seguridad jurídica; cuando la paralización obedece a la conducta del particular, la perención presupone una decadencia en el interés de que se llegue al pronunciamiento administrativo. Pero, en cualquier caso, cuando por el transcurso del tiempo y la concurrencia de las condiciones que la Ley señala, la perención se ha producido el expediente no tiene otro destino que la inoperancia y su archivo. Producido este, si subsiste el derecho que se estaba ejercitando porque, por ejemplo, no ha prescrito aún, nada obsta que, por iniciativa de quien corresponda, pueda volverse a iniciar otro u otros nuevos expedientes que persigan igual finalidad que el caducado.

nistración tributaria». Con la anterior disposición dicha ley, al igual que la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su artículo 95.3, recoge el efecto más característico de la caducidad como modo anormal de terminación de los procedimientos: la incomunicación o estanqueidad entre el ámbito material o de fondo, relativo al derecho debatido, y el ámbito procedimental, tal como ha señalado Ricardo Huesca Boadilla (2007, p. 27). Y es que en un Estado de Derecho (art. 1.1 CE) si bien es cierto que el titular del poder tributario habilita sus órganos administrativos para el ejercicio de las funciones liquidatorias y recaudatorias, por razones evidentes de seguridad jurídica, aquellas deben ejercitarse en un determinado plazo.

2. La prescripción en el derecho privado

La prescripción tiene su origen en el derecho privado y, en concreto, en el derecho romano y en ambos campos, el público y privado, su fundamento, como indica González Martínez (2018, p. 22), se encuentra en la necesidad de dotar de seguridad jurídica a las relaciones entre las partes como consecuencia de la no actuación de las normas en relación con los derechos en presencia. Adviértase que la prescripción no se presenta solo como consecuencia de la inactividad de la parte titular del derecho, sino como consecuencia de una inactividad tanto del titular del crédito como de la persona sobre la cual ese derecho puede ser ejecutado. Precisamente por ello, y como luego se verá, la prescripción no opera si, pese a la inactividad del acreedor, el deudor realiza alguno de los actos previstos por la ley con eficacia interruptiva.

2.1. La prescripción en el derecho del trabajo

2.1.1. Plazos ordinarios de prescripción. Inicio del cómputo de la prescripción

El artículo 59 del ET regula la prescripción de las acciones derivadas del contrato de trabajo.

En el primero de sus apartados, recoge lo siguiente:

Las acciones derivadas del contrato de trabajo que no tengan señalado plazo especial prescribirán al año de su terminación. A estos efectos, se considerará terminado el contrato:

- a) El día en que expire el tiempo de duración convenido o fijado por disposición legal o convenio colectivo.

b) El día en que termine la prestación de servicios continuados, cuando se haya dado esta continuidad de prórroga expresa o tácita.

De su literalidad, con Martínez Herrero (2016, pp. 1 y ss.) podemos deducir que el plazo otorgado por este precepto responde a un plazo de prescripción «general» u «ordinario» y que el *dies a quo* a partir del cual debe computarse dicho plazo se inicia el día que termine el contrato de trabajo.

El inicio del cómputo de esta prescripción, según expone también Moliner Tamborero (2011, p. 1), supone una excepción a la regla contenida en el artículo 1.969 del CC que dispone que «el tiempo para la prescripción de todas las acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde que pudieron ejercitarse». En el apartado 2 del referido artículo se establece una excepción a dicha regla general al señalar:

Si la acción se ejercitó para exigir percepciones económicas o para el cumplimiento de obligaciones de tracto único, que no puedan tener lugar después de extinguido el contrato, el plazo de un año se computará desde el día en que la acción pudiera ejercitarse.

Con este precepto se vuelve respecto de esas acciones a la regla general del CC. Es decir, el citado precepto permite emprender acciones durante toda la vida de vigencia del contrato, incluido el año siguiente a su conclusión.

En este apartado segundo se configura una hipótesis, mediante la que el plazo general de un año se computará desde el día en que la acción pueda ejercitarse, reencontrándose de ese modo, aunque desde una perspectiva reducida, con la regla del artículo 1.969 del CC.

En cuanto al contenido que abarca el concepto de percepciones económicas, Martínez Herrero afirma «que se trata de una expresión amplísima, donde puede tener cabida cualquier deuda dineraria», precisando Moliner Tamborero que pueden ser «de naturaleza salarial o extrasalarial».

En lo que respecta a las obligaciones de tracto único, el legislador no las define, al igual que ocurre con las de tracto sucesivo, pero se puede afirmar que las primeras son aquellas que se desarrollan en un único acto y además durante la vigencia del contrato (por ejemplo, las vacaciones anuales). Por el contrario, las de tracto sucesivo tienen un desarrollo permanente en el tiempo (por ejemplo, la relativa a la clasificación profesional).

Además, de las excepciones a la regla general contenida en el apartado 1 del artículo 59, Moliner Tamborero precisa que habría que tener en cuenta la existencia de derechos con plazo especial de prescripción, por ejemplo, el plazo de veinte días para solicitar la fijación judicial del periodo de vacaciones, los derechos que por su naturaleza son imprescriptibles,

por ejemplo, las acciones meramente declarativas y derechos a los que se aplica la prescripción anual a pesar de no ajustarse exactamente a lo declarado en dicho precepto, por ejemplo, la reclamación de salarios a cargo del Estado.

2.1.2. Interrupción de la prescripción

A estos efectos, el artículo 1.973 del CC indica «La prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor». Si ello es así, en el ámbito laboral la prescripción se interrumpe (por aquella reclamación, por ejemplo) a través de la demanda de conciliación o por una reclamación previa o por cualquier acto del deudor con el sentido expuesto.

A la reclamación extrajudicial se refiere la jurisprudencia siempre que exista identidad sustancial (TS, Sala Primera, de 21 de julio de 2004 [RJ 2004/4874] y 9 de marzo de 2006 [RJ 2006/1069, RC 2572/98 y 2427/99] tanto en el aspecto objetivo como subjetivo (TS, Sala Primera, de 14 de julio de 2005, RC 1038/99 [RJ 2005/5278]).

En la STS (RCUD 1113/FJ2) (RJ 2012/251) en fecha 27 de diciembre de 2011, FJ 2, se señala que «tanto la presentación de la solicitud de conciliación como la de la reclamación previa interrumpen los plazos de prescripción». A esos supuestos interruptivos habría que añadir naturalmente, el de la demanda judicial, supuesto expresamente prototípico contenido en el citado artículo del CC que halla la debida correspondencia entre el derecho contenido en la demanda y aquel al que se refiere la interrupción.

2.1.3. Plazos especiales de prescripción

El artículo 60 del ET establece al respecto:

1. Las infracciones cometidas por el empresario prescribirán conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.
2. Respecto a los trabajadores, las faltas leves prescribirán a los diez días; las graves, a los veinte días, y las muy graves, a los sesenta días a partir de la fecha en que la empresa tuvo conocimiento de su comisión y, en todo caso, a los seis meses de haberse cometido.

La Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social establece en su artículo 4 que las infracciones en el orden social a que se refiere la ley prescribirán en el plazo de tres años contados desde la fecha de la infracción. Las infracciones en materia de Seguridad Social

a los cuatro años y las relativas a la prevención de riesgos laborales al año las leves, a los tres años las graves y a los cinco años las muy graves.

Por su parte, el artículo 44, apartado 3, prevé:

Sin perjuicio de lo establecido en la legislación de Seguridad Social, el cedente y el cesionario, en las transmisiones que tengan lugar por actos intervivos, responderán solidariamente durante tres años de las obligaciones laborales nacidas con anterioridad a la transmisión y que no hubieran sido satisfechas. El cedente y el cesionario también responderán solidariamente de las obligaciones nacidas con posterioridad a la transmisión, cuando la cesión fuese declarada delito.

2.2. La prescripción en el derecho mercantil

La prescripción en el derecho mercantil se recoge en el Código de Comercio (CCom.), en el título 2.º del libro I, bajo el epígrafe «De las prescripciones». No existe una doctrina general sobre la prescripción en el ámbito mercantil, de ahí que el artículo 943 del citado cuerpo legal disponga que «Las acciones que en virtud de este Código no tengan un plazo determinado para deducirse en juicio se regirán por las disposiciones de derecho común». Pero eso sí, para los que no tengan expresamente un plazo para deducirse.

Además, las normas de la prescripción son de *ius cogens* tal como regula el artículo 942 «Los términos fijados en este Código para el ejercicio de acciones procedentes de los contratos mercantiles serán fatales, sin que contra ellos se dé restitución». El Código establece una norma general sobre la prescripción mercantil, en el artículo 944, y enumera a continuación otras normas caracterizadas por plazos más cortos que los de la normativa común, dado que el tiempo tiene una mayor importancia en este ámbito o que, como señala García Pita (2014, p. 3), «un negocio se conviene rápidamente en base de otros».

Así, en cuanto a los plazos especiales de prescripción, destacamos que prescribe a los cinco años el derecho del socio a percibir los dividendos o pagos que se acuerden por razón de las utilidades o capital sobre la parte o acciones que a cada socio corresponda en el haber social (art. 947.3), a los cuatro la acción contra los socios gerentes y administradores, a contar desde que por cualquier motivo cesaren en el ejercicio de la administración (art. 949), a los tres la acción de responsabilidad civil de los agentes de Bolsa, corredores de comercio o intérpretes de buques (art. 945), las acciones que correspondan al socio frente a la sociedad en caso de separación, su exclusión o disolución de la sociedad (art. 947) y las acciones procedentes de letras de cambio desde su vencimiento, háyanse o no protestado (art. 950). A los seis meses prescribirá la acción real contra la fianza de los agentes mediadores (art. 946). El Código fija en cada uno de esos artículos cómo se computan esos plazos.

En cuanto al inicio de su cómputo se aplica la doctrina de la *actio nata*, según expone Muñoz Pérez (2012), recogida en el artículo 1.969 del CC, dado que el tenor del precepto no ofrece dudas: «El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse». Ello da la alternativa, señala la autora, de fijar como momento, determinante del nacimiento o de la lesión o violación del derecho del que se trate, criterio propicio para las acciones reales, o el de la insatisfacción del derecho cuando sea exigible, criterio adecuado para la prescripción de las acciones personales.

En lo que respecta a su interrupción, el artículo 944 del CCom., ya en el derecho mercantil, dispone que «La prescripción se interrumpirá por la demanda u otro cualquier género de interpelación jurídica hecha al deudor, por el reconocimiento de las obligaciones o por la renovación del documento en que se funde el derecho del acreedor».

De esta manera, dicha interrupción tendría lugar con la presentación de una demanda ordinaria o de carácter ejecutivo.

El artículo señala que también tiene carácter interruptivo «el reconocimiento de las obligaciones» refiriéndose a los actos de este carácter por el deudor.

Naturalmente, la estimación de la prescripción conlleva a la extinción del derecho afectado por la misma (art. 1.930 CC). Como ocurre en otros sectores de derecho, la prescripción ha de ser alegada por el deudor, pues no es susceptible la aplicación de oficio a diferencia de la caducidad.

Respecto de la caducidad, ya hemos visto en este trabajo que en determinadas ocasiones el derecho nace con un periodo para su ejercicio. Objetivamente si no se ejercita en ese plazo, el derecho caduca, sin prejuzgar en absoluto si el titular ha sido o no diligente en su ejercicio.

El supuesto paradigmático sería el establecido en el artículo 342 del Código:

El comprador que no haya hecho reclamación alguna fundada en los vicios internos de la cosa vendida, dentro de los treinta días siguientes a su entrega, perderá toda acción y derecho a repetir por esta causa contra el vendedor.

El párrafo segundo del citado precepto señala a continuación que «se considera la prescripción como no interrumpida por la interpelación judicial, si el actor desiste de ella o caducara la instancia, o fuese desestimada su demanda». Solo se habla en el precepto de una posible reclamación judicial, dejando al margen los que no tengan esa consideración.

En cuanto a la reclamación extrajudicial, ha sido admitida, como pone de relieve Enrique Fernández (2016, p.8), desde la STS, Sala Primera, de 4 de diciembre de 1995 (RC 1638/1992), conjugando el artículo 1.973 del CC con el artículo 944 del CCom.

Los efectos de la caducidad son muy claros, no es susceptible de interrupción y puede ser, como hemos dicho, aplicada de oficio si la norma que la prevé es de carácter obligatorio.

2.3. La prescripción y la caducidad en el derecho privado

Para el CC la prescripción es un hecho jurídico –el mero transcurso del tiempo fijado en la ley (cfr. art. 1.961)– al que se asigna una consecuencia, la extinción de los derechos y acciones de cualquier clase que sean (art. 1.930.2 CC).

En cualquier caso, conviene precisar, como señala Cerdón Moreno (2008, pp. 77-101), que la prescripción no extingue ni el derecho material ni la acción: el primero porque la satisfacción de un derecho «prescrito» –por haber transcurrido ya el plazo fijado en la ley para el ejercicio de la correspondiente acción– no supone pago de lo indebido que fundamentaría la acción de repetición (la *condictio indebiti*) ex artículo 1.895 del CC; faltaría el segundo de los requisitos que señala este último precepto legal, a saber, la posibilidad de que el deudor que ejercite la acción de repetición pruebe la inexistencia de la obligación, porque, como ha dicho el Auto de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de 30 de enero de 1999 (AC 1999/177), «el derecho o crédito supuestamente afectado por la prescripción es plenamente exigible» por lo que «el pago o cumplimiento de una deuda prescrita es plenamente eficaz, extingue la obligación».

A ello cabe añadir que tampoco puede ser objeto de recuperación con base en un supuesto pago por error derivado de la posible extinción por prescripción de la deuda exigida una vez abonada, pues tal hecho extintivo solo tiene virtualidad en la medida en que expresamente se opone a la reclamación formulada.

El CC establece en sus artículos 1.962 a 1.968, ambos inclusive, los diferentes plazos de prescripción, según la naturaleza de las acciones a ejercitar:

Como ya se ha señalado, la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en su disposición final primera, modifica el artículo 1.964 del CC, reduciendo el plazo general de prescripción para el ejercicio de acciones personales que no tuvieran previsto un plazo especial de prescripción, de cinco años frente al anterior de quince años.

Por tanto, los plazos de prescripción de las acciones civiles, ordenados de mayor a menor tiempo, partiendo del artículo 1.961 del CC «Las acciones prescriben por el mero lapso del tiempo fijado por la ley» serían los siguientes:

1. Plazo de prescripción de treinta años:

Las acciones reales sobre bienes inmuebles prescriben a los treinta años, sin perjuicio de lo establecido para la adquisición del dominio o derechos reales por prescripción en los artículos 1.957 y 1.959 del CC (art. 1.963 CC).

2. Plazo de prescripción de veinte años:

La acción hipotecaria prescribe a los veinte años (art. 1.964.1 CC).

3. Plazo de prescripción de seis años:

Las acciones reales sobre bienes muebles prescriben a los seis años de pérdida de la posesión, salvo que el poseedor haya ganado por menos término el dominio conforme al artículo 1.955, y excepto los casos de extravío y venta pública, y los de hurto o robo (art. 1.962 CC).

4. Plazo de prescripción de cinco años:

Se distinguen las dos siguientes categorías:

- a) Las acciones personales de todo tipo que no tengan plazo especial de prescripción fijado legalmente prescriben a los cinco años desde que pudiera exigirse la obligación, teniendo en cuenta que en las obligaciones continuadas de hacer o no hacer el plazo comenzará cada vez que se incumplan (art. 1.964.2 CC).

Antes de la Ley 42/2015, de 5 de octubre, este plazo de prescripción era de quince años. Y claro, con ello hay que atender al régimen transitorio establecido en aquella, pudiendo distinguirse, al efecto, las siguientes situaciones:

- Acciones derivadas de relaciones jurídicas nacidas entre el 7 de octubre de 2000 y el 7 de octubre de 2005: seguirá vigente el régimen legal anterior y, por tanto, será vigente el plazo de quince años.
 - Acciones derivadas de relaciones jurídicas nacidas entre el 7 de octubre de 2005 y el 7 de octubre de 2015: se aplicará el nuevo régimen de prescripción de cinco años, prescribiendo el día 7 de octubre de 2020, es decir, cinco años después de la entrada en vigor de la ley.
 - Acciones derivadas de relaciones jurídicas nacidas a partir del 7 de octubre de 2015: se aplica el nuevo plazo de prescripción de cinco años.
- b) Las acciones para exigir el cumplimiento de las siguientes obligaciones (art. 1.966 CC):
- b1) La de pagar pensiones alimenticias.
 - b2) La de satisfacer el precio de los arriendos, sean de fincas rústicas o de fincas urbanas.
 - b3) La de cualesquiera otros pagos que deban hacerse por años o en plazos más breves.

5. Plazo de prescripción de tres años.

Las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones siguientes (art. 1.967 CC):

- a) La de pagar a los jueces, abogados, registradores, notarios, escribanos, peritos, agentes y curiales sus honorarios y derechos, y los gastos y desembolsos que hubiesen realizado en el desempeño de sus cargos u oficios en los asuntos a que las obligaciones se refieran.
- b) La de satisfacer a los farmacéuticos las medicinas que suministraron; a los profesores y maestros sus honorarios y estipendios por la enseñanza que dieron, o por el ejercicio de su profesión, arte u oficio.
- c) La de pagar a los menestrales, criados y jornaleros el importe de sus servicios, y el de los suministros o desembolsos que hubiesen hecho concernientes a los mismos.
- d) La de abonar a los posaderos la comida y habitación, y a los mercaderes el precio de los géneros vendidos a otros que no lo sean, o que siéndolo se dediquen a distinto tráfico.

El tiempo para prescripción de las acciones a que se refieren los tres párrafos anteriores se contarán desde que dejaron de prestarse los respectivos servicios.

Y como señala Francesc Costa (2007, pp. 1 y ss.) en aquello a que se refiere a la reclamación del pago de suministros (agua, gas, electricidad), nuestra jurisprudencia ha considerado de aplicación el plazo de prescripción de tres años contenido en el artículo 1.967.4 del CC, al considerar que se trata de la compraventa de un producto (la energía eléctrica, el agua o el gas) a favor de particulares en los que no existe propósito de reventa posterior, entre otras muchas, la STS, Sala 1.^a, de 12 de mayo de 2006 (RC 3387/1999) (RJ 2006/2357). Y en estos supuestos, el plazo de prescripción se contará desde que dejaron de prestarse «los respectivos servicios» (art. 1.967 *in fine*), es decir, acudiendo a la correspondencia entre cada servicio singular y diferenciado y la obligación de pago concreta que de él deriva, no a la finalización de la relación jurídica dimanante de este contrato. Por cuanto que a cada uno de los servicios que integran el contrato de suministro corresponde la extensión del correspondiente recibo o factura, expresivo de una obligación con exigibilidad propia, a partir de la fecha de su expedición ha de aplicarse para cada uno de ellos el plazo de prescripción.

6. Plazo de prescripción de un año:

Prescriben por el transcurso de un año (art. 1.968 CC)

- a) La acción para recobrar o retener la posesión.
- b) La acción para exigir la responsabilidad civil por injuria o calumnia, y por las obligaciones derivadas de la culpa o negligencia de que se trata en el artículo 1.902, desde que lo supo el agraviado.

En cuanto al tiempo para la prescripción de las acciones, cuando no haya una disposición especial que otra cosa determine, se deberá contar desde la fecha en que tales acciones pudieron ejercitarse (art. 1.969 CC).

Finalmente, como señala el artículo 1.973 del CC, la prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor. Por otra parte, es indubitado el criterio de la jurisprudencia al afirmar que dicho instituto debe ser interpretado restrictivamente, al basarse en la seguridad jurídica y no en un principio de justicia.

Así lo declaran expresamente las SSTS de 27 de junio y 17 de diciembre de 1979 (RJ 1979/4363), 16 de marzo de 1981 (RJ 1981/916), 7 de julio y 8 de octubre de 1982 (RJ 1982/4220) y 31 de enero, 9 de marzo y 7 de julio de 1983 (RJ1983/401, RJ 1983/1430 y RJ 1983/4075), que afirman que:

[...] la prescripción, como limitación al ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica, no ha de ajustarse a una aplicación técnicamente desmedida, por fundada en una aplicación rigorista, y antes bien, como instituto no fundado en la justicia intrínseca, debe sujetarse a un tratamiento restrictivo.

Además, en las SSTS de 2 de febrero y 16 de julio de 1984 (RJ 1984/570 y RJ 1984/4073) y 6 de mayo de 1985 (RJ 1985/6319) se afirma que debe ser aplicada «con orientaciones rigurosas y descartando interpretaciones extensivas o flexibles».

Por otra parte, en las SSTS de 4 de enero de 1926 y 22 de diciembre de 1950 (RJ 1950/1846) se diferencia, a efectos de la eficacia de la interpretación de la prescripción, entre dicho instituto y la suspensión, afirmándose:

[...] pues a diferencia del instituto de la suspensión, que simplemente paraliza el plazo concediendo eficacia al tiempo ya transcurrido para sumarlo al posterior, a la cesación del fenómeno suspensivo, la interrupción elimina ese decurso de manera que el lapso legal de prescripción ha de ser iniciado en su cuenta una vez desaparecida la causa que tal interrupción produjo.

Y como dice la STS de 27 de diciembre de 2001 (RJ 2002/1646), la «indeterminación de alguna de las fechas que se observa en las diligencias no debe resolverse en contra de la parte a cuyo favor juega el derecho reclamado».

Para estos casos de daños o lesiones que se mantienen durante un tiempo continuado, habrá que atenerse, pues, al momento en que se conozcan de modo definitivo los efectos del quebranto producido.

En cuanto a su carácter procesal, la prescripción debe ser propuesta por el demandado, no apreciable, por tanto, de oficio y lo debe ser en el trámite de contestación a la demanda. Así, la STS de 31 de marzo de 1995 (RJ 1995/2795) declaraba que «al no haberse formulado oportunamente en el escrito de contestación... no podía ser acogida, máxime al ser una excepción perentoria plenamente renunciable y, por ello, no apreciable de oficio».

Y si la parte no planteó la prescripción en el momento procesal oportuno, no puede posteriormente introducir esa cuestión ni ante el órgano de segunda instancia ni en casación, dado el carácter novedoso de tal alegato impugnatorio, señalando expresamente las SSTs de 30 de junio y 6, 10 y 18 de julio de 2006 (RJ 2006/4949):

[...] que en esta última vía no se puedan plantear cuestiones nuevas que debieron serlo en los escritos del pleito, en aras de salvaguardar los principios de preclusión y de audiencia de parte contraria, cuestión que de otro modo se vería imposibilitada de alegar y probar, por las características de la casación, lo que convenga frente a las afirmaciones o negaciones extemporáneas de la parte.

2.4. Caducidad

Distinta de la prescripción es la caducidad de la acción que, aun refiriéndose al fondo del asunto, puede ser apreciada de oficio.

En cuanto a las diferencias con la prescripción conviene señalar que, mientras la caducidad descansa no solo sobre la necesidad de poner término de los derechos, sino también sobre una presunción de abandono por parte de su titular, la prescripción se funda exclusivamente en la necesidad de la seguridad del tráfico jurídico y opera por el mero transcurso del tiempo, por lo que es estimable solo a instancia de parte, en tanto que la caducidad es acogible también de oficio (STS de 18 de octubre de 1963, RJ 1963/4138).

Y la jurisprudencia ha declarado sobre la caducidad:

- a) La naturaleza civil y no procesal del plazo de caducidad (STS de 28 de julio de 1999 –RJ 1999/6580–).
- b) En los casos de caducidad, no inciden las causas de interrupción del artículo 1.973 del CC.
- c) Otra cuestión de interés es la relativa al cómputo de la misma cuando el día final es inhábil. Las posturas están enfrentadas. Una línea jurisprudencial sostiene

que, si la caducidad vence en día inhábil, debe prorrogarse al siguiente día hábil cuando el derecho deba exigirse judicialmente; en día inhábil es imposible presentar la demanda. Esa teoría se basa en la STS de 21 de noviembre de 1981 (RJ 1981/5265), y la siguen las sentencias de la Audiencia Provincial de Baleares de 14 de mayo de 2003 y de Salamanca de 20 de enero de 2005. Las razones que se utilizan en ellas oscilan desde la equidad hasta la analogía con los artículos 133 de la LEC en relación con el artículo 182 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Otra línea jurisprudencial es la seguida por las sentencias de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de 13 de junio de 2005 (AC 2005/1133), de Asturias de 5 de febrero de 2004 (JUR 2004/124790) y de Álava de 1 de marzo de 2004 que mantienen todo lo contrario. La segunda línea expuesta arranca de la naturaleza estricta de la caducidad definida en la STS de 10 de noviembre de 1994 (RJ 1994/8466) que nos dice:

[...] según ha tenido ocasión de declarar esta Sala en SS, entre otras, 30 abril 1940 (RJ 1940/304), 7 diciembre 1943 (RJ 1943/1307), 17 noviembre 1948 (RJ 1948/1413), 25 septiembre de 1950 (RJ 1950/1406), 5 julio 1957 (RJ 1957/2554), 18 octubre 1963 (RJ 1963/4138) y 11 mayo 1966 (RJ 1966/2419), la caducidad o decadencia de derechos surge cuando la «ley o la voluntad de los particulares señalan un plazo fijo para duración de un derecho, de tal modo que transcurrido no puede ser ya ejercitado, refiriéndose a las facultades o poderes jurídicos cuyo fin es promover un cambio de situación jurídica, nota característica que la diferencia de la prescripción, pues así como está tiene por finalidad la extinción de un derecho ante la razón objetiva de no ejercicio por el titular, y a fin de evitar la inseguridad jurídica, en la caducidad se atiende solo al hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del plazo prefijado, hasta el punto de que puede sostenerse en realidad que es de índole preclusiva, al tratarse de un plazo dentro del cual, y únicamente dentro de él, puede realizarse un acto con eficacia jurídica, de tal manera que transcurrido sin ejercitarlo impone la decadencia fatal y automática de tal derecho en razón meramente objetiva de su no utilización, y más en cuanto que los derechos o facultades jurídicas conceden a su titular la facultad o poder para provocar un efecto o modificación jurídica, con el fin de producir una consecuencia de tal índole en favor del sujeto y a cargo de otros, lo que puede tener lugar haciendo cesar un preexistente estado de derecho hasta el punto de que, en definitiva, se es titular de la acción creadora y no del derecho creado, ya que para que surja este es condición indispensable que se ponga en ejercicio en el plazo prefijado, pues si transcurre sin que la acción concedida se utilice desaparecen los derechos correspondientes, situación incluso apreciable de oficio en instancia, según proclaman SSTS de 25 septiembre 1950 (RJ 1950/1406), 24 noviembre 1953 (RJ 1953/3138), 5 julio 1957 (RJ 1957/2554) y 18 octubre 1963 (RJ 1963/4138), todo ello según se recoge en Sentencia de 25 de mayo de 1979 (RJ 1979/1893).

- d) En la caducidad corresponde al actor la carga de la prueba relativa al tiempo en que ejercitó su acción.
- e) Si la caducidad es una excepción que afecta al fondo del asunto, resulta más que evidente que la misma debe ser apreciada en la sentencia.

2.5. La prescripción y la caducidad en la doctrina constitucional

Es reiterada la doctrina del Tribunal Constitucional relativa a que la interpretación de las normas sobre prescripción y caducidad es una cuestión de mera legalidad ordinaria. Así en Sentencia 77/2002, de 8 de abril, FJ 3 (RTC 2002/77), se afirma:

En relación al caso particular de la apreciación de la prescripción y la caducidad constituye doctrina reiterada de este tribunal que la interpretación efectuada por los jueces y tribunales de justicia de las normas relativas tanto a los plazos de caducidad como a los de prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria, es decir, de la exclusiva competencia de aquellos. [...] En este sentido concretamente declarado que no corresponde a este tribunal revisar la legalidad aplicada ni establecer, en concreto, la interpretación que haya de darse a las normas que regulan los plazos de prescripción en el ejercicio de los derechos y acciones o establecen el cómputo de dichos plazos.

Ahora bien, se cuida de precisar que sí podrá ser objeto de análisis si la interpretación efectuada es inmotivada, arbitraria o ha incurrido en error patente. Así, en Sentencia 61/1996, de 15 de abril, FJ 2 (RTC 1996/61), con cita de diversas sentencias, señala que:

[...] la apreciación por los órganos judiciales de la caducidad de la acción sustentada en un patente error en su cómputo, lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que supone negar de manera infundada una resolución judicial sobre el fondo del asunto.

En estos casos, es decir, del acceso a la jurisdicción, el tribunal ha declarado que el principio *pro actione* proscribía aquellas decisiones de inadmisión que «por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre los fines que aquellas causas preservan y los intereses que sacrifican». (Sentencia 106/2008, de 15 de diciembre, FJ 4 –RTC 2008/166–).

Ahora bien, si nos situamos en el ámbito de la prescripción, se nos antoja complicado que una sentencia declare una inadmisión del proceso con base en la misma, pues aquella deberá ser alegada una vez incoado el proceso por el demandado.

En lo que respecta a la caducidad, apreciable de oficio, podría plantearse esta cuestión, no sin señalar que la LEC solo contempla la inadmisión de la misma, en los casos y por las causas expresamente previstas en dicha ley (art. 403.1).

En esta línea y refiriéndose a la obtención de una primera decisión judicial, la Sentencia 154/2004, de 20 de septiembre, FJ 2 (RTC 2004/154), sostiene:

Dicha ampliación de los cánones de control constitucional es consecuencia de la mayor intensidad con que se proyecta *pro actione* cuando lo que está en juego, como aquí ocurre, es la obtención de una primera decisión judicial (SSTC 37/1995, de 7 de febrero, RTC 1995,37), FJ 5; 36/1997, de 25 de febrero, RTC 1997,36, FJ 3; 119/1998, de 4 de junio, RTC 1998,119 y 122/1999, de 28 de junio, RTC 1999,122, FJ 2, por todas), toda vez que dicho principio opera en este caso sobre los presupuestos procesales establecidos legalmente para el acceso a la justicia, impidiendo que determinadas interpretaciones y aplicaciones de los mismos eliminen u obstaculicen injustificadamente el derecho a que un órgano judicial conozca y resuelva en Derecho sobre la pretensión a él sometida (SSTC 63/1999, de 26 de abril, RTC 1999,63, FJ 2 y 158/2000, de 12 de junio, RTC 2000,158, FJ 5, entre otras muchas).

Y observando la práctica judicial puede afirmarse que las inadmisiones de la primera decisión judicial son escasas, produciéndose los mismos generalmente por la no observancia de los requisitos procesales impuestos en cada caso o porque la demanda sostiene una pretensión que resulte claramente no conforme a derecho.

3. La prescripción en el derecho público

3.1. La prescripción en el derecho penal

Señalado lo anterior, comencemos el análisis de la prescripción por el derecho penal. Hay, como bien indica Puig Peña (1969, pp. 553 y ss.), un último obstáculo al castigo del delito, y es el que nace del transcurso del tiempo sin que el sistema represivo del Estado haya actuado contra el mismo. Estamos delante de la prescripción, institución de honda raigambre civil y conocida en el campo penal también desde antiguo y que puede operar lo mismo sobre la acción penal que sobre la pena.

Dice el autor que ya en las leyes romanas se establecían diversos plazos para la prescripción, y en nuestras leyes históricas se encuentran también antecedentes de este instituto. Las Partidas establecieron el plazo de veinte años para los delitos de falsedad; cinco para el adulterio, incesto y acceso con religiosa o doncella; uno para la injuria, tuerto o agravio; empezando a contarse la prescripción desde el día en que se cometió el delito. El Código

de 1822, en cambio, no estableció tiempo alguno para la prescripción respecto de los sentenciados (art. 179).

En lo que respecta a su fundamento, de todos es conocido que Beccaria, Bentham, Gundler y otros tratadistas censuraron abiertamente la prescripción por considerarla peligrosa para el orden social, puesto que, dejando abierta una puerta a la impunidad, excita a la perpetración de los delitos. Posteriormente y desde el campo de la escuela positivista se ha censurado también esta institución, rechazándola en absoluto Garofal para los reos habituales y delincuentes natos. Sin embargo, la mayoría de los autores se pronuncian por su admisibilidad apoyando su existencia en los argumentos siguientes:

1.º En una consideración de orden subjetivo.

Por parte del titular de la acción penal hay una presunción de renuncia del derecho; ya sea el particular, ya sea la sociedad, parece que no tienen interés en perseguir un hecho ya lejano y tal vez olvidado. Por parte del delincuente hay una presunción de enmienda después de haber transcurrido cierto tiempo sin volver a delinquir. Aparte de esto se ha dicho que el reo, al sustraerse a la acción de la justicia, lleva una vida azarosa de sufrimientos análogos a los de la pena.

2.º En una consideración de orden social.

Existen motivos sociales o procesales que aconsejan este instituto. En primer lugar, con el transcurso del tiempo se debilitan o extinguen las pruebas del delito, en segundo término, al cesar la alarma social cesa uno de los fundamentos del derecho de castigar (STS de 24 de febrero de 1964).

3.º En razones de orden jurídico.

Pues no se pueden prolongar indefinidamente situaciones jurídicas expectantes del ejercicio de acciones penales, tal como originariamente ya defendió el Tribunal Supremo en la Sentencia de 21 de enero de 1956.

Para Rodríguez Devesa (1971, pp. 557), el fundamento de la prescripción en el derecho penal es múltiple. Con el tiempo la pretensión punitiva se debilita y termina por considerarse inconveniente su ejercicio, tanto desde el punto de vista retributivo y de la prevención general, como en relación con los fines resocializadores de la pena. Se destruyen también o se hacen difíciles las pruebas, dificultando la instrucción razonable de un proceso y se producen cambios en la personalidad del delincuente que pueden llegar a anular su energía criminal a consecuencia de los estragos físicos que ocasionan los años. La pena se consideraría improcedente cuando quien delinquiró lleva muchos años haciendo vida honrada en libertad y demostrando con ella su arrepentimiento y carencia de peligrosidad social. A lo que se añade que el paso del tiempo borra todo en la memoria de los hombres; le ley no hace más que consagrar ese olvido real cuando le reconoce efectos extintivos.

El CP regula tanto la prescripción del delito (arts. 131 y 132), como la de la pena (arts. 133 y 134) y las medidas de seguridad (art. 135). Los delitos prescriben por el transcurso del tiempo sin ser juzgados, mientras que las penas y las medidas de seguridad prescriben porque, una vez impuestas en la condena, transcurren los plazos de prescripción sin ser ejecutadas. Los plazos de prescripción dependen de la gravedad del delito, la pena o la medida de seguridad.

La prescripción del delito se produce cuando transcurren los plazos indicados en el artículo 131 del CP, en función de la pena que el delito tenga asignada en abstracto (no según la que correspondería aplicar en el caso concreto), como acertadamente exponen Muñoz Conde y García Arán (2015, p. 433). Desde la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, el plazo mínimo de prescripción es de cinco años, excepto los delitos leves y los de injurias y calumnias, que prescriben al año. Los delitos de lesa humanidad, genocidio y contra personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado (excepto los del art. 614 CP) no prescriben.

La misma reforma añadió que tampoco prescriben los delitos de terrorismo que hayan causado la muerte de una persona (art. 131.3, párrafo segundo, CP). Esta norma, indudablemente inducida por la alarma que genera el terrorismo, pretende lanzar el mensaje de que, por mucho tiempo que pase, el terrorista siempre podrá ser castigado por lo que hizo, aunque no haya cometido ningún otro delito ni haya sido perseguido penalmente. Por otra parte, esta nueva regulación no es retroactiva y solo podrá aplicarse a delitos cometidos después de la reforma; de no haberse reformado esta cuestión y dada la gravedad de estos delitos, hubieran prescrito después de veinte años, por lo que solo después de un largo plazo tendrá relevancia esta declaración de que son imprescriptibles.

Los plazos empiezan a correr el día en que se haya cometido la infracción, pero el artículo 132.1 del CP establece precisiones para casos especiales de consumación: el delito continuado empieza a prescribir cuando se comete la última infracción; el delito permanente (por ejemplo, el secuestro), desde que cesa la situación ilícita, y las infracciones que requieren habitualidad, desde que cesa la conducta. El mismo artículo establece que en determinados delitos contra menores de edad, el plazo de prescripción se computa desde el día en que la víctima alcanza la mayoría de edad o, si fallece antes de alcanzarla, desde el día de su fallecimiento.

El número 2 del artículo 132 regula la interrupción y la suspensión del plazo de prescripción. Cuando el plazo se interrumpe, se anula el tiempo ya transcurrido hasta que se produjo la interrupción, aunque puede volver a correr desde el principio si se paraliza el procedimiento o termina sin condena. En cambio, el plazo se suspende durante un tiempo, vuelve a correr computándose el tiempo transcurrido antes de la suspensión. El plazo solo se interrumpe cuando una resolución judicial dirige el procedimiento contra una persona determinada, considerándola indiciariamente responsable del delito. La mera presentación de una denuncia o una querrela ante un órgano judicial solo suspende el plazo (durante un

máximo de seis meses), pero si durante la suspensión recae una resolución judicial que interrumpa el plazo, este se considera interrumpido desde el momento en que se presentó la denuncia o querrela.

A esta cuestión ya nos hemos referido anteriormente.

El artículo 133 regula la prescripción de las penas impuestas por sentencia firme. Según el apartado 1 de este precepto las penas prescriben: a los treinta años, las de prisión por más de veinte años; a los veinticinco años, las de prisión de quince o más años, sin que excedan de veinte; a los veinte, las de inhabilitación por más de diez años y las de prisión por más de diez y menos de quince; a los quince, las de inhabilitación por más de seis y que no excedan de diez años y las de prisión por más de cinco y que no excedan de diez años; a los diez, las restantes penas graves; a los cinco, las penas menos graves; y las penas leves, al año. No prescriben las penas impuestas a los delitos que el artículo 131.4 del CP declara imprescriptibles de lesa humanidad, genocidio, etc. (art. 133.2 CP).

El artículo 134 determina que el tiempo de prescripción de la pena comenzará a correr desde la fecha de la sentencia firme, o desde el quebrantamiento de la condena, si esta hubiese comenzado a cumplirse.

La prescripción es una norma favorable al reo porque limita poder punitivo del Estado, por lo que, en general, se considera de naturaleza jurídico-material y no meramente procesal (STS 1146/2006, de 22 de noviembre). Por ello, las normas que regulan los plazos de prescripción no pueden ser aplicadas retroactivamente si con ello se perjudica al reo (STS 176/2008, de 24 de abril –RJ 2008/1576–). Aquí se incluyen las normas que declaran la imprescriptibilidad de algún delito porque tal declaración afecta al plazo de prescripción en el sentido de que lo elimina, lo que, indudablemente, perjudica al reo.

En cambio, las disposiciones que regulan la interrupción y la suspensión del plazo se refieren a la repercusión de determinados actos procesales (resolución judicial inculpatória, denuncia, querrela) en el desarrollo del procedimiento, por lo que – pese a incluirse en el CP – poseen naturaleza procesal (como se indica en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, que las introdujo). Como normas procesales, deben aplicarse a los actos que tienen lugar en cada momento (*tempus regit actum*), por lo que no cabe plantear su retroactividad, tal como opinan los citados autores (2015, p. 435).

3.2. La prescripción en el derecho administrativo

El interés público, como contrapunto al interés privado, se traduce en un Estado de Derecho, en normas que imponen límites a la actuación de todos los sujetos, privados y públicos. La contravención de tales límites lleva aparejada determinadas consecuencias para

los sujetos infractores, una de las cuales puede consistir –cuando la contravención se tipifica como infracción y para corregir esta– en imponer al infractor una sanción en ejercicio propiamente de la potestad sancionadora.

Analizamos a continuación algunos elementos relevantes de los mismos.

3.3. Inexistencia de diferencia, por naturaleza, entre los ilícitos penales y administrativos

Es opinión general en la doctrina y jurisprudencia que no existe una diferencia desde el punto de vista de su naturaleza entre ilícito penal e ilícito administrativo o infracción administrativa (STS de 9 de enero de 1991, FJ 3 –RJ 1991/3447–), siendo la elección entre uno y otra fruto de una opción de política legislativa –en el marco constitucional– teniendo siempre en cuenta lo más adecuado respecto del bien jurídico a proteger. La citada STS reproduce la de 8 de junio de 1981, del Tribunal Constitucional que afirma:

Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución y una reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo hasta tal punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido con técnicas administrativas o penales.

Y es que, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional, los principios propios del orden penal son trasladables, con matices (por ejemplo, la separación entre órganos de instrucción y decisión), al ámbito administrativo.

Así, la Sentencia Tribunal Constitucional (STC) 194/2000, de 19 de julio, FJ 10 (RTC 2000/194) afirma que es doctrina constitucional reiterada que las garantías procesales constitucionalizadas en dicho precepto (el art. 24.2 CE) son de aplicación al ámbito administrativo sancionador «en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución (por todas, STC 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3 (RTC 1999/14))».

La atribución a la Administración pública de una potestad sancionadora constituye en nuestros días una clara solución sin tener enfrente otras alternativas al ser evidente que la Administración en ámbitos cada vez más administrativos necesita de dicha potestad sancionadora. Cuestión aún más clara si se piensa en el actual sistema administrativo en el que aparecen corporaciones públicas de base privada y las llamadas autoridades administrativas independientes que constituyen un mundo con fórmulas que pueden dar lugar a sistemas autónomos, como señala Parejo Alfonso (2018, pp. 528 y ss.).

En este punto, no puede olvidarse que el artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950 hace hincapié, más que en la condición estrictamente judicial del «tribunal» capaz de decidir en materia civil y penal, en su establecimiento por la ley y su independencia e imparcialidad.

Eso sí, como declara la STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 3 (RTC 1983/77):

La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera. De esta premisa son necesarias consecuencias las siguientes: a) el necesario control «a posteriori» por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada.

Afirmaciones, todas ellas, en consonancia con la posición del poder judicial como uno de los poderes del Estado baluarte a la postre de la libertad.

En lo que respecta a la clasificación de las sanciones, Luciano Parejo distingue las tres clases siguientes:

- a) Sanciones de policía general. Integran esta categoría todas aquellas en las que la potestad sancionadora administrativa persigue el control del orden social general y constituyen, así, las de mayor alcance en el orden administrativo, por lo que en su régimen deben entenderse aplicables con el mayor rigor las garantías constitucionales. El ejemplo prototípico es el de las sanciones por razón de la seguridad ciudadana o pública, aunque cabe citar otros muchos, en la medida en que este tipo de potestad sancionadora ha experimentado un notable desarrollo y, en su caso, especialización, transformándose en sanciones de policía especial (así, las sanciones en materia de urbanismo, alimentación, sanidad, espectáculos públicos, prensa, medios de comunicación, etc.).
- b) Sanciones de policías especiales. Surge este tipo de sanciones justamente por especialización respecto de las anteriores y con origen en la protección de las llamadas «propiedades especiales», con la finalidad de dispensar una específica tutela a los ordenamientos administrativos de sectores concretos de la realidad. Su evolución ha corrido paralela al crecimiento y diversificación de la actividad administrativa y, por tanto, a la desagregación de la Administración pública en departamentos o «ramas» e, incluso, servicios o políticas especializadas, lo que de por sí proporciona una idea cabal de las dimensiones del fenómeno.

Dentro de esta categoría se diferencian dos especies:

- 1.^a Sanciones de policía demanial. La nota distintiva de esta clase de sanciones es su finalidad de protección de la integridad y funcionalidad de los bienes integrantes del correspondiente dominio público a los efectos de asegurar el uso o el servicio públicos a los que sirven dichos bienes.
 - 2.^a Sanciones de policía de políticas públicas formalizadas en ordenamientos administrativos sectoriales. Se agrupa aquí el conjunto heterogéneo de sanciones cuya característica común es la de servir, en cada caso, de instrumento de control y efectividad de los correspondientes sectores de la acción administrativa: el urbanismo, la sanidad, la seguridad social, el comercio, la libre competencia, el consumo, la alimentación, el tráfico, el medio ambiente, la contribución a las cargas generales, etc.
- c) Sanciones disciplinarias. Como toda organización, la Administración pública, es decir, cada una de las organizaciones que tengan la consideración de tal, precisa para existir y funcionar correctamente de un poder interno o doméstico específico de articulación de los medios, en concreto los personales, cuya actuación es precisamente la de la organización. La potestad de disciplina, es decir, de sanción de sus funcionarios o, en términos más generales, sus empleados, es, pues, consustancial a la Administración pública en tanto que organización. Las sanciones disciplinarias no son, en definitiva, más que sanciones administrativas calificadas por el tipo de relación jurídica sustantiva sobre el que operan: la relación de empleo público.

