

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núms. 449-450 | Agosto-Septiembre 2020

ISSN: 1138-9540

Remisión a delito fiscal sin liquidación tributaria previa

Alejandro Blázquez Lidoy

Nueva doctrina del TS sobre interpretación de los CDI

José Manuel Calderón Carrero

Fiscalidad de las criptomonedas

Pablo Martínez Gálvez

¿Es aplicable el cumplimiento cooperativo al modelo de gestión del IRPF?

Ignacio Corral Guadaño

Falta de motivación y entrada en domicilio

Pedro M. Herrera Molina y Ada Tandazo Rodríguez

IVA. Derivados financieros y venta de participaciones

Eduardo Verdún Fraile

Tratamiento contable de la emisión de criptomoneda

María Pilar García Giménez

Donación de un socio de una SLP de sus participaciones a dicha sociedad

Ana Luna García González



CEF.-

Seguimos trabajando para ti.

+30 Másteres

+200 Cursos

ÁREAS

Asesoría de Empresas • Contabilidad y Finanzas • Dirección y Administración de Empresas • Jurídica • Laboral • Marketing y Ventas • Prevención, Calidad y Medioambiente • Recursos Humanos • Sanidad • Tributación

[Consulta nuestra oferta formativa completa en www.cef.es]



PRESENCIAL | TELEPRESENCIAL | ONLINE



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núms. 449-450 | Agosto-Septiembre 2020

Directora editorial

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

Consejo de redacción

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

Coordinadoras

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

Consejo asesor

Eladio Acevedo Heranz. Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales
Sotero Amador Fernández. Profesor de Contabilidad del CEF
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña
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.

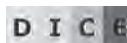
Edita

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).



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

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

Sumario

Tributación

Estudios

- Inexistencia de liquidación y remisión a la sede penal por delito contra la Hacienda Pública 5-50
Legal framework when the Tax Administration, before establishing a tax settlement, passes the case to a criminal prosecution
Alejandro Blázquez Lidoy
- La interpretación de los convenios de doble imposición en los tiempos de la COVID-19 51-76
Tax treaty interpretation in the times of the Covid
José Manuel Calderón Carrero
- Consecuencias tributarias de las operaciones con criptomonedas 77-110
Tax consequences of cryptocurrency operations
Pablo Martínez Gálvez
- La gestión del IRPF, ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa? 111-140
Personal income tax management, is it time for a cooperative relation based review?
Ignacio Corral Guadaño

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- La Administración no puede declarar la responsabilidad tributaria, mediante la aplicación directa de la jurisprudencia civil del levantamiento del velo (Análisis de la RTEAC de 4 de junio de 2020, RG 5491/2019) 141-146
Manuel Mejías Mondelo
- ¿Es subsanable la falta de motivación en un auto de autorización de entrada en domicilio? (Análisis del ATS de 16 de enero de 2020, rec. núm. 6718/2019) 147-156
Pedro Manuel Herrera Molina y Ada Tandazo Rodríguez
- IVA. Prorrata y actividades accesorias. Contratación de derivados financieros. Venta de participaciones por sociedades *holding* (Análisis de las SSTs de 18 de mayo de 2020, rec. núm. 34/2018, y de 19 de mayo de 2020, rec. núm. 4855/2018) 157-166
Eduardo Verdún Fraile





Exención en el IRPF de la indemnización por despido cuando el trabajador es nuevamente contratado por la empresa (Análisis de la STSJ del Principado de Asturias 810/2019, de 11 de noviembre, rec. núm. 91/2019)

167-174

Carmen Banacloche Palao

Contabilidad

Análisis doctrinal

Emisión de criptomoneda (Análisis de la consulta 4 del BOICAC 120, de diciembre de 2019)

175-182

María Pilar García Giménez

Donación por parte de un socio de una sociedad limitada profesional de sus participaciones a dicha sociedad (Análisis de la consulta 5 del BOICAC 120, de diciembre de 2019)

183-188

Ana Luna García González

Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad

189-190

Javier Romano Aparicio y José Tovar Jiménez

Normas de publicación

191-192

@ | 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>>.





Inexistencia de liquidación y remisión a la sede penal por delito contra la Hacienda Pública

Alejandro Blázquez Lidoy

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

Extracto

El objeto de este trabajo es estudiar el régimen jurídico cuando la Inspección de los Tributos deriva un expediente por delito contra la Hacienda Pública sin una liquidación previa. Es un supuesto excepcional, que solo opera en supuestos tasados cuya aplicación plantea, además, problemas de interpretación. Este procedimiento presenta problemas temporales (cuándo remitir el expediente) y se llega a determinar que no se debe iniciar el procedimiento inspector, lo que ocasiona problemas vinculados a la prescripción tributaria. También presenta problemas de interpretación el régimen de las medidas cautelares (cuantía, procedimiento, multas, etc.). Penalmente, la inexistencia de liquidación hará que los obligados tributarios tengan problemas para aplicar la atenuación extraordinaria por pago en los dos primeros meses de la citación judicial.

Palabras clave: delito contra la Hacienda Pública; inexistencia de liquidación; medidas cautelares; Inspección de los Tributos; artículo 251 de la LGT.

Fecha de entrada: 29-04-2020 / Fecha de aceptación: 26-05-2020 / Fecha de revisión: 28-05-2020

Cómo citar: Blázquez Lidoy, A. (2020). Inexistencia de liquidación y remisión a la sede penal por delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 449-450, 5-50.



Legal framework when the Tax Administration, before establishing a tax settlement, passes the case to a criminal prosecution

Alejandro Blázquez Lidoy

Abstract

The goal of this paper is to study the legal regime when the Tax Administration, before establishing a tax settlement, passes the case to a criminal prosecution. It is an unusual situation, which should be applied only in exceptional cases. Furthermore, these cases raise problems of interpretation. This procedure presents also temporary problems (when is mandatory to send the file to criminal prosecution) and even is compulsory that de Tax Audit should not be started, which causes problems related to tax prescription. The regime of Injunctive relief (amount, procedure, fines, etc.) also present problems of interpretation. The lack of tax settlement supposes in the criminal procedure that the taxpayers should have problems in applying the extraordinary reduction for payment in the first two months of the judicial summons.