En lo que respecta a la prescripción, superando la situación existente hasta ella, el artículo 30 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) establece un régimen general de prescripción de las infracciones y las sanciones administrativas. No obstante, este régimen no es de directa y general aplicación, pues el establecimiento primario de los plazos de prescripción queda remitido a las leyes ordenadoras en cada caso del ejercicio de la potestad sancionadora.

En ausencia, pues, de prescripciones legales específicas rigen las siguientes reglas:

1. Infracciones:

- a) Prescriben según su clasificación: las muy graves, a los tres años; las graves, a los dos años; y las leves, a los seis meses.
- b) El plazo comienza a computarse desde el día de la comisión de la infracción. En el caso de las infracciones continuadas o permanentes, el plazo comienza a correr desde el día de la finalización de la conducta infractora.



- c) El cómputo del plazo se interrumpe por la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, reanudándose si el expediente se paraliza durante más de un mes por causa no imputable al presunto responsable.

2. Sanciones:

- a) Prescriben en función de la clasificación de las infracciones que retribuyen: a los tres años las impuestas por infracciones muy graves; a los dos años, las impuestas por infracciones graves; y al año las impuestas por faltas leves.
- b) El plazo comienza a computarse desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución que imponga la sanción. La LRJSP formula ahora la regla así: desde el día siguiente a aquel en que sea ejecutable la sanción o haya transcurrido el plazo para recurrirla.
- c) El cómputo del plazo se interrumpe por la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento de ejecución, reanudándose si dicho procedimiento se paraliza por más de un mes por causa no imputable al infractor.

La LRJSP añade ahora una regla más: en el caso de desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto contra resolución por la que se imponga una sanción, el plazo de prescripción de la sanción comienza a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo legalmente previsto para la resolución de dicho recurso.

Referencias bibliográficas

- Bonifar, L. (1998). El Derecho y el Tiempo. Las relaciones jurídicas intergeneracionales. *Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, 9.
- Castán Tobeñas, J. (1963). *Derecho Civil Español Común y Foral*. Tomo primero, volumen segundo. Madrid: Editorial Reus.
- Cordón Moreno, F. (2008). Las excepciones de prescripción y caducidad (Leyes 26 y 27 del Fuero Nuevo). *Revista Jurídica de Navarra*, 45.
- Costa, F. (2007). *Plazos de prescripción de acciones civiles*. Economist & Iuris.
- Díez Picazo, L. (1964). *La prescripción en el Código Civil. Prescripción y Derecho Transitorio*. Barcelona: Bosch, Casa Editorial Urgel, 51 bis.
- Díez Picazo y Ponce de León, L. (1983). *La prescripción extintiva en el Código Civil y en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Madrid: Thompson. Civitas.
- Eseverri Martínez, E. (1988). Apuntes sobre la prescripción tributaria. *RDEF*, 57.
- Falcón y Tella, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria*. Madrid: La Ley.
- Fernández, E. (2016). *Economist & Iuris*, Año XXIV, 199.
- García Pita, J. L. (2014). La prescripción y la caducidad en el libro II de la Propuesta de Código Mercantil. *Revista de Derecho Mercantil*, 291.
- Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario* (trad. F. Sainz de Bujanda) Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Gómez Corraliza, B. (1988). *Comentarios jurisprudenciales sobre la caducidad*. La Ley, 2078, tomo 4.
- González Martínez, T. (2018). *La crisis de la prescripción tributaria. La potestad comprobadora de la Administración en relación con los periodos prescritos*. Tesis doctoral. Madrid: Francis Lefebvre.
- Grawein, A. (1880). *Verjährung und Befristung Gesefzliche Befristung*. Leipzig.
- Huesca Boadilla, R. (2007). *Comentarios a la Ley General Tributaria y sus Reglamentos de Desarrollo*. Editorial La Ley.
- Jarach, D. (1957). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires. Vol. 1.º.
- Martínez Pardo, V. J. (2011). La prescripción del delito. *Revista Internáutica de práctica jurídica*, 27.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G. (2017). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (28.ª ed.). Madrid: Editorial Tecnos.
- Moliner Tamborero, G. (2011). Magistrado del TS. *Diario La Ley*, 7753, Año XXXII, Editorial La Ley.
- Montserrat Molina, P. E. (2015). La reforma de la prescripción en el Código Civil. Una visión crítica. *Actualidad Civil*. Editorial La Ley, 7676.
- Muñoz Conde, F. y García Arán, M. (2015). *Derecho Penal. Parte General*. Editorial Tiranch lo Blanch.
- Muñoz Pérez, A. F. (2016). *La prescripción y la caducidad en el derecho mercantil*. Economist & Iuris. V. 20. N.º 166.
- Nandín Vila, S. (2016). *Nuevo plazo de prescripción de los órdenes de restauración de la legalidad urbanística tras la modificación del artículo 1964 del Código Civil operada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley de Enjuiciamiento Civil*. El Consultor de los Ayuntamientos, n.º 18, Sección Opinión/Colaboraciones, quincena del 30 de septiembre al 14 de



- octubre, Ref. 2051/2016. Editorial Wolters Kluwer.
- Parejo Alfonso, L. (2018). *Lecciones de Derecho Administrativo*. (9.^a ed.). Tiranch lo Blanch.
- Puig Brutau, J. (1988). *Caducidad, prescripción extintiva y usucapión*. Barcelona: Bosch, Casa Editorial.
- Puig Peña, F. (1969). *Derecho Penal II. Editorial Revista de Derecho Privado*. Madrid.
- Rodríguez Devesa, J. M. (1971). *Derecho Penal Español. Parte General*. (2.^a ed.). Madrid.
- Román Díez, R. (2012). *Principales efectos del transcurso del tiempo en el Derecho*. Carranza Abogados
- Romano, S. (1964). *Fragmentos de un diccionario jurídico* (trad. Sentís Melendo y M. Ayerra Redin). Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América.
- Ruiz Rescalvo, M. P. (2004). *La prescripción tributaria y el delito fiscal*. Madrid: Universidad Rey Juan Carlos. Editorial Dickinson, SL.
- Sainz de Bujanda, F. (2015). *Hacienda y Derecho IV*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.



La reversión fiscal de cartera: la insoportable «levedad» de la retroactividad

Jorge de Juan Casadevall

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Internacional de Cataluña
Abogado del Estado (exc.)
Doctor en Derecho*

Extracto

El trabajo aborda el estudio de la reversión fiscal de los deterioros de cartera introducido por el Real Decreto-Ley 3/2016, que vino a modificar el régimen transitorio establecido en la Ley 27/2014 cuando se suprimió con carácter general su deducibilidad fiscal. La tesis central que se sostiene es que el cambio legislativo abrupto que se introduce en aquel régimen transitorio, consistente en la reversión automática por quintas partes, independientemente de que se haya producido o no una recuperación de los fondos propios de las entidades participadas, tensiona gravemente el principio de protección de la confianza legítima, y puede incurrir en irretroactividad constitucionalmente prohibida.

Palabras clave: Real Decreto-Ley 3/2016; reversión fiscal de cartera; confianza legítima; irretroactividad.

Fecha de entrada: 07-01-2020 / Fecha de aceptación: 27-01-2020

Cómo citar: Juan Casadevall, J. de. (2020). La reversión fiscal de cartera: la insoportable «levedad» de la retroactividad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 87-106.



Portfolio tax reversion: the unbearable «lightness» of retroactivity

Jorge de Juan Casadevall

Abstract

This paper deals with the study of the tax reversal of portfolio impairments introduced by Royal Decree-Law 3/2016, which modified the transitional regime established by Law 27/2014 when its tax deductibility was abolished on a general basis. The main argument is that the abrupt legislative change introduced in that transitional regime, which consists in the automatic reversal by fifths, whether or not there has been a recovery of the equity of the entities in which a shareholding is held, seriously stresses the principle of protection of legitimate trust, and may result in non-retroactivity which is constitutionally prohibited.

Keywords: Royal Decree-Law 3/2016; portfolio tax reversion; legitimate trust; non-retroactivity.

Citation: Juan Casadevall, J. de. (2020). La reversión fiscal de cartera: la insoportable «levedad» de la retroactividad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 87-106.



Sumario

1. Planteamiento
 2. Evolución legislativa de la deducibilidad fiscal de deterioros contables de cartera
 3. La dudosa constitucionalidad de retroactividad de la reversión de deterioros de cartera
 4. El principio de confianza legítima como límite negativo a un abrupto cambio legislativo de un régimen transitorio
- Referencias bibliográficas



1. Planteamiento

En fecha 3 de diciembre de 2016 se publicó en el Boletín Oficial de Estado (BOE) el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social. En materia tributaria, el artículo 3, apartado primero, del citado Real Decreto-Ley 3/2016, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, modifica la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), para limitar la compensación de bases imponibles negativas en función de la cifra de negocios, restringe la deducción por doble imposición de fuente interna e internacional e introduce una novedosa reversión automática de pérdidas por deterioro contable de participaciones en filiales.

El Real Decreto-Ley 3/2016, como su propia referencia a la consolidación de las finanzas públicas denota, obedece a una pulsión recaudatoria que sigue la singladura iniciada por el Real Decreto-Ley 2/2016 sobre pagos fraccionados, pero plantea serias dudas de constitucionalidad no solo por el instrumento normativo elegido –el decreto-ley, sujeto a determinadas limitaciones materiales infranqueables por la legislación de urgencia (art. 86.1 de la Constitución española –CE–), sino también por su aparente desconexión con el principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 CE). Adicionalmente, y en cuanto aquí nos interesa, la reversión fiscal por quintas partes de deterioros contables dotados antes de 2013, y que fueron objeto en su momento de un ajuste fiscal negativo en base, opera *ex tunc* sobre un régimen transitorio preexistente y ya consolidado que tensiona el postulado constitucional de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Hasta qué punto esta retroactividad es liviana o, por el contrario, constituye una carga insoportable que desgarrar la intangibilidad de situaciones jurídicas subjetivas protegidas por la confianza legítima, es a lo que vamos a dedicar los siguientes razonamientos.

2. Evolución legislativa de la deducibilidad fiscal de deterioros contables de cartera

Para depurar un eventual vicio de constitucionalidad de la reversión fiscal de cartera, es necesario realizar un previo *excursus* histórico-legislativo con objeto de incardinar la controvertida disposición transitoria decimosexta de la LIS en su contexto normativo para, a continuación, determinar el alcance y significación de la modificación ahora operada, de forma súbita e inopinada, mediante el Real Decreto-Ley 3/2016.

El artículo 12.3 del texto refundido de Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS de 2004), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, contemplaba la deducibilidad fiscal del deterioro en el capital o fondos propios que experimentaban las entidades participadas. El deterioro de la participación, fiscalmente deducible, se determinaba por la diferencia de valor de los fondos propios de la participada al inicio y fin de cada periodo impositivo. Esta deducción fiscal, que se correspondía con el empobrecimiento de la sociedad a consecuencia de la pérdida de valor de su participada, tenía una naturaleza dual puesto que a) podía constituir un ajuste fiscal de carácter definitivo (una suerte de deducción fiscal de carácter permanente) si posteriormente no se recuperaba el valor de la entidad participada; o b) de naturaleza temporal, pudiendo dar lugar a la reversión de la deducción aplicada, si posteriormente la entidad participada recuperaba el valor de sus fondos propios previos al deterioro.

En efecto, en rigor, y para aquellas entidades participadas cuyos fondos propios se recuperaran a consecuencia de la buena marcha de los negocios que desarrollaban, la deducción fiscal no era más que una mera diferencia temporal, porque en el futuro y eventual periodo impositivo en el que se recuperaba el valor de sus fondos propios, debían integrar la diferencia positiva entre fondos propios al inicio y al fin del ejercicio social en el periodo impositivo en que se producía, neutralizando así su previa deducibilidad fiscal (art. 12.3 *in fine* TRLIS de 2004). Siguiendo la técnica de ajustes fiscales al resultado contable del TRLIS de 2004, que sigue también la vigente LIS para la configuración de la base imponible, en el ejercicio fiscal en el que se producía la caída de los fondos propios de la entidad participada, se practicaba un ajuste fiscal negativo al resultado contable y, en el ejercicio fiscal de la recuperación del valor de la participada, el correspondiente ajuste fiscal de naturaleza positiva, que aumentaba la base imponible sometida a tributación. Sin embargo, este mecanismo de neutralidad y temporalidad (práctica de ajustes negativos en el momento de la depreciación y positivos en cuando se producía la reversión) quedaba abortado –y el deterioro fiscal deducible establecido por el art. 12.3 TRLIS de 2004 se convertía en una auténtica deducción fiscal definitiva– en aquellos casos en que se había producido un deterioro de la entidad participada sin ulterior recuperación de su valor.

Con la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, desapareció la deducción fiscal por depreciación de cartera establecida en el derogado

artículo 12.3 del TRLIS de 2004. Sin embargo, se estableció un régimen transitorio para las depreciaciones de cartera deducidas fiscalmente antes del periodo impositivo iniciado el 1 de enero de 2013 que recuperaran su valor con posterioridad, y que consistía en imponer la reversión fiscal del valor recuperado, que nuevamente consistía en practicar un ajuste fiscal positivo que incrementaba la base imponible gravada. En particular, y con efectos para los periodos impositivos que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2013, el apartado segundo. dieciocho del artículo 1 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, incrustó en el TRLIS de 2004 la disposición transitoria cuadragésima primera, que fijaba el régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013. Dicha disposición transitoria cuadragésima primera pasó a la actual disposición transitoria decimosexta en la vigente LIS. En particular, y en cuanto aquí nos interesa, la citada disposición transitoria establecía que:

1. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles de la base imponible del impuesto sobre sociedades de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 de esta ley, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, se integrarán en la base imponible del periodo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso. A estos efectos, se entenderá que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, en los términos establecidos en este párrafo, se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Finalmente, y de forma abrupta, cuando estaba a punto de expirar el periodo impositivo de 2016, pero con efectos desde el 1 de enero de 2016, el artículo 3. Primero. Dos del Real Decreto-Ley 3/2016 modifica la meritada disposición transitoria decimosexta. En cuanto aquí nos interesa, en su apartado 1 mantiene intacto, en línea de principio, el régimen transitorio introducido por la Ley 16/2013 y obliga a la reversión y, por ende, a la integración en la base imponible, de los deterioros de cartera fiscalmente deducidos al amparo del artículo 12.3 del TRLIS de 2004, siempre que se produzca la recuperación de valor de los fondos propios de las entidades participadas. Pero en el apartado 3 introduce *ex novo* una regla controvertida, que desconocía la primitiva redacción de la disposición transitoria decimosexta, y a cuyo tenor:

3. En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que

hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del impuesto sobre sociedades en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.

La aplicación conjunta de los apartados 1 y 3 de la nueva disposición transitoria decimosexta de la LIS supone que:

- 1.º Debe producirse la reversión, y ajuste fiscal positivo, de los deterioros de cartera en la medida en que, con posterioridad a 1 de enero de 2013, se produzca la recuperación de fondos propios de la entidad participada.
- 2.º El importe de la reversión será, en todo caso, y como mínimo, del 20 % anual durante cinco años desde el 1 de enero de 2016, aunque no haya habido recuperación de valor, o la recuperación de valor sea inferior.
- 3.º Si en un ejercicio fiscal se revierte parte del valor recuperado superior, el resto se distribuirá en los ejercicios fiscales siguientes por partes iguales.
- 4.º En caso de transmisión de la participación, se integrará en la base imponible del periodo impositivo correspondiente al ejercicio social de la transmisión la totalidad de la cartera depreciada fiscalmente. Independientemente de que se haya producido o no la recuperación del valor de los fondos propios de la entidad participada.
- 5.º No se contempla el supuesto de que se trate de una pérdida definitiva, es decir, de que la entidad participada no recupere el valor de sus fondos propios. En este caso, la reversión es automática, en todo caso, y como mínimo del 20 % anual, con el consiguiente incremento artificial de su base imponible.

Este controvertido apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS conculca el principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 CE) y lesiona gravemente el postulado constitucional de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), como vamos a exponer a continuación.

3. La dudosa constitucionalidad de retroactividad de la reversión de deterioros de cartera

La reforma operada en la actual disposición transitoria decimosexta de la LIS, que se intitula como «Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013», suscita serias dudas de constitucionalidad. Supone una reforma retroactiva de un régimen transitorio, derogado en 2013, por el que se establecía un régimen transitorio de la reversión de los deterioros fiscales de cartera, que solivianta los límites constitucionalmente admisibles de la retroactividad tributaria.

El apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta establece una reversión automática y retroactiva del 20 % anual de los deterioros de cartera, deducidos fiscalmente antes de 2013; por lo que el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, viene a modificar retroactivamente un régimen fiscal de derecho transitorio, que afectaba a una situación producida antes de 2013, que había sido incorporada por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, en el TRLIS, al desaparecer la deducibilidad fiscal de este tipo de deterioros, y que, como tal, había migrado a la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014.

Este cambio legislativo retroactivo, mutación sobrevenida de un régimen fiscal transitorio, se aprueba cuando estaba a punto de expirar el primer periodo impositivo en el que debía aplicarse (2 de diciembre de 2016), o incluso cuando ya había expirado este para aquellas sociedades que funcionan con ejercicio partido (de 1 de julio de 2016 a 30 de junio de 2017). Esta sola circunstancia bastaría para calificar el Real Decreto-Ley 3/2016 como retroactivo con base en el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria (LGT), a cuyo tenor:

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento.

Es decir, del precepto legal *a contrario sensu* se desprende una interpretación auténtica de qué debe entenderse por retroactividad en los impuestos instantáneos (se devengan con la realización del hecho imponible) y en los impuestos periódicos (se devengan al finalizar su periodo impositivo). Por ende, y en puridad, el Real Decreto-Ley 3/2016, que entró en vigor el día de su publicación en el BOE el 3 de diciembre, y se aplica al propio ejercicio fiscal de 2016, cuando ya prácticamente expiraba este, constituye, según el criterio legal auténtico que luce en el artículo 10.2 de la LGT, una norma fiscal retroactiva.

Otra cosa es determinar cuándo esa retroactividad, legalmente establecida ex artículo 10.2 de la LGT, es constitucionalmente relevante y, por ende, cuándo aparece viciada de

inconstitucionalidad. El Tribunal Constitucional (TC) ha declarado que no existe una prohibición constitucional de retroactividad aplicable a la legislación tributaria que sea subsu- mible en la interdicción de retroactividad de disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales del artículo 9.3 de la CE (Sentencia del TC –STC– 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–), y que la irretroactividad absoluta en materia fiscal podría hacer inviable la reforma fiscal (STC 126/1987, de 16 de julio –NFJ000307–). Sin embargo, en el importan- te fundamento de derecho 11 de la STC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), recaída también en relación con un decreto-ley, admite que la retroactividad tributaria puede afectar a otro valor constitucional como es la seguridad jurídica, tutelado también en el artículo 9.3 de la CE, y centra el canon de constitucionalidad en los siguientes términos:

b) Ahora bien, también hemos declarado que «afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad estable- cida en el art. 9.3 CE, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, fundamento jurídico 9.), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto consti- tucional» (STC 173/1996, fundamento jurídico 3.4).

c) Sobre el significado del principio de seguridad jurídica en este particular con- texto, también hemos señalado que dicho principio, aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del orde- namiento jurídico existente (STC 126/1987, fundamento jurídico 11), ni deba en- tenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la in- terdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, fundamento jurídico 8.).

Determinar, en consecuencia, cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que solo puede re- solverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto (SSTC 126/1987, fundamento jurídico 11, 150/1990, fundamen- to jurídico 8, y 173/1996, fundamento jurídico 3).

Finalmente, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante, a tenor de la doctrina de este tribunal, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consuma- das, solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio

del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (STC 126/1987, fundamentos jurídicos 11, 12 y 13, STC 197/1992, fundamento jurídico 4 y STC 173/1996, fundamento jurídico 3).

Por tanto, el canon de constitucionalidad para determinar cuándo la retroactividad tributaria franquea el límite negativo intangible de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) impone un juicio casuístico con base en el grado de retroactividad y las circunstancias concurrentes, y que ahora debemos proyectar sobre el apartado 3 de la reformada disposición transitoria decimosexta.

En cuanto al primer aspecto, estamos ante una retroactividad auténtica o de grado máximo, en la medida en que la disposición reformada «pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas». Afecta a una situación jurídica subjetiva ya producida y consumada –e inamovible, nos atrevemos a decir–, cual es los deterioros de cartera producidos antes de 2013, y que ya fueron deducidos fiscalmente. Es más, pretende anudar a esa situación pretérita un novedoso efecto fiscal –no contemplado a la sazón–, como es su reversión automática por quintas partes anuales, independientemente de que se haya producido o no una recuperación de valor de los fondos propios de la participada. Desde esta perspectiva, pretende deshacer *ex post facto* un beneficio fiscal ya disfrutado e incorporado al patrimonio del sujeto pasivo. Se trata de una suerte de impuesto retroactivo, desconectado de la capacidad económica, o de una auténtica expropiación legislativa *ex tunc* que desgarrar, de forma grosera, la fina película protectora de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

En cuanto al segundo aspecto, debemos remitirnos a la importante STC 173/1996, de 31 de octubre (NFJ004656), que declaró la inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa sobre el juego, introducida *ex novo* a mitad del periodo impositivo al que debía aplicarse; reforma fiscal retroactiva y anómala que, en gran medida, nos recuerda la que aborda el cuestionado apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta, aunque nuestro caso es más sangrante por la intensidad de la retroactividad de grado máximo que acomete. En la citada sentencia se razona en los siguientes términos:

La seguridad jurídica, según constante doctrina de este tribunal, es «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio» (SSTC 27/1981, 99/1987, 227/1988 y 150/1990). Y aun cuando resulta claro, como se advertía en el fundamento jurídico 8.º de la STC 150/1990,

que no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (SSTC 6/1983, 99/1987 y 126/1987), consecuencia contraria a la concepción que fluye del propio art. 9.3 CE, ni debe entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), «sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad» (SSTC 150/1990 y 197/1992).

Determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que solo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurran en cada supuesto (SSTC 126/1987 y 150/1990).

En este sentido, respecto a una norma idéntica a la que ahora enjuiciamos –la disposición adicional sexta, 3, de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria–, este tribunal llegó a la conclusión de que se acomodaba a la Constitución porque concurrían las siguientes circunstancias: tenía carácter transitorio, su aplicación se limitaba al ejercicio en que la ley se aprobaba, no podía calificarse de imprevisible y respondía a la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria (STC 126/1987, fundamento jurídico 13). Como en seguida veremos, algunas de las circunstancias que concurren en el caso que ahora nos ocupa –concretamente las dos últimas– son sensiblemente diferentes y de ahí que haya de serlo también la conclusión a que llegamos.

Los criterios que nos proporciona la sentencia transcrita nos pueden servir de pauta-guía para realizar el juicio casuístico del apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, introducido por el Real Decreto-Ley 3/2016. En este sentido, debemos referirnos a los siguientes extremos:

- a) «Carácter transitorio». Modificación retroactiva de una norma de derecho transitorio

La norma cuestionada no es una norma transitoria, es la modificación retroactiva *in peius* de una norma de derecho transitorio. Una norma de derecho transitorio constituye la solución técnica a un conflicto entre la mutación legislativa y la seguridad jurídica en casos de conflicto temporal de normas jurídicas. En esa situación de colisión temporal de normas, localizan la norma aplicable, preservan derechos adquiridos, o prevén, en situaciones de retroactividad de grado medio, qué efectos deben reconocerse a situaciones jurídicas subjetivas anteriores al cambio legislativo.

Tras la abrogación de la deducibilidad fiscal de los deterioros de cartera, la disposición transitoria decimosexta de la LIS, o antes la disposición transitoria cuadragésima prime-

ra del TRLIS que introdujo esta disposición transitoria, respondía a esta finalidad tuitiva. O más exactamente, trataba de garantizar que, en aquellos casos en que el artículo 12.3 del TRLIS funcionaba como una diferencia temporal, en caso de producirse una eventual y futura recuperación de los fondos propios de la participada se procedería a su reversión e integración en la base imponible de los ajustes por deterioro previamente practicados. Si, por el contrario, no se producía esa recuperación, el beneficio fiscal quedaba definitivamente consolidado. De esta forma, se preservaban en el tiempo, en uno u otro caso, los efectos fiscales dimanantes de una situación jurídica subjetiva plenamente consumada.

Pues bien, esa situación de equilibrio entre cambio legislativo y seguridad jurídica, se ha visto bruscamente adulterada mediante la reforma retroactiva de una disposición transitoria aplicable a deterioros anteriores a 2013 ya consolidados, suponiendo, a efectos prácticos, deshacer un beneficio fiscal que ya había ingresado en la esfera jurídica del sujeto pasivo, sin conexión alguna con la medición de su capacidad económica. La circunstancia de que esa reforma retroactiva afecte precisamente a una norma de derecho transitorio, cuya función normativa como fiel sobre el que basculan valores opuestos hemos intentado ya glosar, quiebra indefectiblemente la confianza legítima y la seguridad jurídica que son constitucionalmente exigibles.

b) «Aplicación limitada al ejercicio en el que la ley se aprueba»

El real decreto-ley controvertido puede aplicarse, según los casos, a los cinco años consecutivos para los que se prevé una reversión lineal por quintas partes de un beneficio fiscal consolidado en 2013, definitivamente incorporado al patrimonio del sujeto pasivo del impuesto, y que ahora hay que devolver.

c) «Finalidad constitucional de mayor justicia tributaria»

La ratio de la norma transitoria reformada *ex tunc* responde a una aparente exigencia recaudatoria, pero no a una finalidad constitucional de mayor justicia tributaria. Es más, está totalmente desconectada del principio de capacidad económica, la reversión fiscal de deterioros contables no refleja una realidad económica reveladora de una mayor capacidad contributiva, sino que descansa en una mera ficción legal.

d) «Imprevisibilidad»

La aludida STC 173/1996 insistía en la imprevisibilidad del cambio normativo en los siguientes términos:

El aumento significativo de las cuotas fijas ya devengadas de la tasa fiscal del juego ha sido en esta ocasión absolutamente imprevisible. Y, como hemos dicho antes,

el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que, de no darse esta circunstancia, la retroactividad posible de las normas tributarias podría incidir negativamente en el citado principio que garantiza el art. 9.3 CE.

En efecto, en lo que concierne al gravamen complementario establecido por la Ley 5/1983, no hay duda de que existían en aquel momento determinados datos relevantes que permitían a los sujetos pasivos esperar, en un plazo breve, un aumento de las tasas correspondientes a las máquinas recreativas tipo «B».

Tanto en este fragmento transcrito, como en anteriores, el Alto Tribunal reacciona contra el cambio legislativo absolutamente imprevisto, y lo hace conectando la imprevisibilidad con una de las manifestaciones de la seguridad jurídica: el principio de confianza legítima. Y la propia certeza del derecho, es decir, «la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes» (STC 147/1986, de 25 de noviembre –NCJ047774–). Nótese que el principio de confianza legítima es de factura alemana, y fue decantado por la jurisprudencia constitucional y ordinaria como límite de la retroactividad de las leyes. La celeberrima Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 19 de diciembre de 1961 estableció que:

Entre los elementos fundamentales que configuran el Estado de Derecho hay que incluir la seguridad jurídica. El ciudadano ha de poder prever las posibles intervenciones del Estado con respecto a su persona para poderse preparar convenientemente de acuerdo con ello; ha de poder confiar en que su comportamiento, acorde con el derecho vigente, seguirá siendo reconocido por el ordenamiento jurídico con todos los efectos jurídicos que anteriormente se encontraban vinculados al mismo. El ciudadano verá lesionada, sin embargo, su confianza cuando el legislador a hechos anteriormente consumados anuda unas consecuencias jurídicas que resulten más desfavorables que aquellas con las que el ciudadano podía contar al tomar sus decisiones. Para el ciudadano, seguridad jurídica significa primaria y fundamentalmente, protección de su confianza.

El súbito cambio legislativo operado *ex tunc* en la disposición transitoria decimosexta de la LIS era, cuando menos, para las sociedades con entidades participadas con deterioros deducidos antes de 2013 y que no han recuperado su valor, absolutamente imprevisto, y esa imprevisibilidad quiebra su confianza legítima, y dinamita la certeza del Derecho. Y *a fortiori* para el ejercicio fiscal de 2016, en el que se produce, al igual que en el Gravamen Complementario de la Tasa sobre el Juego, no ya a mitad del periodo impositivo como en aquella, sino cuando este esté pronto a expirar, o ha expirado ya en caso de ejercicio partido, generando la afloración inopinada de una deuda tributaria imprevista a final de año. La conclusión solo puede ser la misma que la citada STC 173/1996, a saber:

Lo anteriormente expuesto obliga a concluir que la norma cuestionada ha llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación, lo que conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de la Constitución.

4. El principio de confianza legítima como límite negativo a un abrupto cambio legislativo de un régimen transitorio

La seguridad jurídica dañada de forma irreparable por un abrupto cambio legislativo *ex tunc* de un régimen fiscal transitorio lesiona gravemente el principio de confianza legítima. La certidumbre y confianza legítima en la ley fiscal que aprobó un régimen transitorio, que ahora se modifica, aboca al operador económico a una situación de impotencia absoluta, que agrava su de por sí precaria situación de inseguridad ante la Administración tributaria, y le obliga a escudriñar en el derecho interno alguna forma de tutela jurídica, como la que puede proporcionar el principio de protección de la confianza legítima.

El principio de confianza legítima es de factura alemana, y fue decantado por la jurisprudencia constitucional y ordinaria de este país para establecer los límites de la retroactividad de las leyes (Blank, 2000, pp. 51 y ss.). El Tribunal Constitucional Federal alemán se pronunció sobre la protección de la confianza legítima en sus Sentencias de 1 de julio de 1953, 24 de julio de 1957 y, sobre todo, en la celeberrima 26/1961, de 19 de diciembre, en la que se sienta la siguiente doctrina:

Entre los elementos fundamentales que configuran el Estado de Derecho hay que incluir la seguridad jurídica. El ciudadano ha de poder prever las posibles intervenciones del Estado con respecto a su persona para poderse preparar convenientemente de acuerdo con ello; ha de poder confiar en que su comportamiento, acorde con el derecho vigente, seguirá siendo reconocido por el ordenamiento jurídico con todos los efectos jurídicos que anteriormente se encontraban vinculados al mismo. El ciudadano verá lesionada, sin embargo, su confianza cuando el legislador a hechos anteriormente consumados anuda unas consecuencias jurídicas que resulten más desfavorables que aquellas con las que el ciudadano podía contar al tomar sus decisiones. Para el ciudadano, seguridad jurídica significa primaria y fundamentalmente, protección de su confianza

De ahí fue importado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas¹, y fue adoptado, con relativa celeridad, por la jurisprudencia de nuestro Tribunal

¹ La jurisprudencia comunitaria anuda la protección de la confianza legítima, que excepciona la recuperación de ayudas de Estado, al concurso de un triple requisito: a) acto o comportamiento de la Comisión que pueda

Supremo como fundamento de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador (García de Enterría, 2002, pp. 175 y ss.). La confianza legítima aparece así íntimamente vinculada a la certeza del derecho que, como tal, constituye una manifestación más del valor constitucional de la seguridad jurídica. Este concepto poliédrico de seguridad jurídica es el que, en nuestro ordenamiento interno, ha adoptado nuestro TC al señalar que:

[...] la seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad... la seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover en el orden jurídico la justicia y la igualdad en libertad (SSTC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–, y 227/1988, de 29 de noviembre –NCJ023760–).

Y en cuanto a la certeza del derecho, tiene establecido que:

[...] el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisla sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas.

Pero el elemento fundamental, en cuanto aquí nos interesa, es que la seguridad jurídica garantiza «la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes» (STC 147/1986, de 25 de noviembre –NCJ047774–).

En su acepción originaria, procedente del derecho alemán, la confianza legítima opera como límite objetivo a la retroactividad de las leyes². No nos interesa la versión deformada

generar la confianza; b) imprevisibilidad del cambio de conducta de los agentes comunitarios; c) inexistencia de un interés comunitario prevalente que justifique el sacrificio de la confianza legítima. Esta doctrina la sintetiza el abogado general Léger, en sus conclusiones evacuadas el 9 de febrero de 2006 en *Forum 187* (asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03). Pero el artículo 14.1 del reglamento se refiere a los principios generales de derecho comunitario que excepcionan la decisión de recuperación de una ayuda de Estado ilegal, no alude a los principios que pueden modular la declaración de ilegalidad o incompatibilidad comunitaria de una ayuda, donde tendría todo su sentido hablar de la protección de la confianza legítima, o de tutela de las expectativas legítimas, como un correctivo a la eficacia *ex tunc* que puede desplegar la decisión de la Comisión o una sentencia de la justicia comunitaria. Por tanto, se opera en la confianza legítima del artículo 14.1 del Reglamento 659/99 –o en su invocación o aplicación– una cierta desviación de su matriz originaria, para devenir un principio que más que modular los efectos temporales de la declaración de incompatibilidad, o contribuir a diseñar un régimen transitorio, sirve para excluir la obligación de recuperación. Con la sentencia *Centros* y, posteriormente, con la decisión sobre el fondo de comercio financiero español (art. 12.5 TRLIS), se vuelve a su más genuina formulación alemana. Sobre el particular, véase Juan Casadevall (2011, pp. 266 y ss.).

² En esta acepción originaria, la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán jugaría a favor de la tesis que aquí defendemos. En efecto, en la ya aludida STC 26/1961, entre las excepciones al principio enunciadas, se afirma que:

de la confianza legítima que, según la Comunicación sobre ayudas de Estado en la fiscalidad empresarial, permite excepcionar el deber de recuperación. Nos interesa la confianza legítima que, como mero trasunto de la seguridad jurídica, tiene en la certeza del derecho su exigencia primaria³, y puede erigirse en un título jurídico autónomo para fundar incluso la responsabilidad patrimonial por actos normativos. En contra del criterio sostenido por García de Enterría⁴, la doctrina viene admitiendo la tesis de la responsabilidad patrimonial por actos normativos⁵, e, incluso, puede encontrarse apoyo en alguna jurisprudencia constitucional al formular algunos principios generales en torno al principio de seguridad jurídica. En efecto, el TC tiene establecido que «una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos puede terminar por empañar el valor de la justicia» y añadía que:

[...] el principio de seguridad jurídica, aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente (STC 126/1987, F.J 11), ni deba entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), sí protege, en cambio, como antes se dijo, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles (STC 150/1990, de 4 de octubre –NFJ004014–).

[...] el ciudadano no podrá basar su confianza en la apariencia de legalidad generada por una norma inválida. Por consiguiente y en determinadas circunstancias, el legislador estará facultado para sustituir con efectos retroactivos una disposición inválida por otra que no presente objeciones desde un punto de vista jurídico.

³ Como ha advertido la mejor doctrina, la exigencia primaria del principio de seguridad jurídica, y de su correlato de confianza legítima, es la idea de certeza de Derecho. Véase Villar Ezcurra (1996, pp. 35 y ss.).

⁴ García de Enterría (2002, pp. 173 y ss.) se muestra extraordinariamente crítico con la tesis de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador basada en la infracción del principio de protección de la confianza legítima. El carácter esencialmente innovativo de la ley, y la necesidad de garantizar la evolución del ordenamiento jurídico en el que se integra y evitar su petrificación, lleva al autor a rechazar la posible invocación del principio de protección de la confianza legítima para fundar esa responsabilidad patrimonial. También ha fundado su oposición a la responsabilidad patrimonial por acto legislativo en la falta de jurisdicción de los tribunales contencioso-administrativos (García de Enterría, 2002, pp. 113 y ss.).

⁵ Según Galán Vioque (2001, p. 537), «el principio de seguridad jurídica en su trasunto de confianza legítima se ha convertido en un parámetro decisivo para determinar la antijuridicidad de los daños imputables a las Leyes». Y Alonso García (1999, pp. 109 y ss.) entiende que el daño es ilícito «cuando suponga una ruptura del principio de confianza legítima en la estabilidad del ordenamiento jurídico». Garrido Falla (1989), entre otros autores, ha basado la responsabilidad del Estado Legislador en el principio de responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos –de todos los poderes públicos, por tanto, también del Legislativo–, que luce en artículo 9.3 de la CE. Y, entre la doctrina tributarista, Checa González (2003, p. 16) también ha discrepado del criterio de García de Enterría, y ha venido a distinguir convenientemente entre la prohibición del cambio legislativo, que realmente produciría la petrificación o congelación del ordenamiento jurídico, y el debido respeto a la seguridad jurídica.

En la STC 36/1991, de 14 de febrero (NCJ062467) se habla de la «expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho», y en la STC 46/1990, de 15 de marzo (NCJ063453), afirma que «el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisla sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas».

A modo de síntesis de la jurisprudencia vertida, la STC 104/2000, de 13 de abril (NCJ052121) concluye:

La seguridad jurídica, entendida como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991), como la claridad del Legislador y no la confusión normativa (STC 46/1990)... En suma, solo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo producen confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica.

Pues bien, en la medida en que la ley tributaria estatal genera, en los beneficiarios de los incentivos fiscales que establece, una «incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible o sobre la previsibilidad de sus efectos», porque la noción amplia de selectividad, o la nueva estrategia del régimen transitorio de reversión fiscal de la cartera deteriorada antes de 2013, se aniquila con efecto retroactivo por el Real Decreto-Ley 3/2016, parece que podría invocarse la lesión a la confianza legítima para reclamar la indemnización del daño producido.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo también se ha pronunciado sobre este principio. Así la Sentencia del Alto Tribunal de 9 de febrero de 2004 (rec. núm. 4130/2001) ha declarado que:

El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación

de esta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTS de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias. En el mismo sentido, debe tenerse en cuenta que el «principio de protección de la confianza legítima del ciudadano» en el actuar de la Administración no se aplica a los supuestos de cualquier tipo de convicción psicológica subjetiva en el particular, sino cuando dicha «confianza» se funda en signos o hechos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes que induzcan a aquel a confiar en la «apariencia de legalidad» que la actuación administrativa a través de actos concretos revela (Cfr. SSTS 15 de noviembre de 1999, 4 de junio de 2001 y 15 de abril de 2002, entre otras).

Obviamente esta sentencia se refiere a una actuación administrativa que genera una expectativa razonable, pero esa misma esperanza inducida por la estabilidad de las normas, o la incontestable *apariencia de legalidad* que, de forma tautológica, resulta de la existencia de una ley formal, como es la ley tributaria que establece el régimen transitorio ahora reformado *ex tunc*.

En cualquier caso, y en contraste con esta última jurisprudencia, nótese que, en nuestra hipótesis de trabajo, no estamos ante simples expectativas de derecho, o derechos adquiridos que, por mor de la confianza legítima deban devenir inmutables ante un cambio de actuación administrativa. Ni tampoco defendemos que la confianza legítima suponga la invariabilidad del ordenamiento o su petrificación, inmune al cambio legislativo sino se acompaña de la pertinente previsión indemnizatoria. Estamos hablando de derechos subjetivos perfectos, y ya incorporados al patrimonio jurídico del beneficiario –el derecho a la deducción o desgravación, o a la no reversión fiscal hasta que se produzca la recuperación de la participación en la filial– que posteriormente es objeto de ablación legislativa. La propia distinción de Duguit entre situaciones subjetivas y objetivas, que García de Enterría⁶

⁶ Según este autor:

Las primeras son situaciones especiales, individuales y temporales, y su contenido y extensión están determinados por un acto singular distinto de la ley, aunque de conformidad con esta. Estas situaciones no pueden ser afectadas por una ley nueva; cuando el título especial las creó eran conformes a la ley, y la ley ulterior no puede privarlas de la validez que de la anterior han derivado; solo una ley con retroactividad máxima, que Duguit considera contraria al «Derecho superior», podría hacerlo, pero la validez de esta ley sería cuestionable. Ejemplo entre todos: un contrato válidamente celebrado. En cambio, las situaciones jurídicas generales, impersonales y objetivas, que son las creadas por leyes o reglamentos igualmente generales, impersonales y

esgrime para excluir el deber de reparación económica ante un cambio legislativo, podría servir de base aquí el resarcimiento del daño patrimonial, en la medida en que se produce una ablación de una situación jurídica subjetiva plenamente consolidada, que, incluso, desde una perspectiva jurídico-tributaria.

En definitiva, estamos ante una auténtica expropiación legislativa de un beneficio fiscal consolidado antes de 2013 que, por lo que queda razonado, pudiera habilitar una responsabilidad patrimonial por acto legislativo, pero que, a nuestro modo de ver, tiene un acomodo más adecuado en la depuración del vicio de inconstitucionalidad que aparentemente le afecta, por contravención del principio de confianza legítima, como trasunto de la seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3 de la CE.

objetivos, no tienen ninguna posibilidad de perseverar ante el cambio de la ley o reglamento que las ha creado y que puede, con la misma potestad, sustituirlas por una nueva situación general y objetiva, frente a la cual ninguno de los incluidos en la situación legal o reglamentaria anterior tiene absolutamente ningún derecho. Son situaciones legales o reglamentarias, definitorias de *status* legales a los que están acogidos un número indeterminado de sujetos, eventualmente todos (por ejemplo, el *status* de la nacionalidad).

Véase García de Enterría (2002, p. 197). Aun cuando esta tesis sirve al autor para excluir una eventual responsabilidad patrimonial por la alteración de derechos expectantes o adquiridos ante una modificación legislativa, serviría, a nuestro juicio, para amparar situaciones jurídicas subjetivas consolidadas, y plenamente incorporadas al patrimonio jurídico del administrado, de tal suerte que su eventual sustracción *ex post*, en virtud de un cambio legislativo retroactivo, constituiría una auténtica privación singular.

Referencias bibliográficas

- Alonso García, M. C. (1999). *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador*. Barcelona: Marcial Pons.
- Blank, H. J. (2000). *Kertauenschaft im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht*. Tübingen.
- Checa González, C. (2003). La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas por la aplicación de actos legislativos. *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, 15.
- Galán Vioque, R. (2001). *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador*. Barcelona.
- García de Enterría, E. (2002). El principio de protección de la confianza legítima como supuesto título justificativo de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador. *RAP*, 159.
- Garrido Falla, F. (1989). Responsabilidad patrimonial del Estado Legislador. *RAP*, 118.
- Juan Casadevall, J. de. (2011). *Ayudas de Estado e imposición directa en la UE*. Pamplona: Aranzadi Thomson Reuters.
- Villar Ezcurra, M. (1996). La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas: consideraciones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el «gravamen complementario» de las tasas de máquinas de azar. *Quincena Fiscal*, 6.



Entrada domiciliaria de la inspección de tributos. Conflicto de derechos constitucionales. Criterios de necesidad y proporcionalidad

Miguel de Haro Izquierdo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario UCM
Abogado*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Isaac Merino Jara, don Ignacio Corral Guadaño, don Jesús López Tello, doña Saturnina Moreno González, don Enrique Ortiz Calle y don Eduardo Verdún Fraile.

Extracto

Las actuaciones inspectoras consisten en el desarrollo de una serie de funciones administrativas destinadas a la investigación de supuestos de hecho con la finalidad del descubrimiento y la obtención de información relacionada con la aplicación de los tributos. Una de las vías para el desarrollo de dichas actuaciones son las entradas domiciliarias de los obligados tributarios.

El domicilio particular, tanto de personas físicas como jurídicas, estas últimas de una manera más tasada y limitada en sus espacios, es un derecho protegido por la Constitución española al tener un carácter personalísimo.

A lo largo del presente trabajo se va a realizar un estudio de cómo se pueden articular ambos derechos encontrados, el de la Administración para cumplir con su finalidad de recaudar sobre los obligados tributarios y el límite de esa capacidad investigadora sobre espacios protegidos que tiene su salvaguarda en la concesión de una autorización judicial de entrada, que deberá estar siempre basada y motivada, no solo en indicios, sino sobre hechos reales y posibles riesgos efectivos de la comisión de ilícitos tributarios.

Palabras clave: inspección de tributos; domicilio particular; inviolabilidad del domicilio; protección intimidad; investigación domicilio.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 11-02-2020

Cómo citar: Haro Izquierdo, M. de (2020). Entrada domiciliaria de la inspección de tributos. Conflicto de derechos constitucionales. Criterios de necesidad y proporcionalidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 107-132.



Home entry of the tax inspectorate. Conflict of constitutional rights. Criteria of necessity and proportionality

Miguel de Haro Izquierdo

Abstract

The inspection activities consist of the development of a series of administrative functions aimed at the investigation of alleged facts with the purpose of discovering and obtaining information related to the application of taxes. One of the ways to carry out such actions is through the domicile entries of the taxpayers.

The private domicile, both of individuals and legal entities, the latter in a more limited way in their spaces, is a right protected by the Spanish Constitution as it is of a very personal nature.

Throughout this work, a study will be carried out on how both rights can be articulated, that of the Administration to comply with its purpose of collecting on those liable for tax and the limit of that research capacity on protected areas that is safeguarded by the granting of a judicial authorization of entry, which must always be based and motivated, not only on indications, but on real facts and possible effective risks of the commission of tax offences.

Keywords: tax inspection; private home; inviolability of the home; privacy protection; home investigation.

Citation: Haro Izquierdo, M. de (2020). Entrada domiciliaria de la inspección de tributos. Conflicto de derechos constitucionales. Criterios de necesidad y proporcionalidad. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 445, 107-132.



Sumario

1. Introducción
2. El derecho a la inviolabilidad del domicilio en la inspección de tributos y el deber de contribuir
 - 2.1. La entrada en el domicilio particular y empresarial, su configuración como un derecho constitucional
 - 2.2. El deber de contribuir
3. La normativa tributaria que ampara las actuaciones de la inspección en la entrada domiciliaria
4. La ejecutividad del acto administrativo en las entradas domiciliarias
5. Requisitos para la entrada domiciliaria por parte de la inspección de tributos
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Bibliografía



1. Introducción

En los últimos años las entradas en el domicilio de los obligados tributarios por parte de la inspección de tributos podrían clasificarse como situaciones excepcionales. Así lo corroboran los datos estadísticos de los últimos años, aquellos que van del 2013 al 2018, en los que se han realizado entradas y registros por parte de los órganos de comprobación e inspección de tributos sin la realización de una previa comunicación al contribuyente en el trámite de audiencia. Las entradas domiciliarias con autorización judicial se acercan al número de 200, lo que según las estadísticas oficiales representan el 1 % del total de los expedientes iniciados en el citado periodo.

Aunque no hay datos concluyentes parece que la modalidad de entrada en domicilio se está generalizando como un efecto sorpresa por parte de los equipos de inspección, con la finalidad de incrementar la recaudación fiscal ante posibles situaciones de desarrollo de actividades presuntamente ilícitas y su investigación. En muchos casos, dichas entradas carecen de justificación al estar motivadas sobre intuiciones, sospechas o indicios infundados de la Administración sobre los obligados tributarios, lo cual vulnera de manera grave derechos personalísimos de nuestro orden constitucional. Entran en conflicto derechos fundamentales reconocidos en nuestra Constitución, como los derivados del artículo 18.2 de la Constitución española (CE), así como obligaciones constitucionales tales como las del artículo 31 de la CE.

El presente trabajo pretende establecer y aclarar cuáles son los límites de la acción investigadora y recaudadora de la Administración tributaria en relación con la salvaguarda del derecho a la inviolabilidad del domicilio como garantía individual de los ciudadanos.

La temática del estudio se centra en comprender el procedimiento tributario y de carácter administrativo que permite a la Administración en situaciones excepcionales realizar entradas domiciliarias de los obligados tributarios, tanto persona física como jurídica. La existencia de una resolución judicial permite proteger los derechos ante posibles violaciones de estos. Esta situación de conflicto, entre el deber de recaudar y los límites de la potestad de la Administración, requiere una fundamentación judicial que no sea de carácter formal sino que es necesario un control de la legalidad de los actos de inspección y, por tanto, acordar la suspensión de dichas medidas.

2. El derecho a la inviolabilidad del domicilio en la inspección de tributos y el deber de contribuir

2.1. La entrada en el domicilio particular y empresarial, su configuración como un derecho constitucional

Nuestra CE establece como uno de los derechos fundamentales el deber de proteger a los ciudadanos en su intimidad y su ámbito más privado frente a agresiones o incursiones externas. Su artículo 18¹ introduce un abanico mucho más amplio de derechos esenciales al de la propia intimidad, tales como el de la protección de la intimidad, la inviolabilidad del domicilio, el secreto de las comunicaciones. En este estudio nos vamos a centrar de manera especial en el derecho a la inviolabilidad del domicilio en cuanto relación con la capacidad de la Administración tributaria para realizar la entrada domiciliaria del contribuyente sujeto pasivo, ya sea tanto persona física como jurídica, con la finalidad de poder atender, comprobar y realizar la verificación de la correcta contribución a las cargas tributarias.

El domicilio, podemos entenderlo, como el espacio donde el individuo vive ejerciendo su libertad más íntima, al margen de las convenciones sociales, así como todo espacio apto, para que, eventualmente o de forma permanente, pueda desarrollar libremente lo anteriormente comentado². Podemos decir que la idea de domicilio que utiliza el artículo 18 de la

¹ Artículo 18 de la CE:

1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.
2. El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.
3. Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial.
4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos.

² El Tribunal Constitucional (TC) considera domicilio a efectos constitucionales: las segundas viviendas, los vehículos o caravanas, las habitaciones de hotel (STC 10/2002 de 17 de enero –NCJ052145–), o también el domicilio empresarial de las personas jurídicas, aunque en algunos de estos casos con ciertas cortapisas derivadas de las propias características del alojamiento. No tendrán en cambio la consideración de domicilio las celdas de los reclusos en los centros penitenciarios (STC 11/2006, de 16 de enero –NCJ041109–).

Para una mayor claridad interpretativa sobre el concepto de domicilio debemos citar a Delgado Sancho (2018) que delinea claramente qué se puede entender por domicilio:

[...] son domicilios constitucionalmente protegidos, los jardines (STS 2.^a, 04.11.2002, recurso 236/2002), las habitaciones de un hotel (STC 10/2002, de 17 de enero), los camarotes de las embarcaciones (STS 2.^a, 29.04.2011, recurso 10626/2010), la rebotica de una farmacia (STS 2.^a, 03.09.2002, recurso 1601/2000), por el contrario, no todo espacio cerrado ni todo lugar que necesite el consentimiento del titular para que terceros puedan entrar en él lícitamente constituye domicilio constitucionalmente protegido, entre otros, los automóviles (STC 197/2009, de 28 de septiembre), los contenedores (STS 2.^a, 23.06.2005, recurso 193/2004), las taquillas de los tra-

CE no coincide plenamente con la definición que se utiliza en materia de derecho privado, y en especial en el artículo 40 del Código Civil, como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio por esta de sus derechos y obligaciones³, siendo un concepto más amplio como posteriormente podremos observar⁴.

La CE establece con claridad tres situaciones en las que se puede permitir la entrada en domicilios y su registro por parte de terceras personas y la Administración:

1. Por medio del consentimiento del titular del domicilio.
2. Por medio de una resolución judicial.
3. Como consecuencia de la comisión de un flagrante delito.

Además debería contemplarse también una cuarta opción, como es la situación de urgente necesidad que se puede producir en casos de catástrofe, ruina inminente y cualquier otra situación de urgente necesidad que pueda evitar daños para personas o cosas.

Reconocida por tanto la inviolabilidad del domicilio habitual para los sujetos individuales queda por fijar claramente si es posible, o no, extender estas garantías a las personas jurídicas. La cuestión no ha sido pacífica, y no lo es en ciertos países de nuestro entorno, tal y como señala Pulido Quecedo (1999)⁵. En todo caso en nuestro sistema jurídico, y pro-

bajadores (STS 2.^a, 05.07.2003, recurso 985/2000), las cajas de seguridad (STS 2.^a, 19.02.2003, recurso 1276/2000), los bares (STS 2.^a, 22.11.2016, recurso 304/2016), los reservados de un club de alterne (STS 2.^a, 16.04.2004, recurso 737/2002), un cajón de madera colocado en los bajos de una caravana accesible desde el exterior (STS 2.^a, 18.10.1996, recurso 1678/1995), el buzón de correos (STS 2.^a, 18.11.2008, recurso 10265/2008), etc.

³ SSTC 22/1984, de 17 de febrero (NCJ064536), FJ 2 y 94/1999, de 31 de mayo (NCJ064656), FJ 5.

⁴ La protección constitucional del domicilio en el artículo 18.2 de la CE se concreta en dos reglas distintas. La primera se refiere a la protección de su «inviolabilidad» en cuanto garantía de que dicho ámbito espacial de privacidad de la persona elegido por ella misma resulte «exento de» o «inmune a» cualquier tipo de invasión o agresión exterior de otras personas o de la autoridad pública, incluidas las que puedan realizarse sin penetración física en el mismo, sino por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos (STC 22/1984, de 17 de febrero –NCJ064536–, FJ 5). La segunda, en cuanto especificación de la primera, establece la interdicción de dos de las formas posibles de injerencia en el domicilio, esto es, su entrada y registro, disponiéndose que, fuera de los casos de flagrante delito, solo son constitucionalmente legítimos la entrada o el registro efectuados con consentimiento de su titular o resolución judicial (STC 22/1984, de 17 de febrero –NCJ064536–, FF. JJ. 3 y 5) de modo que la mención de las excepciones a dicha interdicción, admitidas por la Constitución, tiene carácter taxativo (SSTC 22/1984, de 17 de febrero –NCJ064536–, FJ 3 y 136/2000, de 29 de mayo –NCJ045768–, FJ 3).

⁵ Así lo expresa en un interesante trabajo:

La protección o reconocimiento de una cierta titularidad de las personas jurídicas, merecedora de protección del domicilio en sede constitucional o judicial no es un valor aceptado en toda Europa. Así, frente a la protección en ciertos Países (Alemania, Italia, Austria) otros como Francia, Irlanda, Países Bajos no les reconocen protección. Ello llevó al Tribunal de Justicia de las Comunidades Eu-

fundizando en la jurisprudencia constitucional de los últimos años, ha habido una delimitación clara de aquellos supuestos en los que se puede extender este derecho fundamental al ámbito de las personas jurídicas y a ciertos espacios bien delimitados de los mismos.

En primer lugar, hay una extensión del reconocimiento de la libertad de domicilio a los supuestos de disfrute y goce del derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas como una protección acordada en el ordenamiento jurídico como sujeto privado dentro del ámbito constitucional.

El TC llega a la conclusión de que la libertad del domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física, desde el momento en que la persona jurídica viene a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional. Presupone, por tanto, que se debe dar el reconocimiento de este, como un ámbito espacial de privacidad de la persona que, por tanto, debe resultar inmune a cualquier tipo de agresión y a otras personas sean públicas o privadas, y como consecuencia de ello, dicha garantía ha de extenderse asimismo a la interdicción como posibles formas de injerencia en el domicilio⁶.

La cobertura espacial de la inviolabilidad en la persona jurídica no es general, y queda delimitada únicamente a una serie tasada de centros inviolables de la persona jurídica, hay que hacer un análisis individualizado de verificación de qué espacios y lugares pueden ser protegidos constitucionalmente en cada supuesto. Se deberá, por tanto, observar que no hay protección de la propiedad de todo tipo de inmuebles, ni tampoco sobre titularidades reales u obligacionales relativas a dichos bienes que puedan otorgar una facultad de exclusión de los terceros en las posibles entradas domiciliarias. Tampoco se habilita la protección a todo local sobre cuyo acceso posee la persona jurídica ni que esté a su disposición⁷.

El ámbito de tutela 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

ropeas en 1989, en los asuntos Hoechst (Sentencia de 21 de noviembre de 1989 [TJCE 1990, 58]), Dow Benelux (Sentencia de 17 de octubre de 1989 [TJCE 1990, 39]) y Dow Chemical Ibérica (Sentencia de 17 de octubre de 1989 [TJCE 1990, 40]) a no reconocer la protección de la inviolabilidad de las personas jurídicas como un principio común a los derechos de los Estados miembros. Es comprensible, por tanto, que en este punto el Tribunal Constitucional español mantenga una actitud de prudencia, señalando, que no existe una plena correlación entre el concepto legal de domicilio de personas jurídicas con el domicilio constitucionalmente protegido. (Pulido Quecedo, 1999).

⁶ SSTC 137/1985, de 17 de octubre (NFJ003984), y 149/1987, de 30 de septiembre (NCJ064657).

⁷ SSTC 149/1991, de 4 de julio (NCJ024930), FJ 6 y 76/1992, de 14 de mayo (NFJ001644), FJ 3, así como, respecto a distintos locales, los AATC 272/1985, de 24 de abril; 349/1988, de 16 de marzo; 171/1989, de 3 de abril; 198/1991, de 1 de julio; 58/1992, de 2 de marzo; 223/1993, de 9 de julio, y 333/1993, de 10 de noviembre.

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 terceros⁸.

Como conclusión de este epígrafe podemos aseverar que hay un reconocimiento generalizado del derecho a la inviolabilidad del domicilio en nuestro ordenamiento jurídico, pero que este derecho queda delimitado jurisprudencialmente en las sociedades mercantiles para aquellos espacios físicos en los que se puede desarrollar una actividad de dirección sin ningún tipo de intromisión ajena, al ser este el lugar físico de la dirección de la entidad mercantil o de cualquier establecimiento dependiente del mismo.

2.2. El deber de contribuir

El deber de contribuir de nuestro ordenamiento constitucional establece que todos están llamados al sostenimiento de las cargas públicas. Dicha obligación de mantenimiento de las cargas públicas debe imputarse a todos aquellos sujetos que se encuentren y desarrollen una actividad económica en el territorio español, independientemente de la condición de nacional o extranjero.

Según el artículo 31 de la CE:

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Por otro lado, el principio de generalidad supone que el legislador debe tipificar como hecho imponible todo acto o negocio jurídico que demuestre una capacidad económica.

Nos encontramos ante una supuesta disyuntiva en nuestro ordenamiento sobre la prevalencia de un derecho fundamental de protección a los ciudadanos del derecho a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio, junto con una obligación constitucional general, de obligado cumplimiento, de contribuir al sostenimiento de las cargas tributarias.

La alternativa hay que enmarcarla o, mejor dicho, establecerse entre la obligación de la inspección de tributos que debe verificar la conducta fiscal del contribuyente y, por tanto, constatar la veracidad de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas a la Hacienda pública realizada por el sujeto pasivo, frente a la verificación que debe realizarse por medio de una actividad investigadora en la que en muchas ocasiones el medio por el cual se obtienen dichas pruebas que pueden oponerse a otros derechos fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico. Derechos como el de la inviolabilidad del domicilio, derecho a las

⁸ SSTC 137/1985, de 17 de octubre (NFJ003984), FJ 5 y 22/1984, de 17 de febrero (NCJ064536) y ATC 171/1989, de 3 de abril.

comunicaciones, el derecho a la intimidad, etc., pueden ser un límite a la obligación de verificación y comprobación de la Hacienda en su obligación supervisora y recaudatoria.

En este sentido, el choque de derechos, por decirlo de una manera coloquial, parece decantarse, según diversa jurisprudencia⁹, a favor del Estado tal y como ha dejado meridianamente claro, al entender que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante¹⁰. Sin esta preeminencia de la obligación de contribuir, y complementariamente de recaudar, se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta. Hay, por tanto, una imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público¹¹.

La realidad de nuestro ordenamiento jurídico es que se produce una cesión de la primacía de determinados derechos constitucionales cuando el interés social general sea preeminente al interés particular e individual del sujeto pasivo. Como ha sostenido el TC¹², en el supuesto del derecho a la intimidad, este no es absoluto, como no lo es ninguno de los derechos fundamentales, pudiendo ceder ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que aquel haya de experimentar y revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, sea respetuoso con el contenido esencial del derecho¹³.

⁹ STC, Sala Primera, 110/1984, de 26 de noviembre (rec. núm. 575/1983 –NFJ000067–), y ATC 642/1986, de 23 de julio.

¹⁰ Pérez de Ayala (2008) indica que en cierta doctrina del TC se configura el valor de la justicia como el fin del sistema tributario, y parece que el bien jurídico protegido en el artículo 31.1 de la CE es garantizar la financiación justa y suficiente de los gastos públicos (STC 110/1984, de 26 de noviembre –NFJ000067–, en su FJ 7 y el ATC de 10 de mayo de 2005). Lo cual, a su vez, constituye al artículo 31 de la CE en un mandato dirigido al legislador, y no solo a los ciudadanos, mandato según el cual el principio de capacidad económica exige a los poderes públicos el buscar y gravar la riqueza allí donde se encuentre (STC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–, similarmente SSTC 76/1990, de 26 de abril –NFJ000802–; 150/1990, de 4 de octubre –NFJ004014–; 221/1992, de 11 de diciembre –NFJ002247–, etc.). La STC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), vincula estas exigencias de justicia y eficacia recaudatoria del sistema tributario a los «intensos gastos públicos» que ha de cubrir el Estado y, concretamente, el moderno Estado Social de Derecho.

¹¹ Todo derecho tiene sus límites que en relación con los derechos fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no solo otros derechos constitucionales sino también otros bienes constitucionales protegidos (SSTC 11/1981, de 8 de abril –NSJ001255–, FJ 7 y 12/2008, de 29 de enero –NCJ043227–, FJ 5).

¹² STC, Sala Primera, 143/1994, de 9 de mayo (rec. núm. 3192/1992 –NFJ003358–).

¹³ STC, Sala Segunda, 57/1994, de 28 de febrero (rec. núm. 2303/1990 –NCJ064658–).

Es especialmente clarificador el TC al indicar que¹⁴:

Como hemos señalado una de las exigencias que necesariamente habrán de observarse para que una intromisión en la intimidad protegida sea susceptible de reputarse como legítima es que persiga un fin constitucionalmente legítimo, o, lo que es igual, que tenga justificación en otro derecho o bien igualmente reconocido en nuestro texto constitucional [SSTC 37/1989, de 15 de febrero, FF. JJ. 7 y 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 9; 7/1994, de 17 de enero, FJ 3 B); 57/1994, de 28 de febrero, FJ 6; 207/1996, de 16 diciembre, FJ 4 a); 234/1997, de 18 de diciembre, FJ 9 b); 70/2002, de 3 de abril, FJ 10 a)]. A este respecto es indiscutible que 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 (SSTC 79/1990, de 26 de abril, FJ 3; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 5; y 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5), razón por la cual este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar que 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 en la carga fiscal (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3; y 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). De lo anterior se sigue 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 (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). Y no cabe duda de que «el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no solo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE» (AATC 197/2003, de 16 de junio, FJ 2; y 212/2003, de 30 de junio, FJ 2; y en sentido similar SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 5; 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6; y 292/2000, de 30 de diciembre, FJ 9).

Es claro que la única finalidad inmediata y cierta del tributo es el interés financiero del Estado, que entra en conflicto con los intereses privados de los contribuyentes, y así puede observarse de la continuada jurisprudencia constitucional de los últimos años en la que hay una armonización de interés tutelado, como puede ser el derecho a la intimidad personal o el de la inviolabilidad del domicilio frente al deber de contribuir, con la finalidad de sostener los gastos públicos y de lucha contra el fraude fiscal se impone como mandato en la CE, decantándose a favor de una preeminencia del deber de contribuir y de su investigación en los sujetos pasivos sobre otros derechos.

Como podremos ver a lo largo de este trabajo esta posición debe ser matizada, pues no vale cualquier tipo de acción o intervención administrativa para recaudar y verificar las

¹⁴ STC, Sala Segunda, 233/2005, de 26 de septiembre (rec. núm. 573/2001 –NFJ021038–).

obligaciones tributarias de los sujetos pasivos. Hay un límite constitucional, formal y material, a esta desafortunada supuesta preeminencia de la recaudación frente a derechos personalísimos de los ciudadanos.

3. La normativa tributaria que ampara las actuaciones de la inspección en la entrada domiciliaria

Las actuaciones inspectoras consisten en el desarrollo de una serie de funciones administrativas destinadas a la investigación de supuestos de hecho de obligaciones tributarias con la finalidad del descubrimiento de aquellos que sean desconocidos por la Administración, así como la obtención de información relacionada con la aplicación de los tributos¹⁵.

La Ley General Tributaria (LGT)¹⁶ diferencia la comprobación, referida a la información que los obligados consignen en sus declaraciones¹⁷, de la investigación, que es la actividad

¹⁵ Sainz de Bujanda (1979) definía la Inspección tributaria como aquel procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos concatenados, la Administración pública da efectividad, en la fase liquidatoria, a las normas que imponen obligaciones tributarias (sea mediante la comprobación de hechos imposables declarados, sea mediante la investigación de los que permanecen ocultos) y obtiene informes y datos necesarios para la adopción fundada de resoluciones que, sin referirse directamente a operaciones liquidatorias, se producen, no obstante, en el ámbito de aplicación del tributo.

De este concepto se pueden deducir las siguientes notas características de la actividad inspectora: 1.^a Tiene carácter procedimental y accesorio. Si se entiende la liquidación del tributo en sentido amplio, como conjunto de operaciones que lleva a cabo la Administración para determinar la deuda tributaria exigible del contribuyente, la inspección no es sino una fase de este procedimiento que trata de controlar la verdad objetiva de los datos de hecho tenidos en cuenta en la aplicación de las normas tributarias. 2.^a Para la obtención de esta verdad objetiva, la Administración dispone de un conjunto de facultades y prerrogativas (potestades en sentido estricto) conferidas por el ordenamiento jurídico. Correlativamente, los sujetos pasivos se ven sometidos a una serie de deberes formales frente a esta actuación administrativa. 3.^a Las funciones que se cumplen por la Inspección tributaria son de doble naturaleza, ya que, al buscar el cumplimiento de las normas tributarias se actúa en un doble frente, a saber: 1.º Asesorando al contribuyente, es decir, dándole a conocer sus derechos y obligaciones, y 2.º Reprimiendo la realización de infracciones tributarias, o sea, dando a conocer a la propia Administración las situaciones irregulares y permitiendo de esta forma la correcta liquidación de las deudas tributarias y la sanción de las infracciones descubiertas.

¹⁶ Mantero Sáenz y Giménez-Reyna (2005). La Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la LGT definía la comprobación e inspección como la «función administrativa dirigida a comprobar e investigar los hechos, actos, situaciones, actividades económicas y demás circunstancias relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en general, con la aplicación de los tributos». La importante alusión al hecho de que se trata de una «función administrativa» (con todo lo que ello implica en orden a la aplicación, siquiera sea subsidiaria, de la LRJAP y PAC) es ahora recogida en el artículo 141, donde se describen en qué consiste la inspección tributaria.

¹⁷ Según Pérez Royo y Carrasco González (2018), se comprueba lo declarado, se investiga lo no declarado, según repetía una prestigiosa doctrina que, no sorprendentemente, ha visto su eslogan incorporado al texto de la LGT.

relativa para descubrir la posible existencia de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios. Para realizar estas actividades la inspección cuenta con una serie de medios que se detallan en otros artículos de la ley, e incluso, puede adoptar una serie de medidas cautelares, descritas en el artículo 146 de la LGT, tendentes a asegurar el cumplimiento del objeto del procedimiento.

La inspección es, por tanto, un conjunto de competencias, facultades y procedimientos destinados a la investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias con unas facultades administrativas recogidas, entre otros, en los artículos 113, 141 y 142 de la LGT, así como en los artículos 171, 172, 173, 180 y 181 del RGAT¹⁸.

Las actuaciones de la inspección podrán realizarse tanto en las oficinas de la Inspección como en cualquier finca, local, establecimiento o lugar donde se realicen actividades gravadas, existan bienes sujetos a tributación o se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho con relevancia tributaria, o exista cualquier prueba de los mismos, incluido el domicilio (Falcón y Tella, 2016).

Los citados artículos establecen claramente una serie de facultades de las que dispone la Administración tributaria para el desarrollo de sus funciones sin un límite espacial dentro de sus competencias de investigación. Así la LGT señala la facultad de realizar entradas y reconocimientos de fincas por parte de los funcionarios.

En aquellos casos en que se produzca la entrada en un domicilio protegido constitucionalmente, según el artículo 142.2 de la LGT, será necesario obtener el consentimiento del titular o la oportuna autorización judicial:

Quando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, 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.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

El artículo 113 de la LGT dispone:

¹⁸ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento 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).

Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial.

Las entradas domiciliarias y reconocimiento de fincas están igualmente contemplados en el RGAT, por lo que aquellos funcionarios que se encuentren afectos a actividades de inspección de tributos pueden entrar en fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en los que se desarrollen actividades sujetas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación.

En esta potestad de investigación dentro del ámbito de desarrollo de las actuaciones inspectoras por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), es necesaria la autorización escrita del delegado o del director del departamento del que dependa el órgano actuante sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan (arts. 172.2 y 181 RGAT)

En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección¹⁹, se precisará autoriza-

¹⁹ Sobre la autorización de entrada domiciliaria es necesario que el que la conceda sea el titular de la empresa, actividad económica, o responsable legal de la misma. Cualquier entrada sin dicha autorización debe ser considerado el acto administrativo de nulidad radical. Así lo indica el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del Principado de Asturias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª, Sentencia 197/2010, de 26 de febrero (rec. núm. 1162/2009 –NFJ047913–):

Aun dando por cierto que el referido don Pedro Francisco es quien lleva los asuntos contables y administrativos de la empresa, siendo él quien facilitó a los actuarios intervinientes el acceso a las distintas dependencias y permitió la copia del soporte informático con información tributaria trascendente al caso, aun así se habría violado el precepto constitucional, porque el consentimiento debe ser dado por el titular o responsable de la sociedad, no por un empleado administrativo por muy importantes funciones que desarrolle en la misma, si como es el caso aquel no ostenta la representación legal de la misma, ni ejerce labores de dirección o administración como pudieran suponerse a quien detentara cargos como el de Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Director de Departamento, Consejero o miembro del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. Y es que el artículo 18.2 de la CE no consiente otra interpretación: la Administración necesita el consentimiento del titular, y no le basta el mero hecho de que no conste la negativa a la entrada, porque no es la negativa lo que tiene que constar, sino el consentimiento, y este no aparece otorgado por persona hábil para ello, máxime cuando se ha hecho manifestación expresa de carecer de facultades para autorizar la entrada y registro. Con lo que cabe concluir que debió haberse recabado el consentimiento del obligado tributario y, en su defecto, la oportuna autorización judicial, y al no haberse actuado así procede la declaración de nulidad radical del acto de entrada en el domicilio social de la recurrente, así como de las pruebas y documentos obtenidos, todo ello sin perjuicio del derecho que asiste a la Inspección de los Tributos para emprender una nueva inspección, si lo considera oportuno.

ción 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 autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.

Las medidas cautelares como consecuencia de las entradas domiciliarias tienen una amplia posibilidad de actuación para asegurar las medidas de comprobación e investigación.

El precinto se realizará mediante la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales u otros elementos de prueba, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección.

El depósito consistirá en poner dichos elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración.

La incautación consistirá en la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble y se deberán adoptar las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación.

Los documentos u objetos depositados o incautados podrán, en su caso, ser previamente precintados.

Para que se pueda realizar un proceso de investigación del sujeto pasivo, se deberá disponer de una autorización de entrada por parte de la inspección, directamente aceptada por el obligado tributario, en aquellos supuestos en los que no se disponga de una autorización judicial, como ya se ha comentado anteriormente, en estos casos y en el momento que se haya acotado la entrada por parte del sujeto pasivo podrán ser aplicadas medidas cautelares una vez que se produzca una revocación de dicha autorización²⁰ (art. 172.5 RGAT):

Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares.

Desde el punto de vista tributario nos encontramos con una normativa bien delimitada, y con gran amplitud de facultades para realizar los procedimientos administrativos de la

En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 23 de abril de 2010, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección Pleno (rec. núm. 704/2004). STSJ del Principado de Asturias 92/2010, de 10 de febrero, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª (rec. núm. 948/2009 –NFJ038545–).

²⁰ La STS de 4 de marzo de 2009 (rec. núm. 185/2007 –NFJ032088–) hace referencia a que «desde luego, habría sido oportuno la incorporación de esta previsión».

inspección de tributos, con objeto de desarrollar sus actuaciones sobre actividades o explotaciones que se encuentren sujetas a gravamen. Sin embargo, nos quedaríamos cortos en el estudio sintético de las entradas domiciliarias por parte de la administración tributaria si no hiciéramos referencia a la normativa de procedimiento administrativo, de absoluta obligatoriedad de aplicación en las entradas domiciliarias realizadas por la inspección de tributos. Como veremos a continuación, dichos procedimientos son la verdadera actuación controladora y limitadora de las solicitudes de entrada en domicilios con una finalidad inspectora, siendo los garantes de la controversia entre el derecho a recaudar y el límite del derecho a la intimidad del domicilio como derecho fundamental constitucional.

4. La ejecutividad del acto administrativo en las entradas domiciliarias

En el ámbito jurídico-administrativo la Ley de Procedimiento Administrativo Común (LPA), Ley 39/2015, es la que establece la regulación material de la ejecución por parte de las Administraciones públicas de aquellas resoluciones administrativas que permiten la entrada domiciliaria²¹, y aquellas que pueden limitar derechos de los ciudadanos en el desarrollo de actos de ejecución forzosa como el apremio sobre el patrimonio, compulsión sobre las personas, multas, coercitivas...

Dos son los artículos de la LPA que afrontan el tratamiento normativo de la ejecución de actuaciones por parte de la Administración. Por un lado, el artículo 97 a través del cual se establece que las Administraciones públicas no iniciarán ninguna actuación material de ejecución de resoluciones que limite derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la resolución que le sirva de fundamento jurídico. Por otro, el artículo 100.3, al indicar que en relación con las medidas de ejecución forzosa si fuese necesario entrar en el domicilio del afectado o en los restantes lugares que requieran la autorización de su titular, las Administraciones públicas deberán obtener el consentimiento de este o, en su defecto, la oportuna autorización judicial.

La ejecución forzosa, en palabras de Garrido Falla *et al.* (2013), supone una actuación material que se impone en alguna forma a los particulares. Su legitimación se encuentra cabalmente en el acto administrativo que se trata de ejecutar, de tal manera que si faltase este la actuación material dejaría de ser jurídica. La prerrogativa en la decisión previa o ejecutividad de los actos

²¹ Como indica Morell Ocaña (2009):

[...] la interpretación del alcance de esta técnica ha de realizarse teniendo en cuenta, en primer lugar la delimitación jurisprudencial de la noción de domicilio. Esa limitación parte, sobre todo, de la identificación entre domicilio y vida privada. (SSTC de 222/1984, de 17 de febrero, 110/1954, de 26 de noviembre, 137/1985, de 17 de octubre) de ahí que no quepa incluir en el ámbito de protección los despachos, almacenes y otros inmuebles comerciales, pero sí el domicilio de las personas jurídicas.

administrativos, en palabras de Muñoz Machado (2011), tiene justificación clara vinculada a la naturaleza del poder administrativo y la función de salvaguarda del interés general que cumple.

La entrada en el domicilio requiere el consentimiento del interesado o autorización judicial²², y como ya hemos indicado anteriormente, salvo en los casos de flagrante delito y de manera excepcional debido al estado de necesidad.

La autorización judicial será necesaria siempre que se deba proceder como consecuencia de una entrada de carácter administrativo, y la autorización de entrada será necesaria cuando se produzca una actuación administrativa como ocurre en el caso de los procedimientos de inspección o comprobación en el ámbito tributario por parte de la AEAT. En este sentido, debemos hacer referencia al artículo 8.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio), al indicar que:

Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la administración pública, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la entidad pública competente en la materia.

Asimismo, corresponderá a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo la autorización o ratificación judicial de las medidas que las autoridades sanitarias consideren urgentes y necesarias para la salud pública e impliquen privación o restricción de la libertad o de otro derecho fundamental.

Serán, por tanto, los órganos unipersonales quienes asuman el conocimiento de las cuestiones que sean materia de ejecución forzosa de los actos de la Administración pública. La participación judicial es un complemento de la ejecución administrativa con la finalidad de garantizar derechos constitucionales.

Igualmente debemos hacer referencia a esta exigencia de autorización judicial por parte de las autorizaciones administrativas en la referencia que se realiza por parte de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) (Ley 6/1985, de 1 de julio), al indicar, en su artículo 91.2, que²³:

²² Como indica Garrido Falla *et al.* (2013), desde el punto de vista del derecho comparado, la posibilidad de ejecución forzosa no constituye, desde luego, una regla general. Son muchos los países, incluso en el régimen administrativo, que requieren en estos casos que la Administración de dirija a los tribunales de justicia. Y, si bien, existe un número de casos en que la ley permite a la Administración, en forma excepcional, proceder a la ejecución forzosa, no puede desprenderse la existencia de un principio general.

²³ La Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, creó los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, transfiriendo a estos esa competencia. Para ello, la Ley Orgánica 6/1998, de 13 de julio, suprimió el artículo 87.2 y modificó el artículo 91.2 de la LOPJ. Dicha norma se traslada en el artículo 8.5 de la Ley Jurisdiccional 29/1998. Posteriormente, la disposición adicional decimocuarta de la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, de modificación de la LOPJ, lo llevó al número 6 de este mismo artículo.

Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la entidad pública competente en la materia.

Desde el punto de vista de la normativa administrativa, la autorización de entrada solicitada por un órgano de la Administración podrá estar motivada por la ejecución de cualquier acto administrativo que sea susceptible de ejecución forzosa²⁴, esto no es una facultad de la Administración iniciadora del acto si no que es una obligación de necesario cumplimiento.

Son, con carácter general, actos de trámite, en los que se deben salvaguardar los siguientes requisitos:

- Solo se debe autorizar en caso de que la entrada sea precisa a los efectos de ejecución de la resolución o acto. Es esencial para la concesión de la entrada que, en caso de negativa, se frustre la actuación administrativa²⁵.
- La administración pública debe aportar, con su solicitud, prueba bastante de la necesidad de la entrada en domicilio²⁶.
- Como medida restrictiva en el ejercicio de un derecho fundamental, ha de reducirse al mínimo indispensable, adoptándose en su ejecución las cautelas imprescindibles al efecto, bajo la salvaguarda judicial²⁷.

La nueva norma de la LOPJ especifica el tipo de resolución, que ha de revestir la forma de auto, señalando expresamente el artículo 80.1 d) de la Ley de la Jurisdicción que dicho auto es apelable en un solo efecto.

²⁴ Sobre esta materia el 12 de febrero de 2019, se ha publicado un artículo por Serantes Peña (2019) sobre la competencia para dictar el auto de entrada en el domicilio. Hay que reconocer la agudeza del razonamiento, pero creemos que no es del todo convincente, ya que es cuestionado por la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana 644/2016, de 14 de septiembre (rec. núm. 1/2016), entendiéndose que sí es suficiente la solicitud de entrada por parte de la Administración tributaria a la autoridad judicial. La STC 22/1984, de 17 de febrero (NCJ064536), afirma que «La potestad de la Administración de auto ejecución de las resoluciones y actos dictados por ella se encuentra en nuestro positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución». Dicha aseveración se basa en el principio de eficacia que recoge el artículo 103 de la CE.

²⁵ Sentencia de la Audiencia Nacional 3222/2018, de 25 de julio, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sede Madrid, Sección 6.ª (rec. núm. 404/2016).

²⁶ También deberán indicarse los apoderamientos especificados que se otorgan, no pudiendo ser genéricos tal y como indica la STS de 25 de abril de 2003.

²⁷ Algunas Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, *Hoechst c. Comisión*, de 21 de septiembre de 1989, y *Roquette Frères*, de 22 de octubre de 2002, establecen principios básicos sobre la función de control de los jueces en el proceso de entradas domiciliarias.

- Es posible solicitar y otorgar la autorización con anterioridad a una eventual negativa por parte de titular para permitir el acceso, aunque su efectividad en este caso resulta condicionada a la actualización de dicha negativa potencial.

Los citados requisitos previos ponen de manifiesto que la función del juez de lo Contencioso-Administrativo se erige como garante de la inviolabilidad del domicilio reconocida en el artículo 18.2 de la CE, por lo que no puede reducirse a una autorización convertida en un formalismo material y procesal, debiendo realizar una valoración de fondo de todos los elementos del acto administrativo y de la posible incursión en derechos fundamentales y libertades públicas²⁸.

Como indica Muñoz Machado (2011):

El alcance de la intervención del juez no es la revisión de la legalidad del acto administrativo, para lo que carecería incluso de competencia objetiva, sino la supervisión general de sus condiciones de regularidad: como señala la STC 144/1987, deberá verificar la legitimidad o no de la solicitud administrativa, controlando su motivación, si el contenido del acto es cierto y preciso, si ha concretado suficientemente el sujeto obligado; en qué medida es necesaria la entrada en domicilio y si ha de hacerse de manera inmediata; si el acto ha sido dictado por órgano competente; si la apariencia externa del acto se acomoda de modo manifiesto al ordenamiento jurídico. El juez tiene un papel esencial en la evitación de que se produzca cualquier violación de los derechos fundamentales en juego y, sobre todo, en la comprobación de que las medidas administrativas son proporcionadas a los fines.

Esta exigencia de la intervención judicial más allá del cumplimiento de un mero trámite procesal y formal la ha resuelto el TC que ha venido rechazando que la autorización judicial se produzca de forma automática, indicando que corresponde al juez competente la potestad de controlar, además de que el interesado es, efectivamente, el titular del domicilio para cuya entrada se solicita la autorización, la necesidad de dicha entrada para la ejecución del acto de la Administración, que este sea dictado por la autoridad competente, que el acto aparezca fundado en derecho y necesario para alcanzar el fin perseguido y, en fin, que no se produzcan más limitaciones que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto²⁹.

La autorización solicitada por la Administración al juez de lo Contencioso-Administrativo debe verificar la apariencia de legalidad de dicho acto con el fin de evitar que se produzcan entradas arbitrarias, estableciendo las pautas necesarias para que la ejecución del acto administrativo requiera efectivamente la entrada en el domicilio garantizando en última

²⁸ STSJ de Extremadura, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 209/2016, de 19 de diciembre (rec. núm. 204/2016).

²⁹ SSTC 76/1992, de 14 de mayo (NFJ001644), y 171/1997, de 14 de octubre (NCJ064661).

instancia que la entrada en dichos lugares se produzca sin más limitaciones a los derechos fundamentales que aquellas que sean estrictamente necesarias³⁰.

La entrada domiciliaria desde una conceptualización puramente administrativista debe, por tanto, responder a una serie de criterios y salvaguardar unos principios, según hemos podido indicar, entre los que resaltan el de la legalidad, utilizar el medio menos lesivo para la libertad individual. El de la congruencia, la ejecución debe suponer trasladar a la práctica o hacer efectivas las obligaciones que el acto imponía a su destinatario de modo que no pueda aprovecharse la ocasión para imponer otras nuevas, distintas, o intentar satisfacer intereses no contemplados en la decisión que se ejecuta, y finalmente la aplicación del principio de proporcionalidad que exige la elección de los medios más adecuados para la obtención de los fines que se pretenden alcanzar.

Como observaremos más adelante, la preeminencia de la obligación de contribuir, ya comentada, parece ceder como poder preeminente ante la Administración frente a la función de control jurisdiccional de los actos administrativos de solicitud de entrada domiciliaria. La jurisprudencia en este sentido hace una función esencial de contención del fervor de la Hacienda pública en controlar y verificar las obligaciones tributarias.

5. Requisitos para la entrada domiciliaria por parte de la inspección de tributos

El ordenamiento constitucional como manifestación de una evidente relación entre la protección del domicilio, la intimidad personal y familiar en relación con la entrada domiciliaria, y dejando fuera de los supuestos de consentimiento del titular y de flagrancia delictiva, permite y posibilita la entrada del registro domiciliario únicamente en el supuesto de que haya una resolución judicial. La garantía judicial se erige en un mecanismo de orden preventivo, destinado a proteger el derecho, y no a reparar su violación cuando se produzca, convirtiéndose en el método para decidir, en casos de colisión de valores e intereses constitucionales, si debe prevalecer el derecho del artículo 18.2 de la CE u otros valores e intereses constitucionalmente protegidos como es el deber de contribuir derivado del artículo 31 de la CE.

La jurisprudencia ha realizado un profundo proceso de delimitación de las exigencias que debe cumplir la Administración tributaria para que su solicitud de entrada en la búsqueda de indicios y documentos de los sujetos pasivos tributarios en sus obligaciones fiscales puedan tener una garantía de protección. Entre ellos debemos resaltar la motivación de la resolución que no tenga un carácter formal y de mero trámite, el juicio de proporcionalidad de la medida de entrada domiciliaria y del derecho fundamental de la inviolabilidad del do-

³⁰ ATC 371/1991, de 16 de diciembre, FJ 4.

micilio, la imposición de garantías y cautelas que eviten comportamientos arbitrarios en la ejecución³¹ ante la eventualidad de la falta de audiencia previa del afectado³².

Tres son los criterios que debe contemplar la autorización judicial de entrada en el domicilio³³:

- a) Que la resolución judicial que con arreglo al artículo 18.2 de la CE puede autorizar la entrada y registro de una vivienda debe ser motivada, con el propósito de alejar de la decisión judicial todo automatismo, que no dejaría de ser una forma de arbitrariedad del poder público prohibida en el artículo 9.3 de la CE, sino una motivación más intensa cuya fundamentación radica en la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que ha de conjurarse por el órgano judicial mediante la rigurosa y precisa exposición del insoslayable juicio de proporcionalidad entre la medida restrictiva adoptada y el derecho fundamental limitado, en atención a las circunstancias de cada caso.
- b) Que el órgano judicial no solo debe exteriorizar en su resolución las razones jurídicas que le han llevado a la decisión adoptada, lo que puede satisfacer las exigencias del artículo 24.1 de la CE, sino que es necesario, además, un mayor esfuerzo expositivo del órgano judicial en la fundamentación de la medida limitativa de aquellas libertades, sin que esta exigencia deba confundirse ni con un razonar extenso o con un razonar prolijo, ni nuestro examen de dicha motivación con un enjuiciamiento sobre la calidad o la precisión de la motivación.

³¹ La STC 139/2004, de 13 de septiembre (NCJ040555), en su FJ 2, dice sobre la labor jurisdiccional en materia de entradas domiciliarias:

[...] El Juez debe comprobar, por una parte, que el interesado es el titular del domicilio en el que se autoriza la entrada, que el acto cuya ejecución se pretende tiene una apariencia de legalidad, que la entrada en el domicilio es necesaria para aquella y que, en su caso, la misma se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho que consagra el art. 18.2 CE que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto [SSTC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 3 a); 50/1995, de 23 de febrero, FJ 5; 171/1997, de 14 de octubre, FJ 3; 69/1999, de 26 de abril; y 136/2000, de 29 de mayo, FFJJ 3 y 4]. Junto a estas exigencias, este Tribunal ha señalado también que han de precisarse los aspectos temporales de la entrada, pues no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración el tiempo de su duración (STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7). Tales cautelas tienen como finalidad asegurar que no se restringe de modo innecesario el derecho a la inviolabilidad del domicilio, evitando un sacrificio desproporcionado de este derecho (SSTC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7; 69/1999, de 26 de abril, FJ 4). Por ello las exigencias en cada supuesto dependerán de las circunstancias que concurren, pues, como se señala en la STC 69/1999, de 29 de abril, FJ 4, los requisitos de detalle formulados a propósito de casos concretos pueden no resultar precisos en otros supuestos en los que las circunstancias sean diferentes.

³² En este sentido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) lo ha expresado a través de resoluciones en los casos *Chappell y Niemietz*, SSTEDH de 30 de marzo de 1989 y 16 de diciembre de 1992, así como en el caso *Funke*, STEDH de 25 de febrero de 1993.

³³ STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.ª, de 25 de abril de 2003.

- c) Que solo si el órgano judicial exterioriza con detalle las razones en las que ha basado su resolución autorizando o mandando la entrada en un domicilio, el TC podrá examinar si el órgano judicial ha cumplido con su función tutelar del derecho a la inviolabilidad del domicilio o no, de forma que, a falta de dicha motivación o si esta es defectuosa, no cabe duda de que se habrá infringido el artículo 18.2 de la CE.

Uno de los elementos exigibles en la resolución judicial y con mayor trascendencia en todo el proceso de ejecución es el juicio de proporcionalidad, en el que el juez de instancia ha de resolver motivadamente. El principio de proporcionalidad exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de derechos fundamentales cuyo contenido es intangible³⁴.

Debe, por tanto, ser imprescindible en esta proporcionalidad de la actuación administrativa la existencia de otros medios alternativos de investigación a los posibles indicios existentes sobre la comisión de un ilícito, de forma que no es suficiente que haya una mera sospecha por parte de los encargados de la investigación con poco fundamento y sin base objetiva³⁵. Es indispensable la precisión de los indicios, como un *prius lógico* de los también obligados juicios sobre la adecuación, la necesidad y la proporcionalidad de la medida, requiriendo su apoyo en datos objetivos.

Lo anterior podemos ilustrarlo a través de distintas situaciones en las que se admite la entrada domiciliaria y otros supuestos en los que se produce su denegación al no estar basados en una clara motivación. Es importante destacar que el límite para su admisión o inadmisión está determinado por una amplia franja de tonalidades y matices que habrá que analizar supuesto a supuesto, caso a caso y que en ninguna medida se pueden aplicar fórmulas prefijadas o estereotipadas por parte de la inspección de tributos³⁶.