Keywords: crimes against the Public Treasury; injunctive relief; tax audit; lack of a tax settlement; article 251 LGT.

Citation: Blázquez Lidoy, A. (2020). Inexistencia de liquidación y remisión a la sede penal por delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 5-50.



Sumario

1. Introducción
2. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de delito contra la Hacienda Pública. El artículo 251 de la LGT
 - 2.1. La vinculación del artículo 253 al artículo 251 de la LGT como requisito de procedibilidad
 - 2.2. Inexistencia del trámite de audiencia
 - 2.3. La existencia de una liquidación por los hechos no vinculados al delito
3. Supuestos de aplicación del artículo 251 de la LGT
 - 3.1. La competencia de la Inspección de los Tributos
 - 3.2. El riesgo de prescripción
 - 3.3. Imposibilidad de determinar el importe de la liquidación
 - 3.4. Imposibilidad de atribuir la liquidación a un obligado concreto
 - 3.5. La cláusula de cierre; perjuicio de la investigación o comprobación de la defraudación
 - 3.6. ¿Es aplicable el artículo 251 cuando ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar?
4. La obligación de la Administración de paralizar o no iniciar las actuaciones en el caso del supuesto del artículo 251
5. Efectos de la derivación del expediente a la sede penal
6. Medidas cautelares durante el proceso penal (art. 81.8 LGT)
 - 6.1. Presupuesto de hecho de las medidas cautelares y efectos sobre las multas
 - 6.2. Adopción de medidas cautelares
 - 6.3. Los problemas derivados de la no existencia de liquidación; intereses de demora y la atenuación muy cualificada del artículo 305.6 del CP
7. Recaudación de la responsabilidad civil del delito cuando no ha existido liquidación previa
8. Conclusiones

Referencias bibliográficas



1. Introducción

Una de las grandes novedades de la reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) realizada por la Ley 34/2015 fue la incorporación del título VI referente a las actuaciones y procedimiento de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Este título se presenta como el desarrollo de la modificación de los delitos contra la Hacienda Pública realizada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Como establecía el artículo 305.5 del Código Penal, cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada. Por una parte, están los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y, por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Y, en estas últimas, «la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal».

La LGT, por su parte, ha establecido un sistema doble, distinguiendo los casos donde puede practicarse liquidación, de aquellos donde no procede. En el primer supuesto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) practicará una liquidación sin recurso en vía administrativa, pero ejecutiva. La liquidación practicada por la AEAT (art. 253 LGT) será ejecutiva una vez admitida a trámite la denuncia o querrela (salvo que el juez hubiese acordado la suspensión de las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda) y no procederá recurso en vía administrativa.

Pero la LGT también regula el procedimiento en el caso de que no se pueda practicar una liquidación, lo que impedirá la existencia de un acto administrativo ejecutable. Son supuestos tasados y subsidiarios. Se encuentran regulados en el artículo 251 de la LGT (que el delito pueda prescribir, que no pudiera determinarse el importe de la defraudación o atribuirle a un sujeto concreto o cuando la liquidación pudiera perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación).

El objeto de este trabajo se limita a analizar este segundo supuesto, la actuación de la Administración cuando no se ha podido practicar una liquidación tributaria (art. 251 LGT)¹.

¹ Sobre la liquidación con arreglo al artículo 253 de la LGT remitimos a otro trabajo nuestro: Blázquez Lidoy (2016, pp. 509 y ss.).

2. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de delito contra la Hacienda Pública. El artículo 251 de la LGT

El sistema diseñado en la LGT con relación a la remisión de la causa a la sede penal se fundamenta, como regla general, en la práctica de una liquidación previa ejecutiva y no recurrible que se deriva al ámbito penal (art. 253 LGT). Para que sea aplicable el mencionado artículo 253, la norma configura un requisito negativo: solo se podrá practicar liquidación si no concurren las circunstancias del artículo 251 de la LGT. Es decir, no se liquidará si puede prescribir el delito, o no puede determinarse con exactitud la deuda, o no puede imputarse a un obligado tributario concreto, o porque pudiera perjudicar de cualquier forma a la investigación o comprobación de la defraudación (concepto jurídico indeterminado y una cláusula de cierre).

Si se da alguna de las circunstancias del artículo 251 de la LGT, no habrá liquidación practicada por la AEAT y los derechos recaudatorios de la LGT se tutelarán por medio de las medidas cautelares conforme a lo establecido en el artículo 81.8 de la LGT.

2.1. La vinculación del artículo 253 al artículo 251 de la LGT como requisito de procedibilidad

La existencia de la liquidación del artículo 253 se vincula a la existencia de un requisito negativo: que no nos encontremos en alguno de los supuestos del artículo 251 (riesgo de prescripción, problemas de cuantificación, falta de identificación de los obligados, riesgo para la investigación). En el acto de liquidación del artículo 253 deberá acreditarse que no se cumple con los requisitos del artículo 251, o, en caso contrario, un informe motivado donde se determinen las causas por las cuales no se puede liquidar con arreglo al artículo 251.