El primer supuesto es el que analiza la solicitud de entrada por parte de la Administración por la existencia de indicios de poder estar desarrollándose una contabilidad B, gestionada a través de un programa informático específico, la necesidad de recabar el programa y una documentación que corría grave riesgo de ser destruida como consecuencia de que se solicitara voluntariamente su aportación, ya que es evidente que esta desaparecería. El elemento sorpresa se configura como un aspecto esencial para recabar el programa informático manipulador del resultado económico del sujeto pasivo, por lo que se aprueba su entrada, al estar motivada la misma y ser proporcional a la realidad de la medida requerida.

En sentido contrario al anterior, podemos citar un supuesto de la jurisprudencia que ha sido muy clarificador, al indicar que en aquellos casos en los que la motivación del auto

³⁴ STC 66/1985, de 23 de mayo (NCJ064538).

³⁵ SSTC 184/2003, de 23 de octubre (NCJ0421577), y 146/2006, de 8 de mayo (NCJ041476).

³⁶ STSJ de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), 2060/2015, de 16 de noviembre (rec. núm. 263/2015 -NFJ061954-).

no conste ni un solo dato o indicio, se presente 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 AEAT ni los específicos requisitos necesarios para el otorgamiento de la entrada domiciliaria, sin realizar ninguna consideración sobre la relevancia tributaria de la medida de entrada interesada y sin realizar el juicio lógico que llevara a la conclusión de que era necesaria debe rechazarse de plano al no ponderar los derechos fundamentales en conflicto³⁷.

Tampoco será válida la mera inclusión en el plan de inspección de ciertas personas y entidades vinculadas consecuencia del análisis de la información obrante en las bases de datos de la AEAT, análisis que pone de manifiesto un perfil de alto riesgo tributario motivado, en primer lugar, por la existencia de unos rendimientos declarados ínfimos o incluso negativos muy alejados de la realidad de la actividad económica de restauración, dado el volumen de ventas y la idónea localización geográfica de los restaurantes, en zonas emblemáticas de la ciudad, y la incoherencia en la evolución de las principales magnitudes declaradas relativas a los costes de aprovisionamiento, de personal, etc. Todo lo anterior se une a la existencia de un riesgo evidente de trasvase de medios materiales y humanos entre los distintos miembros del grupo económico con el único objetivo de conseguir una menor carga fiscal y a las circunstancias constatadas en relación con las manifestaciones de renta que no se correspondería con los ingresos declarados, no es suficiente para permitir la entrada domiciliaria cuando el auto del juzgado no está suficientemente motivado³⁸.

De ninguna manera es suficiente una supuesta denuncia presentada ante la AEAT, y la documentación de ella aportada en la que se aprecia que exista una contabilidad B distinta a la declarada, lo cual es compatible con el hecho de que durante los ejercicios 2010 y siguientes, la empresa haya declarado un margen bruto muy inferior a la media del resto de empresas del sector. Además, de la denuncia se desprende que la documentación que puede acreditar estos hechos está en los ordenadores de la empresa e incluso en el ordenador portátil personal del administrador³⁹.

Igualmente no es admisible, según manifiesta una reciente sentencia del TS⁴⁰, la entrada domiciliaria por parte de la inspección de tributos en el desarrollo de una actuación inspec-

³⁷ STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª, 794/2018, de 12 de septiembre (rec. núm.42/2018 –NFJ072744–). SSTC 75/2007, de 16 de abril; 108/2001, de 23 de abril, y 171/2002, de 30 de septiembre.

³⁸ STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª, de 11 de julio de 2018 (rec. núm. 7/2018).

³⁹ STSJ de Canarias (Las Palmas de Gran Canaria), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª, 70/2018, de 20 de febrero (rec. núm. 262/2016 –NFJ071539–).

⁴⁰ La reciente STS 1343/2019, de 10 de octubre (rec. núm. 2818/2017 –NFJ075314–), se posiciona muy claramente al indicar que:

tora en materia de una reinversión indebida realizada por una sociedad, cuando se podría haber llevado a cabo dichos procedimientos mediante requerimientos a través de los cuales se conminase al contribuyente, de tal manera que se rechazase con un mero requerimiento, y no una entrada domiciliaria, la idoneidad de las reinversiones, incorporando a la base imponible del impuesto sobre sociedades las sumas no dotadas y sus intereses legales. No hay efecto sorpresa que poder justificar en la entrada domiciliaria, pues la prueba de la justificada o injustificada aplicación del beneficio fiscal corresponde al contribuyente.

Podemos observar como hay un límite objetivo y claro que se establece a la Administración tributaria, la cual debe documentar y razonar para el desarrollo de su actuación inspectora y verificadora del cumplimiento de la normativa tributaria en las entradas domiciliarias.

Entendemos que puede generalizarse la justificación de entradas en locales y oficinas de sujetos pasivos basadas en indicios, supuestos que vienen normalmente justificados por acciones de comprobación fiscales que, sin embargo, deberán ser debidamente documentadas. Con frecuencia podemos encontrarnos con indicios sobre proveedores de *software* de doble uso para eliminación parcial o total de operaciones de ingresos, bajos ingresos declarados de los sujetos inspeccionados, movimientos de efectivo de los obligados tributarios, etc. Indicios que no bastan con su mera declaración para justificar una entrada domiciliaria.

Debe rechazarse para la autorización de entrada los automatismos de las solicitudes, y debe realizarse una labor de identificación e individualización del obligado tributario que soporta una ejecución forzosa del domicilio, que pueden generar una grave arbitrariedad por la desproporción de la medida. No puede admitirse que las solicitudes de entrada para la inspección sean sustentadas sobre indicios, riesgos de carácter tributario y presunciones, supuestamente razonables de comportamientos irregulares de los administrados.

Es esencial que se realice un verdadero juicio de proporcionalidad por parte del juez, en la solicitud administrativa, entre la limitación que se impone al derecho fundamental restringido y la finalidad perseguida, argumentarse sobre la idoneidad de la medida, su necesidad y el debido equilibrio entre el sacrificio del derecho fundamental limitado y la ventaja que se obtiene con ello⁴¹.

[...] 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 legales.

⁴¹ SSTC 136/2000, de 29 de mayo (NCJ051937), FJ 4 y 69/1999, de 26 de abril (NFJ007858), FJ 4.

6. Conclusiones

Hemos podido observar como, aunque no hay datos concluyentes, las actuaciones de inspección y comprobación en el ámbito tributario mediante la entrada en el domicilio se están generalizando. La supervisión de obligados tributarios a través del efecto sorpresa en su domicilio, por parte de los equipos de inspección y su investigación, es un procedimiento establecido tanto por la normativa tributaria como de carácter administrativo con la finalidad de incrementar la recaudación fiscal ante posibles situaciones de desarrollo de actividades presuntamente ilícitas.

La definición del concepto del domicilio es esencial para su defensa como bien protegido como derecho fundamental de nuestro texto constitucional. Debemos entenderlo, como aquel espacio donde el individuo vive ejerciendo su libertad más íntima, al margen de las convenciones sociales, así como todo espacio apto, para que eventualmente o de forma permanente, pueda desarrollar libremente lo anteriormente comentado. La delimitación del domicilio que utiliza el artículo 18 de la CE no coincide plenamente con la definición que se utiliza en materia de derecho privado, y en especial en el artículo 40 del Código Civil. Tampoco el concepto de domicilio para las personas físicas como para las personas jurídicas, el cual queda constreñido a 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.

La Constitución establece con claridad tres situaciones en las que se puede permitir la entrada en domicilios y su registro por parte de terceras personas y la Administración: a) por medio del consentimiento del titular del domicilio, b) por medio de una resolución judicial, c) como consecuencia de la comisión de un flagrante delito. Además debería contemplarse también una cuarta opción, como es la situación de urgente necesidad.

Nos encontramos ante una supuesta disyuntiva en nuestro ordenamiento sobre la prevalencia de un derecho fundamental de protección a los ciudadanos del derecho a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio, junto con una obligación constitucional general, de obligado cumplimiento, de contribuir al sostenimiento de las cargas tributarias (art. 31 CE). En esta antítesis el derecho a la intimidad no es absoluto, como no lo es ninguno de los derechos fundamentales, pudiendo ceder ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que aquel haya de experimentar se revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto. Pero parece que hay una supremacía, según hemos podido observar, ante una exigencia de contribución a las arcas del Estado en el caso de una entrada domiciliaria.

Desde el punto de vista tributario nos encontramos con una normativa bien delimitada en sus potestades de comprobación (LGT, RGR...) y con gran amplitud de facultades para realizar los procedimientos administrativos de la inspección de tributos contemplando la

entrada domiciliaria de los obligados tributarios, con objeto de desarrollar sus actuaciones sobre actividades o explotaciones que se encuentren sujetas a gravamen.

Sin embargo, como límite ante esta potestad excesiva investigadora, emerge una figura esencial como es la autorización obligada que debe conceder la Administración al juez de lo Contencioso-Administrativo. Dicha figura debe verificar la apariencia de legalidad del acto administrativo con el fin de evitar que se produzcan entradas arbitrarias, estableciendo las pautas necesarias para que la correcta ejecución del acto administrativo sea efectuada con las garantías y sin más limitaciones a los derechos fundamentales que aquellas que sean estrictamente necesarias.

La entrada domiciliaria debe salvaguardar unos principios entre los que resaltan el de la legalidad, utilización del medio menos lesivo para la libertad individual. El de la congruencia, la ejecución debe suponer trasladar a la práctica o hacer efectivas las obligaciones que el acto imponía a su destinatario de modo que no pueda aprovecharse la ocasión para imponer otras nuevas, distintas, o intentar satisfacer intereses no contemplados en la decisión que se ejecuta, y finalmente la aplicación del principio de proporcionalidad que exige la elección de los medios más adecuados para la obtención de los fines que se pretenden alcanzar.

La garantía judicial se erige en un mecanismo de orden preventivo, destinado a proteger el derecho, y no a reparar su violación cuando se produzca, convirtiéndose en el método para decidir, en casos de colisión de valores e intereses constitucionales, si debe prevalecer el derecho del artículo 18.2 de la CE. Por lo que deben rechazarse situaciones en las que para la autorización de entrada se produzcan automatismos de las solicitudes, y debe realizarse una labor de identificación e individualización del obligado tributario que soporta una ejecución forzosa del domicilio, que pueden generar una grave arbitrariedad por la desproporción de la medida dentro del ámbito de la proporcionalidad.

No debería admitirse, y este es el mayor riesgo de las entradas domiciliarias realizadas por la inspección, que las solicitudes de entrada sean sustentadas sobre indicios, riesgos de carácter tributario y presunciones, supuestamente razonables de comportamientos irregulares de los administrados, lo cual vulneraría claramente la inviolabilidad del domicilio pudiendo caer en la categoría de un registro ilícito, como claro conflicto de derechos fundamentales.

Referencias bibliográficas

- Delgado Sancho, C. (2018). Entrada y registro en el domicilio del contribuyente. *Técnica Tributaria*, 122, tercer trimestre 2018.
- Falcón y Tella, R. (2016). *Derecho Financiero y Tributario*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Garrido Falla, F.; Palomar Olmeda, A. y Losada González, H. (2013). *Tratado de Derecho Administrativo*. Volumen 1. Parte General. Decimocuarta Edición. Tecnos.
- Mantero Sáenz, A. y Giménez-Reyna, E. (2005). *Ley General Tributaria, antecedentes y comentarios*. Asociación Española de Asesores Fiscales.
- Morell Ocaña, L. (2009). *Curso de Derecho Administrativo. La actividad de las Administraciones Públicas. Su control administrativo y jurisprudencial*. Servicio de Publicaciones Derecho. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Muñoz Machado, S. (2011). La actividad administrativa. *Tratado de Derecho Administra-*
- tivo y Derecho Público General*. Tomo IV. Madrid: Iustel.
- Pérez de Ayala, J. L. (2008). *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*. Madrid: Thomson Civitas.
- Pérez Royo, F. y Carrasco González, F. M. (2018). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Navarra: Thomson Reuters Civitas.
- Pulido Quecedo, M. (1999). *La inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas*. Repertorio del Tribunal Constitucional. Aranzadi.
- Sainz de Bujanda, F. (1979). *Lecciones de Derecho financiero*. Sección de Publicaciones Facultad de Derecho. Madrid: Universidad Complutense.
- Serantes Peña, F. (2019). *Competencia para dictar el auto de entrada en el domicilio*. Recuperado de <www.politica.fiscal.es>.

Bibliografía

- Aguallo Avilés, A. (2003). Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990. *Quincena Fiscal*, 21.
- Checa González, C. (2010). La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas. *Quincena Fiscal*, 19.
- García Moreno, A. (2015). Procedimiento inspector, validez del consentimiento otorgado para acceder al domicilio y derecho a no inculparse (a propósito de la STC 54/2015). *La Ley*, 3880.
- Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2007). Intimidación, tributos y protección de datos personales. *InDret*, 2.
- Méndez Moreno, A. (2018). *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Lecciones de Cátedra.
- Rives Seva, P. (2012). *La autorización judicial de entrada en domicilio para la ejecución forzosa de los actos de la Administración*. Recuperado de <www.noticiasjuridicas.com>.



Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales

Íñigo Hernández Moneo

Asociado de Tributación Indirecta EY

Extracto

La economía digital brinda numerosos beneficios a empresas y ciudadanos. No obstante, el aumento de determinados tipos de actividades digitales es un asunto que ha venido adquiriendo cada vez más complejidad para los sistemas tributarios existentes, dado que las actuales normas del impuesto sobre sociedades han provocado un desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar donde se crea el valor, en particular, en el caso de los modelos de negocio que dependen en gran medida de la participación de los usuarios.

A la espera de lograr una solución global definitiva a nivel de la Unión Europea y de la OCDE, cuya adopción y aplicación podría llevar tiempo debido a la complejidad del problema y la gran variedad de cuestiones que han de abordarse, el Gobierno de España ha retomado el Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD).

El IDSD grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario; en concreto, a) los servicios de publicidad dirigida a los usuarios de interfaces digitales, b) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios de interfaces digitales y c) los servicios de intermediación que permitan localizar a otros usuarios de interfaces digitales e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios de las interfaces digitales.

El IDSD resultará de aplicación a las empresas que superen a) un importe total anual de ingresos mundiales superior a 750.000.000 de euros y b) un importe total de los ingresos imponibles anuales en España de 3.000.000 de euros. El tipo impositivo será del 3% y las declaraciones tendrán periodicidad trimestral.

El artículo analiza los elementos del IDSD y aborda las dificultades técnicas y controversias que lo rodean.

Palabras clave: impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD); economía digital; servicios digitales; interfaces digitales; publicidad dirigida; transmisión de datos; servicios de intermediación.

Cómo citar: Hernández Moneo, I. (2020). Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 445, E1-E18.



Analysis of the bill of certain digital services tax

Íñigo Hernández Moneo

Abstract

The digital economy brings many benefits to companies and citizens. However, the rise of certain digital activities and novel business models has become a growing challenge for existing taxation systems, given that the current Corporate Tax rules to the digital economy has led to a misalignment between the place where the profits are taxed and the place where value is created, notably in the case of business models heavily reliant on user participation.

In the wait of the definitive comprehensive solution at the European Union and OECD level, which may take time to adopt and implement due to the complex nature of the problem and the wide variety of issues that need to be addressed, the Spanish Government has resume the bill of Certain Digital Services Tax (CDST).

CDST is levied on the revenues resulting from the supply of certain digital services characterized by user value creation; specifically (i) services of advertising targeted at users of digital interfaces, (ii) the transmission of data collected about users of digital interfaces and (iii) the intermediation services which allow users of digital interfaces to find other users and to interact with them, and which may also facilitate the provision of underlying supplies of goods or services directly between users of the digital interfaces.

The CDST will apply to entities exceeding (i) the total amount of annual worldwide revenues of EUR 750.000.000 and (ii) the total amount of taxable revenues obtained by the entity in Spain of EUR 3.000.000. The tax rate will be set at 3% and the tax returns will be submitted on a quarterly basis.

The article analyzes the elements of the CDST and addresses the technical difficulties and controversy surrounding it.

Keywords: certain digital services tax (CDST); digital economy; digital services; digital interfaces; targeted advertising; data transmission; intermediation services.

Citation: Hernández Moneo, I. (2020). Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, E1-E18.



Sumario

1. Contexto
 - 1.1. La OCDE
 - 1.2. La Unión Europea
 - 1.3. España
2. Descripción del IDSD
 - 2.1. Hecho imponible
 - 2.2. No sujeción
 - 2.3. Sujetos pasivos. Umbrales de aplicación
 - 2.4. Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales
 - 2.5. Base imponible
 - 2.6. Tipo de gravamen y liquidación
 - 2.7. Obligaciones formales y régimen sancionador
3. Observaciones al Proyecto del Ley del IDSD
 - 3.1. Servicios de publicidad *online* dirigida a los usuarios
 - 3.2. Servicios de intermediación *online*
 - 3.3. Servicios de transmisión de datos obtenidos *online*
 - 3.4. Operaciones intragrupo
 - 3.5. Dedución del IDSD en el IS o en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR)
4. Comentario final



1. Contexto

La economía digital ha generado, a partir de las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías, nuevos modelos de negocio y la transformación de muchos de los existentes, brindando numerosos beneficios a empresas y ciudadanos.

No obstante, el aumento de determinados tipos de actividades digitales ha venido adquiriendo cada vez más complejidad para los sistemas tributarios existentes puesto que, en algunos casos, las empresas no tributan en los países donde se genera el valor económico.

Tal como señala la exposición de motivos del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD) presentado por el Gobierno, el nuevo gravamen se concibe como una solución ante la incapacidad de la normativa actual del impuesto sobre sociedades (IS) de gravar en España los ingresos derivados de los nuevos modelos de negocio digitales en los que la contribución de los usuarios españoles y el valor de los datos creados por ellos resultan esenciales. Dichos negocios son muchas veces desarrollados a distancia por empresas con escasa o nula presencia física en el territorio nacional que no tributan en España por los ingresos obtenidos de dichas actividades.

Esta problemática no es exclusiva de España, sino que preocupa a nivel global, habiéndose suscitado, desde hace tiempo, debates en distintas sedes internacionales, sin que, hasta la fecha, haya sido posible adoptar una solución global.

1.1. La OCDE

En el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del G20 ha sido especialmente relevante, en los últimos tiempos, el proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) y, más en concreto, su acción 1 sobre los retos de la economía digital. La solución planteada podría consistir en una revisión del concepto de establecimiento permanente (digital) que permitiera asignar la parte del beneficio obtenido por la empresa correspondiente al valor derivado de los datos y contribuciones de los usuarios al país del que emanan o en el que se encuentran esos datos y usuarios.

Los avances de la OCDE resultaron plasmados en su «Policy Note» (*Addressing the Tax Challenges of the Economy*) de 23 de enero de 2019, estructurada sobre dos pilares: el denominado «primer pilar», relacionado con la reasignación de los beneficios de las empresas digitalizadas, y el «segundo pilar», relativo a la reforma general de la fiscalidad internacional de las empresas.

La OCDE ha avanzado en esta materia significativamente en los últimos meses y trabaja en la actualidad con la intención de que, a finales de 2020, se pueda acordar una solución global en el marco del G20.

1.2. La Unión Europea

La Unión Europea (UE) se ha implicado estrechamente en estos trabajos de la OCDE, que en 2019 fueron considerados de máxima prioridad por el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), estableciendo equipos de trabajo para la evaluación de las propuestas de la OCDE desde diferentes perspectivas y celebrando debates internos preparatorios a escala de la Unión sobre las implicaciones de dichas propuestas y su compatibilidad con la legislación comunitaria.

No obstante, mientras se sucedían estos avances a escala de la OCDE y se esperaba la consecución de una solución global, cuya adopción se antojaba complicada y larga en el tiempo debido a la gran complejidad del problema, a nivel de la UE, muchos Estados miembros mostraron su interés en la adopción de medidas temporales a escala comunitaria, tales como el establecimiento de un impuesto provisional que mitigara el problema hasta la adopción de la solución definitiva a nivel de la UE y OCDE.

La Comisión Europea respondió a este llamamiento con la presentación, en fecha 21 de marzo de 2018, de la Propuesta de Directiva del Impuesto sobre Servicios Digitales, con la pretensión de regular la tributación, de forma armonizada a nivel del UE, de los ingresos derivados de tres tipos de servicios digitales en los que el usuario tiene una participación esencial: a) la publicidad dirigida, b) la intermediación *online* y c) la transmisión de datos obtenidos *online*. La intención inicial de la Comisión era que este impuesto provisional europeo resultara de aplicación en 2020 y se derogara cuando se alcanzara la solución definitiva a nivel mundial (OCDE), con la reforma coordinada a nivel global de las normas de tributación en el IS de dichos servicios.

La medida provisional propuesta por la Comisión Europea fue estudiada en distintas reuniones celebradas desde entonces por el ECOFIN, resultando imposible su aprobación por falta de consenso entre los Ministerios de Hacienda de los socios comunitarios. A pesar del amplio respaldo del que gozaba el texto entre un gran número de Estados miembros, el debate reveló que algunas delegaciones mantenían reservas sobre aspectos concretos de la propuesta y otras, incluso, plantearon objeciones más importantes. De este modo, en

marzo de 2019, el Consejo de la Unión decidió partir de un nuevo texto transaccional en el que se limitaba el ámbito de aplicación del impuesto a los servicios de publicidad digital.

A la vista de las discrepancias entre algunos Estados miembros sobre la solución provisional comunitaria y constatados los avances en el seno de la OCDE para la solución definitiva, cuya agenda contemplaba a inicios de este año, como se ha indicado, un informe final al término de 2020, los ministros de Hacienda de los Estados miembros convinieron, en la reunión del ECOFIN del 21 de enero de 2020, que la mejor manera de avanzar era buscar la solución duradera mundial en el seno de la OCDE, para evitar la fragmentación y las medidas unilaterales, dejando en el aire, al menos por el momento, la implantación del impuesto provisional europeo.

1.3. España

A lo largo de este tiempo, España, aunque considera que la estrategia óptima para abordar el reto consistía en encontrar una solución definitiva a nivel mundial en el seno de la OCDE, emprendió en 2018 el camino para adoptar una solución provisional unilateral, siguiendo la senda iniciada por otros países de nuestro entorno, como Francia, Italia, Alemania o Reino Unido. De este modo, a finales de octubre de dicho año, el ejecutivo español presentó el Anteproyecto de Ley del IDSD español. Tres meses más tarde, tras evacuarse el correspondiente trámite de observaciones, el Consejo de Ministros de 18 de enero de 2019 aprobó la remisión del Proyecto de Ley al Congreso de los Diputados para su tramitación con la intención de aprobarlo para 2019.

Según señalaba la exposición de motivos de aquel Proyecto de Ley, la demora en la adopción de una normativa consensuada a nivel internacional –ya sea a nivel mundial (OCDE) o de la UE– justificaba tal acción. No obstante, el IDSD español –que era una réplica de la propuesta comunitaria de 2018 una vez adaptados los umbrales de los sujetos pasivos y con algún otro matiz diferenciador– fue presentado entonces por la Administración española como el primero de la UE que se adaptaba a la estructura prevista para el futuro impuesto provisional comunitario, indicando que se adecuaría a la regulación de dicho impuesto tan pronto como fuera aprobado. Igualmente, y en coherencia con los argumentos expuestos, España procedería a la derogación de su impuesto tan pronto como se hubiera alcanzado a nivel mundial una solución duradera. Así lo reconocía la disposición final cuarta del Anteproyecto de Ley.

Sin embargo, la convocatoria anticipada de elecciones y la escasa duración de la siguiente legislatura (la XIII) impidió que se completara la tramitación de la norma, haciendo decaer el Proyecto de Ley.

El inicio de la actual XIV legislatura el pasado día 3 de diciembre de 2019 y la formación del Gobierno en plenas funciones desde el mes de enero de 2020 han posibilitado el relanzamiento del proyecto de implantación del impuesto en España. El texto recupera en su integridad el Proyecto presentado por el Gobierno en enero del año pasado, gravando, por

tanto, los mismos tres hechos imponible que presentaba la Propuesta de la UE de marzo de 2018. De este modo, el Consejo de Ministros del pasado 18 de febrero aprobó la remisión de nuevo al Congreso de los Diputados del Proyecto de Ley del IDSD. Si el Gobierno recaba los apoyos parlamentarios suficientes, se estima que el proceso de aprobación parlamentaria podría durar entre tres y seis meses, estando la entrada en vigor de la ley prevista a los tres meses de su publicación en el BOE.

No obstante, el contexto geopolítico marcado por las tensiones comerciales y económicas a nivel global ha llevado al Gobierno a proponer que, de manera excepcional, este primer año el pago del impuesto se efectúe a finales de 2020 en vez de forma trimestral. Según el Ministerio de Hacienda, «esta medida pretende dar un mayor margen a las negociaciones a nivel internacional, con idea de llegar a un consenso global en los próximos meses». Recordemos que pocos países han dado el paso de aprobar este impuesto y quizá el caso más mediático de los países de nuestro entorno ha sido el de Francia, que ha retrasado su aplicación hasta finales de este año por la advertencia de EE. UU. de establecer aranceles sobre alguno de sus productos estrella como consecuencia de los efectos que el impuesto galo tendría para importantes empresas norteamericanas.

Además, aparte de la controversia suscitada sobre la oportunidad de la adopción de esta medida provisional unilateral en el marco de la posición comunitaria actual y los avances que se están produciendo en el seno de la OCDE para el establecimiento de una solución definitiva, la configuración del IDSD propuesta plantea numerosas dificultades técnicas, algunas de las cuales ya fueron advertidas por diversos Estados miembros, que sustentaron su rechazo a la versión comunitaria del impuesto.

A estas consideraciones, deben añadirse los últimos acontecimientos generados por la crisis sanitaria, que podrán cambiar la perspectiva sobre el IDSD, sobre todo, a la vista de las consecuencias económicas de dicha crisis y el papel de absoluta relevancia adquirido en esta situación por las empresas de servicios digitales, que pueden librarse del impacto negativo, que, sin duda, van a sufrir otros sectores tradicionales de la economía, si no aumentar sus beneficios.

A continuación, se realiza una descripción de los elementos más relevantes del impuesto y se analizan algunos de sus aspectos más controvertidos.

2. Descripción del IDSD

El IDSD, definido en el Proyecto de Ley como un impuesto de carácter indirecto, grava determinados servicios digitales en los que los usuarios situados en el territorio español contribuyen de forma significativa al proceso de creación de valor.

Nótese que la vocación con la que nace el impuesto no es gravar todos los servicios digitales, sino aquellos servicios en los que la intervención (participación) del usuario situado

en España es esencial para la creación del valor de la empresa que presta los servicios y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios. Es decir, los servicios contemplados por el IDSD son aquellos que no podrían existir en su forma actual sin la implicación de los usuarios.

Un ejemplo de este tipo de servicios digitales es el caso de los buscadores de internet (motores de búsqueda de internet), que captan los datos del usuario –internauta–, una vez que este ha dado su consentimiento, y que, posteriormente, ceden dichos datos a terceros o incluyen publicidad específicamente dirigida al usuario con base en dichos datos (por ejemplo, en función de las búsquedas anteriores realizadas por el usuario).

2.1. Hecho imponible

El nuevo impuesto grava las siguientes prestaciones de servicios:

- a) Publicidad dirigida: la inclusión, en una interfaz digital (programa, sitio web o aplicación que permita la comunicación *online*), de publicidad dirigida a los usuarios de la interfaz.
- b) Intermediación *online*: la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios a) localizar a otros usuarios e interactuar con ellos o b) facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.
- c) Transmisión de datos obtenidos *online*: la transmisión, incluida la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

Nótese que respecto del primer supuesto (publicidad dirigida), la norma aclara que, en los supuestos en que la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz. De este modo, la norma persigue evitar los posibles efectos en cadena o la doble imposición de los mismos ingresos (se entiende que una parte de los ingresos obtenidos por la entidad que incluye la publicidad de un cliente se pagará al propietario de la interfaz digital en la que vaya a aparecer el anuncio publicitario, a cambio del alquiler de espacio digital en esa interfaz).

2.2. No sujeción

Siguiendo la finalidad del impuesto –servicios en los que la participación del usuario en la actividad digital constituye la contribución esencial para la empresa y gracias a la cual puede

obtener los ingresos-, la normativa propuesta excluye del ámbito de aplicación del IDSD las ventas de bienes o servicios contratados *online* a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios (que puede implicar lo que comúnmente se denomina «comercio electrónico»), ya que, para el minorista, la creación de valor reside en los bienes y servicios suministrados, y la interfaz digital se utiliza únicamente como medio de comunicación. Por el mismo motivo, quedan también excluidas del IDSD las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación *online*.

Asimismo, quedan excluidos los servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago. Tal como se explicaba en la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva en la que se basa el texto propuesto por el Gobierno, algunos proveedores de contenidos digitales a través de una interfaz digital pueden autorizar cierta forma de interacción entre los destinatarios de dichos contenidos y, por lo tanto, podrían considerarse comprendidos dentro de la definición de interfaces digitales multifacéticas que prestan servicios de intermediación. Sin embargo, en tales circunstancias, se entiende que la interacción entre usuarios sigue siendo accesorio respecto del suministro de contenidos digitales, en el que el único o principal objeto del usuario es recibir los contenidos digitales de la entidad que pone a disposición la interfaz digital (por ejemplo, la entrega de un videojuego por una entidad a un usuario mediante una interfaz digital constituirá un suministro de contenidos digitales por parte de dicha entidad que queda fuera del ámbito de aplicación del IDSD, independientemente de que el usuario en cuestión pueda jugar con otros usuarios y, por tanto, se permita cierta forma de interacción entre ellos). Lo mismo ocurre con los servicios de comunicación y de pago, en los que la creación de valor reside en el desarrollo y la venta de programas que permiten que la interacción tenga lugar y que está menos vinculada a la participación del usuario.

El suministro de contenidos digitales por una entidad a los usuarios a través de una interfaz digital excluido del ámbito de aplicación del IDSD debe distinguirse de la puesta a disposición de una interfaz digital multifacética a través de la cual los usuarios pueden cargar y compartir contenidos digitales con otros usuarios, o la puesta a disposición de una interfaz que facilita un suministro subyacente de contenidos digitales directamente entre los usuarios. Precisamente estos últimos servicios constituyen un servicio de intermediación por parte de la entidad que pone a disposición la interfaz digital multifacética que entra dentro del ámbito de aplicación del IDSD, independientemente de la naturaleza de la operación subyacente. De ahí que la redacción de la norma haga hincapié en que el suministro de contenidos digitales excluido del ámbito de aplicación del IDSD debe ser realizado por la entidad que pone a disposición la interfaz digital a través de la cual se suministran los contenidos digitales, y no por los usuarios de dicha interfaz a otros usuarios.

La normativa propuesta excluye igualmente del ámbito de aplicación del IDSD las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas, así como

las prestaciones de servicios de transmisión de datos realizadas por dichas entidades. Las interfaces digitales multifacéticas que permiten a los usuarios recibir o estar informados de la existencia de servicios de ejecución de órdenes, servicios de inversión o servicios de análisis de la inversión, como los facilitados por las entidades mencionadas anteriormente, a menudo implican la interacción del usuario. No obstante, como se explicaba en la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva que sirve de base al Proyecto de Ley, el usuario no desempeña un papel central en la creación de valor para la entidad que pone a disposición una interfaz digital de este tipo. El valor reside en cambio en la capacidad de dicha entidad para reunir a compradores y vendedores de productos financieros bajo unas condiciones específicas y distintivas que de otro modo no se producirían (en comparación, por ejemplo, con las operaciones concluidas al margen de dichas interfaces directamente entre las contrapartes). El servicio de este tipo de interfaces va más allá de la mera facilitación de las operaciones financieras entre los usuarios de la interfaz. En concreto, los servicios regulados que están excluidos del ámbito de aplicación del IDSD tienen por objeto proporcionar un entorno seguro para las operaciones financieras, determinando las condiciones específicas en las que pueden llevarse a cabo tales operaciones para garantizar elementos como la calidad de ejecución de las operaciones, el nivel de transparencia en el mercado y un trato equitativo de los inversores.

Por último, quedan también excluidas del IDSD las prestaciones de servicios digitales sujetas al IDSD cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 %. Este supuesto de no sujeción, que ya preveía la Propuesta de Directiva de la Comisión de 2018, no se había contemplado inicialmente en el Anteproyecto de Ley presentado por el Gobierno en otoño de ese año, pero, atendiendo las observaciones realizadas por los interesados durante el trámite de audiencia, sí fue finalmente incorporado en el Proyecto de Ley de enero de 2019 y ha quedado igualmente contemplado en el Proyecto de Ley que ahora se comenta.

2.3. Sujetos pasivos. Umbrales de aplicación

Serán sujetos pasivos del IDSD las empresas que, al inicio del periodo de liquidación, superen los dos siguientes umbrales: a) que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros y b) que el importe total de los ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas para la determinación de la base imponible (para determinar la parte de dichos ingresos que se corresponde con usuarios situados en territorio español), correspondientes al año natural anterior supere 3 millones de euros.

El primer umbral persigue limitar la aplicación del IDSD a las empresas de gran envergadura, que son aquellas capaces de prestar servicios digitales basados en los datos y la contribución de los usuarios, y que se apoyan, en gran medida, en la existencia de amplias redes de usuarios, en un gran tráfico de datos y en la explotación de una sólida posición en el mercado.

El segundo umbral pretende acotar la aplicación del impuesto a los casos en que exista una huella digital significativa en España en relación con los tipos de servicios digitales gravados.

Se establecen, no obstante, normas especiales para las entidades que pertenezcan a un grupo. Así, a fin de determinar si una entidad rebasa los umbrales y, por tanto, tiene la consideración de sujeto pasivo, los umbrales deben aplicarse en relación con los importes aplicables a todo el grupo. En caso de que el grupo supere dichos umbrales, tendrán la consideración de contribuyentes todas y cada una de las entidades que formen parte de este, en la medida en que realicen el hecho imponible, con independencia del importe de los ingresos derivados de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto obtenidos en España que les correspondan.

Nótese que, precisamente por la finalidad que persigue el nuevo gravamen, una empresa que supere los dos umbrales mencionados anteriormente se considerará sujeto pasivo independientemente de que se halle o no establecida en España.

2.4. Lugar de realización de las prestaciones de servicios digitales

Dado que el IDSD pretende gravar aquellos servicios digitales cuyo valor radica en la intervención (participación) del usuario situado en España –este es precisamente el nexo que justifica la existencia del gravamen–, el Proyecto de Ley establece que solo quedan sujetas al impuesto aquellas prestaciones de servicios digitales que se puedan considerar vinculadas con España, lo que se entenderá que sucede cuando haya usuarios de dichos servicios situados en nuestro territorio.

Este enfoque responde al razonamiento de que es la participación del usuario en las actividades digitales de una empresa la que genera el valor para esta última, lo que puede no entrañar necesariamente un pago por parte del usuario (por ejemplo, en el caso de las personas que ven publicidad en una interfaz digital); o lo que puede implicar el pago por parte de algunos usuarios exclusivamente (por ejemplo, en el caso de las interfaces digitales multifacéticas en que solo determinados usuarios han de pagar por acceder a la interfaz, mientras que el resto disfruta de acceso gratuito). Por lo tanto, el IDSD se devengará en España cuando el usuario esté en nuestro país, independientemente de que haya contribuido o no pecuniariamente a la generación de los ingresos de la empresa.

A efectos de considerar a los usuarios como situados en el territorio de aplicación del impuesto se establecen una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales gravados, que están basadas en el lugar en que se han utilizado los dispositivos de esos usuarios, localizados a su vez, en general, a partir de las direcciones de protocolo de internet (IP) de los mismos salvo que se utilicen otros medios de prueba, en particular, otros instrumentos de geolocalización de los dispositivos.

De este modo, en los casos de publicidad dirigida, se tiene en cuenta el número de veces que un anuncio publicitario aparece en el dispositivo del usuario durante el periodo impositivo en España.

Por lo que respecta a la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas en los casos en que conllevan la facilitación de operaciones –entregas de bienes o prestaciones de servicios– subyacentes, la atribución a España de los ingresos imposables se lleva a cabo basándose en el número de usuarios que concluyen tal operación durante el periodo impositivo utilizando un dispositivo en nuestro país. Sin embargo, si el servicio de intermediación no conlleva la facilitación de operaciones subyacentes, a efectos de la atribución a España de los ingresos imposables, se tiene en cuenta el número de usuarios que durante el periodo impositivo sean titulares de una cuenta que permite acceder a la interfaz que se haya abierto utilizando un dispositivo en nuestro país, independientemente de que la apertura haya tenido lugar durante ese ejercicio fiscal o en otro anterior.

Por lo que se refiere a la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios, la atribución de los ingresos imposables a España tiene en cuenta el número de usuarios que han generado los datos transmitidos en el periodo impositivo como consecuencia de la utilización de un dispositivo en nuestro país.

Como puede observarse, a efectos de determinar el lugar en que se han realizado las prestaciones de servicios digitales, no se tendrá en cuenta ni el lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente en los casos de servicios de intermediación en línea cuando exista, ni el lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital.

2.5. Base imponible

La base imponible del impuesto estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el impuesto sobre el valor añadido u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (España) durante el periodo de liquidación.

A efectos del cálculo de la base imponible, se establecen unas reglas para poder gravar exclusivamente la parte de los ingresos que se corresponde con usuarios situados en el territorio aplicación del impuesto en relación con el total de usuarios, de acuerdo con las reglas de localización de cada uno de los hechos imposables descritas en el apartado anterior.

Asimismo, la norma aclara que, en las prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, la base imponible será su valor normal de mercado.

Por último, el texto propuesto prevé que, si el importe de la base imponible no resultara conocido en el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente

aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su posterior regularización cuando dicho importe fuera conocido.

2.6. Tipo de gravamen y liquidación

El tipo impositivo que se aplicará será del 3 %, en línea con la propuesta de la Comisión Europea de 2018. El devengo se producirá por cada prestación de servicios gravada y el periodo de liquidación será trimestral.

2.7. Obligaciones formales y régimen sancionador

La regulación propuesta prevé una serie de obligaciones formales, entre las que destaca, por un lado, la llevanza de unos registros específicos de las operaciones gravadas, cuyo detalle se relega al desarrollo reglamentario, y, por otro, el establecimiento de sistemas que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

Precisamente para el caso del incumplimiento de esta última obligación, la norma dispone de un régimen sancionador propio consistente en multa pecuniaria del 0,5 % del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros, por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento.

El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de la infracción podrá ser objeto de reducción en un 25 % en caso de que su ingreso se realice dentro del plazo otorgado al efecto y que no se interponga recurso o reclamación contra la sanción, conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Observaciones al Proyecto de Ley del IDSD

Como sabemos, la creación de valor por parte del usuario del servicio digital constituye el pilar fundamental sobre el que se justifica el IDSD. Sin embargo, con la actual redacción del Proyecto, el perímetro de delimitación de los servicios sujetos al impuesto podría quedar difuso en algunos supuestos, abriendo la puerta al gravamen de otras actividades u operativas empresariales en las que tal creación del valor por parte de los usuarios de la interfaz no resulta, al menos, tan determinante.

3.1. Servicios de publicidad *online* dirigida a los usuarios

El Proyecto de Ley incluye, dentro la definición de publicidad dirigida, una presunción *juris tantum* que no constaba en la Propuesta de Directiva europea: se considerará que

toda la publicidad es «publicidad dirigida», salvo prueba en contrario. Dicha definición de publicidad *online* genérica y amplia podría convertir el IDSD en la práctica en un impuesto general sobre la publicidad *online*.

La definición de publicidad dirigida contenida en la Propuesta de Directiva, en la que se basa el Proyecto de Ley, tenía un sentido amplio en consonancia con los distintos modelos de negocio que pretendía gravar, pero la presunción incluida en la norma española podría extender el concepto de la publicidad dirigida a supuestos en los que la publicidad no ha sido personalizada a un usuario destinatario determinado de conformidad con la información recibida de su conducta activa *online*.

La regulación propuesta no aclara si los servicios de publicidad dirigida gravados por el impuesto requieren o no que el usuario facilite información de forma activa. El espíritu del impuesto parecería requerir la participación del usuario con una acción expresa, de manera que los datos utilizados para personalizar la publicidad provengan de la acción clara del usurario y no limitada a un mero consentimiento de compartir información.

Sin embargo, con la redacción dada, parece que el impuesto gravaría toda publicidad personalizada en función de los datos recolectados directamente por la compañía, incluso en los casos de participación pasiva del usuario, por ejemplo, a través de *cookies*. Esta última situación podría darse, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que la empresa ha decidido, simplemente por razones comerciales, incluir en su página web el catálogo que entrega físicamente a sus clientes en tienda, como ocurre con algunas cadenas de distribución de alimentación.

3.2. Servicios de intermediación *online*

Como se ha indicado, el Proyecto de Ley excluye de tributación «las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario».

Esta circunstancia podría tener impacto en determinados sectores, en los que las ventas *online* se configuran como un canal adicional de ventas al de las tiendas físicas. Si el canal *online* es operado por un tercero, que encaje dentro del concepto de intermediario, su actividad podría quedar sujeta al IDSD dentro del supuesto de intermediación *online*. Este podría ser el caso de las empresas que venden sus bienes o prestan sus servicios a través de las plataformas de grandes empresas, convirtiéndose el impuesto en un coste adicional para las primeras.

Además, el del concepto de intermediario podría generar problemas de interpretación. El texto propuesto incluye solo una limitada referencia en la exposición de motivos que señala que «a fin de determinar si un proveedor vende bienes o servicios en línea por cuenta

propia o presta servicios de intermediación, será preciso tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación».

3.3. Servicios de transmisión de datos obtenidos *online*

Como se ha indicado, el IDSD grava la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales.

En paralelo a los negocios digitales objeto del impuesto, cuyo valor procede casi exclusivamente de la captación y monetización de datos, hay otros negocios –tradicionales en su mayoría– que se están sumando a las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías de la comunicación, en los que la delimitación de los datos capturados digitalmente frente a los capturados de forma física puede resultar difícil.

Este podría ser el caso de aquellos negocios en los que los datos son obtenidos de los clientes físicamente y después se incluyen en las bases de datos digitales del negocio (sector del comercio minorista, por ejemplo) o, al revés, son facilitados por los clientes en una interfaz digital inicialmente y después son completados físicamente cuando acuden al establecimiento (por ejemplo, en el sector de la hostelería).

En estos casos, algunos negocios podrían verse abocados a establecer sistemas que permitan la diferenciación de los datos obtenidos de forma digital y física con su correspondiente carga adicional de adaptación tecnológica y administrativa.

3.4. Operaciones intragrupo

Una de las modificaciones más sustanciales operadas en el Proyecto de Ley que el Gobierno presentó en 2019 respecto de su Anteproyecto de octubre de 2018, y que mantiene el texto propuesto ahora en 2020, consistió en la inclusión de un nuevo supuesto de no sujeción para las prestaciones de servicios digitales realizadas entre entidades que formen parte de un grupo. Dicha modificación fue insistentemente solicitada por los interesados en la fase de observaciones al Anteproyecto de 2018.

Ahora bien, este supuesto de no sujeción no comprende todas las transacciones intragrupo (como ocurría, por ejemplo, en el borrador de la Directiva europea), ya que solo afecta a aquellas realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 %; por lo que, en los casos en los que intervenga en la cadena alguna entidad del grupo que no cumpla dicho porcentaje, el supuesto de no sujeción no resultará de aplicación.

Esta circunstancia podría generar situaciones de doble imposición, a pesar de que no exista una creación de valor derivada de la contribución de los usuarios en dichas operaciones intragrupo, por ejemplo, en aquellos casos en los que los datos de los clientes son recopilados de forma centralizada por una entidad del grupo y posteriormente cedidos a otras entidades del grupo para su aplicación interna.

3.5. Deducción del IDSD en el IS o en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR)

El texto de la Propuesta de Directiva sobre la que se apoya el Proyecto de Ley establecía que:

[...] con el fin de reducir los posibles casos de doble imposición cuando los mismos ingresos estén sujetos al impuesto sobre sociedades y al ISD, se espera que los Estados miembros autoricen a las empresas a deducir el ISD, pagado como coste, de la base imponible del impuesto sobre sociedades en su territorio, independientemente de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes.

Nótese que, en la Propuesta de Directiva, el gravamen responde a las siglas ISD (impuesto sobre servicios digitales).