Si la AEAT entiende que no cabe liquidación, dicho acto causará estado y la jurisdicción competente a todos los efectos será la penal. En este caso, se exige que en el escrito de denuncia o querrela presentado por la AEAT se traslade el «acuerdo motivado» en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias de la decisión administrativa de no dictar liquidación². Pero es una exigencia de carácter administrativo. Su incumplimiento no tiene consecuencias en el procedimiento penal. La cuestión es qué efectos podría tener

² Aníbarro Pérez (2017, p. 64) advierte que, si bien la norma no identifica al competente para dictar el acuerdo motivado, cabe pensar que dicha función podría corresponder al órgano competente para liquidar. Igualmente señala que la norma guarda silencio sobre «si dicho acuerdo debe ser notificado al obligado tributario –pensamos que sí ha de serlo–, así como sobre la posibilidad o no de plantear recurso sobre el mismo, cuestión esta última cuya respuesta, mucho nos tememos, será negativa».

en el ámbito administrativo el incumplimiento en el caso de que el expediente vuelva a la vía tributaria. Es más, en el caso de que el procedimiento tuviera que continuar, la propia Administración habría dictado un acto motivado donde habría identificado las razones por las cuales no es posible continuar el procedimiento. Por tanto, cuando volviera a sede de inspección, habría un acto propio previo vinculante. Si, por ejemplo, la causa de la no liquidación es que no se había podido determinar con exactitud la cuantía, nos encontramos ante la paradoja de que cuando vuelva a sede tributaria sí será necesario determinar esa deuda para poder dictar un acto de liquidación.

Si la Administración entiende que procede dictar una liquidación y no es aplicable el artículo 251 deberá quedar acreditado y motivado en el expediente. En el trámite de alegaciones del artículo 253 al que tiene derecho el obligado tributario podrá fundamentar su oposición a una liquidación por estar incurrido en los presupuestos del artículo 251. Y especialmente relevante será cuando uno de los problemas sean cuestiones de cuantificación y valoración. Si la AEAT entendiese que procede la liquidación, dicho acto sería ejecutable y no recurrible en vía administrativa. Lo anterior plantea la cuestión de qué sucede si la AEAT hubiera practicado una liquidación y durante la instrucción penal se pusiera de manifiesto que era aplicable alguno de los supuestos del artículo 251 de la LGT, no debiendo haberse practicado la liquidación. No afectaría a la validez del proceso penal, ni, como defecto administrativo, producirá el efecto de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada al delito.

2.2. Inexistencia del trámite de audiencia

Cuando hay una liquidación de la AEAT que se remite a sede penal, el artículo 253 ha regulado la existencia de un trámite de audiencia. En caso de que sea aplicable el artículo 251, la norma determina que, si bien debe existir un acuerdo motivado de aplicación del artículo 251, expresamente se dispone que «no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario». La razón parece estar en el fundamento del trámite de audiencia que sí se permite cuando hay liquidación (art. 253 LGT). El trámite de audiencia cobra relevancia en el procedimiento administrativo de la liquidación tributaria vinculada al delito, teniendo en consideración que este acto de liquidación no es recurrible y es, además, ejecutivo una vez admitida a trámite la denuncia o la querrela. A nuestro juicio, el trámite de audiencia del artículo 253 se debe incardinar dentro de los límites de las potestades de autotutela de la AEAT. La ejecutividad y la prohibición de recurrir se vincula a que el administrado haya, al menos, podido hacer alegaciones y presentar documentos que puedan hacer ver que el acto de liquidación contiene errores, problemas de valoración, etc. Se trata de un mínimo control de legalidad que puedan ejercer los obligados tributarios frente a las liquidaciones de la AEAT y que se fundamentaría en el hecho de que el orden constitucional exige al menos un procedimiento que le permita defenderse. Sin embargo, en el caso del artículo 251 no existe liquidación ni ejecución, por lo que el trámite de audiencia perdería en parte su razón de ser.

La omisión de este trámite de audiencia en el supuesto del artículo 251 ha sido criticado por la doctrina. Martínez Muñoz (2016) defiende que la justificación que puede avalar la supresión del mismo no es suficiente por varias razones³. Así, en primer lugar, afecta al derecho de presentar alegaciones que, de acuerdo con el carácter contradictorio del procedimiento, corresponde a todo contribuyente. En este caso, es probable que el obligado tributario no haya tenido ninguna oportunidad de formular alegaciones y de ser oído en el procedimiento con carácter previo al traslado del expediente a la jurisdicción penal, lo que supone un retraso injustificado del requisito constitucional de ser oído con anterioridad a la toma de una decisión que repercute en sus intereses legítimos. En segundo lugar, podría vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva que a nivel interno reconoce el artículo 24 de la Constitución española (CE) y que se confirma en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Por último, entiende que la supresión del trámite de audiencia previa no debería justificarse exclusivamente en razones de eficacia administrativa, en tanto los posibles inconvenientes de la audiencia podrían evitarse adoptando medidas cautelares en el procedimiento inspector.

2.3. La existencia de una liquidación por los hechos no vinculados al delito

El artículo 253 se aplica en defecto del artículo 251 y permite la existencia de una liquidación vinculada al delito y otra no vinculada, instaurando un doble procedimiento. Pero el artículo 251 no regula la posibilidad de que se liquide la parte de deuda no vinculada al tributo y se remita a la jurisdicción penal aquella parte pendiente de liquidar. Y, ciertamente, la regulación del artículo 253.3 estableciendo que el importe del acta se hace por diferencias, parece avalar la posibilidad de que no se pueda levantar acta de inspección por la parte no afecta al delito contra la Hacienda Pública si procede aplicar el artículo 251⁴. Sin embargo, parte de la doctrina entiende que, por el juego de remisiones, solo se paraliza la parte afecta al delito contra la Hacienda Pública y se deben liquidar «en todo caso» los aspectos no vinculados al delito (Espejo Poyato, 2015, p. 24)⁵. Y, ciertamente, no pare-

³ Señala esta autora que:

El criterio de la supresión del trámite de audiencia previo en la remisión del expediente al Ministerio fiscal, escogido por el legislador en la redacción de la Ley 36/2006 y confirmado en esta reforma de la LGT cuando no proceda practicar la liquidación, se encuentra legitimado por la concurrencia de un valor superior digno de protección consistente en la persecución del delito fiscal y la eficacia en la investigación del fraude.

⁴ El Reglamento de Gestión e Inspección abunda en esta construcción. El artículo 197 quinquies.2 (redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre) determina que en el supuesto donde quepa distinguir elementos vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos no vinculados a dicho delito, «se efectuarán dos liquidaciones provisionales de forma separada».

⁵ La anterior cuestión está directamente vinculada con la suspensión o no inicio de las actuaciones. Como analizaremos posteriormente, en el artículo 251.2 de la LGT se determina que «En los supuestos seña-

cen existir inconvenientes jurídicos o técnicos para que se liquiden aquellas partes donde no proceda remitir la causa a sede penal. Es más, parece que lo lógico, a los efectos al menos de determinar los umbrales cuantitativos penales, es que se liquidará la parte no vinculada a delito.

3. Supuestos de aplicación del artículo 251 de la LGT

El artículo 251 identifica cuatro supuestos que impiden que proceda la liquidación del artículo 253. Tres causas específicas (riesgo de prescripción, indeterminación de la deuda y falta de identificación de los obligados) y una cláusula de cierre, que es el riesgo para la investigación. A lo anterior, hay que añadir que el artículo 197 ter.1 del Reglamento de Gestión e Inspección (redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre) determina que cuando se aprecien

[...] indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector, se abstendrá de practicar la liquidación vinculada a delito en los supuestos previstos en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Todo ello, sin perjuicio de las restantes excepciones a la práctica de liquidación que pudieran derivarse de otras disposiciones legales.

Esta última mención no se encuentra en la LGT. Dejando al margen la indeterminación del supuesto, acreditando una mala técnica legislativa, un reglamento añade que la Administración se abstendrá de liquidar cuando otra disposición legal así lo establezca. La anterior mención no solo es innecesaria, sino que es de dudosa legalidad. En el caso de que existiera un conflicto entre el artículo 251 y otra norma de rango legal, no parece que el reglamento sea la vía normativa para solventarlo.

lados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido...». En el caso de que haya una parte no vinculada a delito, Aníbarro Pérez (2017, p. 68) entiende que la suspensión solo afecta a la parte que se deriva a la sede penal. A estos efectos, toma en consideración que el artículo 150.3 a) de la LGT determina que se suspenderá el plazo de cómputo del procedimiento inspector por «La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley». Pero, a su vez, en el artículo 150.3, párrafo segundo, se advierte que:

No obstante, si la Administración Tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación.

Concluye esta autora que la suspensión del procedimiento solo afectará a la parte dolosa, pero no al resto de los elementos de la obligación tributaria, respecto de los cuáles se podrá seguir con el procedimiento.

3.1. La competencia de la Inspección de los Tributos

Como hemos señalado anteriormente, la reforma de la LGT con relación al delito contra la Hacienda Pública parecía exigir que los trámites vinculados a la remisión de los expedientes a la sede penal solo se pudieran hacer por la Inspección de los Tributos y en un procedimiento que debía tener alcance general y no parcial. Por tanto, no parece posible que el departamento de gestión pudiera realizar actuaciones que derivaran en delito contra la Hacienda Pública (Blázquez Lidoy, 2016). De hecho, el artículo 197 ter.1 del Reglamento de Gestión e Inspección (redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre), sobre los supuestos donde no procede liquidar, determina: «1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector...». En el apartado 2 c) se dispone que la remisión a la sede penal «determinará la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector». Y en el punto 3 se establece que la devolución del expediente a la sede administrativa:

[...] determinarán la continuación del procedimiento inspector. Dicho procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o en el plazo de 6 meses, si este último fuese superior, a computar desde la recepción del expediente, por el órgano competente que deba continuar el procedimiento inspector.

Por tanto, para que sea procedente la aplicación del artículo 251 y la no liquidación, es necesario que el procedimiento se incardine en un procedimiento inspector.

3.2. El riesgo de prescripción

El primer supuesto que se vincula a la existencia del artículo 251 es «Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal». Este supuesto, tal y como está redactado, deja abiertos numerosos interrogantes:

- a) Una primera cuestión que hay que analizar es cuándo la liquidación administrativa puede ocasionar la prescripción penal. Hay que determinar con qué plazo mínimo debe jugarse tomando en consideración que hay que terminar la investigación y comprobación de manera completa, dictar una propuesta, dar un plazo de alegaciones de 15 días naturales, examinar las alegaciones, dictar una resolución administrativa que tiene que tener la autorización del órgano de la AEAT para interponer la denuncia y la querrela, así como remitir, en su caso, la denuncia al Ministerio Fiscal para que lo analice.

Una cuestión que afecta al riesgo de prescripción es la propia forma que tenga la AEAT de actuar. En efecto, el artículo 253.1 dispone que:

[...] el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela... Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal...

Los plazos no son los mismos cuando la AEAT actúa directamente, ya mediante denuncia o querrela, que si remite de forma previa el expediente al Ministerio Fiscal. Si la AEAT optara por remitir el expediente al Ministerio Fiscal, el artículo 773.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.) determina que deberá practicar las diligencias que estime pertinentes u ordenará a la Policía Judicial que las practique⁶. Por su parte, la Circular de la Fiscalía General del Estado 4/2013, de 30 de diciembre, sobre las Diligencias de Investigación, expone que tras recibir la primera denuncia debe llevar a cabo las preceptivas diligencias de investigación penal, siguiendo un determinado procedimiento⁷. Esto supone, como advierte López López (2017), que medie un tiempo entre la presentación de la denuncia por la AEAT en la fiscalía y la comunicación por esta de su destino ante los órganos judiciales competentes, tiempo que podría evitarse en el caso de que se presentara directamente la denuncia o la querrela por la AEAT. No hay que olvidar, como señala Iglesias Capellas (2013, p. 113), que debido a las especiales características de un delito contra la Hacienda Pública, resulta difícil que no sea admitida por el juez de instrucción.

⁶ El artículo 773.2 de la LECrim. determina que:

Cuando el Ministerio Fiscal tenga noticia de un hecho aparentemente delictivo, bien directamente o por serle presentada una denuncia o atestado, informará a la víctima de los derechos recogidos en la legislación vigente; efectuará la evaluación y resolución provisionales de las necesidades de la víctima de conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente y practicará él mismo u ordenará a la Policía Judicial que practique las diligencias que estime pertinentes para la comprobación del hecho o de la responsabilidad de los partícipes en el mismo. El Fiscal decretará el archivo de las actuaciones cuando el hecho no revista los caracteres de delito, comunicándolo con expresión de esta circunstancia a quien hubiere alegado ser perjudicado u ofendido, a fin de que pueda reiterar su denuncia ante el Juez de Instrucción. En otro caso instará del Juez de Instrucción la incoación del procedimiento que corresponda con remisión de lo actuado, poniendo a su disposición al detenido, si lo hubiere, y los efectos del delito.