Sin embargo, el Proyecto de Ley no recoge ninguna referencia al establecimiento de ningún mecanismo para evitar la doble imposición ni a efectos del IS ni del IRNR, circunstancia que podría colocar a las empresas que tributan por dichos impuestos en España en una posición de desventaja.

4. Comentario final

Los continuos debates, tanto en el seno de la OCDE como de la UE, y los avances en las medidas unilaterales seguidas por diversos países, algunos de nuestro entorno más cercano, evidencian la necesidad de acometer una reforma fiscal que permita gravar en cada estado los ingresos obtenidos de los servicios digitales que actualmente escapan a su normativa fiscal.

Dichas discusiones, que en ocasiones se desarrollan bajo las presiones de algunos países para aprobar una respuesta que surta efecto inmediato, están poniendo de manifiesto las posiciones contrapuestas sobre la conveniencia del establecimiento de un impuesto provisional sobre los servicios digitales, como el que se propone en el Proyecto de Ley, previo a la adopción de una solución definitiva acordada a escala multilateral (OCDE)

a nivel del IS, sobre la que sí existe consenso internacional como mejor estrategia para abordar el problema.

En este sentido, como se ha comentado, el Gobierno de España, que ha manifestado su apuesta por lograr un consenso a nivel internacional en el marco de la OCDE y el G20 para lograr la solución definitiva, considera que, sin dejar de buscar ese consenso global, debe avanzar a nivel nacional en esta figura impositiva provisional con el compromiso de que, una vez alcanzado el acuerdo internacional, España adaptará su legislación a la misma.

Como se ha tenido ocasión de exponer, el proyecto del impuesto español se basa en la propuesta del impuesto europeo de 2018, que, a su vez, también se configuraba como una medida provisional a nivel de la Unión hasta la implementación de la solución duradera global (OCDE) en el marco del IS. Sin embargo, como hemos comentado, dicho texto, al no recibir el respaldo de algunos Estados miembros, fue superado por un nuevo texto transaccional en marzo de 2019, que limitaba el ámbito de aplicación del impuesto europeo a los servicios de publicidad digital; renunciando, por tanto, a gravar los servicios de intermediación *online* y transmisión de datos obtenidos *online* que contemplaba la Propuesta de Directiva de 2018. Este último es el modelo de impuesto que han adoptado algunos de los países que han optado recientemente también por impulsar una medida unilateral.

No obstante, tampoco parece que dicha nueva solución comunitaria propuesta en 2019, mucho más limitada que la propuesta de 2018 sobre la que se apoya el impuesto español, vaya a prosperar, por lo menos de momento, de acuerdo con lo acordado por el ECOFIN a principios de 2020, donde los Estados miembros convinieron avanzar en la búsqueda de la solución duradera mundial en el seno de la OCDE, evitando progresar actualmente en el impuesto sobre servicios digitales europeo y en la senda de las medidas unilaterales nacionales, aún más, a la vista de los avances en el seno de la OCDE para la adopción de la solución definitiva, cuya agenda contempla un informe final al término de 2020.

Estos avances motivan, precisamente, la decisión del Gobierno de proponer, de manera excepcional este primer año, el pago del impuesto a finales de 2020 en vez de forma trimestral. El objetivo del ejecutivo español es dar margen a las negociaciones a nivel internacional. A dicha circunstancia habría que sumar el actual contexto geopolítico marcado por las tensiones comerciales y económicas a nivel global, que han llevado a algunos países a retrasar la aprobación del impuesto o, incluso, posponer su aplicación como en el caso de Francia.

Además, la configuración del impuesto plantea numerosas dificultades y aspectos controvertidos que podrían generar efectos no deseados. Este sería el caso, por ejemplo, de la delimitación del hecho imponible, que hemos tenido la ocasión de analizar, que podría llevar a gravar ciertos servicios digitales que pueden existir actualmente en los que la participación del usuario no es esencial en el proceso de creación del valor del negocio o, incluso, como consecuencia de determinadas estructuras de negocio u operativas de los grupos empresariales. La base imponible del impuesto o el devengo también generan dudas.



Con todo ello, el control de las operaciones gravadas y la determinación del tributo a ingresar podría suponer un coste elevado para los sujetos pasivos. Asimismo, la Administración tributaria se enfrentaría también a un gran reto para el control de la correcta aplicación del impuesto, más complejo, aún si cabe, en el caso de los sujetos pasivos no residentes en nuestro país, nexo que justifica precisamente el gravamen.

Debe igualmente tenerse presente que, sin un sistema de tributación mínimamente armonizado a nivel de la UE o de la OCDE, y sin mecanismos para evitar la doble imposición con el IS, una medida unilateral como la que se propone podría afectar más a los sujetos pasivos españoles.

Desde luego, como se ha visto, la tributación de los servicios digitales supone un gran reto para todos los estados y, en particular, para sus autoridades tributarias, que debe ser afrontado. Un desafío sobre el que tal vez cambie la perspectiva a la luz de los últimos acontecimientos generados por la crisis sanitaria, en la que las comunicaciones *online* y los servicios digitales han adquirido una relevancia aun mayor ante las restricciones de movilidad impuestas por las autoridades, generando beneficios extra para las empresas digitales en un contexto de crisis económica con un importante impacto negativo para los sectores tradicionales de la economía. Habrá que ver si la introducción de una medida unilateral como la propuesta por nuestro ejecutivo genera los efectos deseados en un entorno en el que en el ámbito comunitario e internacional todavía se debaten cuestiones técnicas fundamentales sobre el modelo de tributación a aplicar a los servicios digitales.

La carga de la prueba de las dietas por desplazamientos, exentas en el IRPF

Análisis de la [STS de 29 de enero de 2020, rec. núm. 4258/2018](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2020 (Sentencia 96/2020, ponente José Antonio Montero Fernández), en la que el Alto Tribunal fija su doctrina con relación a la carga de la prueba sobre la exención en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de las dietas por desplazamientos y gastos de manutención y estancia, indicando que para su acreditación la Administración tributaria tiene que dirigirse al empleador y no al contribuyente.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles, si al empleador o al empleado, respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, en relación con la determinación de los rendimientos íntegros del trabajo del IRPF.

1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 29 de enero de 2020 (rec. núm. 4258/2018 –NFJ076185–), que analizamos, estima el recurso de casación interpuesto por el contribuyente contra la Sentencia de 7 de febrero de 2018 (rec. núm. 15393/2017 –NFJ076186–) dictada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia (sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia que se casa y anula. Asimismo se estima el recurso contencioso-administrativo dirigido contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia de 28 de abril de 2017, sobre liquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), ejercicios 2010 y 2011, y declara excluidos del gravamen los gastos por mantenimiento de los periodos indicados, así como el derecho al reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas junto con los intereses que correspondan.

El caso trata de un contribuyente, veterinario de una cooperativa de la que es socio minoritario (2,5 %). La cooperativa presta servicios técnicos de reproducción y veterinaria a ganaderías de leche de vacuno establecidas por toda Galicia. El contribuyente es, además, responsable de la administración, contabilidad y fiscalidad de dicha cooperativa, cuyo domicilio social está en Ames (La Coruña). Como consecuencia de los desplazamientos a los que se ve obligado por razón de su trabajo, el contribuyente percibió unas cantidades para gastos de mantenimiento que le fueron abonadas por la cooperativa: 26,67 euros/día.

El contribuyente consideró exentos de gravamen dichos importes mientras que el TEAR de Galicia y el tribunal de instancia (TSJ de Galicia) interpretaron que la carga de la prueba tanto de la realidad de los desplazamientos, como sobre los motivos de los mismos, recae exclusivamente en el contribuyente y dado que, a su juicio, este no había acreditado ni su jornada laboral de trabajo, ni las horas en que desarrollaba el servicio, ni la necesidad de realizar las comidas fuera de su domicilio habitual, procedía la tributación de dichas cantidades como rendimientos del trabajo en el IRPF.

La cuestión se centra en aplicar la doctrina de la carga de la prueba que, en este caso concreto, presenta una especial peculiaridad: el precepto tributario que regula la carga probatoria es el artículo 105 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre –LGT–), de acuerdo con el cual cada parte tiene que probar aquellas circunstancias que le favorecen,

esto es, la Administración tributaria, la realización del hecho imponible, y el obligado tributario, los supuestos de no sujeción, exención, bonificaciones o beneficios fiscales.

Artículo 105.1 de la LGT: En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

A esta norma legal el TS añade aquella otra incorporada por vía jurisprudencial, según la cual la carga de la prueba se desplaza a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no estén al alcance del sujeto pasivo.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 17.1 d) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre –LIRPF–), el concepto de rendimientos del trabajo incluye «las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan».

Es decir, la LIRPF exige la tributación de las dietas para gastos de viaje y solo como excepción deja fuera del gravamen (en lo que a juicio del TS es un supuesto de no sujeción más que de exención) aquellas que constituyen una indemnización por gastos en los que el empleado se ve obligado a incurrir por su trabajo (desplazamiento, desayuno, comida, cena, alojamiento), siempre dentro de ciertos límites cuantitativos que se fijan por vía reglamentaria:

[...] con carácter general se prevé que dietas y asignaciones para resarcir los gastos de locomoción, manutención y estancia en que incurra el trabajador están sujetos a gravamen, si bien se exceptúan lo que constituye en puridad un supuesto de no sujeción: aquellos que en definitiva no retribuyen el trabajo del empleado, sino que vienen a suplir o indemnizar los gastos que este tiene en el desarrollo de su trabajo cuando concurren una serie de requisitos y dentro de los límites cuantitativos contemplados reglamentariamente (FJ cuarto).

El artículo que desarrolla la previsión legal transcrita es el artículo 9 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (RD 439/2007, de 30 de marzo –RIRPF–), el cual después de describir lo que se considera exclusivamente como gastos normales de manutención y estancia, añade un último párrafo en el apartado 3 a).2.º, donde se ordena textualmente:

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, **el pagador** deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón y motivo (la negrita es nuestra).

Por tanto, pretendida la exención del IRPF respecto de las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de gastos de manutención, se trata de acreditar si recae sobre él la carga de probar tal exención, máxime en consideración al ejercicio de las funciones administrativas y de gestión que llevaba a cabo en la propia entidad pagadora de las dietas.

2. Doctrina del tribunal

La argumentación del tribunal supera el criterio manifestado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en una Resolución anterior, de 6 de noviembre de 2018 (RG 3972/2018 –NFJ071838–), la cual, por otra parte, no aparece ni siquiera citada en los fundamentos de derecho de la sentencia del TS.

El razonamiento jurídico parte de la base de que los gastos de locomoción en vehículo privado, así como los de estancia, han de justificarse por el propio contribuyente mediante la aportación de factura o documento equivalente. Esta demostración debe ser realizada, en primer lugar, frente a la empresa pagadora, que es la obligada a emitir el certificado de retenciones donde han de constar los conceptos gravados como rendimientos del trabajo, así como los exceptuados de gravamen (art. 108 RIRPF):

En esta declaración [...] podrá exigirse que conste [...] los siguientes datos:

c) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas.

Por lo tanto, el pagador, que coincide con la figura del retenedor, asume unas obligaciones propias (sustantivas y formales), distintas de las que corresponden al contribuyente, que básicamente consisten en la obligación de declarar las rentas sujetas al gravamen (art. 96 LIRPF). Es, pues, obligación del pagador suministrar al contribuyente y a la propia Administración tributaria un certificado en el que consten los rendimientos del trabajo sujetos y los exentos abonados al trabajador.

A esta argumentación hay que añadir el derecho del contribuyente a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos o que se encuentren en poder de la Administración tributaria (art. 34.1 h) LGT en relación con el art. 92 del mismo texto legal).

En conclusión, en el caso concreto el contribuyente no estaba obligado a aportar aquellos documentos que constituían las obligaciones formales del pagador, cuyo contenido alcanzaba a las dietas exceptuadas de gravamen.

Además, hay que considerar que, en el caso específico de las dietas por gastos de viaje, es la propia ley la que impone al pagador-retenedor «acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón y motivo», según establece expresamente el artículo 9 del RIRPF.

El supuesto planteado ante el TS cuestiona concretamente la carga de la prueba respecto de las dietas por manutención, que son las únicas que cobró el contribuyente. Estas, según el artículo 9 del RIRPF, no exigen ningún tipo de soporte documental sino que se

fijan a tanto alzado dependiendo de si los desplazamientos son fuera o dentro del territorio español y de si ha existido o no pernocta en municipio distinto del lugar habitual de trabajo y del que constituye la residencia habitual del empleado: 53,34 euros diarios con pernocta dentro de territorio español y 91,35 euros diarios con pernocta respecto a desplazamientos al extranjero; si no hay pernocta, las cantidades se reducen a 26,67 euros diarios (que fue lo que se abonó en este caso concreto) o 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamientos dentro de España o al extranjero, respectivamente.

Por lo tanto, respecto de las dietas de manutención, hay que probar la realidad del desplazamiento (día y lugar) y el motivo del mismo (que esté relacionado con la actividad laboral desempeñada), no así la cuantía del gasto.

A la vista de la normativa expuesta, concluye el TS que no es al empleado al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y los gastos de manutención a efectos de su no sujeción al IRPF, sino que la Administración deberá dirigirse al empleador, en cuanto obligado a acreditar que las cantidades abonadas por aquel concepto responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar por razón del desarrollo de la actividad laboral del trabajador.

Respecto de la objeción planteada por el TEAR en el sentido de que el contribuyente, al ser responsable de administración de la cooperativa, estaba en disposición de acreditar los extremos requeridos, el Alto Tribunal califica de «parcial y analítico» el examen y valoración de la prueba realizado por el órgano administrativo y considera que dicho dato «en nada altera lo dicho hasta ahora». Si bien es cierto que la regla general de distribución de la carga de la prueba de la no sujeción o exención de una renta recae en el contribuyente, también lo es que dicha regla general debe alterarse en este caso concreto por razón del mandato legal: conforme a las obligaciones formales legalmente impuestas al retenedor-pagador y al deber de declaración del contribuyente, la Administración debe tener en su poder la totalidad de los datos necesarios para determinar si deben ser o no excluidos dichos gastos de manutención. Y si tuviera dudas, la Administración tributaria ha de dirigirse al pagador pues a él corresponde, y no al empleado (art. 9 RIRPF), probar la realidad de los desplazamientos y los motivos o razón de los gastos de manutención.

El TS razona que la aseveración simplemente de la facilidad de una parte (en este caso, el cooperativista-trabajador) para conseguir una determinada prueba no puede condicionar la distribución de la carga de la misma que hace la ley, máxime cuando la Administración solo deja constancia del «crudo dato» sin justificar dicha disponibilidad.

3. Comentario crítico

A finales de 2018 el TEAC resolvió, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, la cuestión relativa a si la carga de la prueba sobre la exoneración de gra-

vamen de las dietas para gastos de viaje corresponde al pagador de las mismas o, por el contrario, al obligado tributario perceptor de las retribuciones del trabajo (Resolución de 6 de noviembre de 2018, RG 3972/2018 –NFJ071838–).

La citada resolución fue muy comentada por la doctrina (Álvarez Barbeito y Soler Sanz-Ramos, 2018 y CEF, 16 de noviembre de 2018), que resumió que la Administración tributaria no puede imputar al empleado estas rentas automáticamente, sino que previamente ha de intentar recabar información a la entidad que abonó las dietas, especialmente si el contribuyente alega que no dispone de los documentos probatorios por haberlos entregado al pagador (Briz Jurídico Tributario, 12 de febrero de 2019).

En este sentido, el resumen anual de retenciones (modelo 190) que presentan los pagadores de rentas del trabajo constituye el elemento de prueba sustancial a la hora de determinar las cantidades exoneradas de gravamen en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje.

La resolución del TEAC distinguía entre dos tipos de dietas de viaje: las que se abonan en función de un tanto alzado, esto es, la locomoción cuando se utiliza vehículo privado (0,19 €/kilómetro recorrido, art. 9.2 b) RIRPF) y la manutención (en las cuantías ya expuestas en líneas anteriores, según el art. 9.3 a) RIRPF), respecto de aquellas otras que se abonan sobre la base de la justificación documental aportada: factura o documento equivalente (gastos de locomoción en medios de transporte públicos y gastos de estancia o alojamiento).

Las primeras (es decir, las dietas que se abonan a tanto alzado según los parámetros preestablecidos en el RIRPF) tienen que ser necesariamente acreditadas por el pagador, pues a él corresponde demostrar, según el propio artículo 9.3.a).2.º *in fine* del citado RIRPF, el día y lugar del desplazamiento, así como el motivo o razón de este, que son los extremos que permiten acreditar que las cantidades fijadas en el precepto deben estar exentas por corresponder a gastos exigidos por la actividad laboral desarrollada por el contribuyente fuera de su lugar habitual de trabajo o de su domicilio. Entiende el tribunal que, no obstante esta obligación legal, el perceptor puede voluntariamente aportar la justificación de tales dietas, si dispusiera de ella. Es importante resaltar que en estos supuestos solo hay que probar la realidad del desplazamiento y su vinculación con el trabajo, pero no así las cantidades abonadas, ya que estas están prefijadas en la norma a efectos de la exención, con independencia de cuál haya sido el gasto real.

En cambio, respecto de las dietas de locomoción en medios de transporte público y las de estancia, la carga de la prueba ha de recaer necesariamente en el contribuyente-perceptor de la dieta, pues solo él está en disposición de aportar la prueba del gasto realizado, que será la factura del avión, tren, hotel, etc., expedida a su nombre y por el importe correspondiente (art. 9.2 a) y 9.3 a) RIRPF). En estos supuestos, rige la regla general de la carga de la prueba establecida en el artículo 105 de la LGT: quien alega un derecho debe demostrarlo.

También especifica la resolución del TEAC que, respecto de los gastos de aparcamiento y peaje en supuestos de utilización de vehículo privado para el desplazamiento

(art. 9.2 b) RIRPF), el contribuyente tiene que demostrar su importe aportando el correspondiente tique o factura, mientras que el pagador es quien habrá de probar la vinculación de estos gastos con la actividad laboral realizada.

La discrepancia entre esta resolución del TEAC y la sentencia del TS que estamos comentando estriba en la distribución de carga de la prueba cuando la Administración tributaria considera que, por razón de la relación entre el pagador y el perceptor-contribuyente, este tiene acceso pleno a las pruebas requeridas para justificar la exoneración de gravamen de las dietas: en estos casos, a juicio del TEAR, la Administración puede dirigirse exclusivamente al perceptor para obtenerlas sin obligación de requerir al pagador.

En cambio, si el contribuyente alegara no estar en poder de las pruebas documentales por haberlas entregado al pagador y si las rentas están declaradas como exentas en el modelo 190 o en los certificados de retenciones emitidos por el pagador:

[...] el principio de disponibilidad de la prueba y facilidad probatoria impediría [a la Administración] hacer tributar sin más tales cantidades en el IRPF del perceptor, por falta de la justificación correspondiente, sin antes intentar obtener del pagador la documentación precisa mediante el oportuno requerimiento (Acuerdo final, letra b).3) Resolución del TEAC de 6 de noviembre).

A contrario sensu, según la doctrina administrativa, en los casos en que el perceptor de las dietas fuese administrador de la entidad pagadora o tuviese el control efectivo sobre ella, el principio de facilidad probatoria haría recaer la carga de la prueba en dicho perceptor y no en el pagador, como establece la norma reglamentaria.

Este punto es el que matiza la sentencia del TS. En el caso enjuiciado, el contribuyente además de trabajador era responsable de la administración de la entidad pagadora, «supervisando la contabilidad y la fiscalidad de la entidad, así como llevando el control de la facturación y tesorería» (FJ 5.º). Efectivamente, esta posición del trabajador-cooperativista en la entidad permite suponer su fácil acceso a la documentación. Sin embargo, el TS considera que, si la Administración pretende alterar la distribución de la carga de la prueba, esta circunstancia de la «facilidad probatoria» no basta con que sea una simple afirmación de la Administración tributaria (el «crudo dato» califica literalmente la sentencia), sino que «exige el examen de cada caso, sin apriorismos generalizados de que, por la mera participación o, en este caso, por la mera condición de cooperativista-trabajador, deriven los referidos efectos de asumir la carga de la prueba el contribuyente».

Como corolario de este razonamiento, el Alto Tribunal concluye que la actuación de la Administración tributaria, al exigir la carga de la prueba al trabajador por su condición de socio-trabajador, conculca el artículo 9 del RIRPF que hace recaer expresamente dicha obligación en el pagador, al que, por tanto, debió dirigirse la Administración tributaria, y no, como lo hizo, al empleado a quien no compete probar la realidad de los desplazamientos

ni los motivos o razones de los gastos de manutención, procediendo el tribunal a estimar el recurso contra las liquidaciones tributarias practicadas y declarando excluidos del gravamen por el IRPF los gastos de manutención declarados. En el mismo sentido se ha manifestado el TS en su Sentencia 155/2020, de 6 de febrero (rec. núm. 4304/2018), la cual es una reproducción literal del pronunciamiento objeto del presente análisis si bien, en el caso enjuiciado en esta segunda sentencia, el contribuyente, pese a ser perceptor-empleador y socio de la cooperativa (como ocurría también en el caso anterior), no ejercía funciones de administración ni de gestión, lo que lleva al tribunal a reforzar su criterio contrario a hacer recaer sobre él la carga de la prueba.

Resulta muy interesante la doctrina que ha fijado el TS en torno al principio de facilidad probatoria. Este principio jurídico, que la jurisprudencia acuñó¹ originalmente para desplazar hacia la Administración la carga de la prueba cuando esta se encuentra a su disposición y no al alcance de los obligados tributarios, había servido en los últimos tiempos para lo contrario: desplazar hacia el contribuyente una carga probatoria que *a priori* no le correspondía. El TS, a través de esta sentencia, pone límite a la aplicación que la Administración tributaria venía haciendo libremente del principio de facilidad probatoria, al exigir que se examine cada caso concreto, sin que resulten válidos los apriorismos generalizados basados en la afirmación de una teórica facilidad genérica del contribuyente para conseguir las pruebas: según el artículo 9 del RIRPF la carga de la prueba de la exención de las dietas de manutención recae exclusivamente sobre el pagador de tales dietas y a él se ha de dirigir la Administración exclusivamente².

Esta doctrina del TS entendemos que puede ser extrapolable a otros casos de comprobación administrativa, como la exención para trabajadores internacionales prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF.

Efectivamente, desde hace unos años son habituales las discusiones doctrinales acerca de sobre quién recae la obligación de demostrar las rentas del trabajo exentas por corresponder a trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los requisitos que establece el artículo 7 p) del LIRPF. En este caso, la posición administrativa es la contraria a la que mantiene la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) respecto de las dietas por

¹ Véanse las Sentencias del TS de 25 de septiembre de 1992, 23 de enero de 1995, 29 de marzo y 11 de mayo de 1996, 28 de octubre de 1997, 11 de junio de 1998 y 14 de diciembre de 1999, entre otras.

² La remisión al caso concreto implica que en algunos supuestos específicos el TS sí acepte la responsabilidad probatoria del contribuyente. Así se observa en la Sentencia del TS 156/2020, de 6 de febrero (rec. núm. 2097/2018 –NFJ076581–), donde el propio tribunal constata la ausencia de esfuerzo probatorio por parte del contribuyente, circunstancia que combinada con la inverosimilitud de su pretensión (percibe la misma cuantía en concepto de manutención y estancia durante todos los meses del año, sin exceptuar periodos vacacionales, lo que significaría que todos los meses efectúa el mismo número de comidas o pernoctas en municipios diferentes de su lugar de trabajo, y así durante ocho años consecutivos) impulsó a desestimar la casación solicitada.

manutención, objeto del presente comentario: en el supuesto de **trabajadores expatriados** la AEAT se resiste a admitir como prueba de la exención documento distinto del certificado emitido por la entidad contratante. Cierto es que el precepto en sí (el art. 7 p) LIRPF) no exige ningún documento probatorio en concreto ni hace recaer la carga de la prueba sobre alguna de las partes intervinientes, y, por tanto, debiera regir el principio de libertad de prueba (art. 106 LGT). Sin embargo, los numerosos procedimientos de comprobación llevados a cabo en los últimos tiempos demuestran que pruebas tales como facturas de hoteles, billetes de avión, contratos de alquiler, tarjetas de embarque, contratos de trabajo, cartas de desplazamiento, etc., presentadas por los contribuyentes no se consideran suficientes para demostrar la exención de los rendimientos del trabajo si no van acompañados del correspondiente certificado emitido por la empresa pagadora, o su incorporación como rentas exentas en la declaración informativa modelo 190.

Además, se exige un contenido específico del certificado, el cual ha de incluir la identificación del contribuyente, de los proyectos realizados en el extranjero, el país de desplazamiento y las fechas en las que este se ha producido así como la mención sobre la imposibilidad de aplicar simultáneamente la exención del artículo 7 p) de la LIRPF y el régimen de excesos previsto en el artículo 9.A.3.b).4.^a del RIRPF³.

Esta incompatibilidad de la exención del artículo 7 p) de la LIRPF con el régimen de excesos que regula el artículo 9.A.3.b).4.^o del RIRPF no se extiende, sin embargo, al régimen general de exención de dietas de viaje que regula el RIRPF en su artículo 9.A.1.2 y 3.a), tal y como ha remarcado expresamente la Dirección General de Tributos (DGT) en reiteradas consultas vinculantes, manifestando la compatibilidad entre estas dos últimas clases de exenciones⁴.

³ Se conoce por dicho régimen a la exención prevista en el artículo 9.A.3.b).4.^o del RIRPF, según el cual tendrá la consideración de dieta exceptuada de gravamen:

[...] el exceso que pervivan los empleados de empresas con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

El precepto continúa declarando la incompatibilidad de este régimen de excesos con la exención prevista en el artículo 6 del RIRPF, que desarrolla la de la letra p) del artículo 7 de la LIRPF.

⁴ Por todas, véase la Consulta DGT V3314/2016, de 14 de julio (NFC061261):

Por otra parte, en los supuestos excluidos de tributación que regula el artículo 9 del RIRPF es posible distinguir un régimen general y un régimen especial (artículo 9.A.3.b) del RIRPF, que trata los denominados «excesos» retributivos percibidos por estar destinado en el extranjero).

En cuanto a este segundo régimen, el artículo 7 p) de la LIRPF dispone que «esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención».

No obstante, hay que tener en cuenta que en caso de que proceda la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF, la Administración tributaria excluye la consideración de dietas exentas por manutención o estancia las correspondientes a desplazamientos y permanencia por un periodo continuado superior a nueve meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 9.A.3, segundo párrafo, del RIRPF⁵, pues el legislador interpreta que cuando los desplazamientos laborales son de cierta duración, el trabajador realmente ha cambiado su lugar de trabajo habitual, por lo que no procede la aplicación del concepto de «dieta», a tenor de lo contestado a la Consulta DGT V3449/2019, de 16 de diciembre (NFC074674):

En lo que se refiere al régimen general, las cantidades que abone la empresa y que deriven del desplazamiento del trabajador a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, no estarán sujetas al IRPF ni a su sistema de retenciones a cuenta, en la medida que cumplan, de acuerdo con el artículo 9.A.3. del RIRPF, los siguientes requisitos:

- a) Que traten de compensar gastos de manutención y estancia en establecimientos de hostelería.
- b) Que en cada uno de los municipios distintos del habitual del trabajo no se permanezca por el perceptor más de nueve meses (límite temporal), y
- c) Que tales dietas no superen los límites cuantitativos señalados en dicho artículo 9.A.3. letra a) del RIRPF, en donde se establece:

[...]

Debe insistirse que tiene que tratarse de desplazamientos a un municipio distinto del lugar habitual de trabajo, interpretando dicha expresión o término en el sentido de que el trabajador debe estar destinado en un centro de trabajo y salir o desplazarse fuera del mismo para realizar en otro centro de trabajo su labor.

Por tanto, tal y como ha reiterado este Centro Directivo (V2154-08 de 18 de noviembre de 2008, V2320-07 de 30 de octubre de 2007, V1777-07 de 13 de agosto de 2007, V2396-06 de 29 de noviembre de 2006) en el supuesto de contratación para obra determinada, el destino en sí del trabajador en el centro de trabajo donde en

En lo que se refiere al régimen general, dicho régimen general de dietas exceptuadas de gravamen resulta compatible con la exención por trabajos realizados en el extranjero, en la medida en que se cumplan los requisitos y límites previstos en la normativa.

⁵ Artículo 9. A. Reglas generales.

[...]

Salvo los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un periodo continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

concreto se ubica la obra o el servicio, invalidaría la aplicación del régimen de dietas previsto en el artículo 9.A.3. del RIRPF, por cuanto se consideraría que las cantidades que se abonasen lo serían para compensar los desplazamientos desde los domicilios particulares a los centros de trabajo a los que están destinados los trabajadores, lo cual conllevaría a que estuvieran sometidos a tributación en su totalidad.

Ahora bien, si el trabajador se desplaza desde el centro de trabajo donde se ubica la obra para la que se le contrató a otras obras, sería de aplicación en tal supuesto lo establecido en el artículo 9.A.3 del citado Reglamento, en la medida que se cumplieren los requisitos y condiciones previstos en dicho precepto.

Dicho régimen general de dietas exceptuadas de gravamen resulta compatible con la exención por trabajos realizados en el extranjero, en la medida en que se cumplan los requisitos y límites previstos en la normativa.

Por último, hay que puntualizar que las dietas y gastos de viaje que efectivamente resulten exentos no estarán sujetos a retención, tal y como prescribe el artículo 75.3 a) del RIRPF, como tampoco lo están las rentas exentas.

Referencias bibliográficas

Álvarez Barbeito, P. y Soler Sanz-Ramos, P. (2018). La carga de la prueba en relación con las dietas y asignaciones para gastos de viaje. Gómez Acebo & Pombo.

Briz Jurídico Tributario. (12 de febrero de 2019). Carga de la prueba de dietas y gastos de viaje exentos. Recuperado de <Brizjuridicotributario.com>.

Cazorla Prieto, L. M.^a y Chico de la Cámara, P. (dirs.). (2019). *Introducción al Sistema Tributario Español*. (7.^a ed.). Thomson Reuters Aranzadi.

CEF. (16 de noviembre de 2018). La carga de la prueba en relación con los gastos de locomoción y estancia exentos recae en el pagador. Recuperado de <www.fiscal-impuestos.com>.

Las operaciones vinculadas socio-sociedad y su ajuste secundario

Análisis de la [STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019](#),
rec. núm. 34/2018

José Pedreira Menéndez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

Extracto

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de mayo de 2019 aborda la posible existencia, a juicio de la Administración, de una infravaloración de los servicios que un socio presta a la sociedad, lo que supondría una transferencia de rentas hacia la misma, que mediante el ajuste secundario deberían considerarse como una liberalidad. Sin embargo, el tribunal no llega a esta conclusión y entiende que corresponde a la Administración la prueba de que la transferencia de rentas se ha producido de modo distinto al que se ha reflejado contablemente. Además, el hecho de que exista un tipo impositivo distinto para las rentas de las personas físicas y las sociedades no conlleva que estas últimas sean utilizadas con fines fiscales defraudatorios, evitando la tributación en sede del socio.

Nota: El presente trabajo se desarrolla dentro del Proyecto de Investigación FC-GRUPIN-IDI-2018-00202.

1. Supuesto de hecho

La sociedad mercantil gestionaba los derechos de imagen del socio, siendo este poseedor de solo el 40 % de la sociedad. La retribución percibida por el socio de la sociedad es inferior a la que esta obtiene del mercado por la explotación de sus derechos de imagen, por lo que la Administración considera que existe un *animus donandi* del socio hacia la sociedad, produciéndose una liberalidad. La sociedad tendría una renta por la que tributar en su impuesto sobre sociedades (IS) y el socio habría llevado a cabo una liberalidad no deducible fiscalmente.

2. Doctrina del tribunal

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Cataluña de 23 de mayo de 2019 (rec. núm. 34/2018 –NFJ074734–) establece como doctrina que:

Como principio general, la constitución de una sociedad mercantil es un derecho que tienen 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. Las rentas que los socios perciben de las sociedades por su actividad en ellas obtienen el tratamiento que corresponde a su fuente: bien renta del trabajo si es por trabajo personal o de la actividad profesional; o bien renta de capital mobiliario si es por la distribución de los beneficios de la sociedad.

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, pues el traspaso de los fondos de la sociedad al

socio acarreará la carga tributaria correspondiente por renta de capital mobiliario, que viene a igualar la carga tributaria total a la soportada por las personas físicas que actúan por sí mismas. El beneficio que se remanse tributará al tipo del impuesto sobre sociedades, hasta que sea distribuido a los socios, momento en el cual de nuevo se someterá al IRPF para igualar la carga tributaria. Hasta entonces esa renta no estará a disposición del socio, sino que pertenecerá a la sociedad.

A la vista de todo ello hay que concluir que no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda y por el contrario en nuestro ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva.

En relación con el ajuste secundario que pretendía aplicar la Administración, llega a la conclusión de que:

[...] no estamos ante una norma antielusiva, sino ante una norma que determina la cuantía de la base. Como hemos dicho anteriormente, el ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada. Además, la prueba sobre la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se ha reflejado contablemente corresponde a la Administración.

3. Comentario crítico

La STSJ de Cataluña, objeto de análisis, inicialmente se centra en el análisis del funcionamiento del ajuste secundario previsto en el artículo 16.8 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), conforme a la redacción dada a este precepto por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en el que se estableció que:

8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que

corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

Este precepto se desarrollaba en el artículo 21 bis que llevaba por título «Diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas», introducido en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), por la modificación del mismo llevada a cabo a través del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, con la siguiente redacción:

1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

2. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del texto

refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

3. *La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2 (la cursiva es nuestra).*

El ajuste secundario que se produce en el supuesto objeto del litigio parte de la diferencia existente entre la cuota de participación social y las rentas reales obtenidas por la sociedad, que son mayores, por lo que aparentemente existiría un traslado patrimonial a favor de la misma, así que la Administración aplicó la presunción establecida en la norma reglamentaria.

Ahora bien, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 27 de mayo de 2014 (rec. núm. 8/2009 –NFJ054824–) declaró la ilegalidad de parte del precepto y terminó con la presunción de ánimo de liberalidad que parecía haber establecido el reglamento, por lo que debe ser la Administración tributaria la que lo pruebe conforme a lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria. Como indica el TS:

De una parte, no estamos ante una norma antielusiva, sino ante una norma que determina la cuantía de la base. El ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada. Además, *la prueba sobre la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se ha reflejado contablemente, corresponde a la Administración. [...] Por tanto, en su caso, corresponderá la prueba acerca de la efectiva transferencia real de rentas a quien afirme que este se ha llevado a cabo en sentido distinto al fijado contablemente, siendo posible la prueba en contrario como claramente se infiere del apartado tercero (la cursiva es nuestra).*

La interpretación jurisprudencial del precepto supuso una importante limitación para la Administración, ya que la norma dejó de implicar una presunción *iuris et de iure* y tampoco permitió un desplazamiento de la carga de la prueba a favor de ella.

El fallo del TS motivó que se modificara de nuevo, con efectos 1 de enero de 2015, la redacción del precepto regulador de las operaciones vinculadas, para introducir la redacción del artículo 21 bis del RIS en sus apartados primero y segundo en el artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS/2014), al que solo se añadió un último párrafo, no existente anteriormente, en el que se indica que:

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que regla-

mentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas¹.

La elevación a rango de ley de las previsiones reglamentarias pretendió expulsar del ordenamiento la interpretación efectuada por el TS, lo que se ha visto reafirmado por la vigente redacción del artículo 20 del Real Decreto 534/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, al establecer que:

1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.11 de la Ley del Impuesto.
2. No se aplicará lo dispuesto en el apartado anterior cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo señalado en el apartado anterior.

De tal modo que en situaciones como la analizada en el caso enjuiciado por el TSJ de Cataluña o en la STSJ del País Vasco de 2 de junio de 2017 (rec. núm. 203/2016 –NFJ076670–), en la que también se había reconocido la extralimitación reglamentaria, hoy en día, no son posibles. La norma exige la calificación como liberalidad en el ajuste secundario, salvo que se produzca la restitución patrimonial. Por tanto, la doctrina establecida por la STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019, se ve afectada por el cambio de regulación y no es aplicable actualmente. No obstante, no puedo mostrarme de acuerdo con el cambio legislativo, ni con la regulación existente de las operaciones vinculadas, ya que no se adecúa a la realidad de muchas pequeñas sociedades, a las que se les aplican estos preceptos de forma automatizada por la Administración, sin entrar a ver la realidad económica de las operaciones efectuadas, pudiendo llegar a producirse supuestos de gravamen de situaciones en las que no existe una capacidad económica real.

El artículo 18 de la LIS/2014, y sus antecedentes, pretenden regular aquellas operaciones vinculadas en las que exista diferencia entre el valor convenido por las partes y el valor de mercado, produciéndose un ajuste primario, donde se establece el importe de la operación vinculada a precio de mercado, y un ajuste secundario, donde se regulariza la diferencia entre el valor normal de mercado y el efectivamente convenido entre las partes vinculadas según la verdadera naturaleza de la operación. La fijación del valor de mercado

¹ Este sistema alternativo de solucionar el ajuste secundario tiene un evidente interés práctico, pero excede con mucho del objeto de este trabajo, por lo que me remito para su análisis a la obra de Ferrer Vidal (2015).

de las operaciones, muchas veces, es una auténtica quimera, donde se recurre a sistemas presuntivos que no son reales.

Por su parte, el ajuste secundario califica la diferencia que para una parte supone el aumento de su patrimonio (por lo que pagó de menos o cobró de más según el valor convenido) y para la otra una disminución de su patrimonio (por lo que pagó de más o cobró de menos).

En el presente caso la Administración considera que se produce un incremento en el patrimonio de la sociedad que debe incluir en su base imponible y una liberalidad para el socio en su impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

El socio percibía una cantidad anual de la sociedad a la que había cedido la gestión de sus derechos de imagen. A juicio de la Administración esta operación vinculada estaba retribuida a un valor inferior al de mercado, por lo que aplicó el método del precio libre comparable. Este sistema, a juicio de la Administración, como puede verse en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2016 (RG 8483/2015 –NFJ062096–), consiste en imputar al socio el valor pagado por un tercero a la sociedad, considerando que la sociedad no aporta ningún valor añadido al socio. Criterio que ha sido aceptado, entre otras, por la STSJ de Madrid de 26 de mayo de 2015 (rec. núm. 318/2013 –NFJ069464–) o la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de abril de 2018 (rec. núm. 213/2015 –NFJ070819–).

No puedo estar conforme con este criterio de valoración porque la sociedad puede añadir un plus en la gestión de los derechos, que no tiene nada que ver con la gestión directa que podría haber realizado la persona física y, además, cuando menos, permite una separación e individualización de las rentas generadas por el derecho de imagen, cuya comercialización se puede efectuar de forma profesional, recurriendo la sociedad tenedora de los derechos a otras entidades terceras. El esquema está muy bien reflejado en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 25 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–) en la que se absuelve a don Xabier Alonso Olano de haber cometido un delito fiscal por ceder sus derechos de imagen a una sociedad portuguesa.

En esta línea, lo realmente interesante de esta STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019 es la defensa que efectúa de la utilización de sociedades para el ejercicio de actividades profesionales al afirmar que:

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. Las rentas que los socios perciben de las sociedades por su actividad en ellas obtienen el tratamiento que corresponde a su fuente: bien renta del trabajo si es por trabajo personal o de la actividad profesional; o bien renta de capital mobiliario si es por la distribución de los beneficios de la sociedad.

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, pues el traspaso de los fondos de la sociedad al socio acarrearía la carga tributaria correspondiente por renta de capital mobiliario, que viene a igualar la carga tributaria total a la soportada por las personas físicas que actúan por sí mismas. El beneficio que se remanse tributaría al tipo del impuesto sobre sociedades, hasta que sea distribuido a los socios, momento en el cual de nuevo se someterá al IRPF para igualar la carga tributaria. Hasta entonces esa renta no estará a disposición del socio, sino que pertenecerá a la sociedad.

A la vista de todo ello hay que concluir que no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda y por el contrario en nuestro ordenamiento existe la libre configuración comercial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva.

El ejercicio de actividades mercantiles a través de formas societarias es una práctica habitual y mayoritaria en nuestros días. La ventaja que presenta la sociedad, frente al ejercicio personal y directo de una actividad comercial, es evidente: limitación de responsabilidad, separación del patrimonio personal y empresarial, agilidad para la transmisión del negocio, etc. Por tanto, no debe extrañarnos la proliferación de sociedades comerciales, frente a la paulatina desaparición de los empresarios personas físicas.

El desarrollo del Derecho Comercial ha estado ligado en buena medida a la articulación de sistemas que permitan evitar el riesgo de pérdidas inherente al ejercicio de cualquier actividad económica. La búsqueda de la salvaguardia del patrimonio personal, frente al patrimonio empresarial, tiene su máxima expresión en el reconocimiento de la sociedad unipersonal.

La discusión sobre la razón de ser de las sociedades y su naturaleza jurídica, como acabamos de indicar, llegó a su cima con las sociedades unipersonales. Durante mucho tiempo la doctrina tradicional mantuvo una oposición frontal a su existencia por considerar que no se podía hablar de dos patrimonios o dos personalidades, una física y otra jurídica, sin más ratio que la conveniencia del mismo interesado (De Castro y Bravo, 1949, pp. 2 a 4, y 1984, p. 37). Sin embargo, la normativa europea, a raíz de la Duodécima Directiva del Consejo (89/67/CEE), de 21 de diciembre, sobre la sociedad de responsabilidad limitada de socio único en el horizonte de la empresa individual de responsabilidad limitada, produjo un cambio que terminó con la admisión de la sociedad unipersonal en nuestro ordenamiento desde 1995 y con su inclusión hoy en día en el capítulo III del título I (arts. 12 a 17) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).

Por tanto, se admite abiertamente que el empresario persona física ejerza sus actividades económicas bajo la forma societaria unipersonal por la ventaja de limitación de responsa-

bilidad que supone. Ni que decir tiene que cualquier otra forma societaria común, en la que exista pluralidad de socios, ha sido admitida desde siempre en el ordenamiento mercantil.

Desde hace años, también se ha reconocido expresamente la posibilidad de ejercer actividades profesionales a través de la forma societaria al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales².

El hecho de operar en el mercado a través de una sociedad y no ejercer la actividad directamente como empresario o profesional tiene un valor jurídico innegable, aunque la Administración tributaria intenta obviar esto y lo que es más sorprendente, alguna jurisprudencia también asume sus postulados, olvidando la esencia y la razón de ser de las sociedades mercantiles. De ahí que deba mostrarme en total acuerdo con la sentencia objeto de comentario, ya que expresa de forma muy clara la realidad de una situación que no puede ser negada. Una persona puede optar por ejercer una actividad de forma directa o a través de una sociedad mercantil, nada se lo impide en nuestro ordenamiento.

Las retribuciones que reciben los socios de la sociedad están planteando problemas y una alta litigiosidad en el ámbito tributario, sobre todo, desde el ejercicio 2009, cuando las sociedades están vinculadas a actividades profesionales o deportivas³. Después de casi una década de constantes reformas tributarias vinculadas a las relaciones socio-sociedad, especialmente en el ámbito profesional, aún no se han resuelto muchos de los problemas detectados, ni la jurisprudencia ha sido capaz de limitar algunas de las actuaciones de la Administración tributaria que, a mi juicio, parten de un recelo hacia las sociedades profesionales que no tiene justificación.

Tradicionalmente se ha considerado a los socios como capitalistas que hacen una aportación económica al negocio, no manteniendo ningún otro tipo de vinculación con la sociedad. En este caso, su retribución se materializa por la vía de la percepción de dividendos. Este es el esquema habitual en las grandes compañías y, sobre todo, en las empresas cotizadas.

² Para un análisis de la novedad que supuso esta norma me remito a García Pérez y Albiez Dohrmann (2009); Sánchez Ruiz (2012) y Cazorla González-Serrano (2010).

³ El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria emitió, con fecha 26 de marzo de 2009, una Nota relativa a «Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales». Posteriormente, el 11 de mayo de 2009, se dictaron por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica las Notas «9/09 sobre las posibles regularizaciones del IVA derivadas del programa 12500 "socios de sociedades profesionales"» y 10/09 sobre «Regularización en vía administrativa de las retenciones en los expedientes de sociedades profesionales en los que median sociedades interpuestas (Programa 12500)». A partir de este momento se han considerado prioritarios en los planes anuales de inspección los controles sobre las sociedades de profesionales, con unos criterios que están generando numerosos litigios, a mi juicio justificados, ya que la interpretación administrativa se aleja de la realidad jurídica, e incluso económica, de las actuaciones desarrolladas por estas sociedades y los profesionales vinculados con las mismas.

No obstante, en la mayoría de sociedades de nuestro país, en las pymes, las relaciones se complican mucho más porque el socio no solo es un partícipe en el capital a la espera de percibir un dividendo, muchas veces es un trabajador de la sociedad, es su administrador o incluso es un profesional cuya labor es esencial para la existencia misma de la sociedad. A todo ello, podemos unir el hecho de que las relaciones familiares, por lo general, llevan aparejado que en la sociedad participen los cónyuges, los hijos u otros familiares.

Esta amplitud de posibilidades de relación entre el socio y la sociedad, como ya he dicho, siempre ha sido vista con recelo por la Administración tributaria, que desconfía de las estructuras societarias considerando que son vehículos para atenuar la tributación del empresario persona física, que de estar sometido al IRPF tributaría a una escala progresiva de gravamen y no podría repartir los rendimientos de la actividad con su grupo familiar favoreciéndose del *splitting*.

En los últimos años la Administración ha puesto el foco especialmente sobre dos relaciones, las rentas percibidas por el cargo de administrador y las rentas procedentes de sociedades que desarrollan actividades profesionales o están vinculadas a artistas y deportistas.

En las sociedades de capital el modo habitual de retribución de los socios es a través de la distribución de los beneficios de la sociedad, es decir, mediante el pago de dividendos.

La sociedad habrá llevado a cabo la actividad mercantil y si el resultado del ejercicio es positivo obtendrá un beneficio, por el que se verá sometida a tributación en el IS. Posteriormente, una vez descontado el impuesto correspondiente, se puede producir el reparto de beneficios a los socios. En estos casos, los socios, al recibir las rentas, obtendrán un rendimiento de capital mobiliario, que tributará en su IRPF.

Durante mucho tiempo hubo un ajuste de la doble imposición que se entendía se producía al haber tributado las rentas procedentes de la actividad económica en el IS y, posteriormente, volver a tributar en sede del socio cuando las percibe en el IRPF. Así, en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se estableció una deducción en cuota del impuesto del 15 % de los dividendos percibidos que hubieran tributado efectivamente en el IS. Las posteriores reformas del IRPF mantuvieron la deducción en la cuota⁴, incluso con distintos ajustes en base para buscar una mejor eliminación de la doble imposición⁵.

⁴ Vid. artículo 78.7 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que redujo el porcentaje de deducción al 10 % de los dividendos percibidos.

⁵ Vid. artículos 23.1 y 66 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, el último de estos preceptos llevaba por rúbrica «Deducción por doble imposición de dividendos», por lo que el legislador reconocía explícitamente la situación que estoy describiendo.

Sin embargo, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), procedió a eliminar esta deducción, a cambio de establecer un sistema de exención para un importe de los dividendos percibidos y una tributación a tipo fijo, fuera de la escala progresiva, para los no exentos⁶.

Este sistema de exención se suprimió por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Por tanto, hoy en día, los rendimientos de la actividad económica ejercida por la sociedad tributarán normalmente al tipo general del IS que, conforme al artículo 29 de la LIS/2014, es del 25 %. Posteriormente, cuando se reparta el dividendo, el socio tributará según el artículo 25.1 de la LIRPF por el rendimiento del capital mobiliario, dentro de la renta del ahorro, a un tipo impositivo que está entre el 19 y el 23 % en su IRPF⁷, es decir, se pueden llegar a marginales máximos del 48 % si sumamos lo pagado en el IS e IRPF.

Este marginal del 48 % puede estar por encima del que se aplica a las rentas del trabajo o de actividades económicas, ya que la escala general del impuesto ha fijado en el artículo 63 de la LIRPF un marginal máximo estatal del 22,50 %, que se complementa con el gravamen autonómico del artículo 74 de la LIRPF, que oscila entre el 21,50 y el 25,50 %. Por tanto, en aquellas comunidades autónomas con tipos más altos, se pagará un 48 % por las rentas del trabajo o actividades económicas, es decir, el mismo tipo agregado, IS más IRPF, que se paga por las rentas obtenidas de una actividad económica ejercida a través de una sociedad. Sin embargo, hay comunidades autónomas en las que el marginal máximo es del 44 %, por lo que ejercer una actividad económica a través de una sociedad mercantil, para posteriormente distribuir el beneficio al socio vía dividendos, está sobreggravado con un 4 %, respecto a ejercer esa actividad de forma directa como empresario persona física.

⁶ En el artículo 7 y) se indicaba que estarían exentos:

Los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley, con el límite de 1.500 euros anuales.

Esta exención no se aplicará a los dividendos y beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, ni a los procedentes de valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquellos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. En el caso de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, el plazo será de un año.

⁷ Vid. artículos 66 y 76 de la LIRPF. Los primeros 6.000 euros de dividendos tributan al 19%. A partir de 6.000 euros y hasta 50.000 euros, al 21 %, y por encima de esa cifra, al 23 %.

Quiero resaltar esta situación porque la Administración tributaria, recurrentemente, sobre todo cuando inspecciona sociedades que ejercen actividades profesionales, considera que se obtiene una ventaja fiscal al reducir los socios su tipo de gravamen por utilizar una sociedad para el desarrollo de su actividad, lo que es radicalmente falso. Sí se puede obtener un diferimiento en el pago de parte del tributo, pero no un ahorro fiscal. Al contrario, como acabo de demostrar, hay territorios donde se llega a sufrir una sobreimposición en relación con el IRPF. Llama la atención que algún órgano jurisdiccional no aprecie esta circunstancia, como puede verse en la reciente STSJ de Extremadura de 21 de octubre de 2019 (rec. núm. 205/2019 –NFJ076320–).

Por tanto, la conclusión a la que llega la STSJ de Cataluña objeto de comentario, defendiendo la opción de ejercer actividades económicas a través de sociedades mercantiles, aunque ello pueda suponer un ahorro momentáneo de tributación frente al gravamen directo en el IRPF, me parece un acierto.

Referencias bibliográficas

- Cazorla González-Serrano, L. (2010). *El régimen de responsabilidad de las Sociedades Profesionales*. Pamplona: Aranzadi-Thomson Reuters.
- Castro y Bravo, F. de. (1949). La sociedad anónima y la deformación del concepto de persona jurídica. *Anuario de Derecho Civil*. Vol. 2, núm. 4.
- Castro y Bravo, F. de. (1984). *La persona jurídica*. (2.ª ed.). Madrid: Civitas.
- Ferrer Vidal, D. (2015). *Las operaciones vinculadas: el ajuste secundario*. Pamplona: Aranzadi.
- García Pérez, R. y Albiez Dohrmann, K. J. (dirs.) (2009). *Comentarios a la Ley de Sociedades Profesionales. Régimen fiscal y corporativo*. (2.ª ed.). Pamplona: Aranzadi-Thomson Reuters.
- Sánchez Ruiz, M. (coord.) (2012). *Las sociedades profesionales*. Madrid: Civitas-Thomson Reuters.

Bibliografía

Brenes Cortés, J. (2016). La retribución de los consejeros ejecutivos en las sociedades de capital. *Revista de Derecho Mercantil*, 299.

Pedreira Menéndez, J. (2014). La retribución de los socios como administradores o trabajadores. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 162.

Roncero Sánchez, A. (2009). Grado de concreción del sistema retributivo de los administradores en los estatutos sociales de una sociedad anónima. *Revista de Derecho de Sociedades*, 32.



Análisis histórico del fondo de comercio adquirido

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Profesor de la Universidad Complutense de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Enrique Rubio Herrera, don Macario Cámara de la Fuente, doña Beatriz García Osma, don Fernando Nubla Martínez y don Jesús Fernando Santos Peñalver.

Extracto

El objetivo de este artículo es revisar la historia de la contabilización del fondo de comercio adquirido en el Reino Unido, Estados Unidos, Francia y España, para identificar si existe un patrón o una tendencia de estos cambios.

La conclusión es que el criterio de contabilización ha variado de forma asimétrica en los diferentes países, sin que pueda observarse una relación entre la variación en el paradigma y la explicación de estos cambios. El único hecho que ha modificado el tratamiento de forma generalizada es la adopción de las normas del IASB por parte de los países de la Unión Europea.

Palabras clave: fondo de comercio; amortización; deterioro de valor; activo intangible.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019

Cómo citar: Villacorta Hernández, M. Á. (2020). Análisis histórico del fondo de comercio adquirido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 161-184.



Historical analysis of the goodwill acquired

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Abstract

The objective of this article is to review the history of the accounting for goodwill acquired in the United Kingdom, the United States, France and Spain, to identify whether there is a pattern or trend of these changes.

The conclusion is that the accounting criteria have varied asymmetrically in different countries, without a relationship between the variation in the paradigm and the explanation of these changes. The only fact that has modified the treatment in a general way is the adoption of the IASB rules by the countries of the European Union.

Keywords: goodwill; amortization; value impairment; intangible assets.

Citation: Villacorta Hernández, M. Á. (2020). Análisis histórico del fondo de comercio adquirido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 01-024.



Sumario

1. Introducción
 2. Investigaciones previas cuyo objetivo es la comparación histórica de la contabilidad del fondo de comercio en diferentes países
 3. Definición de fondo de comercio
 4. Tratamiento contable del fondo de comercio
 5. Normativa contable en el Reino Unido
 6. Normativa contable en los Estados Unidos de América
 7. Normativa contable en Francia
 8. Normativa contable en España
 9. Comparativa internacional
 10. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

En la mayoría de los países, la contabilidad del fondo de comercio ha sido un tema controvertido en el proceso del establecimiento de normas contables.

Sobre el fondo de comercio se ha suscitado un debate contable en dos aspectos. En primer lugar, en el concepto del fondo de comercio, lo que supone: identificar si es un activo o no, si no fuese un activo identificar qué es, y si fuese un activo identificar si se adapta más a un tipo amortizable o depreciable. En segundo lugar, sobre el tratamiento contable, lo que supone analizar cuál es la forma más adecuada de reconocer, medir y representar el fondo de comercio en los estados financieros.

Diferentes respuestas a estas preguntas han sido ofrecidas en diversos momentos de la historia, dentro de las legislaciones nacionales y dentro de los organismos contables internacionales.

Este artículo presenta una historia comparativa de la contabilidad del fondo de comercio en el Reino Unido, Estados Unidos, Francia y España.

2. Investigaciones previas cuyo objetivo es la comparación histórica de la contabilidad del fondo de comercio en diferentes países

La literatura relevante sobre la historia comparativa internacional de la contabilidad del fondo de comercio se limita a tres trabajos: Hughes (1982), Ding *et al.* (2008) y Garcia *et al.* (2018).

La investigación de Hughes (1982, p. 2) se centró en la historia de la contabilización del fondo de comercio en el periodo 1884-1980 en Estados Unidos y Reino Unido. El autor di-

vidió ese periodo de estudio en cinco subperiodos; para cada subperiodo analizó el entorno económico y los problemas relacionados con la valoración inicial, el tratamiento posterior, la presentación, y su relación con la auditoría y la fiscalidad.

El análisis histórico más importante fue realizado por Ding *et al.* (2008), quienes llevaron a cabo una comparación de prácticas contables del fondo de comercio en el Reino Unido, Estados Unidos, Francia y Alemania para el periodo comprendido entre 1880 y 2005. Según estos autores, en cada uno de estos cuatro países, la contabilidad del fondo de comercio pasó por cuatro fases correspondientes a diferentes funciones del balance, y la evolución se debió a un cambio de paradigma.

Los autores argumentaron que la contabilidad del fondo de comercio en los cuatro países culminó en la presente fase *actuarial phase*, donde el fondo de comercio se considera un activo sujeto a deterioro. Hasta llegar a este tratamiento se han producido cuatro fases, que han evolucionado por cambios producidos por una gradual modificación paradigmática desde el modelo *stakeholder model* al *shareholder model* observable en todo el mundo (Ding *et al.*, 2008, pp. 722-723). El modelo *stakeholder model* hace hincapié en «la protección y la durabilidad de los activos corporativos y el beneficio a largo» (Ding *et al.*, 2008, p. 723), mientras que el modelo *shareholder model* enfatiza en la rentabilidad a corto plazo (Ding *et al.*, 2008, pp. 726-727).

Por último, Garcia *et al.* (2018) analizan el concepto y tratamiento contable en Estados Unidos, Reino Unido, Francia y Japón. Según estos autores, las razones de los cambios en las prácticas y los estándares de la contabilidad del fondo de comercio no son necesariamente una consecuencia directa de un supuesto cambio lineal, desde el modelo *stakeholder model* hasta el *shareholder model*. Garcia *et al.* (2018, p. 2) mostraron que, en el Reino Unido, Estados Unidos y Francia, la progresión no ha sido tan lineal como sugiere Ding *et al.* (2008); por lo que afirman que la presunta causalidad del modelo en Ding *et al.* (2008) es demasiado simple. Los intereses de los reguladores, gerentes, inversionistas, accionistas, prestamistas, abogados, profesionales contables, teóricos y educadores cambian en respuesta a las circunstancias económicas y políticas.

Este artículo parte de la idea de reconocer la subjetividad a la hora de elaborar las legislaciones. El establecimiento de una norma que regule el fondo de comercio es una actuación interesada porque sus consecuencias impactan en un gran número de sujetos. Los cambios en el tratamiento pueden explicarse por juicios de valor con respecto al objetivo de que un grupo de partes interesadas o un organismo regulador buscan alcanzar. Por ejemplo, justo después de la Gran Depresión, las compañías estadounidenses tendieron a amortizar el fondo de comercio porque eran pesimistas sobre la capacidad de generar futuros beneficios. El juicio de valor pesimista fue consistente con el ambiente económico en ese momento en los Estados Unidos. Al mismo tiempo, en Francia, la cancelación del fondo de comercio no estaba permitida, a pesar del colapso económico, porque los reguladores asumieron que la recuperación aún era posible.

Los intereses de los inversores, acreedores, administración y otras partes relacionadas no son constantes en el tiempo o el espacio. Los métodos preferidos del modo de contabilizar el fondo de comercio de cada grupo de interés varían dependiendo del contexto económico o eventos políticos destacables, como las dos guerras mundiales o las grandes depresiones económicas (García *et al.*, 2018, p. 5).

3. Definición de fondo de comercio

Para analizar las primeras definiciones de fondo de comercio en el contexto anglosajón es necesario observar la revisión de la literatura entre 1880 y 1921, realizada por Cooper (2007), que explica que, desde el primer momento, las definiciones de fondo de comercio identificaron las ventajas adquiridas por una empresa, pero no únicamente situación, localización, relaciones, instalaciones físicas, habilidad y calidad de productos, sino también de marcas, nombres comerciales, patentes y derechos similares. Además, identificó que en la literatura de finales del siglo XIX se reconocía que estas ventajas permitían a su propietario «obtener una ganancia superior a la que normalmente se obtendría exclusivamente de los activos tangibles del negocio» (Cooper, 2007, p. 244).

Bryer (1995, p. 284) argumentó que, en el Reino Unido desde finales del siglo XIX, la opinión mayoritaria era que a efectos contables:

[...] el fondo de comercio es la compra de ganancias esperadas para persuadir a los propietarios a separarse con los activos netos y el control del negocio, y que para revelar la tasa de rendimiento del capital a este costo deben capitalizarse y amortizarse contra los beneficios excedentes a medida que se realizan.

A principios del siglo XX, Leake (1914, p. 82) definió el fondo de comercio como «el valor presente del derecho a recibir superbeneficios».

Sanders *et al.* (1938, p. 126) lo definió como el conjunto de «todas las posibles ventajas adquiridas por una empresa en el ejercicio de su negocio».

Courtis (1983) identificó que el fondo de comercio es la causa de una ventaja comparativa, y el fondo de comercio es el valor cuantificado de esta ventaja.

Hughes (1982, p. 192) considera que, para la perspectiva económica neoclásica, el fondo de comercio es la capacidad diferencial de una empresa, en comparación con otra para obtener un beneficio. Es inseparable de la entidad con la que está asociada, «es medido únicamente en términos de rentabilidad, no tiene existencia física y [...] no hace ninguna contribución técnica al proceso de producción». Hughes (1982, p. 19) señaló que «con el desarrollo de grandes empresas corporativas, el concepto de fondo de comercio se amplió

para incluir virtualmente cualquier ventaja diferencial que se pueda obtener. Eso ya no se consideraba un subproducto incidental, sino un activo valioso». Para el autor, la capacidad de obtener una ganancia superior a la media comprende elementos intangibles que pueden ser adquiridos o generados internamente.

Para Ma y Hopkins (1988, p. 76), la cantidad pagada por el fondo de comercio se deriva de un proceso de negociación, y es igual al exceso del precio de compra para el negocio sobre la suma de los valores razonables de sus activos tangibles e intangibles identificables netos de pasivos.

Arnold *et al.* (1992, pp. 21-22) estableció los componentes del fondo de comercio:

- (a) el valor razonable de intangibles identificables por separado; (b) el valor presente de los beneficios que surgen (no reflejados en el primer elemento) de las actividades y de las imperfecciones del mercado, como la posición de monopolio y las barreras de entrada; y (c) el sobreprecio o bajoprecio.

En 2004, la IFRS n.º 3, «Combinaciones de negocios», del IASB define el fondo de comercio como «los beneficios económicos futuros derivados de activos que no son capaces de ser identificados individualmente y reconocidos por separado».

4. Tratamiento contable del fondo de comercio

Lee (1971, pp. 318-319) mostró seis diferentes tratamientos encontrados en los estados financieros británicos entre 1969 y 1971: (1) activo a amortizar, (2) que la parte del fondo de comercio que no se ha cargado a las reservas, sea reflejada como un activo entre activos no corrientes y activos corrientes, (3) deducción de reservas, (4) activo valorado por el exceso del precio pagado por las acciones sobre el valor en libros de los activos tangibles netos al coste histórico, (5) activo valorado como el exceso del precio pagado por las acciones sobre el valor contable de los activos tangibles netos al valor actual, y (6) mostrarlo como un activo separado sin ninguna descripción o explicación.

Grinyer *et al.* (1990, p. 228) establecieron tres alternativas contables para registrar el fondo de comercio:

1. Darlo de baja inmediatamente contra reservas, sin pasar por la cuenta de pérdidas y ganancias.
2. Capitalizarlo como un activo y darlo de baja a través de la cuenta de pérdidas y ganancias durante un periodo adecuado.
3. Capitalizarlo como un activo, conservándolo en el balance y solo minora su valor si se produce una disminución de valor permanente.

Los tres métodos de contabilización del fondo de comercio mencionados dependen de si el fondo de comercio se considera como un activo o no. Para el autor, los activos y pasivos de la empresa se pueden medir a valores de liquidación, a coste histórico o a valor en uso/valor razonable.

García (2013, pp. 2-6) describe la relación entre el fondo de comercio y los tres criterios de medición de Grinyer *et al.* (1990); además, García (2013, pp. 7-13) une las tres perspectivas sobre la naturaleza del fondo de comercio como un activo amortizable, activo permanente o no reflejado como un activo.

La aportación más importante fue realizada por Ding *et al.* (2008, pp. 722-728), quienes describen cuatro funciones del balance: la estática pura, la estática debilitada, la dinámica y las funciones actuariales. Estas funciones están relacionadas con el cambio en el balance del valor de liquidación, la cuota de distribución, la aplicación de la gestión continuada y el valor en uso.

Ding *et al.* (2008, pp. 724-728) sostienen que este cambio en la función del balance y en la contabilidad del fondo de comercio ha tenido lugar en las siguientes cuatro fases:

1. La fase estática pura. El fondo de comercio fue considerado un activo no realizable. La función estática del balance debía mostrar los activos al valor de mercado de liquidación con el fin de proteger a los acreedores. Bajo el *stakeholder model*, los acreedores lograron imponer la eliminación del fondo de comercio lo antes posible. Así, el fondo de comercio adquirido se amortiza en un breve periodo de tiempo.
2. La fase estática debilitada. El fondo de comercio todavía no se consideraba un activo real. La finalidad del balance era mostrar los activos al coste para permitir el cálculo de la cantidad máxima de ingresos distribuibles. El fondo de comercio tendió a ser eliminado contra las reservas en un corto periodo para hacer que el activo intangible desapareciera.
3. La fase dinámica. El fondo de comercio fue considerado como un activo sujeto a amortización. En el cambio del modelo de *stakeholder model* al *shareholder model*, los inversores exigieron que la función dinámica del balance general fuese mostrar los activos al coste inicial para permitir el cálculo de los beneficios distribuibles bajo la hipótesis de gestión continuada. Se asumió que el fondo de comercio tiene una vida más larga pero aún finita, exigiendo que fuera amortizada sistemáticamente.
4. La fase actuarial. El fondo de comercio fue considerado como un activo no corriente con vida útil indefinida. Bajo el *shareholder model*, el balance cumplió una función actuarial, que es mostrar el valor en uso de los activos de la entidad. De esta forma, el fondo de comercio fue reconocido como un activo sujeto a revisión por un test de deterioro.

Nuestra propuesta es reconocer los cuatro tratamientos contables de Ding *et al.* (2008), sin relacionarlo con el cambio de paradigma. Las alternativas adicionales que presenta Lee (1971, pp. 318-319) son únicamente medios distintos de presentación.

Los tratamientos contables generalmente aceptados que han existido hasta el momento serían cuatro: activo no realizable, no es un activo, activo amortizable y activo permanente.

La función principal de un balance estático es dar una indicación de la capacidad de una empresa para pagar sus deudas en caso de que se convierta en insolvente. Con este fin, la contabilidad estática mide los activos y pasivos a sus valores de liquidación. En este modelo, basado en el enfoque activo-pasivo, el concepto de activos netos es fundamental, mientras que el ingreso neto se define como el cambio en los activos netos durante un periodo contable (Richard, 1996, p. 34). La contabilidad estática se caracteriza por un conservadurismo e implica una evaluación prudente de activos no transferibles como intangibles. Dentro de este conservadurismo se incluyen los dos primeros tratamientos: considerarlo como un activo no realizable o eliminarlo inmediatamente contra reservas.

El tercer tratamiento es considerarlo como un activo amortizable, que fue el método dominante en el apogeo de la contabilidad histórica basada en el coste. El periodo para la asignación del coste de los bienes comprados ha variado de 5 a 40 años, dependiendo del objetivo de los legisladores. Esta medida está relacionada con el balance dinámico. Un balance dinámico está dirigido a medir la rentabilidad del patrimonio de los accionistas (Richard, 1996, p. 51; Bryer, p. 1995). El ingreso neto se define como la diferencia entre los ingresos y los gastos para un periodo contable de acuerdo con el enfoque de ingresos y gastos (Richard, 1996, p. 57), y su distribución se basa en la correcta asignación de costes a varios periodos posteriores a la realización de los ingresos. A diferencia del modelo estático, la depreciación en el modelo dinámico no refleja una pérdida en el valor de mercado, sino el coste de los activos fijos consumidos durante el periodo (Richard, 1996, p. 66). El conservadurismo no es una característica intrínseca del modelo dinámico, sin embargo, la realización puede considerarse como una de sus expresiones, ya que tiende a retrasar el reconocimiento de los ingresos (Richard, 1996, p. 64). Por lo tanto, el fondo de comercio debe ser capitalizado y amortizado para determinar la rentabilidad.

El balance actuarial está destinado a aproximar lo que vale un negocio con base en el valor presente neto de los flujos de efectivo futuros esperados del negocio (Richard, 1996, pp. 72 y 78). Como la estática, la contabilidad actuarial se basa en el enfoque activo-pasivo, pero la hipótesis de gestión continuada implica reemplazar para la medición el valor de liquidación por el valor razonable o el valor en uso. Dentro de este contexto se encuadra el último tratamiento, vigente mayoritariamente en la actualidad: capitalizar el fondo de comercio y mantenerlo de forma permanente sujeto a depreciación.

El cuadro 1 resume las cuatro perspectivas sobre la naturaleza de fondo de comercio con sus implicaciones para el propósito de la contabilidad, la valoración de activos, la función del balance y el tratamiento del fondo de comercio positivo.

Cuadro 1. Tratamiento contable del fondo de comercio adquirido y su relación con la función de los estados financieros

Fase	Activo no realizable	No es un activo	Activo amortizable	Activo depreciable
Tratamiento contable del fondo de comercio positivo	Amortización rápida	Eliminación inmediata contra reservas (sin pasar por pérdidas y ganancias)	Capitalización y amortización en función de su vida útil	Capitalización sujeta a depreciación
Función de balance	Estática	Estática debilitada	Dinámica	Actuarial
Propósito de la contabilidad	Determinación de la liquidación de valor de mercado de activos	Mostrar los activos al coste para permitir el cálculo de la cantidad máxima de ingresos deducibles	Mantenimiento de capital y determinación de ingresos	Determinación del valor económico de activos netos
Valoración	Valor de liquidación	Valor de liquidación	Coste amortizado	Valor en uso
Enfoque contable	Activos-pasivos	Activos-pasivos	Ingresos-gastos	Activos-pasivos

Fuente: elaboración propia con adaptación parcial de Grinyer *et al.* (1990), Ding *et al.* (2008) y García *et al.* (2018).

Las cuatro alternativas han tenido defensores y críticos. La primera alternativa utilizada por las empresas es reconocer el fondo de comercio en el balance como un activo no realizable. El fondo de comercio surgió como un medio para ajustar el valor de los nuevos negocios adquiridos; en este entorno algunas empresas comenzaron a activarlo, lo cual fue fuertemente criticado. Por ejemplo, Hatfield (1913, p. 115) afirma que «no es meramente inmaterial, sino también imaginario». Muchos autores no consideraban al fondo de comercio como un activo real. Entre las razones para no recomendar la inclusión del valor del fondo de comercio en el activo del balance era porque fluctuaba más que las ganancias (Dicksee y Tillyard, 1906, pp. 76-77). Por esta razón se contabilizó el fondo de comercio como un activo del balance, pero ficticio y carente de valor (Hughes, 1982, p. 50).

La segunda alternativa es considerar que no es un activo. Los defensores de la opinión de que el fondo de comercio no es un activo, mayoritariamente recomiendan tratarlo como una reducción de las reservas, sin que pase por la cuenta de pérdidas y ganancias. Así, Dicksee y Stevens (1897, p. 20), Dicksee y Tillyard (1906, pp. 125-127) y Leake (1914) rechazaron el método de amortización gradual, por el contrario, recomendaron la amortización inmediata con cargo a reservas para evitar problemas de interpretación por parte de los usuarios de los estados financieros. Más recientemente, los argumentos para afirmar que el fondo de comercio no es un activo se apoyaron en el análisis de la normativa del IASB. La IFRS n.º 3 define el fondo de comercio como «beneficios económicos futuros derivados de activos que no son capaces de ser identificados individualmente y reconocidos por separado». Por su parte, la IFRS n.º 38 define un activo intangible como «un activo no monetario identificable sin sustancia física». En consecuencia, según argumentó Ma y Hopkins (1988, p. 76), el fondo de comercio por definición no es un activo intangible, ya que no es posible identificarlo individualmente.

La tercera alternativa consiste en contabilizarlo como un activo amortizable a lo largo de su vida útil. El razonamiento de sus defensores fue que la cancelación inmediata reflejaba una pérdida de valor que no había existido; para ellos parecía más adecuado registrar el fondo de comercio como un activo real que se ha pagado y, por lo tanto, debe amortizarse gradual y sistemáticamente contra el beneficio durante la vida útil del fondo de comercio, al igual que el resto de los activos (Hatfield, 1913, p. 116). En el mismo sentido, Arnold *et al.* (1992, p. ix) argumentaron que en la medida en que se considera que la inversión en una filial en el balance de la empresa matriz cumple la definición de un activo, es difícil pensar cómo la diferencia en la consolidación puede no cumplir con la definición de un activo. Bryer (1995, p. 284) argumentó que los contables consideran que la capitalización y la amortización del fondo de comercio adquirido es el tratamiento más adecuado por ser más sólido teóricamente.

La alternativa dominante en la actualidad según las IFRS del IASB y los SFAS del FASB es el tratamiento del fondo de comercio como un activo valorado inicialmente al coste, sujeto a revisión periódica de deterioro. Esta opción sí es la más sólida teóricamente (Montgomery, 1913, p. 131); respecto a su presentación, es positiva al aparecer en el balance

porque es una información significativa para los usuarios y la eliminación automática contra reservas minoraría su capacidad informativa; y respecto a su valoración, nunca podrá considerarse que minora su valor de forma ordinaria y constante por el uso, desuso u obsolescencia que propone la amortización.

5. Normativa contable en el Reino Unido

Para analizar la historia del fondo de comercio en el Reino Unido, observamos las leyes y las normas emitidas por los organismos privados contables.

Durante el siglo XIX y gran parte del siglo XX, las leyes de sociedades (*The Companies Acts*) estipularon que las empresas tenían que preparar los estados financieros, sin embargo, no proporcionaron ninguna norma contable que lo acompañara.

The Companies Acts de 1967 (anexo 2, párrafo 8.1.b) preveía la capitalización del fondo de comercio en los balances, pero no indicó un tratamiento detallado.

The Companies Acts de 1981, que incorporó a la ley británica la Cuarta Directiva de la Unión Europea sobre derecho de sociedades, estableció las disposiciones legales para el registro de la fusión y adquisición. La Cuarta Directiva de la Unión Europea, que estaba destinada a armonizar la legislación y la contabilidad de las empresas en toda la Unión Europea, exigía que el fondo de comercio fuese cancelado en un máximo de cinco años, pero permitió que los países se desviasen de este requisito, cosa que las autoridades británicas hicieron para mantener el criterio seguido hasta el momento. Por un lado, *The Companies Acts* de 1981 requería que el fondo de comercio se tratara como un activo y se amortizara a través de un justificable periodo, pero, por otro lado, al producirse la fusión, los adquirentes pudieron eliminar el fondo de comercio contra la prima de emisión que surge en la adquisición.

En enero de 1970, el Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) estableció el *Accounting Standards Steering Committee* (ASSC) con el objetivo de desarrollar normas de contabilidad financiera (Napier, 1995, p. 259).

En 1975, el ASSC pasó a llamarse *Accounting Standards Committee* (ASC). El ASC emitió el *Statements of Standards Accounting Practice* (SSAPs). Los SSAP estaban respaldados por la aplicación profesional pero no legal (Nobes, 1992, p. 143).

El SSAP 22, emitido en 1984, recomendó la cancelación inmediata del fondo de comercio contra reservas en el momento de la adquisición, pero también consideraba aceptables la capitalización y la amortización.

El recién creado *Accounting Standards Board* (ASB) tomó el relevo del ASC en 1990 y adoptó los SSAP existentes, incluido el SSAP 22.

En el ED 47, emitido en 1990, el ASC propuso la amortización en un periodo de 20 años. La presión política de la industria y de las grandes firmas de auditoría impidió aprobar el proyecto.

El ASB comenzó a elaborar sus propias normas (FRS). La FRS 10, emitida en 1997, requería la capitalización del fondo de comercio y su amortización en un plazo máximo de 20 años. Esto se llevó a cabo para adaptar las normas contables del Reino Unido a las Directivas de la Unión Europea. El objetivo de FRS 10 era garantizar que el fondo de comercio adquirido y los activos intangibles fuesen cargados a la cuenta de resultados en los periodos en que se deterioraron. El FRC explica su decisión de la siguiente forma:

Aunque el fondo de comercio adquirido no es en sí mismo un activo, su inclusión entre los activos de la empresa, en lugar de una deducción del patrimonio de los accionistas, reconoce que el fondo de comercio es parte de un activo más amplio: la inversión (ASB, 1997, p. 3).

Con la adopción por la UE de las IFRS, a partir de 2005, el Reino Unido también tuvo que adoptar la IFRS 3, que introdujo el régimen de deterioro como único tratamiento válido. Sin embargo, el *UK Financial Reporting Council* (FRC) emitió en enero de 2015 el FRS 102 «norma de Información Financiera aplicable en el Reino Unido y la República de Irlanda». A pesar de estar basada en la IFRS para las pequeñas y medianas empresas (pymes), requiere la capitalización y amortización del fondo de comercio a lo largo de su vida útil, pero solo en las pymes no cotizadas. La FRS 102 explicita que «Si, en casos excepcionales, una entidad no puede realizar una estimación fiable de la vida útil del fondo de comercio, la vida no debe exceder de diez años» (FRC, 2015, párrafo 19.23.a), para más adelante establecer el máximo permitido en 20 años.

6. Normativa contable en los Estados Unidos de América

Después de la caída de la bolsa de valores de 1929, el Congreso emitió la Ley del mercado de valores (*Securities Exchange Act*) en 1934, que creó la *Securities and Exchange Commission* (SEC) y estableció los requisitos de las sociedades cotizadas para presentar estados financieros. En 1936, la SEC delegó la emisión de normas contables al *Committee on Accounting Procedure* (CAP) del *American Institute of Accountants* (AIA), más tarde denominado *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). La CAP emitía *Accounting Research Bulletins*. En 1959, la CAP fue reemplazada por la *Accounting Principles Board* (APB), que emitía APB Opinions. Desde 1973, las normas contables en los Estados Unidos son establecidas por el *Financial Accounting Standards Board* (FASB), cuyas normas son denominadas *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS).

En 1917, el AIA emitió una norma sobre la preparación de los estados financieros de las empresas que solicitan créditos bancarios, en ella el valor en libros del fondo de comercio se presentó como una deducción del patrimonio neto (American Institute of Accountants, 1917, pp. 401-433).

El ARB n.º 24 (AIA, CAP, 1944) fue la primera norma que se ocupó del tratamiento contable del fondo de comercio. Después de clasificar los activos intangibles en tipo (a), aquellos con una vida útil finita y tipo (b), aquellos con una vida útil indeterminada, el ARB n.º 24 prescribió que los primeros deben amortizarse contra ganancias, mientras que los segundos deben mantenerse al coste.

La práctica de la eliminación del fondo de comercio contra las reservas se restringió gradualmente en ARB n.º 43 (AIA, CAP, 1953) y ARB n.º 48 (AIA, CAP, 1957), y finalmente fue prohibida por el APB Opinión n.º 9 (AICPA, APB, 1967).

La APB n.º 17 (AICPA, APB, 1970) prescribió el coste amortizado como base de medición de todos los intangibles, incluso para aquellos con vida útil indeterminada. La máxima vida útil de fondo de comercio se fijó arbitrariamente en 40 años. El razonamiento fue que los activos intangibles deben ser tratados de manera similar a otros activos de larga duración. El periodo de amortización de 40 años fue criticado de manera rotunda (Defliese, 1971, p. 68).

Con el SFAC n.º 7 (FASB, 2000) comienza un cambio de paradigma para el conjunto de los activos, de centrarse en el coste a centrarse en el valor razonable. Basándose en la norma anterior, el SFAS n.º 142 (FASB, 2001b) estableció que el fondo de comercio se mantuviera en el balance de forma permanente realizando periódicamente pruebas de deterioro.

7. Normativa contable en Francia

En Francia, las normas contables tradicionalmente han sido emitidas por el gobierno (Colasse y Standish, 2001). En 1673, el Código Savary fue la primera ordenanza emitida por el Ministro de Finanzas Jean-Baptiste Colbert, bajo el gobierno del rey Luis XIV, para exigir que los comerciantes llevaran cuentas (Mikol, 1995, p. 94). El Código de Comercio Napoleónico de 1807 reemplazó al Código Savary y convirtió los registros contables en un medio para proporcionar evidencias en caso de quiebra (Richard, 2001, p. 26). En 1867, el Código de Comercio fue reformado por la Ley de sociedades que exigía a las compañías de responsabilidad limitada presentar cuentas que necesitaban ser auditadas. Las Leyes de Caillaux de 1914 y 1917 establecieron los registros contables válidos para la liquidación de impuestos (Mikol, 1995, p. 103).

El Consejo Nacional de Contabilidad, adscrito al Ministerio de Finanzas, se fundó en 1947. El mismo año, emitió el *Plan Comptable Général* (PCG) cuyo objetivo era proporcionar una ayuda para la preparación de cuentas. El PCG fue revisado en 1957, 1982, 1986, 1999 y 2015.

La consolidación se hizo obligatoria para las empresas que cotizan en bolsa desde 1986 y para las no cotizadas desde 1990. El Consejo Nacional de Contabilidad emitió una primera norma sobre consolidación adaptada de la Séptima Directiva de la Unión Europea en 1987, pero esta norma no era obligatoria. En 1999, el Reglamento 99-02 se convirtió en la primera norma obligatoria para las cuentas consolidadas en Francia. En 2005, las empresas cotizadas en Francia adoptaron las IFRS.

En Francia, el concepto de *fonds de commerce* aparece mencionado por primera vez en la Ley fiscal de 8 de febrero de 1872 (Derruppe, 1994, p. 2). Pero su primera regulación mercantil se produjo en la Ley «Cordelet» de 17 de marzo de 1909.

Turot (1996, p. 168) afirma que la ley comercial francesa considera al *fonds de commerce* como un activo intangible con protección legal desde 1926. La justificación es que es un activo valioso que garantiza la capacidad de una empresa para pagar sus deudas.

La expresión francesa *fonds de commerce* es más amplia que el término inglés *goodwill* (García *et al.*, 2018, p. 14). En el Código de Comercio (art. 141-1), el *fonds de commerce* incluye los bienes utilizados para el rendimiento de las empresas comerciales. No integra a las cuentas por cobrar, deudas o terrenos, pero sí elementos tangibles tales como mercaderías, equipo, muebles y herramientas; y elementos intangibles como marcas, nombres comerciales, derechos de arrendamiento, clientela, patentes, diseños, licencias y derechos de propiedad intelectual.

El *fonds de commerce* en Francia posee un régimen jurídico especial. En primer lugar, se considera un conjunto indivisible que puede ser vendido, arrendado o hipotecado independientemente del estatus legal de sus elementos. En segundo lugar, subsiste incluso si alguno de los elementos cambia, crece o disminuye (Derruppe, 1994, pp. 19-20).

La legislación francesa identifica dos conceptos distintos: *fonds de commerce* y *fonds commercial*. El Código de Comercio proporciona otro concepto más restringido que el que hemos visto hasta ahora. El *fonds commercial* se corresponde con el concepto de *goodwill*. En contabilidad, dado que los activos intangibles y tangibles identificables se reconocen por separado, los elementos intangibles que no son separables se reconocen como *fonds commercial*. A continuación es analizada la evolución legislativa en Francia del tratamiento del concepto más amplio, que es el más utilizado: los *fonds de commerce*.

No se introdujeron reglas explícitas sobre la contabilidad del fondo de comercio hasta la Ley del impuesto sobre la renta de 31 de julio de 1917. Aunque esta Ley preveía la deducción fiscal de la depreciación de todos los activos no corrientes, la deducción fiscal de la amortización del fondo de comercio se mantuvo en debate hasta 1928.

La jurisprudencia mercantil estaba a favor de la amortización sistemática (Brière, 1934, p. 167), sin embargo, la legislación tributaria consideró que la amortización del fondo de comercio debía ser excepcional (Brière, 1934, p. 182). En 1918, una instrucción ministerial (30 de marzo de 1918) declaró que «el valor del fondo de comercio que, en general, no disminuye pero aumenta a medida que pasa el tiempo, no necesita ninguna amortización efectiva, excepto en algunos casos particulares por causas específicas».

En 1928, el Consejo de Estado definió los límites de la amortización del fondo de comercio: la Ley del impuesto sobre la renta de 31 de julio de 1917 (art. 4) permitía la amortización del fondo de comercio, pero solo era deducible si la pérdida de valor del *fonds de*

commerce era real (Decisión de 3 de agosto de 1928). En otras palabras, el gasto de amortización era deducible únicamente si la pérdida de valor era irreversible.

En la década de 1970, a la luz del movimiento hacia la armonización contable en la Unión Europea y teniendo en cuenta que la amortización del fondo de comercio era lo habitual en la mayoría de los países europeos, algunas empresas domiciliadas en Francia comenzaron a cuestionar la posición legislativa francesa. Muchas empresas interesadas, incluidas varias multinacionales, abogaron por un cambio en el tratamiento de fondo de comercio con la esperanza de un régimen fiscal más favorable.

Más adelante, una nueva norma contable, el PCG 1982, introdujo una serie de cambios para incorporar los requisitos de la Cuarta Directiva de la Unión Europea (1978). Una nueva cuenta «*Amortissement du fonds commercial*» (amortización del fondo de comercio) se incluyó en el listado de cuentas.

Aunque la Cuarta Directiva de la Unión Europea exigía la amortización del fondo de comercio en un plazo de cinco años, el PCG no mencionó la necesidad o incluso la posibilidad de amortizar el fondo de comercio. La Cuarta Directiva de la Unión Europea permitía la no amortización de activos intangibles que estaban legalmente protegidos por la legislación local. De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la Administración tributaria consideró al fondo de comercio dentro de esta categoría. Esta posición fue expresada en el Decreto de Contabilidad Fiscal del 14 de marzo de 1984 y luego confirmada por la decisión del Consejo de Estado (1 de octubre de 1999). Las empresas eran libres de amortizar el fondo de comercio en los estados financieros, pero si lo hacían, perdían el derecho de devengar impuestos. En otras palabras, las provisiones debían ser devengadas en los libros para ser deducible de impuestos, y esto sería imposible si el fondo de comercio ya hubiera sido amortizado. En las cuentas individuales, las cuestiones fiscales siguieron siendo un incentivo para mantener permanentemente el fondo de comercio.

En 1985, se introdujeron los requisitos de la Séptima Directiva de la Unión Europea sobre cuentas consolidadas, lo que implicó la separación de cuentas consolidadas e individuales. Su adopción posibilitó la amortización del fondo de comercio en cuentas consolidadas. En 1999 se llevó a cabo una nueva reforma (Reglamento francés 99-02) para converger con el tratamiento de la consolidación de la IAS, aplicando la amortización obligatoria del fondo de comercio en un máximo de 20 años.

Mientras tanto, el FASB en 2001 (SFAS n.º 142) y el IASB en 2004 (IFRS 3) cambiaron su posición sobre la amortización del fondo de comercio promoviendo la consideración de activo depreciable, sin embargo, la Séptima Directiva de la Unión Europea continuó requiriendo la amortización.

Cuando las empresas cotizadas en Francia adoptaron las IFRS en 2005, el fondo de comercio de consolidación se amortizó en las no cotizadas de acuerdo con el Reglamento

francés 99-02, mientras que en las cuentas consolidadas el tratamiento fue de acuerdo con las NIIF. Además, el fondo de comercio no fue amortizado en cuentas individuales según lo establecido en el PCG. Este sistema múltiple era confuso para los usuarios de información e incluso para los preparadores de esta información.

En 2015, se emitieron cuatro nuevas normas contables (Regulaciones francesas 2015-2006, 2015-2007, 2015-2008 y 2015-2009) para transponer la Directiva de Contabilidad del 26 de junio de 2013. Estos nuevos estándares prescriben que el fondo de comercio era amortizable solo cuando su vida útil era predeciblemente finita debido a circunstancias específicas. En otras palabras, el mantenimiento permanente se confirmó como el método dominante y la amortización como excepción.

8. Normativa contable en España

La legislación contable española es similar a la francesa. Sus normas son emitidas por un organismo público, denominado Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). La principal norma es el Plan General Contable (PGC), que es complementada con adaptaciones sectoriales, normas de consolidación, consultas y resoluciones del ICAC.

En los PGC de 1973 y 1990, el fondo de comercio se define como el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza similar que impliquen valor para la empresa (PGC 1973, cuenta 212) (PGC 1990, cuenta 213). En ambas normas era considerado activo no realizable porque no servía como instrumento de garantía frente a los acreedores.

En este entorno, el fondo de comercio se amortizaba en el plazo de diez años (reforma mercantil de 1989), posteriormente ampliados a 20 años (reforma mercantil de 1998).

El PGC 2007, en vigor desde el 1 de enero de 2008, que recogía lo establecido en la IFRS 3, define el fondo de comercio como el exceso pagado, sobre el valor razonable correspondiente a un grupo de activos identificados menos unos pasivos asumidos (PGC 2007, cuenta 204).

Desde la entrada en vigor del PGC 2007, el fondo de comercio no se amortizaba a cambio de someterlo a un test de deterioro al menos anual, de tal forma que si del mismo se ponía de manifiesto un deterioro de valor se registraba una pérdida irreversible en el resultado del ejercicio; lo cual implicaba generalmente el uso de provisiones sobre los flujos de caja, tasas de crecimiento anual y tasa descuento.

A partir de 1 de enero de 2016 el fondo de comercio se vuelve a amortizar según los cambios introducidos por la Ley de auditoría de cuentas (Ley 22/2015) que realizó modificaciones en la normativa contable (Código de Comercio y Ley de sociedades de capital). Este cambio solamente afecta a aquellas entidades que formulan sus cuentas con base en el PGC,

ya que las cuentas consolidadas que estén formuladas según las IFRS siguen considerando al fondo de comercio un activo intangible de vida indefinida (por tanto, no amortizable) y sometido al test de deterioro.