⁷ Vide, sobre el mismo, López López (2017). Por su parte, Iglesias Capellas (2013, p. 115) advierte que no es la misma la actuación del Ministerio Fiscal si la comprobación o investigación está terminada. En este caso, los funcionarios del Ministerio Fiscal difícilmente podrán realizar diligencias más allá de los hechos y datos que constan en la denuncia. Si, por el contrario, el expediente de la AEAT, en lugar de contener datos probatorios contiene únicamente una sospecha fundada, el Ministerio Fiscal tiene un papel fundamental.

La cuestión es si el riesgo de prescripción penal para no proceder a liquidar debe valorarse tomando en consideración los plazos estimados si hay denuncia o querrela de la propia AEAT o, de forma previa, tiene que pasar por el Ministerio Fiscal⁸. A nuestro parecer, el deber de la AEAT es aplicar el artículo 253 e intentar liquidar. El artículo 251 tiene carácter subsidiario. De esta manera, si hay riesgo de prescripción penal, no se debería tomar en consideración el plazo de examen que el Ministerio Fiscal requiere y, por el contrario, debería remitirse de manera directa a la sede penal. Por tanto, los plazos para valorar una posible prescripción penal deberían hacerse tomando en consideración, exclusivamente, los necesarios para denunciar o querrellarse de manera directa.

- b) Cabe la posibilidad de que una operación dé lugar a delitos contra la Hacienda Pública por impuestos con diferente devengo. Sería el caso de un mismo hecho o acto que da lugar a un delito contra la Hacienda Pública por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y por el impuesto sobre sociedades (IS). La prescripción penal por IVA sería el 1 de febrero del año XX, mientras que en el caso del IS sería, siempre que el periodo impositivo coincida con el año natural, el 26 de julio de XX⁹. Hay una diferencia de seis meses. Se trata del mismo hecho, que debe ser analizado de forma única, pero con efectos en dos tributos con un periodo de prescripción distinto. Es posible que no se pueda finalizar el procedimiento por riesgo de prescripción en el IVA, pero que sí hubiera plazo suficiente para el IS. En estos casos, el artículo 197 ter.1 del Reglamento de Gestión e Inspección (redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre) determina que las excepciones del deber de liquidar del artículo 251 «afectarán, exclusivamente, al concepto impositivo y periodo en que concurra la circunstancia por la que no procede dictar liquidación». Es decir, parece que debería remitirse el concepto y periodo con riesgo de prescripción, pero, sin embargo, llevar a término la liquidación para los tributos que no estén en riesgo. Conceptualmente, sin embargo, este planteamiento presenta un problema derivado de la prejudicialidad penal. El Tribunal Supremo (TS), ha determinado en su Sentencia de 21 de febrero de 2019 (rec. núm. 3780/2017 –NFJ072974–) que cuando un hecho está siendo objeto de un procedimiento penal por un determinado tributo y concepto, si ese mismo hecho está siendo también objeto de un procedimiento administrativo,

⁸ En un informe al que se ha tenido acceso, el inspector regional adjunto entiende que es plenamente aplicable la excepción prevista del artículo 251.1 debido a la proximidad de la prescripción penal. En este caso, se firma el informe un 19 de mayo del año XX y la prescripción sería el día 26 de julio del año XX. Se sostiene que la tramitación vinculada al delito del artículo 253 podría poner en riesgo la denuncia del citado delito «ya que la remisión al Ministerio Fiscal del expediente habrá de realizarse con tiempo suficiente para que este analice e interponga, en su caso, la querrela» antes de la fecha de prescripción.

⁹ Con relación a la prescripción penal del IVA y desde cuándo computa el *dies a quo*, vide los problemas derivados de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 22 de febrero de 2017 y el comentario de Benítez Clerie (2017).

aunque sea en otro concepto impositivo distinto, se debe paralizar el proceso administrativo por la preferencia del orden penal y «en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar...». No parece posible que no se suspenda el procedimiento inspector por el hecho de que se tenga pensado derivar posteriormente el expediente a un delito contra la Hacienda Pública¹⁰.

Por tanto, si un mismo hecho puede dar lugar a varios procedimientos penales por distintos conceptos, y uno de ellos no puede liquidarse por riesgo de prescripción y el resto están pendientes de liquidación, todos los conceptos y tributos, y a pesar de la dicción del reglamento, deberían ir a través del artículo 251 y no ser ninguno objeto de liquidación.

- c) Relacionado con el supuesto anterior, está el caso de que, en un mismo tributo, un hecho tenga efectos sobre varios ejercicios. Es el caso, por ejemplo, de que la sociedad haya declarado en el IS unas bases imponible negativas de 1.000.000 de euros en el ejercicio XX, que son compensadas en el ejercicio XX+2 por 900.000 euros. Si en el ejercicio XX el obligado tributario hubiera ocultado rentas por un importe de 2.000.000 de euros, en el ejercicio XX se habría incurrido en un delito contra la Hacienda Pública. Pero, como consecuencia de que las bases imponibles negativas del ejercicio XX se anulan, la deuda del ejercicio XX+2 sería superior a 120.000 euros y, por tanto, también existiría otro delito contra la Hacienda Pública.

En este supuesto, es posible que el ejercicio XX esté cercano a prescribir pero, sin embargo, el XX+2 tenga suficiente margen para proceder a liquidar. La cuestión es que el hecho base que da lugar al delito contra la Hacienda en el XX no se puede liquidar por estar cercana la prescripción. Sin embargo, afecta a los ejercicios posteriores donde sí cabría, en teoría, aplicar la liquidación con arreglo al artículo 253. A nuestro juicio, y tal y como señalábamos en el caso anterior, el ejercicio XX+2 no puede ser objeto de liquidación y debe remitirse a la vía penal sin liquidar.