Las empresas y grupos consolidados que apliquen el PGC deben considerar a los inmovilizados intangibles como de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente y el fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

9. Comparativa internacional

Una vez realizado el análisis histórico de las leyes y de las normas emitidas por los organismos privados contables en cada uno de los cuatro países, se analiza la realidad empresarial existente en cada país identificando cada una de las etapas.

Cuadro 2. Etapas en la evolución del tratamiento contable del fondo de comercio

Reino Unido	-1897	1898-1996	1997-2004	2005-	
	Activo no realizable	Inmediata contra reservas	Activo amortizable	Activo depreciable para grandes empresas Activo amortizable para pymes	
Estados Unidos	-1911	1912-1916	1917-1928	1929-2000	2001-
	Inmediata contra reservas	Activo amortizable	Activo depreciable	Activo amortizable	Activo depreciable
Francia	-1919	1920-2004		2005-	
	Inmediata contra reservas	Activo depreciable	Activo depreciable para cuentas consolidadas de empresas cotizadas Activo amortizable para cuentas consolidadas de empresas no cotizadas Activo amortizable para cuentas individuales de empresas cotizadas y no cotizadas		

España	- 1972	1973-2007	2008-2015	2016-
	Inmediata contra reservas	Activo no realizable	Activo depreciable	Activo depreciable para cuentas consolidadas de grupos cotizados Activo depreciable para cuentas consolidadas de grupos no cotizados que elijan IFRS Activo amortizable para cuentas consolidadas de grupos no cotizados que elijan PGC Activo amortizable para cuentas individuales de empresas cotizadas y no cotizadas

Fuente: elaboración propia.

En el Reino Unido se han identificado perfectamente las cuatro fases de Ding *et al.* (2008). Para estos autores, la fase estática (amortización rápida) duró hasta 1897 cuando Gran Bretaña entró en la fase estática debilitada del no reconocimiento de fondo de comercio y, por ende, de una cancelación contra el neto. Estos autores dieron a entender que este cambio fue causado por un artículo de Dicksee y Stevens (1897).

Lee (1973), Nobes (1992, pp. 157-159), Higson (1998, p. 142) y Garcia *et al.* (2018, p. 11) demostraron que la cancelación inmediata del fondo de comercio adquirido contra las reservas fue la práctica contable dominante en el periodo 1898-1996.

Ding *et al.* (2008, p. 737) indicaron que 1997, cuando fue emitida la FRS 10, es el punto en el que el Reino Unido entró en la fase dinámica. De la misma forma, identificaron al año 2005 como el inicio de la fase actuarial porque el Reino Unido tuvo que adoptar la NIIF 3 para las empresas cotizadas. Además esta última fase coincide con la FRS 102 de 2005, que requiere la amortización del fondo de comercio para pymes.

La diferenciación en estas cuatro etapas es mayoritaria, pero existe una interpretación alternativa, pues para Garcia *et al.* (2018, p. 11) es dudoso que en Gran Bretaña haya existido alguna vez una fase puramente estática.

Ding *et al.* (2008) interpretaron que los cambios en la contabilidad de fondo de comercio en el Reino Unido fueron el resultado del cambio de un *stakeholder model* a un *shareholder model*.

Por su parte, el tratamiento del fondo de comercio en los Estados Unidos ha sido fundamentalmente el de coste amortizable. En el periodo que va desde las leyes mercantiles de 1912 y el Impuesto sobre la renta de 1913, hasta 1916 se aplica el criterio del activo amortizable. Desde ese año y hasta el *crack* del 29 se generalizó el criterio del activo depreciable. Desde la Gran Depresión de 1929 hasta el año 2000 se volvió a generar en las empresas el tratamiento del fondo de comercio como un activo amortizable.

Hasta la Gran Depresión, el tratamiento de activo depreciable fue considerado favorablemente por los profesionales y las empresas porque reflejaba juicios optimistas en relación con el valor del negocio y el crecimiento potencial. La crisis financiera después de 1929 reveló la debilidad de la contabilidad del valor razonable, es decir, la volatilidad de las cifras contables. Por esta razón, la línea de pensamiento dominante a partir de los años treinta hasta final de siglo fue la amortización gradual y sistemática contra las ganancias.

La tendencia a orientar la contabilidad hacia el valor razonable llevó al retorno de la aplicación del mantenimiento permanente con el SFAS n.º 141 (FASB, 2001a) y el SFAS n.º 142 (FASB, 2001b). La consideración del fondo de comercio como activo depreciable en 2001 forma parte de la generalización de la contabilidad del valor razonable apoyado por el crecimiento de los mercados en los años 80-90.

En Francia, el coste amortizado fue el método dominante a lo largo del siglo XX, desde que se adoptó en 1918. La jurisprudencia fiscal favoreció sistemáticamente la consideración del fondo de comercio como activo amortizable y, a su vez, influyó en el PCG establecido después de la Segunda Guerra Mundial.

Desde la década de 1980, la excepción francesa ha sido cuestionada teórica y empresarialmente debido a que era contraria a la armonización europea. Además, en Francia el fondo de comercio es tratado de manera diferente en cuentas individuales y consolidadas, volviendo a amortizarse el fondo de comercio de las empresas y grupos no cotizados.

Después de la adopción de las IFRS por parte de la Unión Europea en 2005, la consideración de activo depreciable ha sido confirmada como el método dominante.

En España el fondo de comercio se elimina inmediatamente contra reservas hasta que se publicó el PGC de 1973, cuando se establece que el tratamiento debe ser el de un activo no realizable. Así se mantiene con el PGC de 1990, hasta llegar al PGC 2007 que lo recoge como un activo depreciable. A partir de 2016 el fondo de comercio se vuelve a amortizar pero solo para las empresas y los grupos que apliquen el PGC. Aquí se incluyen a las cuentas consolidadas de grupos no cotizados que no elijan las IFRS nunca, porque si las eligen una vez ya tienen que aplicarlas siempre. Igualmente también se incluyen las cuentas individuales de empresas cotizadas y no cotizadas.

10. Conclusiones

Este artículo presenta la evolución histórica del tratamiento contable del fondo de comercio en los Estados Unidos, Reino Unido, Francia y España.

Ding *et al.* afirmaron que el tratamiento contable del fondo de comercio en el Reino Unido, Estados Unidos, Alemania y Francia ha pasado por cuatro fases, cada una relacionada con una función del balance (estática pura, estática debilitada, dinámica y actuarial). De igual

forma, estos autores interpretaron que los cambios en la contabilidad del fondo de comercio fueron el resultado del progresivo cambio de un *stakeholder model* a un *shareholder model*.

Sin embargo, como hemos podido observar en este trabajo, ni todos los países pasaron por las mismas fases ni en el mismo orden. Pero no solo eso, tampoco es posible afirmar que los cambios de cada fase se debieran a una modificación del paradigma.

El Reino Unido es el único país que se adapta a las cuatro fases de Ding *et al.* (incluso algún autor duda de que acontecieran todas); en el resto de países o no se han identificado todas las etapas, o no han sucedido en el orden establecido por estos autores.

De ninguna manera puede afirmarse que el cambio en el criterio de valoración de eliminación con cambio a reservas hacia la amortización en el Reino Unido esté originado por un cambio en el paradigma. El IASB pretendía que el tratamiento generalizado a nivel mundial fuese la amortización, pero los organismos y legisladores británicos se resistían. Además, si los organismos daban varias alternativas de contabilización, las empresas continuaban voluntariamente con la eliminación inmediata contra reservas. Cuando los organismos británicos creaban proyectos de normas para establecer la amortización, las presiones impedían su aprobación. Solamente en 1997 adoptaron de forma mayoritariamente la amortización, y lo hicieron porque no les quedó más remedio que adaptarse a las IFRS que forman parte del ordenamiento comunitario publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE).

En Estados Unidos las fases no fueron tan pronunciadas como afirma Ding *et al.*, incluso la consideración de activo no realizable nunca estuvo generalizada. Las legislaciones mercantiles y las agrupaciones profesionales ofrecieron varias alternativas a las empresas entre las que podían elegir su tratamiento. Entonces las alternativas se redujeron gradualmente en beneficio de la amortización y, posteriormente, en 2001, de la depreciación.

En Francia, no se pueden identificar las cuatro fases definidas por Ding *et al.*, pues no fue generalizado nunca el tratamiento de fondo de comercio como un activo no realizable. El mantenimiento permanente fue el método dominante a lo largo del siglo XX. Los legisladores franceses rechazaron los requisitos de las Directivas de la Unión Europea sobre amortización del fondo de comercio, basadas en la presunción de que el fondo de comercio es un activo de vida ilimitada. A pesar de las diferentes políticas europeas que recomendaban la amortización, este punto de vista resistió en Francia por la influencia del Derecho Fiscal. Esto fue así hasta el año 2005 que adoptó las normas de las IFRS publicadas en el DOUE.

El activo no realizable, o no se ha utilizado nunca de forma generalizada, como en Estados Unidos o Francia, o es un tratamiento posterior a la cancelación inmediata contra las reservas como en España. Incluso existen autores que afirman que nunca fue generalizado en el Reino Unido.

Para Estados Unidos, Francia, España y el Reino Unido, el registro como activo depreciable ahora se aplica a las empresas cotizadas. Sin embargo, el debate aún no se ha re-

suelto, ya que existe una corriente para regular que las compañías que no cotizan en bolsa, o sean de reducida dimensión, estén obligadas a amortizar el fondo de comercio.

Por todo ello, podemos afirmar que el tratamiento como activo depreciable no termina de estar completamente aceptado, porque a la resistencia a abandonar el criterio de la amortización por empresas y legisladores se une que cuando ha sido aceptado el tratamiento del activo depreciable, en un breve periodo de tiempo desde su generalización, en seguida han vuelto a aplicar la amortización, ya sea para pymes (Reino Unido), cuentas consolidadas de empresas no cotizadas y cuentas individuales de empresas cotizadas y no cotizadas (Francia) y cuentas consolidadas de grupos no cotizados que elijan el PGC y cuentas individuales de empresas cotizadas y no cotizadas (España).

De igual forma, no es adecuado afirmar que las modificaciones en la contabilidad de fondo de comercio de los cuatro países fueron el resultado del cambio de un *stakeholder model* a un *shareholder model*. Existe otra interpretación, pues el cambio puede estar originado y causado por la alineación de las normas contables con las directivas de la Unión Europea basadas en las normas del IASB. Es verdad que el cambio entre las diferentes fases ha sido progresivo, al igual que el cambio paradigmático, pero también la adaptación de las IFRS ha pasado de ser normas recomendadas a progresivamente llegar a ser obligatorias para los grupos cotizados.

Referencias bibliográficas

- Accounting Standards Board (ASB). (1997). *Financial Reporting Standard No. 10 Goodwill and Intangible Assets*. London: The Accounting Standards Board Limited, December 1997. Recuperado de <<https://frc.org.uk/getattachment/8c379f9e-168a-4d5a-9711-be9faafa1f32/FRS-10-Goodwilland-Intangible-Assets-Dec-1997.pdf>>.
- American Institute of Accountants. (1917). Uniform accounting. *Journal of Accountancy*, 23(6), 401-433.
- American Institute of Accountants, Committee on Accounting Procedure. (1944). *Accounting for intangible assets*. Accounting research bulletin n.º 24. New York: American Institute of Accountants.
- American Institute of Accountants, Committee on Accounting Procedure. (1953). *Restatement and revision of accounting research bulletins*. Accounting research bulletin n.º 43. New York: American Institute of Accountants.
- American Institute of Accountants, Committee on Accounting Procedure. (1957). *Business combinations*, Accounting research bulletin n.º 48. New York: American Institute of Accountants.
- American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board. (1967). *Reporting the results of operations*. Opinions of the accounting principles board No. 9. New York: American Institute of Certified Public Accountants.

- American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board. (1970). *Intangible assets*. Opinions of the accounting principles board no. 17. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Arnold, J.; Egginton, D.; Kirkham, L.; Macve, R. y Peasnell, K. (1992). *Goodwill and Other Intangibles*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- Brière, M. (1934). *Taxation of capital gains and goodwill amortization* (PhD Thesis). Faculty of Law, University of Paris, Paris.
- Bryer, R. A. (1995). A political economy of SSAP 22: Accounting for goodwill. *The British Accounting Review*, 27(4), 283-310.
- Colasse, B. y Standish, P. (2001). State versus market: Contending interests in the struggle to control French accounting standardisation. En S. McLeay y A. Riccaboni (eds.), *Contemporary Issues in Accounting Regulation* (pp. 1-40). Boston, MA: Kluwer Academic Publishers.
- Cooper, J. (2007). Debating accounting principles and policies: The case of goodwill, 1880–1921. *Accounting Business and Financial History*, 17(2), 241-264.
- Courtis, J. K. (1983). Business goodwill: Conceptual clarification via accounting, legal and etymological perspectives. *The Accounting Historians Journal*, 10(2), 1-38.
- Defliese, P. L. (1971). The APB and its recent and pending opinions. *Journal of Accountancy*, 131(2), 66-69.
- Derruppe, J. (1994). *Goodwill*. Paris: Dalloz.
- Dicksee, L. R. y Stevens, T. M. (1897). *Goodwill and Its Treatment in Accounts*. London: Gee & Co.
- Dicksee, L. R. y Tillyard, F. (1906). *Goodwill and Its Treatment in Accounts*. (3rd ed.). London: Gee & Co.
- Ding, Y.; Richard, J. y Stolowy, H. (2008). Towards and understanding of the phases of goodwill accounting in four Western capitalist countries: From stakeholder model to shareholder model. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7), 718-755.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (2000). *Using cash flow information and present value in accounting measurements*. Statement of financial accounting concepts n.º 7. Norwalk, CT: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (2001a). *Business combinations*. Statement of financial accounting standards n.º 141. Norwalk, CT: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (2001b). *Goodwill and other intangible assets*. Statement of financial accounting standards n.º 142. Norwalk, CT: FASB.
- Financial Reporting Council (FRC). (2015). *FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*. Recuperado de <<https://frc.org.uk/getattachment/e1d6b167-6cdb-4550-bde3-f94484226fbd/FRS-102-WEB-Ready-2015.pdf>>.
- García, C. (2013). Goodwill's useful life in accounting literature: A review article based on theories of value. En *Proceedings of the 72th congress of the Japanese accounting research association*. Nagoya, September 4-6.
- García, C.; Katsuo, Y.; Mourik, C. (2018). Goodwill accounting standards in the United Kingdom, the United States, France, and Japan. *Accounting History*, 00(0), 1-24.
- Grinyer, J. R.; Russell, A. y Walker, M. (1990). The rationale for accounting for goodwill. *The British Accounting Review*, 22(3), 223-235.
- Hatfield, H. R. (1913). *Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems*. New York: D. Appleton & Company.



- Higson, C. (1998). Goodwill. *The British Accounting Review*, 30(2), 141-158.
- Hughes, H. P. (1982). *Goodwill in Accounting: A History of the Issues and Problems*. Atlanta, GA: Business Publishing Division, Georgia State University.
- Leake, P. D. (1914). *Goodwill: Its Nature and How to Value It*. London: Gee & Co.
- Lee, T. A. (1971). An example of will-o'-the-wisp accounting. *Accounting and Business Research*, 1(4), 318-328.
- Lee, T. A. (1973). Accounting for goodwill: An empirical study of company practices in the United Kingdom -1962 to 1971. *Accounting and Business Research*, 3(11), 175-196.
- Ma, R. y Hopkins, R. (1988). Goodwill – An example of puzzle-solving in accounting. *Abacus*, 24(1), 75-85.
- Mikol, A. (1995). The history of financial reporting in France. En P. J. Walton (ed.), *European financial reporting: A history* (pp. 91-122). London: Academic Press.
- Montgomery, R. H. (1913). *Auditing: Theory and Practice*. New York: Ronald Press Company.
- Napier, C. (1995). The history of financial reporting in the UK. En P. H. Walton (ed.), *European financial reporting: A history* (pp. 259-283). London: Academic Press.
- Nobes, C. W. (1992). A political history of goodwill in the UK: An illustration of cyclical standard setting. *Abacus*, 28(2), 142-167.
- Richard, J. (1996). *Comptabilités et pratiques comptables*. Paris: Dalloz.
- Richard, J. (2001). History of value in the French and German accounting regulation from 1673 to 1914. En J. F. Casta y B. Colasse (eds.), *Juste valeur, enjeux techniques et politiques* (pp. 17-45). Paris: Economica.
- Sanders, T. H.; Hatfield, H. R. y Moore, U. (1938). *A Statement of Accounting Principles*. New York: American Institute of Accountants.
- Turot, J. (1996). Intangibles are no more eternal. *Droit Fiscal*, 5, 168-171.

Contraprestación variable en virtud de un pacto que depende de la efectiva tributación de la empresa

Análisis de la consulta 7 del BOICAC 115, de septiembre de 2018

Anna Ayats Vilanova

Adrián Andrés Casla

Profesores del CEF.-

Extracto

▮ Análisis sobre la contraprestación variable en virtud de un pacto que depende de la efectiva tributación de la empresa.

Consulta 7

Sobre la naturaleza contable del importe restituido por una entidad deportiva, en el contexto de un contrato de patrocinio, por el efecto de una deducción para evitar la doble imposición de una renta.

Respuesta

La consultante suscribió un contrato con un patrocinador con residencia fiscal en el extranjero. En dicho contrato se establece como contraprestación a percibir por la entidad deportiva, por las distintas prestaciones de servicios y operaciones realizadas en el marco del acuerdo de patrocinio, una retribución «neta de cualquier retención» que, en su caso, resultase aplicable de conformidad con el correspondiente convenio de doble imposición y con la normativa interna del país en el que tiene su residencia fiscal el patrocinador.

Las partes establecieron que en caso de que la consultante 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 entidad deportiva española.

La consultante pregunta, entre otras cuestiones, si el importe restituido al patrocinador debe contabilizarse como un gasto o como un menor ingreso.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula el tratamiento contable de los ingresos por ventas y prestaciones de servicios en la norma de registro y valoración (NRV) 14.^a, que en su apartado 1 establece (la cursiva es nuestra):

14.^a Ingresos por ventas y prestación de servicios

1. Aspectos comunes

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, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, *deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder*, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán 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 las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos [...]

Además, en el apartado 3 de esta NRV 14.^a se dispone lo siguiente:

La empresa 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 [...]

Por otro lado, la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.^a, «Cifra anual de negocios», incluida en la tercera parte del PGC, determina que (la cursiva es nuestra):

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, *el importe de cualquier descuento* (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el

del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

A la vista de estos antecedentes, y en la medida en que en el contrato se ha fijado un ajuste en la contraprestación, que depende de la liquidación del impuesto sobre beneficios de la entidad española, el adecuado tratamiento contable sería el siguiente:

- a) En principio, el importe a reconocer como ingreso será la cantidad, antes de impuestos, que se haya comprometido a pagar el patrocinador.
- b) La cantidad retenida en el extranjero de conformidad con el convenio de doble imposición y con la normativa interna de ese país se reconocerá como un gasto de acuerdo con el criterio establecido en el artículo 12, «Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades», de la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- c) La deducción que pudiera generarse en España por el pago del impuesto en el extranjero formará parte del gasto/ingreso por impuesto corriente.
- d) Si la entidad española debe restituir parte de la cantidad recibida, ese importe se deberá contabilizar como un menor ingreso por la prestación del servicio de patrocinio.

Ejemplo

La Real Federación Española de Tenis (RFET) acuerda con un patrocinador extranjero percibir unos ingresos brutos de 400.000 euros por fines publicitarios en la organización del torneo de tenis de la Copa Davis.

La retención que soporta la entidad española en dicho país es del 15 %, mientras que la renta tributa en España al 10 % al ser una entidad sin ánimo de lucro y tener la consideración de entidad de utilidad pública.

En el contrato con el patrocinador se establece que le va a devolver el impuesto que recupera en la liquidación por el impuesto sobre sociedades, derivada de la deducción por doble imposición internacional.

El total de las rentas que obtiene la federación por actividades no exentas asciende a 800.000 euros sin incluir el patrocinio anterior.

Las retenciones soportadas y los pagos a cuenta por las rentas no exentas ascienden a 120.000 euros.



Se pide:

Registrar las operaciones anteriores.

Solución

Por las rentas obtenidas del patrocinador extranjero por los ingresos publicitarios por la Copa Davis:

Código	Denominación de cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	340.000	
635	Impuestos pagados en el extranjero (400.000 × 15%)	60.000	
705	Prestación de servicios		400.000

La retención soportada en dicho país es un gasto para la entidad española, pero al ser de naturaleza análoga al impuesto sobre sociedades no es deducible.

31 de diciembre. Determinar el impuesto corriente:

La renta obtenida del patrocinador extranjero soporta un doble gravamen, en el país de origen y en el de residencia, de ahí que, para evitar la doble imposición jurídica, el artículo 31 de la Ley del impuesto sobre sociedades permite a la entidad española descontar como deducción el importe menor entre:

- Impuesto pagado en el extranjero 60.000 euros
- Equivalente que soporta la renta en España (400.000 × 10%) 40.000 euros

La deducción por doble imposición jurídica es de 40.000 euros. Como la cantidad que tributaría fuera es superior, el exceso se admite como gasto deducible, por lo que solo se debe ajustar del impuesto pagado en el extranjero 40.000 euros que tienen la consideración de diferencia permanente.

Rentas no exentas [800.000 + 400.000 (patrocinador extranjero)]	1.200.000
+/-Diferencias permanentes	
Impuesto pagado en el extranjero	40.000
Base imponible	1.240.000
Tipo de gravamen	×10 %
Cuota íntegra	124.000



-Bonificaciones	0
-Deducción por doble imposición internacional	-40.000
Cuota íntegra ajustada positiva = Cuota líquida	84.000
-Retenciones y pagos a cuenta	-120.000
Deuda tributaria (a devolver)	36.000

Por la cuota líquida:

Código	Denominación de cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	84.000	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	36.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		120.000

Rectificación de los ingresos por la devolución de la deducción por doble imposición internacional al cliente extranjero:

Código	Denominación de cuenta	Debe	Haber
705	Prestación de servicios	40.000	
430	Clientes		40.000

Tratamiento contable del efecto impositivo derivado de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 117, de marzo de 2019

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado

Extracto

Aplicación práctica de la consulta 3 del BOICAC 117, de marzo de 2019, sobre el tratamiento contable del efecto impositivo derivado de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal. Se plantea en cuál de las sociedades del grupo debe contabilizarse el efecto fiscal en el cálculo y en el correspondiente asiento del gasto por impuesto sobre beneficios.

Consulta 3

Tratamiento contable del efecto impositivo derivado de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal.

Respuesta

En el escrito de consulta se pregunta si el efecto fiscal en el cálculo y en el correspondiente asiento del gasto por impuesto sobre beneficios del mencionado incentivo fiscal debe contabilizarse:

- a) Exclusivamente en la sociedad dominante.
- b) En aquella o aquellas sociedades del grupo que doten la reserva indisponible, o,

- c) En todas las sociedades del grupo que con sus fondos propios han contribuido a incrementar los fondos propios del balance consolidado.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula la reserva de capitalización en el artículo 25 en los siguientes términos:

Artículo 25. Reserva de capitalización.

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
- b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

Por su parte, en caso de tributación en el régimen de consolidación fiscal, el artículo 62 de la LIS estipula lo siguiente:

Artículo 62. Determinación de la base imponible del grupo fiscal.

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta ley, se referirán al grupo fiscal.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta ley.
- d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo [...]

El reconocimiento del gasto por el impuesto sobre beneficios de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal se regula en el artículo 11 de la Resolución de

9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios, especificando lo siguiente:

Artículo 11. Régimen de consolidación fiscal.

1. El gasto devengado por impuesto sobre beneficios que debe aparecer en la cuenta de pérdidas y ganancias de una sociedad, individualmente considerada, que tribute en régimen de consolidación fiscal, se determinará teniendo en cuenta, además de los parámetros a considerar en caso de tributación individual, los siguientes:

- a) Las diferencias permanentes y temporarias producidas como consecuencia de la eliminación de resultados derivada del proceso de determinación de la base imponible consolidada.
- b) Las deducciones y bonificaciones que corresponden a cada sociedad del grupo fiscal en el régimen de los grupos de sociedades; a estos efectos, las deducciones y bonificaciones se imputarán a la sociedad que realizó la actividad u obtuvo el rendimiento necesario para obtener el derecho a la deducción o bonificación fiscal.

Pues bien, la aplicación de este incentivo por referencia al grupo fiscal y la posibilidad de que la reserva pueda dotarse por cualquier sociedad que lo integra hace que se plantee la duda sobre cómo imputar la reducción en la imposición corriente cuando la reserva no se dota por cada sociedad en proporción al incremento de sus fondos propios.

En este punto es preciso recordar que el incentivo fiscal introducido por la Ley 27/2014 a través de la reserva de capitalización, que se trata como una reducción de la base imponible, de *lege ferenda*, también podría haberse incorporado atribuyendo una deducción en la cuota condicionada a los requisitos que se han establecido en el artículo 25.1.

En este sentido, en la exposición de motivos de la Resolución de 9 de febrero de 2016, se aclara que la reserva de capitalización (que se ha configurado como una reducción en la base imponible) se tratará como un menor impuesto corriente, pero que a la hora de cuantificar el efecto fiscal de una operación resulta equivalente declarar la renta exenta, aplicar un tipo de gravamen del 0% u otorgar una deducción por un importe equivalente a la cuota íntegra.

En consecuencia, para resolver la cuestión planteada cabría traer a colación por analogía la regulación en materia de deducciones y bonificaciones de la citada resolución, y sobre la base de esta normativa concluir que la reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que haya incrementado los fondos propios, porque esta circunstancia parece ser el presupuesto básico o desencadenante del incentivo, a pesar de que la reserva se haya dotado por otra sociedad, salvo que desde un punto de vista fiscal la dotación de la reserva por otra sociedad libere a la sociedad que ha incrementado los fondos propios de la obligación de mantener dicho incremento, en cuyo caso la reducción en el gasto por impuesto corriente debería aplicarlo la sociedad que dote la reserva.

Ejemplo

Las sociedades SF, AR y FT forman parte de un mismo grupo, siendo la sociedad SF la sociedad dominante del mismo.

La sociedad FT ha incrementado los fondos propios cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 25 de la LIS para tener derecho a una reducción en la base imponible del 10 % del importe del incremento, que se cuantifica en 255.000 euros.

Se pide:

Reflejo contable de la operación en la contabilidad individual de las tres empresas, sabiendo que:

- En aplicación de lo establecido en el artículo 62 de la LIS, la reserva de capitalización la ha dotado la sociedad AR.
- El tipo de gravamen es del 25 %.
- El resultado antes de impuestos de la sociedad SF ha sido de 500.000 euros; el de la sociedad AR, de 220.000, y el de la sociedad FT, de 100.000 euros.
- No existen diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal, deducciones, bonificaciones, ni retenciones y pagos a cuenta.

Solución

Determinación del tratamiento contable de la operación:

La consulta 3 del BOICAC 117 concluye que la reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que haya incrementado los fondos propios a pesar de que la reserva se haya dotado por otra sociedad, salvo que desde un punto de vista fiscal, la dotación de la reserva por otra sociedad libere a la sociedad que ha incrementado los fondos propios de la obligación de mantener dicho incremento, en cuyo caso la reducción en el gasto por impuesto corriente debería aplicarla la sociedad que dote la reserva.

De este modo, se van a exponer ambas soluciones.

- a) Si desde el punto de vista fiscal la dotación de la reserva por otra sociedad no libera a la sociedad que ha incrementado los fondos propios de la obligación de mantener dicho incremento.

Tal como hemos citado, en aplicación de la consulta 3 del BOICAC 117, en este caso, la reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que haya incrementado los fondos propios (sociedad FT).

Contabilidad individual de la sociedad SF:

• Incremento de los fondos propios computable	255.000
• Minoración de la base imponible consolidada en aplicación del artículo 25 de la LIS (10% × 255.000)	25.500
• Base imponible consolidada (500.000 + 220.000 + 100.000 – 25.500)	794.500
• Impuesto a pagar (25% × 794.500)	198.625

La sociedad SF es la sociedad dominante, por lo que será la sociedad responsable del pago del impuesto consolidado.

Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente (25% × 500.000)	125.000	
532	Créditos a corto plazo con partes vinculadas	73.625	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (25% × 794.500)		198.625

Contabilidad individual de la sociedad AR:

Por la dotación de la reserva por la reducción aplicada en la liquidación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (10% × 255.000)	25.500	
1145	Reserva de capitalización		25.500

Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente (25% × 220.000)	55.000	
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		55.000

Como se ha expuesto anteriormente, a pesar de que es la sociedad AR la sociedad que ha dotado la reserva de capitalización, la reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que haya incrementado los fondos propios (sociedad FT).

Contabilidad individual de la sociedad FT:

Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente [25% × (100.000 – 25.500)]	18.625	
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		18.625

b) Si desde el punto de vista fiscal la dotación de la reserva por otra sociedad libera a la sociedad que ha incrementado los fondos propios de la obligación de mantener dicho incremento.

En este caso, la reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que ha dotado la reserva (sociedad AR).

Contabilidad individual de la sociedad SF:

Incremento de los fondos propios computable	255.000
Minoración de la base imponible consolidada en aplicación del artículo 25 de la LIS (10% × 255.000)	25.500
Base imponible consolidada (500.000 + 220.000 + 100.000 – 25.500)	794.500
Impuesto a pagar (25% × 794.500)	198.625

La sociedad SF es la sociedad dominante por lo que es responsable del pago del impuesto consolidado.

Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente (25% × 500.000)	125.000	
532	Créditos a corto plazo con partes vinculadas	73.625	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (25% × 794.500)		198.625

Contabilidad individual de la sociedad AR:

Por la dotación de la reserva por la reducción aplicada en la liquidación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (10% × 255.000)	25.500	
1145	Reserva de capitalización		25.500



Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente [25 % × (220.000 – 25.500)]	48.625	
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		48.625

En este caso, como es la sociedad AR la sociedad que ha dotado la reserva de capitalización, la reducción en el impuesto corriente le corresponderá a esta sociedad.

Contabilidad individual de la sociedad FT:

Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente (25 % × 100.000)	25.000	
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		25.000



Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso a la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada, de la Escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional (promoción intena)

María Álvarez Fernández

Elena Robledo Acinas

José Tovar Jiménez

Profesores del CEF-

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el acceso por promoción interna a la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada, de la Escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional, convocadas por Orden TFP/1109/2018, de 18 de octubre [BOE de 22 de octubre]).

Sumario

- Caso 1. Presupuesto, liquidación del presupuesto, estabilidad y sostenibilidad financiera, morosidad y periodo medio de pago.** Ajustes para determinar la capacidad/necesidad de financiación.
- Caso 2. Fiscalización.** 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 pública local.** Prórroga presupuestaria, adquisición activo no corriente, nómina, modificaciones presupuestarias, devoluciones de ingresos.
 - **Contabilidad financiera privada.** Operaciones del ejercicio, regularización y cálculo del resultado.
- Caso 4. Tesorería, recaudación, operaciones de crédito, gestión tributaria.** Recargos, reducciones e intereses en recaudación ejecutiva.



Caso práctico núm. 1

Presupuesto, liquidación del presupuesto, estabilidad y sostenibilidad financiera, morosidad y periodo medio de pago

A partir de los estados de ejecución del presupuesto de ingresos y presupuesto de gastos a 31 de diciembre tanto para ejercicio corriente como para ejercicio cerrado (ANEXO)

Se pide:

- a) Calcular el resultado presupuestario no financiero (superávit o déficit no financiero) en los términos establecidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Comentar brevemente el resultado obtenido.
- b) Practicar y explicar sucintamente los ajustes y efectos sobre dicha magnitud de acuerdo con el «Manual de cálculo del déficit en contabilidad nacional adaptado a las Corporaciones Locales» motivados por:
 - Impuestos, tasas y otros ingresos.
 - Gastos pendientes de aplicar a presupuesto, sabiendo que la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», presenta este año un saldo de 4.000.000 de euros y el saldo de cierre del ejercicio anterior fue de 3.500.000 euros.
 - Los intereses devengados de los préstamos han sido de 3.000.000, pero hemos reconocido obligaciones por 2.300.000 euros.
- c) Cuantificar la situación de capacidad o necesidad de financiación, así como el cumplimiento o no del equilibrio presupuestario en los términos establecidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, una vez practicados los ajustes señalados. Comentar el resultado obtenido y actuaciones si proceden.

ANEXO

Ejercicio corriente:

PRESUPUESTO INGRESOS	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Derechos reconocidos netos	Recaudación	Pendiente de cobro
1. Impuestos directos	163.053.000		163.053.000	165.833.867	143.405.208	22.428.658
2. Impuestos indirectos	111.861.000		111.861.000	108.340.448	108.340.448	0
3. Tasa y otros ingresos	12.382.500		12.382.500	14.288.570	12.389.832	1.898.738
4. Transferencias corrientes	705.424.500	26.342.558	731.767.058	726.920.374	721.518.272	5.402.102
5. Ingresos patrimoniales	6.015.000		6.015.000	12.565.794	11.110.302	1.455.491
INGRESOS CORRIENTES	998.736.000	26.342.558	1.025.078.558	1.027.949.053	996.764.062	31.184.989
6. Enajenación de bienes				1.484.658	219.090	843.711
7. Transferencias de capital		926.402	926.402	1.490.612	433.832	704.519
INGRESOS DE CAPITAL		926.402	926.402	2.975.270	652.922	1.548.230
8. Activos financieros	196.764.000	738.850.423	935.614.423	284.733.932	280.990.922	2.495.340
9. Pasivos financieros	109.500.000	96.489.947	205.989.947	198.015.498	198.015.498	
INGRESOS FINANCIEROS	306.264.000	835.340.370	1.141.604.320	482.749.430	479.006.420	2.495.340
TOTAL INGRESOS	1.305.000.000	862.609.330	2.167.609.330	1.513.673.753	1.476.423.404	35.228.559

PRESUPUESTO GASTOS	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Obligaciones reconocidas	Pagos	Pendiente de cobro
1. Gastos de personal	316.380.000	676.175	317.056.175	284.244.920	284.234.751	10.169
2. Gastos bienes corrientes	127.755.000	26.786.084	154.541.084	108.113.130	107.917.461	195.669
3. Gastos financieros	5.212.500	-993.000	4.219.500	3.509.567	3.502.713	6.854
4. Transferencias corrientes	313.113.000	311.424.633	624.537.633	422.229.773	417.723.090	4.506.683
5. Fondo contingencia	6.000.000	-5.061.000	939.000			0
GASTOS CORRIENTES	768.460.500	332.832.892	1.101.293.392	818.097.390	813.378.015	4.719.375
6. Inversiones reales	89.346.000	52.842.390	142.188.390	64.265.927	64.108.062	157.865





PRESUPUESTO GASTOS	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Obligaciones reconocidas	Pagos	Pendiente de cobro
7. Transferencias de capital	177.763.500	255.581.660	433.345.160	222.130.601	192.271.655	29.858.946
GASTOS DE CAPITAL	267.109.500	308.424.050	575.533.550	286.396.528	256.379.717	30.016.811
8. Activos financieros	241.417.500	83.336.888	324.754.388	290.846.085	290.688.585	157.500
9. Pasivos financieros	28.012.500	138.015.498	166.027.998	166.027.500	166.027.500	0
GASTOS FINANCIEROS	269.430.000	221.352.386	490.782.386	456.873.585	456.716.085	157.500
TOTAL GASTOS	1.305.000.000	862.609.328	2.167.609.328	1.561.367.503	1.526.473.817	34.893.686

Ejercicio cerrado:

PRESUPUESTO INGRESOS	Presupuesto inicial	Modificaciones	Anulaciones	Pendiente cobro inicial	Recaudación neta	Pendiente de cobro
1. Impuestos directos	43.047.612	2.201.423	4.692.660	40.556.375	23.199.698	17.356.677
2. Impuestos indirectos						
3. Tasa y otros ingresos	2.515.988	711	122.063	2.394.636	1.371.012	1.023.624
4. Transferencias corrientes	3.940.401	1.188	140.337	3.801.252	3.200.481	600.771
5. Ingresos patrimoniales	451.841			451.841	215.327	236.514
INGRESOS CORRIENTES	49.955.842	2.203.322	4.955.060	47.204.104	27.986.518	19.217.586
6. Enajenación de bienes	84.384			84.384	49.937	34.448
7. Transferencias de capital	4.359.482			4.359.482	50.628	4.308.854
INGRESOS DE CAPITAL	4.443.866	0	0	4.443.866	100.565	4.343.302
8. Activos financieros	28.547.730		0	28.547.729	28.516.080	31.649
9. Pasivos financieros						
INGRESOS FINANCIEROS	28.547.730	0	0	28.547.729	28.516.080	31.649
TOTAL INGRESOS	82.947.438	2.203.322	4.955.060	80.195.699	56.603.163	23.592.537



PRESUPUESTO GASTOS	Presupuesto inicial	Modificaciones	Pendiente pago	Prescripciones	Pagos	Pendiente de pago
I. Gastos de personal						
2. Gastos bienes corrientes	576.062	-300	575.762		574.296	1.466
3. Gastos financieros	10.743		10.743			10.743
4. Transferencias corrientes	3.524.529		3.524.529		3.280.415	244.115
5. Fondo contingencia						
INGRESOS CORRIENTES	4.111.334	-300	4.111.034		3.854.711	256.324
6. Inversiones reales	306.443	-33	306.410		30.557	275.853
7. Transferencias de capital	758.868	-3.612	755.256		755.256	
INGRESOS DE CAPITAL	1.065.311	-3.645	1.061.666		785.813	275.853
8. Activos financieros	188.999		188.999		188.999	
9. Pasivos financieros						
GASTOS FINANCIEROS	188.999		188.999		188.999	0
TOTAL GASTOS	5.365.644	-3.945	5.361.699		4.829.523	532.177

Solución

Apartado a)

Conceptos	Derechos reconocidos netos	Obligaciones reconocidas netas	Ajustes	Resultado presupuestario
a. Operaciones corrientes. Caps. 1-5	1.027.949.053	818.097.390		209.851.663
b. Otras operaciones no financieras. Caps. 6 y 7	2.975.270	286.396.528		-283.421.258
1. Total operaciones no financieras (a + b)				
RESULTADO PRESUPUESTARIO NO FINANCIERO	1.030.924.323	1.104.493.918		-73.569.595

El resultado presupuestario no financiero se calcula con el mismo formato que el resultado presupuestario al que se refiere la normativa interna, si bien se limita a los capítulos 1

a 7 de ambos estados, para ser coherente con la normativa europea. El cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas (SEC), requiere que los capítulos 1 a 7 del estado de gastos del presupuesto se financien con ingresos no financieros, es decir, con los ingresos procedentes de los capítulos 1 a 7 del estado de ingresos.

No obstante, el cálculo del déficit/superávit en términos SEC requiere realizar determinados ajustes en todos aquellos casos en los que el reflejo presupuestario de derechos de cobro (ingresos) y obligaciones de pago (gastos), no es coincidente con los criterios de la contabilidad nacional.

En el presente caso, el saldo presupuestario no financiero es negativo fundamentalmente por la incidencia de la financiación de las obligaciones de los capítulos 6 y 7.

De igual forma, si comparamos el capítulo 9 de ambos estados, se observa que la entidad concierne nuevo endeudamiento por importe superior a la amortización anual en 32 millones de euros, de lo que se desprende directamente un incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, que no se compensa con la diferencia del capítulo 8, activos financieros.

Finalmente, aunque no es objeto de pregunta en el examen, el presupuesto de la entidad está inicialmente desequilibrado, pues las previsiones iniciales de sus ingresos corrientes (capítulos 1 a 5) son por importe de 1.025.078.558 euros, claramente insuficientes para financiar los créditos iniciales por operaciones corrientes (capítulos 1 a 5) por importe de 1.101.293.392 euros y los pasivos financieros, por importe de 166.027.998 euros, lo que pone de manifiesto que está financiando gastos corrientes con ingresos de capital o con ingresos financieros.

Apartado b)

Ajuste por recaudación ingresos tributarios: Mayor capacidad por 243.313 euros.

Los ingresos tributarios (IBI, IAE, IVTM, ICIO, IIVTNU, tasas, contribuciones especiales) y los asimilados (precios públicos, recargos, multas, sanciones e intereses de demora) se registran en el presupuesto de ingresos en los capítulos 1, «Impuestos directos», 2, «Impuestos indirectos», y 3, «Tasas y otros ingresos», en el momento del reconocimiento del derecho.

Por el contrario, el criterio para la imputación en contabilidad nacional es el de caja, debiendo registrarse el importe total recaudado en cada ejercicio, ya sea propio del ejercicio corriente o de ejercicios cerrados.

El ajuste viene determinado por la diferencia entre los derechos reconocidos y la recaudación total (de ejercicio corriente y cerrados) correspondiente a cada ingreso:

- Si el importe de los derechos reconocidos es mayor a la recaudación del ejercicio corriente y de cerrados, el ajuste será por menor capacidad (menor ingreso).
- Si el importe de los derechos reconocidos es menor a la recaudación del ejercicio corriente y de cerrados, el ajuste será por mayor capacidad (mayor ingreso).

Capítulos	Derechos reconocidos	Recaudación presupuesto corriente	Recaudación presupuestos cerrados	Recaudación total	Ajuste capacidad
1	165.833.867	143.405.208	23.199.698		
2	108.340.448	108.340.448	–		
3	14.288.570	12.389.832	1.371.012		
Total	288.462.885	264.135.488	24.570.710	288.706.198	243.313

Como los derechos recaudados son superiores a los reconocidos, procede un ajuste de mayor ingreso y, por tanto, mayor capacidad de financiación.

Ajuste por gastos pendientes de aplicar a presupuesto: menor capacidad por 500.000 euros.

Las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos para los que no se ha producido su aplicación a presupuesto siendo procedente dicha aplicación se registran en la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto». Se trata de gastos correspondientes a bienes y servicios efectivamente recibidos por la entidad para los que todavía no se ha dictado el acto administrativo de reconocimiento de la obligación y, en consecuencia, no se han aplicado al presupuesto de gastos.

En contabilidad nacional debe computarse cualquier gasto efectivamente realizado, con independencia del momento en que tenga lugar su imputación presupuestaria.

En consecuencia, en el año «n» hay que hacer un ajuste de mayor déficit por el importe de los gastos pendientes de aplicar al presupuesto. Y en el ejercicio siguiente, «n + 1», cuando dicho gasto se impute al presupuesto, se practicará un ajuste en sentido inverso, por menor déficit.

En conclusión, el ajuste que debe practicarse en cada ejercicio es por la diferencia entre el saldo inicial a 1 de enero y el saldo final a 31 de diciembre, de la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto»:

- Si el saldo final de la cuenta 413 es mayor que el inicial, la diferencia dará lugar a un ajuste como menor capacidad (mayor gasto no financiero en contabilidad nacional).

- Si el saldo final de la cuenta 413 es menor que el inicial, la diferencia dará lugar a un ajuste como mayor capacidad (menor gasto no financiero en contabilidad nacional).

Saldo inicial a 1 de enero de la cuenta 413: son gastos que debieron aplicarse a presupuesto en el ejercicio anterior, por lo tanto, menor gasto y mayor capacidad de financiación por 3.500.000 euros.

Saldo final a 31 de diciembre de la cuenta 413: son gastos que debieron haberse aplicado a presupuesto en este ejercicio, por lo tanto, mayor gasto y menor capacidad de financiación por 4.000.000 de euros. El ajuste final sería por mayor gasto y menor capacidad por 500.000 euros.

Ajuste por gastos financieros: menor capacidad por 700.000 euros.

La imputación al presupuesto de los intereses de las deudas se efectúa en el momento del reconocimiento de la obligación, según su vencimiento, con aplicación al capítulo 3, «Gastos financieros». Por el contrario, el criterio para la imputación en contabilidad nacional es el devengo, conforme al cual deben registrarse las cantidades devengadas con independencia de cuándo se produzca su pago. Este criterio coincide con el recogido en el Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo tanto, el ajuste vendrá determinado por la diferencia entre los intereses devengados y las obligaciones reconocidas:

- Si el importe de las obligaciones reconocidas es mayor a los intereses devengados en el ejercicio corriente, el ajuste será por mayor capacidad (menor gasto).
- Si el importe de las obligaciones reconocidas es menor a los intereses devengados en el ejercicio corriente, el ajuste será por menor capacidad (mayor gasto).