- d) El artículo 251.1 a) permite no liquidar la deuda cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito del obligado principal. A su vez, el artículo 258.1 exige que las pruebas contra los responsables solidarios que se hayan obtenido durante el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidas en cuenta para exigir la responsabilidad se incorporen formalmente al expediente antes de la propuesta de resolución. Cabe plantearse qué sucede si los actuarios sí tuvieran tiempo para cerrar la liquidación del obligado principal en plazo pero no, por el contrario, la de los presuntos responsa-

¹⁰ González-Cuéllar Serrano (2018, p. 75) señala que la mención reglamentaria de suspender solo el concepto impositivo y el periodo concreto va en contra de la doctrina del TS, que ha defendido que en caso de existir varios procedimientos sobre unos mismos hechos que afecten a conceptos tributarios distintos exige suspender la totalidad de los procedimientos.

bles. Especialmente podría acontecer en el caso de las deudas tributarias de las personas jurídicas. No hay que olvidar que en sede penal el número de posibles implicadas se ha ampliado tras la modificación del Código Penal por la Ley Orgánica 1/2015, alcanzando alto número de cargos y mandos intermedios que tengan atribuidas facultades de organización y control¹¹. Por tanto, es posible que tributariamente pueda haber determinado el cuánto, pero no haya podido realizar la prueba necesaria para la imputación subjetiva.

3.3. Imposibilidad de determinar el importe de la liquidación

El segundo supuesto que impide la práctica de la liquidación es cuando el importe de la misma no pueda ser determinado con exactitud. La redacción de este precepto requiere identificar cuándo el importe no puede ser fijado con exactitud. Y, además, los efectos que dicha indeterminación pueden acarrear sobre los derechos de la AEAT en sede de recaudación¹².

- a) Este supuesto de hecho recuerda al presupuesto de las denominadas actas con acuerdo. El artículo 155.1 de la LGT hace referencia a las actas con acuerdo:

[...] Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correc-

¹¹ El artículo 31 bis.1 del Código Penal, redacción dada por la Ley Orgánica 1/2015, que determina que las personas jurídicas serán penalmente responsables por los delitos cometidos por «sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma». La Fiscalía General del Estado, en su Circular 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015, ha analizado el alcance de la reforma del artículo 31 bis.1. Esta advierte que a partir de la nueva regulación se produce una ampliación del círculo de sujetos capacitados para transferir la responsabilidad penal a la persona, que queda así integrado por los tres siguientes grupos de personas físicas. En primer lugar, los representantes legales. En segundo lugar, quienes «actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica». Por último, quienes «ostentan facultades de organización y control», expresión que «engloba a un potencialmente alto número de cargos y mandos intermedios que tengan atribuidas tales facultades, entre ellas las medidas de vigilancia y control para prevenir delitos».

¹² Como veremos posteriormente, la aplicación del artículo 251 impide liquidar, pero sí permite adoptar medidas cautelares. Pero la adopción de medidas cautelares exige que haya una deuda determinada sobre la que poder actuar. Si no existe deuda, cabe cuestionarse sobre la procedencia de una medida cautelar que debe respetar el principio de proporcionalidad. Y la proporcionalidad requiere, a nuestro parecer, la existencia de una deuda previa determinada.

ta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta...

Y no hay que olvidar que las actas con acuerdo se configuran para supuestos de especial dificultad en los que no resulta posible definir con claridad el encaje en la norma tributaria de los hechos o existe una dificultad en la aplicación de la norma a un supuesto concreto, debiendo ajustarse a los términos de la norma tributaria. Se trata de un procedimiento donde la finalidad es reducir la discrecionalidad de la Administración e incrementar la seguridad jurídica¹³. Desde esta perspectiva, si un determinado supuesto cumple con los presupuestos para terminar con un acta con acuerdo, sería cuestionable practicar una liquidación tributaria ejecutiva y no recurrible que se derive a la sede penal. Parece más acorde con la naturaleza de tipo de supuestos, y siempre en función de los supuestos concretos, que la Administración fuera más cauta a la hora de liquidar y valorara su proceder con arreglo al artículo 251.

- b) Una de las cuestiones esenciales cuando existe un proceso penal es lo que afecta y atañe a la prueba. Tal y como señala el TS, «en el proceso penal rigen las reglas de prueba que le son propias y no las reglas que reconoce para su ámbito específico el derecho tributario» (Sentencia de 28 de enero de 2005, Sala de lo Penal, rec. núm. 1224/2003 –NFJ020194–). En el proceso penal la carga de la prueba recae en la acusación y la prueba por indicios está limitada a aquellos supuestos donde la culpabilidad haya sido acreditada fuera de toda duda razonable¹⁴.

¹³ Con relación a las actas con acuerdo *vide*, por todos, González Arias (2019, pp. 77 y ss.).

¹⁴ La Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2016, Sala de lo Penal (rec núm. 39/2016 –NFJ064442–), señala que:

[...] es necesario precisar que, de un lado, aunque puede acudirse a la prueba de indicios en relación a los hechos que constituyen la base fáctica del delito fiscal, las presunciones que en ocasiones contiene la legislación tributaria no resultan trasladables directamente al ámbito penal, en el que no puede prescindirse de la presunción de inocencia y de sus efectos, teniendo en cuenta que el acusado no está obligado a demostrar su inocencia siendo suficiente para la absolución con la constatación de la existencia de una duda razonable. Así, en la STS n.º 1807/2001, de 30 de octubre, se razonaba que en la medida que tales presunciones legales coinciden con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio. En la STS n.º 2486/2001, de 21 de diciembre, se afirmaba que en lo que se refiere a las cuestiones de hecho, o probatorias, el Tribunal penal debe atenerse al sistema probatorio propio del proceso penal, pues el principio constitucional de presunción de inocencia determina condicionamientos específicos que, por su rango constitucional, no pueden ser derogados por el legislador ordinario. En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la

La Directiva 2016/243, por la que se refuerzan en el proceso penal determinados aspectos de la presunción de inocencia y el derecho a estar presente en el juicio, determina en su artículo 6.1 que:

[...] Los Estados miembros garantizarán que la carga de la prueba para determinar la culpabilidad de los sospechosos y acusados recaiga en la acusación. Esta disposición se entiende sin perjuicio de cualquier obligación del juez o tribunal competente de buscar pruebas tanto de cargo como de descargo, y del derecho de la defensa a proponer pruebas con arreglo al Derecho nacional aplicable¹⁵.