La combinación de ambas implica que hay que deducir el importe de los intereses pagados en el ejercicio corriente cuyo devengo corresponde al ejercicio anterior, ajuste por menor gasto (menor déficit) y hay que añadir los intereses que se pagarán en el ejercicio siguiente cuyo devengo corresponde al ejercicio corriente, ajuste por mayor gasto (mayor déficit). Por la diferencia de ambos, se practicará el ajuste final.

• Intereses devengados	3.000.000
• Obligaciones reconocidas.....	2.300.000

Procede un ajuste de mayor gasto y menor capacidad de financiación por 700.000 euros.

Apartado c)

Tras los ajustes anteriores, la capacidad de financiación resultante es de

1. Total operaciones no financieras (a + b)	1.030.924.323	1.104.493.918	-73.569.595
Resultado presupuestario no financiero			
Ajustes para relacionar el saldo presupuestario no financiero con la capacidad o necesidad de financiación conforme a las normas del sistema europeo de cuentas SEC			
Ajuste por recaudación ingresos capitulos 1-3		243.313	
Ajuste por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto		-500.000	
Ajuste por intereses		-700.000	
Capacidad/necesidad de financiación		-74.526.282	

Dado el incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en la liquidación del presupuesto, procede la aplicación del artículo 21.1 de la Ley orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera que dispone:

Artículo 21. *Plan económico-financiero.*

1. En caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, la Administración incumplidora formulará un plan económico-financiero que permita en el año en curso y el siguiente el cumplimiento de los objetivos o de la regla de gasto, [...].

Por lo tanto, el ayuntamiento debe elaborar y aprobar un Plan Económico Financiero.

Caso práctico núm. 2

Fiscalización

Le presentan los siguientes expedientes para fiscalización, en su caso. Tenga en cuenta que el pleno de la entidad local ha acordado el régimen de fiscalización limitada previa de requisitos básicos, no estableciendo más extremos a comprobar que los previstos en el

artículo 13 del Real Decreto 424/2017, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local.

Expediente 1

Suscripción de un convenio de colaboración entre el Instituto de la Mujer para la Igualdad de Oportunidades y el municipio que usted fiscaliza para la puesta en práctica de un programa de desarrollo de políticas municipales en las que se incorpore la perspectiva de género. El producto resultante será el diseño de un plan local para la igualdad.

El Instituto de la Mujer (organismo autónomo dependiente del Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes e Igualdad) se compromete a prestar apoyo técnico y financiero (50.000 € en cada anualidad, 2 anualidades, a la justificación de la realización de las fases expedida por la Comisión de Seguimiento del convenio); el municipio, aportará los recursos de gestión e infraestructura para la realización del programa, los cuales supondrán una aportación financiera de 6.000 euros anuales, en 2 anualidades. Será suscrito por la directora general del Instituto de la Mujer y por la alcaldesa.

Se aportan al expediente:

- Informe de los Servicios Jurídicos sobre el texto del convenio de ambas entidades.
- Certificado de retención de crédito por importe de 6.000 euros con cargo a la anualidad corriente y de cumplimiento de los límites de compromisos futuros con cargo a la aplicación presupuestaria 231.01/480.01.

Se pide:

Analizar el régimen de fiscalización aplicable, los extremos a comprobar y el sentido de la fiscalización para la suscripción del presente convenio.

Expediente 2

En el mes de enero de 2019, el Ayuntamiento XXX mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Igualdad para el desarrollo de nuevas o ampliadas competencias reservadas a las entidades locales en el Pacto de Estado contra la violencia de género ha recibido 500.000 euros. El Ayuntamiento XXX ha decidido destinar los fondos en un nuevo servicio municipal de atención e información a víctimas de violencia de género, que ha sido adjudicado, por urgencia, en el mes de mayo por 480.000 euros (IVA del 10 % incluido) para un periodo de dos años a empezar el 1 de junio de 2019.

Se pide:

Contestar a las siguientes preguntas:

1. Indique el tipo de expediente de modificación de crédito que debe realizarse con la subvención concedida, así como las aplicaciones presupuestarias que se utilizarán para la contabilización del gasto (desarrollada a nivel de programa y concepto) y del ingreso (desarrollada a nivel de concepto).
2. Indique el valor estimado del nuevo contrato, teniendo en cuenta que el presupuesto base de licitación (IVA excluido) es de 490.000 euros para un periodo de dos años, previéndose de una prórroga de otros dos y sin establecerse modificación de ningún tipo.
3. Indique el procedimiento de contratación para la adjudicación del nuevo servicio, teniendo en cuenta que se trata de un contrato cuyo objeto se encuentra incluido en el Anexo IV de la LCSP.
4. Pronúnciese sobre la tramitación de urgencia del contrato, así como sobre las implicaciones de dicha tramitación.
5. Indique los extremos que considera pertinente comprobar con ocasión de la aprobación del gasto.
6. Si consideramos que los fondos recibidos tienen que estar debidamente abonados a 31 de diciembre del ejercicio en curso y justificados antes del 15 de enero de 2020, ¿la solución elegida por el Ayuntamiento XXX para destinar los fondos ha sido adecuada? ¿Debería haberlo manifestado por escrito el interventor con ocasión de la fiscalización de la aprobación del gasto?
7. Así mismo, en el mes de noviembre, con motivo del día internacional de las violencias machistas, el Ayuntamiento XXX decide contratar una campaña de sensibilización por importe de 12.100 euros (IVA del 21 % incluido). ¿Qué extremos de fiscalización deben comprobarse?

Solución

Expediente 1

Se trata de un convenio en el que se recogen las aportaciones de ambas partes:

- El organismo autónomo del Estado: apoyo financiero de 50.000 euros en 2 anualidades, que recibe el ayuntamiento.
- El ayuntamiento: aportación financiera de 6.000 euros en 2 anualidades.

El régimen de fiscalización bajo la modalidad de fiscalización limitada previa de requisitos básicos, prevista en el artículo 13 del Real Decreto 424/2017, requiere comprobar:

a) La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer.

En los casos en los que el crédito presupuestario dé cobertura a gastos con financiación afectada se comprobará que los recursos que los financian son ejecutivos, acreditándose con la existencia de documentos fehacientes que acrediten su efectividad.

Cuando se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en el artículo 174 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

b) Que las obligaciones o gastos se generan por órgano competente.

En todo caso se comprobará la competencia del órgano de contratación o concedente de la subvención cuando dicho órgano no tenga atribuida la facultad para la aprobación de los gastos de que se trate.

c) Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, se determinen por el pleno a propuesta del presidente previo informe del órgano interventor.

A estos efectos, con independencia de que el pleno haya dictado o no acuerdo, se considerarán, en todo caso, trascendentes en el proceso de gestión los extremos fijados en el Acuerdo del Consejo de Ministros, vigente en cada momento [...]

En consecuencia, aunque el pleno no haya establecido requisitos adicionales, deben comprobarse en todo caso los fijados en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos. En el caso concreto, según el apartado vigésimo primero del citado acuerdo:

En los expedientes de convenios de colaboración, los extremos adicionales a que se refiere el apartado primero.1.g) del presente acuerdo serán los siguientes: [...]

3. En los restantes expedientes: [...]

3.2 Convenios de colaboración con otras entidades públicas o con personas físicas o jurídicas sujetas a derecho privado:

3.2.1 Suscripción:

a) Que existe informe del Servicio Jurídico sobre el texto del convenio. [Restantes puntos no aplican].

En consecuencia, procede comprobar:

- La existencia de crédito adecuado y suficiente y cumplimiento de los límites de gastos plurianuales. Se cumple, puesto que se incorpora certificado de existencia de crédito por importe de 6.000 euros y verificación de límites al tratarse de un convenio plurianual.
- La competencia del órgano para la firma del convenio. El enunciado indica que el convenio será suscrito por la alcaldesa, que es órgano competente en virtud de la Ley de bases de régimen local, cláusula residual del artículo 21.1 s): «Las demás que expresamente le atribuyan las leyes y aquellas que la legislación del Estado o de las comunidades autónomas asignen al municipio y no atribuyan a otros órganos municipales».
- La existencia de informe jurídico. También se cumple.

Por lo tanto, el sentido de la fiscalización es favorable.

Expediente 2.1

Procede una generación de créditos por ingresos de naturaleza no tributaria derivados de aportaciones o compromisos firmes de aportación de personas físicas o jurídicas para financiar, juntamente con la entidad local, gastos que por su naturaleza están comprendidos en sus fines u objetivos (art. 181 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales –TRLHL–), siendo suficiente para la generación el reconocimiento del derecho o la existencia formal del compromiso firme de aportación (arts. 43 y 44 RD 500/1990).

Las aplicaciones presupuestarias serán:

- Estado de gastos (231 Asistencia social/227 Trabajos realizados empresas).
- Estado de ingresos (420 Transferencias/Subvenciones de la Administración del Estado).

Expediente 2.2

La Ley de contratos del sector público (LCSP) en su artículo 101, «Valor estimado», establece:

El valor estimado de los contratos será determinado como sigue:

- a) En los contratos de obras, suministros y servicios, el importe total, sin incluir IVA.
- b) En los contratos de concesión de obras y de concesión de servicios, el importe neto de la cifra de negocios, sin incluir el IVA.

2. En el cálculo del valor estimado deberán tenerse en cuenta, como mínimo:
 - a) Las eventuales prórrogas.
 - b) Las modificaciones previstas en el pliego.

Por tanto, tratándose de un contrato de servicios, el valor estimado es 490.000 euros para los 2 primeros años + 490.000 euros para la posible prórroga = 980.000 euros.

Expediente 2.3

Como se ha dicho anteriormente, se trata de un contrato de servicios cuyo valor estimado es de 980.000 euros. El anexo IV se dedica a los servicios especiales a que se refieren los artículos 22.1 c) y 135.5 de la ley. Estos preceptos disponen:

Artículo 22. Contratos de servicios sujetos a una regulación armonizada: umbral.

1. Están sujetos a regulación armonizada los contratos de servicios cuyo valor estimado sea igual o superior a las siguientes cantidades: [...]
- c) 750.000 euros, cuando se trate de contratos que tengan por objeto los servicios sociales y otros servicios específicos enumerados en el anexo IV.

Artículo 135. Anuncio de licitación.

Quando los contratos estén sujetos a regulación armonizada la licitación deberá publicarse, además, en el «Diario Oficial de la Unión Europea» (DOUE), debiendo los poderes adjudicadores poder demostrar la fecha de envío del anuncio de licitación.

Y según el artículo 131, «Procedimiento de adjudicación».

1. Los contratos que celebren las Administraciones públicas se adjudicarán con arreglo a las normas de la presente sección.
2. La adjudicación se realizará ordinariamente utilizando una pluralidad de criterios de adjudicación basados en el principio de mejor relación calidad-precio, y utilizando el procedimiento abierto o el procedimiento restringido.

De los preceptos anteriores se desprende que el contrato de servicios está sujeto por cuantía a regulación armonizada y publicidad comunitaria en el DOUE, debiendo adjudicarse en principio, mediante una pluralidad de criterios y procedimiento abierto o restringido.

Expediente 2.4

La tramitación de urgencia se regula en el artículo 119 de la LCSP que establece:

Artículo 119. Tramitación urgente del expediente.

1. Podrán ser objeto de tramitación urgente los expedientes correspondientes a los contratos cuya celebración responda a una necesidad inaplazable o cuya adjudicación sea preciso acelerar por razones de interés público. A tales efectos el expediente deberá contener la declaración de urgencia hecha por el órgano de contratación, debidamente motivada.

2. Los expedientes calificados de urgentes se tramitarán siguiendo el mismo procedimiento que los ordinarios, con las siguientes especialidades:

a) Los expedientes gozarán de preferencia para su despacho por los distintos órganos que intervengan en la tramitación, que dispondrán de un plazo de cinco días para emitir los respectivos informes o cumplimentar los trámites correspondientes [...]

b) Acordada la apertura del procedimiento de adjudicación, los plazos establecidos en esta ley para la licitación, adjudicación y formalización del contrato se reducirán a la mitad.

Del anterior artículo se desprende que la tramitación urgente requiere los siguientes requisitos:

- La motivación de la existencia de una necesidad inaplazable o una razón de interés público.
- La declaración de urgencia hecha por el órgano de contratación.

El interventor debe comprobar que el expediente recoge estos requisitos.

En cuanto a los efectos, son principalmente la preferencia y la reducción de los plazos.

Expediente 2.5

Al igual que en el expediente anterior, deben verificarse los extremos de general comprobación (existencia de crédito, competencia del órgano).

Por otra parte, el Acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de julio de 2018, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, res-

pecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos en el ámbito de los contratos del sector público y encargos a medios propios dispone en su apartado cuarto:

Cuarto. Expedientes de contratos de servicios

1. Servicios en general.

1.1 Expediente inicial: A) Aprobación del gasto:

- a) Que existe pliego de cláusulas administrativas particulares, informado por el Servicio Jurídico.
- b) Que existe pliego de prescripciones técnicas.
- d) Que se justifica en el expediente la carencia de medios suficientes para la prestación del servicio por la propia Administración por sus propios medios.
- e) Que el objeto del contrato está perfectamente definido, de manera que permita la comprobación del exacto cumplimiento de las obligaciones por parte del contratista.
- f) Que el pliego de cláusulas administrativas particulares o el documento descriptivo establece, para la determinación de la mejor oferta, criterios vinculados al objeto del contrato; que cuando se utilice un único criterio, este esté relacionado con los costes, de acuerdo con el artículo 146.1 de la Ley de Contratos del Sector Público; si el único criterio a considerar es el precio, se verificará que este sea el del precio más bajo; y en los casos en que figuren una pluralidad de criterios de adjudicación basados en la mejor relación calidad-precio, que se establezcan con arreglo a criterios económicos y cualitativos.
- g) Cuando se prevea la utilización de varios criterios de adjudicación o de un único criterio distinto del precio, que el pliego de cláusulas administrativas particulares o el documento descriptivo establece los parámetros objetivos para identificar las ofertas anormalmente bajas.
- h) Que el pliego de cláusulas administrativas particulares o el documento descriptivo prevé, cuando proceda, que la documentación relativa a los criterios cuya ponderación dependa de un juicio de valor ha de presentarse en sobre o archivo electrónico independiente del resto.
- l) Que la duración del contrato prevista en el pliego de cláusulas administrativas particulares o el documento descriptivo se ajusta a lo previsto en la Ley de Contratos del Sector Público.
- n) Cuando se prevea en el pliego de cláusulas administrativas particulares la posibilidad de modificar el contrato en los términos del artículo 204 de la Ley de Contratos del Sector Público, verificar que el porcentaje previsto no es superior al 20 por 100 del precio inicial; y que la modificación no podrá suponer el establecimiento de nuevos precios unitarios no previstos en el contrato.

Expediente 2.6

Teniendo en cuenta que el TRLHL y el Real Decreto 500/1990 exigen para el reconocimiento de la obligación y su posterior pago, que exista «acreditación documental de la realización de la prestación o del derecho del acreedor», y que la opción elegida por el ayuntamiento ha sido destinar los fondos a un servicio de prestación plurianual durante 2 años, se desprende que únicamente podrá tramitar el reconocimiento de la obligación y pago de 6 mensualidades del contrato (de junio a noviembre) o de 7 si aprueba la última el mismo día 31 de diciembre, por lo que en principio debería devolver el resto de la subvención no aplicada.

En cuanto a la fiscalización de la aprobación del gasto, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local, en su artículo 8 relativo al contenido de la función interventora dispone expresamente que «El ejercicio de la función interventora no atenderá a cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones fiscalizadas», por lo que el interventor no debe realizar ninguna manifestación al respecto.

Expediente 2.7

El precio total de la campaña es de 9.917 euros (excluido IVA). Por lo tanto, según el artículo 118 de la LCSP tiene la consideración de contrato menor:

Artículo 118. Expediente de contratación en contratos menores.

1. Se consideran contratos menores los contratos de valor estimado inferior a 40.000 euros, cuando se trate de contratos de obras, o a 15.000 euros, cuando se trate de contratos de suministro o de servicios, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 229 en relación con las obras, servicios y suministros centralizados en el ámbito estatal.

En los contratos menores la tramitación del expediente exigirá el informe del órgano de contratación motivando la necesidad del contrato. Asimismo se requerirá la aprobación del gasto y la incorporación al mismo de la factura correspondiente, que deberá reunir los requisitos que las normas de desarrollo de esta ley establezcan.

Esa calificación permite la adjudicación directa pues el artículo 131 de la LCSP dispone que estos contratos pueden adjudicarse directamente a cualquier empresario con capacidad de obrar y que cuente con la habilitación profesional necesaria para realizar la prestación.

Y en cuanto a los extremos de fiscalización que deben comprobarse, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local, dispone en su artículo 17, letra b), que no están sometidos a fiscalización previa los contratos menores.



Caso práctico núm. 3

Contabilidad pública local y contabilidad financiera privada

Normas para la realización del supuesto tercero

Para la resolución del supuesto deberán identificarse las cuentas al menos por su código numérico, con el nivel de desarrollo (3, 4 o 5 dígitos) que figura en los cuadros de cuentas del Plan General de Contabilidad (2007) y Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local (plan de cuentas normal) (2013), según proceda.

Contabilidad pública local

Realizar las anotaciones contables correspondientes a las siguientes operaciones (incluidas las fases de ejecución presupuestaria) efectuadas por el Ayuntamiento de XYZ, municipio sujeto a la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, aprobada por Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre. Para los ingresos y pagos, el ayuntamiento utiliza cuentas bancarias operativas.

1.º ejercicio

Llegado el 1 de enero de 2018, aunque lleva muy avanzada su elaboración, el ayuntamiento aún no tenía aprobado el presupuesto para 2018.

El presupuesto del ejercicio anterior tenía unos créditos y previsiones iniciales en los estados de gastos e ingresos de 14.000.000 de euros. Dentro de los créditos iniciales se incluían créditos destinados a los siguientes gastos:

- Gastos financiados con crédito u otros ingresos específicos o afectados del año anterior: 130.000 euros.
- Gastos que debían finalizar en el año anterior: 520.000 euros.

Asimismo, durante 2017 se aprobaron modificaciones presupuestarias por importe de 2.500.000 euros. Dentro de estas, destinados a los gastos que debían finalizar en el año anterior, se incluían créditos por importe de 15.000 euros.

Finalmente, el presupuesto para 2018 se aprueba con fecha 15 de abril de 2018. Presenta un estado de ingresos de una cuantía total de 15.100.000 euros y un estado de gastos de un importe total de 14.500.000 euros.

2.º ejercicio

El 1 de enero de 2018, el ayuntamiento adquiere una maquinaria por importe de 300.000 euros, con unos gastos de transporte de 20.000 euros. Por el montaje, el ayuntamiento ha de abonar además 10.000 euros. Ese mismo día, la maquinaria se pone en condiciones de funcionamiento. Tanto la maquinaria como los gastos de transporte y montaje se abonan en el momento de la adquisición.

La vida útil de la maquinaria, sin valor residual, es de 5 años, al cabo de los cuales se estima que el ayuntamiento habrá de desembolsar 50.000 euros por desmantelamiento. El tipo de interés aplicable es el 6 %.

Al comienzo del ejercicio 2019, el ayuntamiento considera que, a partir de ese momento, el tipo de interés aplicable será el 5 %.

El método de amortización es el lineal.

Se pide:

Asientos a realizar en el momento de adquisición del inmovilizado y al cierre de los ejercicios 2018 y 2019.

3.º ejercicio

Se aprueba y se abona la nómina del mes de enero de 2018 con el siguiente desglose:

• Sueldo	65.000 euros
• Trienios	3.000 euros
• Complemento de destino	47.000 euros
• Complemento específico	85.000 euros
• Seguridad Social a cargo del ayuntamiento	60.000 euros

En la nómina se practican las siguientes retenciones:

• Retenciones del IRPF	48.000 euros
• Retenciones de Seguridad Social	12.000 euros

Las deudas con la Agencia Tributaria se abonan al mes siguiente.



4.º ejercicio

En las Bases de Ejecución del Presupuesto de 2018 se declara ampliable la aplicación presupuestaria 1532/21000 «Mantenimiento de bienes e infraestructuras», con el subconcepto de ingresos 33400 «Tasa por apertura de calas y zanjas», que tiene una previsión de ingresos de 75.000 euros.

A lo largo del ejercicio, se reconocen, liquidan e ingresan tasas por apertura de calas y zanjas por importe de 78.500 euros.

5.º ejercicio

El día 10 de diciembre de 2018, se estiman una serie de reclamaciones por ingresos indebidos, reconociéndose el derecho a la devolución de varios sujetos pasivos del IBI por importe de 3.000 euros (de ellos, 2.000 € corresponden a derechos reconocidos y recaudados en 2017 y 1.000 € a derechos reconocidos y recaudados en 2018). El cálculo de los intereses de demora asciende a 150 euros. Cuatro días después, el alcalde ordena el pago, materializándose la devolución.

Contabilidad financiera privada

Nota: El IVA cuando proceda será del 21 %, excepto el de actividades de hostelería que será del 10 %. Todos los importes no incluyen IVA excepto que se indique lo contrario.

6.º ejercicio

La comisión de fiestas de la localidad Villaluz ha gestionado la venta de refrescos en grifo durante las fiestas locales durante el mes de septiembre. Dentro de su aportación inicial a este negocio figuraban 8 barriles de refresco valorados a 90 euros cada uno.

Para el primer día de fiestas compraron 120 barriles al contado. El precio base de tarifa por barril era de 100 euros (sin incluir IVA) pero por el pedido realizado les descontaron un 20 % del precio de tarifa más un 10 % sobre el neto resultante por pronto pago todo ello recogido en factura. Emitió una transferencia al proveedor por el importe resultante.

En ese primer día vendieron 100 barriles y tuvieron que devolver 5 barriles del pedido porque tenían la válvula estropeada y se consideró como anticipo a cuenta de futuras compras. Como esperaban más gente en el segundo día compraron 140 barriles por lo que les

hicieron un descuento del 25 % sobre el precio de tarifa, dejando a deber el pedido. Después de las ventas del segundo día sobraron 5 barriles y no hubo defectuosos.

Como el lugar de las fiestas tenía problemas de acceso para los camiones de la fábrica, esta no podía llevar el producto y la comisión contrató a un transportista, que cobró en efectivo cada envío a razón de 1 euro por barril (sin IVA), para un transporte mínimo de 40 barriles por envío. Se le ha pagado por transferencia bancaria cada envío.

El precio medio de venta al público del barril a lo largo de todas las fiestas ascendió a 330 euros por barril (IVA incluido).

Se pide:

- a) Contabilizar las operaciones que se deduzcan de la información anterior, incluyendo el asiento de la potencial liquidación de IVA.
- b) Preparar la ficha de inventario para valorar las existencias finales utilizando el criterio FIFO.
- c) Determinar el resultado de la operación en función de la información disponible aplicando el criterio FIFO (para esta cuestión solo son necesarios los cálculos, no los asientos).

Solución

Contabilidad pública local

1.º ejercicio

Según establece el artículo 169 del TRLHL:

[...] si al iniciarse el ejercicio económico no hubiese entrado en vigor el presupuesto correspondiente, se considerará automáticamente prorrogado el del anterior, con sus créditos iniciales, sin perjuicio de las modificaciones que se realicen conforme a lo dispuesto en los artículos 177, 178 y 179 de esta ley y hasta la entrada en vigor del nuevo presupuesto. La prórroga no afectará a los créditos para servicios o programas que deban concluir en el ejercicio anterior o que estén financiados con crédito u otros ingresos específicos o afectados.

Y según dispone el artículo 21 del Real Decreto 500/1990:



1. Si al iniciarse el ejercicio económico no hubiese entrado en vigor el presupuesto correspondiente, se considerará automáticamente prorrogado el del anterior hasta el límite global de sus créditos iniciales, como máximo.

2. En ningún caso tendrán singularmente la consideración de prorrogables las modificaciones de crédito ni los créditos destinados a servicios o programas que deban concluir en el ejercicio anterior o estén financiados con crédito u otros ingresos específicos o afectados que, exclusivamente, fueran a percibirse en dicho ejercicio.

Por lo tanto, la prórroga debe contabilizarse por los siguientes importes:

- Estado de gastos (14.000.000 – 130.000 – 520.000) 13.350.000
- Estado de ingresos 14.000.000

Prórroga del presupuesto de gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto del ejercicio	13.350.000	
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales		13.350.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales	13.350.000	
003	Presupuesto de gastos. Créditos disponibles		13.350.000

Prórroga del presupuesto de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
006	Previsiones iniciales	14.000.000	
000	Presupuesto del ejercicio		14.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Previsiones definitivas	14.000.000	
006	Previsiones iniciales		14.000.000



Finalmente, el presupuesto para 2018 se aprueba con fecha de 15 de abril de 2018. Presenta un estado de ingresos de una cuantía total de 15.100.000 euros y un estado de gastos de un importe total de 14.500.000 euros.

Anulación prórroga del presupuesto de gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto del ejercicio	-13.350.000	
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales		-13.350.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales	-13.350.000	
003	Presupuesto de gastos. Créditos disponibles		-13.350.000

Anulación prórroga del presupuesto de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
006	Previsiones iniciales	-14.000.000	
000	Presupuesto del ejercicio		-14.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Previsiones definitivas	-14.000.000	
006	Previsiones iniciales		-14.000.000

Aprobación definitiva presupuesto de gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto del ejercicio	14.500.000	
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales		14.500.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales	14.500.000	
003	Presupuesto de gastos. Créditos disponibles		14.500.000



Aprobación definitiva presupuesto de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
006	Previsiones iniciales	15.100.000	
000	Presupuesto del ejercicio		15.100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Previsiones definitivas	15.100.000	
006	Previsiones iniciales		15.100.000

2.º ejercicio

La norma de registro y valoración 1.^a, en su apartado 2, dispone:

2. Criterios de valoración aplicables

1) Precio de adquisición.

Comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá del precio del elemento cualquier clase de descuento o rebaja que se haya obtenido.

Se consideran costes directamente relacionados con la compra o puesta en condiciones de servicio, entre otros, los siguientes:

- 1) Los de preparación del emplazamiento físico;
- 2) Los correspondientes a la entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- 3) Los relativos a la instalación;
- 4) Los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos, ingenieros o fedatarios públicos, así como las comisiones y remuneraciones pagadas a agentes o intermediarios; y
- 5) El valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión. [...]

Para el registro de esta operación se seguirá el siguiente esquema contable:

- Se reconocerá el inmovilizado por el importe de la adquisición más el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo.
- Se dotará una provisión por el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo (cuenta 143).
- El activo o la parte del activo correspondiente al coste del desmantelamiento se amortizarán anualmente en función de su vida útil.
- Anualmente, se deberá efectuar la actualización de la provisión en función del tipo de interés estimado (norma de registro y valoración 17.^a).

En consecuencia, el precio de adquisición de la maquinaria es: 367.363 euros (que corresponden a 300.000 + 20.000 (transporte) + 10.000 puesta en funcionamiento + 37.363 (valor actual provisión de desmantelamiento $50.000 \times (1 + 0,06)^{-5}$).

Por la adquisición de la maquinaria, con imputación al capítulo 6 del presupuesto de gastos «Inversiones reales»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	367.363	
4003	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas		330.000
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		37.363

Código	Cuenta	Debe	Haber
4003	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas	330.000	
571	Bancos. Cuentas operativas		330.000

Nota: Los gastos de transporte y de montaje se imputan directamente como mayor valor del activo imputando al capítulo 6 por considerar que es el mismo proveedor quien realiza una única factura. En otro caso, deben contabilizarse como gasto corriente con aplicación al capítulo 2 y activarse posteriormente.

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización maquinaria (367.363/5 años)	73.472,6	
2814	Amortización acumulada maquinaria		73.472,6

La norma de registro y valoración 17.^a, relativa a las provisiones, señala:

[...] Las provisiones deben ser objeto de revisión al menos a fin de cada ejercicio y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. [...]

Con independencia de lo anterior, y dado que representan un valor actual, la actualización de su cuantía, se realizará, con carácter general con cargo a cuentas representativas de gastos financieros. El tipo de descuento a aplicar será el equivalente al tipo de deuda pública para un vencimiento análogo.

Por la actualización de la provisión: $37.363 \times 6\% = 2.241,78$

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	2.241,78	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		2.241,78

A 1 de enero de 2019, se estima que el tipo de interés aplicable será el 5%.

El importe de la provisión contabilizada asciende a 39.604,78 euros (37.363 + 2.241,78).

Sin embargo, la nueva estimación es de 41.135,12 [$50.000 \times (1 + 0,05)^{-4}$]

La diferencia, por tanto, es de: 1.530,34 euros (39.604,78 – 41.135,12)

Los motivos de cargo y abono de la cuenta 143, «Provisión a largo plazo para desmantelamiento», disponen que la cuenta se abonará:

a.1) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660, «Gastos financieros por actualización de provisiones».

Por su parte, la norma de registro y valoración 17.^a, relativa a las provisiones, señala:

Los cambios en la valoración de un pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario o importe estimado de la salida de recursos para liquidar la obligación o de un cambio en el tipo de descuento, se contabilizarán de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Si el activo se valora según el modelo de coste:

a.1) Los cambios en el pasivo incrementarán o disminuirán el coste del activo correspondiente.

a.2) El importe deducido del coste del activo no excederá de su valor contable. Si una disminución en el pasivo excede el importe del valor contable del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio [...]

Por lo tanto, puesto que la nueva estimación de la provisión es superior a la existente, este cambio en su valoración aumenta el coste de la maquinaria.

Por el cambio en el valor de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	1.530,34	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		1.530,34

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización maquinaria (367.363 – 73.472,6 + 1.530,34/4 años)	73.855,18	
2814	Amortización acumulada maquinaria		73.855,18

Por la actualización de la provisión: $41.135,12 \times 5\% = 2.056,76$

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	2.056,76	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		2.056,76



3.^{er} ejercicio

El gasto presupuestario del ayuntamiento asciende a 260.000 euros:

• Sueldo	65.000
• Trienios	3.000
• Complemento de destino	47.000
• Complemento específico	85.000
• Seguridad Social a cargo del ayuntamiento	60.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Presupuesto de gastos. Créditos disponibles	260.000	
004	Presupuesto de gastos. Gastos autorizados		260.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Presupuesto de gastos. Gastos autorizados	260.000	
005	Presupuesto de gastos. Gastos comprometidos		260.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	200.000	
642	Cotizaciones sociales	60.000	
4000	Acreedores obligaciones reconocidas		260.000

Por el pago de la nómina a los empleados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4000	Acreedores obligaciones reconocidas	200.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora		48.000
476	Organismos previsión social acreedores		12.000
571	Bancos		140.000



Por el pago a la Seguridad Social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4000	Acreedores obligaciones reconocidas	60.000	
476	Organismos previsión social acreedores	12.000	
571	Bancos		72.000

Por el pago a la Hacienda Pública:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4751	Hacienda Pública, acreedora	48.000	
571	Bancos		48.000

4.º ejercicio

Por el reconocimiento del derecho e ingreso de las tasas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente. Operaciones de gestión	78.500	
407	Tasas		78.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas	78.500	
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente. Operaciones de gestión		78.500

Por la ampliación. El artículo 39 del Real Decreto 500/1990 dispone:

3. En los expedientes de ampliación de crédito, cuya tramitación se regulará en las Bases de Ejecución del Presupuesto, habrán de especificarse los medios o recursos definidos en el apartado anterior que han de financiar el mayor gasto. Extremo que deberá acreditarse con el reconocimiento en firme de mayores derechos

sobre los previstos en el presupuesto de ingresos que se encuentren afectados al crédito que se pretende ampliar.

Por lo tanto, solo es posible ampliar crédito por 3.000 euros.

En el presupuesto de gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto del ejercicio	3.500	
0022	Presupuesto de gastos. Modificaciones ampliación de créditos		3.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
0022	Presupuesto de gastos. Modificaciones ampliación de créditos	3.500	
003	Presupuesto de gastos. Créditos disponibles		3.500

En el presupuesto de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
007	Modificación de las previsiones	3.500	
000	Presupuesto del ejercicio		3.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Previsiones definitivas	3.500	
007	Modificación de las previsiones		3.500

5.º ejercicio

Por el acuerdo de devolución:

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), en el informe de fecha 1 de julio de 2008, en respuesta a consulta formulada sobre el tratamiento presupuestario y contable de las devoluciones de ingresos, manifiesta que el artículo 165.3 del TRLHL, sentó ya el criterio general de que las obligaciones de pago derivadas de las devoluciones de ingresos declarados indebidos por tribunal o autoridad competente (también la admi-

nistrativa) no se aplican al presupuesto de gastos, sino al de ingresos, minorando los derechos a liquidar o ya ingresados.

Este mismo criterio se ha recogido en el modelo normal de contabilidad local que dispone en los motivos de cargo y abono de la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones»:

Recoge las obligaciones de pagar, con cargo al presupuesto de ingresos, cantidades derivadas de ingresos indebidos, como consecuencia de haberse dictado el correspondiente acuerdo de devolución.

Por lo tanto, las devoluciones de ingresos se aplicarán al presupuesto corriente, minorando la recaudación del correspondiente concepto presupuestario, con independencia del presupuesto al que se aplicó el ingreso que da lugar a la devolución.

Por lo que respecta a los intereses:

El antiguo Real Decreto 163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, en el artículo 13 señalaba:

Artículo 13. Normas de imputación presupuestaria.

Cualquier devolución de naturaleza tributaria se realizará con cargo, por su importe íntegro, al concepto presupuestario que refleje los ingresos tributarios de la misma naturaleza que aquel que originó la devolución, y se aplicará al presupuesto corriente.

Dicha aplicación se realizará en todo caso, aunque en el concepto concreto del presupuesto de ingresos no exista recaudación suficiente que minorar e incluso aunque hubiera desaparecido dicho concepto presupuestario.

La cuestión es que esa norma está derogada por el Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, que, sin embargo, no hace ninguna referencia a la imputación presupuestaria de las devoluciones.

Ante esta situación, los ayuntamientos optan por las dos formas: bien aplicando los intereses al mismo concepto que el ingreso tributario, minorando el presupuesto de ingresos, bien aplicando al capítulo 3 del presupuesto de gastos. Incluso algunos optan por un sistema mixto: cuando devuelven los intereses junto al ingreso tributario principal, imputan al presupuesto de ingresos, y cuando abonan solo intereses por reclamación del contribuyente, aplican al capítulo 3 del presupuesto de gastos.



Ante la falta de otras indicaciones, optamos por el primer criterio, que es el más generalizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
724	Impuesto sobre bienes inmuebles	3.150	
418	Acreedores por devolución de ingresos		3.150

Por la devolución material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
418	Acreedores por devolución de ingresos	3.150	
437	Devolución de ingresos	3.150	
571	Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas		3.150
433.9	Derechos anulados por devolución de ingresos		3.150

Contabilidad financiera privada

6.º ejercicio

Apartado a). Asientos contables derivados de las operaciones

Compras del primer día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (120 × 72)	8.640	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21 %)	1.814,40	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.454,40

Ventas del primer día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	33.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (10%)		3.000
700	Ventas de mercaderías (100 × 300)		30.000

El enunciado indica que el precio de venta es de 330 euros IVA incluido, por tanto, hay que desglosar el precio sin IVA = $330/1,10 = 300$ euros.

Aplicamos el 10 % de IVA a las ventas de barriles, al considerar que la comisión de fiestas está realizando una actividad de hostelería.

Devolución de la compra, considerada como anticipo para futuras compras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
407	Anticipos a proveedores	360	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21 %)	75,60	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares (5 × 72)		360
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21 %)		75,60

Transporte de los barriles comprados el primer día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (120 barriles × 1 €)	120	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21 %)	25,20	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		145,20

Compras del segundo día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	10.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21 %)	2.129,40	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
407	Anticipos a proveedores		360
400	Proveedores		12.269,40

Ventas del segundo día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	52.140	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (10%)		4.740
700	Ventas de mercaderías (158 × 300)		47.400

Transporte de los barriles comprados el segundo día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (140 barriles × 1 €)	140	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21%)	29,40	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		169,40

Liquidación del IVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	7.740	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		3.998,40
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		3.741,60

Apartado b). Ficha de inventario y valoración de las existencias finales

	90	73	76
Existencias iniciales	8		



	90	73	76
▶			
Primera compra (1)	0	120	
Ventas primer día	-8	-92	
Devolución de compra	0	-5	
Segunda compra (2)	0	0	140
Ventas segundo día (3)	0	-23	-135
Existencias finales	0	0	5

- (1) Al precio de compra inicial de 100 euros se le aplica primero un 20% de descuento sobre precio de tarifa, quedando el precio en 80 euros. El enunciado dice que sobre este neto resultante se aplica un descuento adicional del 10% por pronto pago recogido en factura. Por tanto, el precio de la compra queda situado en 72 euros ($80 - 10\% \times 80$), siendo el precio final de 73 euros, al añadir 1 euro por el transporte.
- (2) Al precio de compra de 100 euros hay que quitarle el descuento del 25% y añadirle el coste del transporte, por lo que el precio final de la compra queda en 76 euros ($100 \times 0,75 + 1$).
- (3) El enuncia indica que las existencias finales son 5 barriles, por tanto, las ventas del segundo día se obtienen por diferencia = $23 + 135 = 158$ barriles.

Regularización de las existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	720	
300	Mercaderías		720

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	380	
610	Variación de existencias de mercaderías		380

Apartado c). Cálculo del resultado

Regularización contable y cálculo del resultado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías		19.400





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
610	Variación de existencias de mercaderías		340
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	360	
700	Ventas de mercaderías	77.400	
129	Resultado del ejercicio		58.020

Cálculo analítico del resultado:

Ingresos por ventas (30.000 + 47.400)	77.400
Compras (8.640 – 360 + 10.500 + 120 + 140)	-19.040
Variación de existencias	-340
Resultado	58.020

Caso práctico núm. 4

Tesorería, recaudación, operaciones de crédito, gestión tributaria

1.º ejercicio

El Ayuntamiento X, que cumple con las condiciones de elegibilidad del Fondo de Impulso Económico, desea conocer cuál es el coste máximo de la siguiente operación financiera en condiciones de prudencia financiera, en términos de tipo de interés expresado en porcentaje, considerando la Resolución de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales y la Resolución de 8 de abril de 2019, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza su anexo 1:

Préstamo por importe de 1.000.000 de euros, con un plazo de 11 años, con 2 años de carencia de principal, a tipo de interés fijo, con amortización anual y sistema de amortiza-

ción lineal. Los vencimientos de esta operación NO quedan cubiertos por el Fondo de Financiación a entidades locales.

Se pide:

El coste máximo de la siguiente operación financiera en condiciones de prudencia financiera, en términos de tipo de interés expresado en porcentaje.

2.º ejercicio

1. Don Antonio López presenta la autoliquidación del ICIO, un mes después de la finalización del periodo voluntario de pago por importe de 1.000 euros.

Se pide:

Los recargos, reducciones e intereses que procedería aplicar en los siguientes supuestos:

- a) Ingresa 1.000 euros en el momento de presentar la autoliquidación.
- b) Ingresa solamente 300 euros en el momento de presentar la autoliquidación.

2. Continuando con el apartado b) anterior, por la parte no ingresada de 700 euros, se inicia el procedimiento de apremio mediante providencia notificada al obligado tributario en su lugar de trabajo. ¿Se ha realizado correctamente la notificación? Si la providencia de apremio es recogida por uno de los empleados del lugar de trabajo, ¿se realiza correctamente dicha notificación?

3. Transcurrido el plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT para deudas apremiadas, don Antonio no ha realizado ingreso alguno. Analice las consecuencias fiscales.

Solución

1.º ejercicio

En primer lugar, se procede a calcular la vida media de la operación. En este sentido, al tratarse de un préstamo con cuotas de amortización anuales constantes cuyo primer



reembolso tiene lugar transcurridos 3 años, bastará con calcular la media aritmética simple de los vencimientos de las amortizaciones previstas:

$$\text{Vida media} = \frac{3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11}{9} = 7 \text{ años} = 84 \text{ meses}$$

A continuación, y conforme a la Resolución de 8 de abril de 2019, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo 1 de la Resolución de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales, se procede a determinar el tipo de interés anual máximo aplicable a una operación de 84 meses de vida media, que asciende a 0,63 %.

Además, dado que los vencimientos de esta operación no quedan cubiertos por el Fondo de Financiación a Entidades Locales, habrá que añadir 50 puntos básicos más por no cumplir las condiciones de elegibilidad.

Por tanto:

- Tipo de interés fijo máximo = Tipo fijo anual máximo + Diferencial elegibilidad
- Tipo de interés fijo máximo = 0,63 % + 0,50 % = 1,13 %.

2.º ejercicio

Apartado a)

El obligado tributario ha presentado e ingresado el importe de la autoliquidación fuera de plazo, con retraso de 1 mes desde la finalización del periodo voluntario (art. 27 de la Ley General Tributaria –LGT–).

Según el artículo 161 de la LGT, el periodo ejecutivo se inicia:

- b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

En consecuencia, se ha iniciado el periodo ejecutivo. No obstante lo anterior, el artículo 27.2 de la LGT dispone que:

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 o 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones [...] y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Se trata de un caso de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, presentada en el plazo de 1 mes, por lo que procede el recargo único del 5 % (pues ha sido presentada dentro de los 3 meses siguientes a la finalización del plazo establecido).

Sin exigencia de los intereses de demora devengados.

Este recargo se aplica sobre la cantidad a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea, por tanto, sobre los $1.000 \text{ euros} \times 0,05 = 50 \text{ euros}$.

Según el artículo 27.5 de la LGT, el importe de estos recargos se reduce en el 25 % cuando concurren los siguientes requisitos:

- Se ingrese el importe total de la declaración extemporánea.
- Se ingrese el recargo (5 %, 10 %, 15 % o 20 % según los meses transcurridos) con la reducción del 25 %, en el plazo señalado en la notificación que liquida el recargo.

Por lo tanto, si el obligado tributario cumple en plazo el ingreso del recargo, su importe será: $50 - 25 \% \times 50 = 37,5 \text{ euros}$.

Apartado b).1.

El obligado tributario ha presentado la declaración extemporánea, pero no ha efectuado el ingreso íntegro resultante de la autoliquidación (ingreso parcial).

Se reitera el caso anterior: procede el recargo único del 5 % (pues ha sido presentada fuera de plazo, pero dentro de los 3 meses siguientes a la finalización del plazo establecido. Sin exigencia de los intereses de demora devengados).

No obstante, se exige el recargo único en su integridad, sin reducción del 25 %, ya que no se ha ingresado el importe total de la declaración extemporánea: $1.000 \text{ euros} \times 0,05 = 50 \text{ euros}$.

Por el importe restante no ingresado de 700 euros, resulta de aplicación el artículo 27.3 de la LGT:

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del periodo ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

Por tanto, teniendo en cuenta que se ha iniciado el periodo ejecutivo, resultarán aplicables los recargos del periodo ejecutivo regulados en el artículo 28 de la LGT, según los casos:

- Recargo ejecutivo del 5 % si se realiza el pago de la totalidad de la deuda tributaria fuera de plazo, una vez iniciado el periodo ejecutivo, pero antes de que se notifique la providencia de apremio. Sin intereses de demora.
- Recargo de apremio reducido del 10 % si se realiza el pago de la totalidad de la deuda tributaria y el propio recargo, una vez notificada la providencia de apremio, y dentro de los plazos legales previstos para las deudas apremiadas. Sin intereses de demora.
- Recargo de apremio ordinario del 20 % si se realiza el pago de la totalidad de la deuda tributaria, fuera de los plazos legales previstos para las deudas apremiadas. Con intereses de demora.

Apartado b).2.

El artículo 110 de la LGT, «Lugar de práctica de las notificaciones», dispone:

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Por tanto, es correcto el lugar de la notificación.

Y el artículo 111, «Personas legitimadas para recibir las notificaciones», establece:

1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.



En consecuencia, la LGT solo permite que recoja la notificación otra persona en los casos en los que esta se practica en el lugar señalado por el obligado tributario o en el domicilio fiscal.

Apartado b).3.

Según establece el artículo 62.5 de la LGT, una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en determinados plazos.

Y el artículo 167, «Iniciación del procedimiento de apremio», en su apartado 4, dispone que:

4. Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.

En este caso:

- Recargo de apremio ordinario del 20 % (por estar fuera de los plazos legales previstos para las deudas apremiadas).
- Se exigen los intereses de demora tributarios (3,75 % en 2018 y 2019) desde el día siguiente a la finalización del periodo voluntario hasta la fecha de ingreso.
- Se dará aplicación al artículo 169 de la LGT, «Práctica del embargo de bienes y derechos». La Administración y el obligado tributario pueden acordar el orden de embargo de bienes y derechos, y si no acuerdan otro orden, se aplica el que recoge el propio artículo.