Por el contrario, en el ámbito administrativo, la carga de la prueba que recae sobre la Administración se relaja hasta, en más casos de los deseables, llegar a invertirse.

El presupuesto de hecho del artículo 251 es que la Administración no pueda determinar el importe de la liquidación, lo que no señala es si dicho presupuesto es con criterios penales o administrativos. Dicho de otra manera, ¿cómo debe operar la AEAT cuando nos encontramos ante supuestos de estimación indirecta, ante posibles incrementos no justificados de patrimonio, ante presunciones de renta, etc.? Es posible que usando criterios meramente tributarios sí pudiera avanzarse una liquidación, pero no pudiera perfeccionarse con la exactitud debida empleando criterios penales.

culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Sí es admisible, sin embargo, la prueba de indicios, pero en todo caso cumpliendo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada «fuera de toda duda razonable». En caso de duda, el principio «in dubio pro reo» impone la absolución, (sentencia núm. 274/1996, de 20 de mayo). Y en la STS n.º 774/2005, de 2 de junio, se recordaba, citando otras anteriores, que en la medida en que tales presunciones legales coinciden con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio. Y, de otro lado, con carácter previo han de ser aplicadas las normas contenidas en la normativa penal, por razones obvias.

¹⁵ Dentro de las consideraciones de dicha directiva se señala que:

(22) La carga de la prueba para determinar la culpabilidad de los sospechosos y acusados recae en la acusación, y toda duda debe beneficiar al sospechoso o acusado. Se vulneraría la presunción de inocencia si la carga de la prueba se trasladase de la acusación a la defensa, sin perjuicio de las posibles potestades de proposición de prueba de oficio del órgano jurisdiccional, ni de la independencia judicial a la hora de apreciar la culpabilidad del sospechoso o acusado, ni tampoco de la utilización de presunciones *de facto* o *de iure* relativas a la responsabilidad penal de un sospechoso o acusado. Dichas presunciones deben mantenerse dentro de unos límites razonables, teniendo en cuenta la importancia de los intereses en conflicto y preservando el derecho de defensa, y los medios empleados deben guardar una proporción razonable con el objetivo legítimo que se pretende alcanzar. Dichas presunciones deben ser *iuris tantum* y, en cualquier caso, solo deben poder utilizarse respetando el derecho de defensa.

3.4. Imposibilidad de atribuir la liquidación a un obligado concreto

En el apartado 1 b) del artículo 251 también se excluye del deber de liquidar cuando no pueda atribuirse la liquidación a un obligado tributario concreto. Se trata de un supuesto extraño. No en vano, cualquier denuncia o querrela debe practicarse contra un investigado. Como dispone el artículo 132.2 del Código Penal, «La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito». De esta manera, la AEAT tendrá que identificar a la persona indiciariamente responsable para que el procedimiento penal pueda tramitarse. Es más, las medidas cautelares que puede adoptar la AEAT «podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal» (art. 81.8 LGT).

Lo que plantea este precepto es que aunque la AEAT no puede identificar en sede administrativa a un obligado concreto, se debe remitir a la sede penal si hay una obligación tributaria por importe superior a 120.000 euros. Pero, entonces, ¿a quién se investiga penalmente?, ¿o es que la AEAT debe dar una lista indefinida de posibles responsables y será durante el proceso penal donde se procederá a investigar? Es más, ¿en qué momento debería la AEAT determinar su incapacidad para identificar al responsable?, ¿debe hacer una investigación completa y solo cuando esta no lleve a resultados puede derivar a la vía penal?¹⁶. No hay que olvidar que, al menos en teoría, el artículo 251.2 obliga a la Administración a abstenerse de continuar el procedimiento administrativo cuando estemos en los supuestos del artículo 251.

Quizás este precepto debería ponerse en relación con el artículo 305 bis del Código Penal. En su apartado 1 c) determina que el tipo agravado del Código Penal operará en el caso de:

[la] utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de

¹⁶ Sánchez Huete (2016, pp. 493 a 494) advierte que esta causa genera algunos interrogantes sobre su fundamentación en tanto si la Administración tributaria, con el conocimiento especializado que posee sobre esta materia y las amplísimas facultades de investigación, no puede determinar los criterios básicos de la liquidación, ¿se confía realmente en que sí pueda la jurisdicción penal? Entiende que parece más un supuesto que pretenda imputar la falta de recaudación a otro órgano del Estado, aspecto relevante a los efectos estadísticos.

Palao Taboada (2015, p. 52) entiende que, si la liquidación que se suspende es solamente la vinculada al delito, resulta difícil de imaginar el supuesto de que no sea posible atribuirla a un obligado tributario concreto, si se considera que dicha liquidación es el resultado de una escisión de la liquidación de una deuda tributaria única, la cual tiene que tener por fuerza un obligado tributario determinado.

nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito¹⁷.

3.5. La cláusula de cierre; perjuicio de la investigación o comprobación de la defraudación

La LGT ha establecido una cláusula de cierre del sistema. En el caso de que la liquidación administrativa «pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación» no se practicará. Se trata de una redacción poco afortunada. En primer lugar, su alcance es demasiado amplio («de cualquier forma») lo que puede dejar abiertas las puertas a una posible arbitrariedad de la AEAT¹⁸. En segundo lugar, la redacción es confusa. El criterio objetivo es que se perjudique la investigación y comprobación de la «defraudación», pero el precepto no termina de precisar si se limita a la defraudación tributaria. El concepto defraudación en el Código Penal no se agota en los delitos contra la Hacienda Pública, sino que, por ejemplo, existe un capítulo específico «De las defraudaciones» (arts. 248 y ss., que regulan las estafas y apropiaciones indebidas). Parece, sin embargo, que el artículo 251.1 c) debe limitarse por especialidad de la norma a las defraudaciones tributarias. En teoría, ese perjuicio de la defraudación tributaria podría producirse cuando fueran necesarias la práctica de diligencias de investigación vedadas a la Inspección de los Tributos y que sí podrían hacerse en sede penal. De hecho, la redacción guarda cierta similitud sobre el secreto del sumario, que es posible acordarse en aquellos casos donde haya que «prevenir una situación que pueda comprometer de forma grave el resultado de la investigación o del proceso» (art. 302 b) LECrim.). Pero, como puede verse, el texto penal hace mención a un grado superior –«comprometer de forma grave»– mientras que el tributario es mucho más laxo –«de cualquier forma»–. En cualquier caso, en el ámbito penal existen una serie de medidas que sí pueden ser autorizadas penalmente y a las que (todavía) la Inspección de los Tributos no llega. Son, por ejemplo, las que regulan la intervención de las comunicaciones telefónicas y telemáticas como diligencia de investigación que limita el derecho

¹⁷ De la Mata Barranco (2016) hace referencia, con relación al sujeto activo del delito, que no es necesario acudir al expediente del actuar en nombre de otro cuando realmente no estemos ante defraudaciones de personas jurídicas, sino de meras pantallas interpuestas para ocultar la realidad fáctica de la obligación de la obligación tributaria, bastando el levantamiento del velo para conocer a la persona física auténticamente responsable de la defraudación (véase, por ejemplo, la STS de 5 de diciembre de 2012).

¹⁸ Sánchez Huete (2016, p. 494) defiende que, si bien parece atribuirse a la Administración una decisión discrecional de dictar la liquidación, la exigencia de evidenciar el perjuicio a la investigación de la defraudación ha de acotar drásticamente la posibilidad, dada la necesidad de su motivación y justificación. Así tendría que resultar una causa de uso residual y no un mecanismo para eludir los deberes que dimanan las potestades que ejerce la Administración tributaria.

fundamental al secreto de las comunicaciones, pasando por las medidas personales para evitar la destrucción de pruebas¹⁹.

El problema del artículo 251.1 c) es, también, de carácter temporal. Si desde el inicio se está ante un supuesto donde el comienzo de la inspección pudiera alertar al futuro investigado y perjudicar el bien jurídico protegido, lo lógico es que la inspección no se inicie²⁰. Y es en esa situación donde cobra plena razón de ser la mención del artículo 251.2 a que «En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar... el procedimiento administrativo». Cuando el inicio de la Inspección pudiera poner en alerta a los futuros investigados es cuando tiene sentido el no iniciar la inspección. Pero, a su vez, el anverso de la moneda de esta situación es difícilmente entendible, ¿es posible que la AEAT inicie un expediente con el objeto de denunciar o querellarse a los responsables y no con la finalidad de liquidar? A nuestro juicio, no es posible conceptualmente. Las facultades de la Inspección no alcanzan a confeccionar expedientes al margen de sus funciones tributarias y con la finalidad de denunciar o querellarse en el ámbito penal. En cualquier caso, si se hubiera iniciado el procedimiento y solo posteriormente se tomara constancia de que seguir con el mismo podría perjudicar la investigación, el artículo 197 ter.2 c) determina que la:

[...] remisión determinará la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector en los términos indicados en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta suspensión se comunicará al obligado tributario a efectos meramente informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación, circunstancia que deberá quedar motivada en el expediente.

En cualquier caso, y al margen de lo anterior, lo que resulta sorprendente es que el artículo 251 no haya hecho mención de aquellos supuestos donde el presunto delito contra la Hacienda Pública no sea sino la consecuencia de la actividad delictiva del responsable. En efecto, es posible que los hechos delictivos estén asociados a otros posibles delitos no

¹⁹ El artículo 506.2 de la LECrim. determina que:

Si la causa hubiere sido declarada secreta, en el auto de prisión se expresarán los particulares del mismo que, para preservar la finalidad del secreto, hayan de ser omitidos de la copia que haya de notificarse. En ningún caso se omitirá en la notificación una sucinta descripción del hecho investigado o encausado y de cuál o cuáles de los fines previstos en el artículo 503 se pretende conseguir con la prisión.

Cuando se alce el secreto del sumario, se notificará de inmediato el auto íntegro al investigado o encausado.

²⁰ Así, la Circular 4/2013 de la Fiscalía General del Estado, sobre las diligencias de investigación, determina que «Cuando la práctica de la diligencia de toma de declaración del sospechoso pudiera frustrar la investigación, lo procedente será judicializar las actuaciones solicitando del Juzgado la declaración de secreto».

tributarios. Son aquellos vinculados a robos, estafas, donde lo que proceda legalmente es el comiso y, por tanto, donde el obligado tributario no haya adquirido la propiedad ni, por tanto, haya podido realizar el hecho imponible. La Sentencia del TS de 28 de marzo de 2001, Sala de lo Penal (rec. núm. 4234/1998 –NFJ010460–) señalaba que:

[...] cuando los incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena (con la consiguiente pérdida de los beneficios derivados del mismo por comiso o indemnización) dado que en estos concretos supuestos la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva. (Vide también la Sentencia del TS de 30 de octubre de 2008, Sala de lo Penal, rec. núm. 2516/2007 –NFJ035305–).

Desde un punto de vista procedimental, la no tributación está condicionada a la existencia de otro delito que sea objeto de condena y que incluya el comiso. Esta situación no se conocerá en sede de la Inspección de los Tributos²¹. Ante este escenario, la LGT guarda silencio sobre si debe o no seguirse el procedimiento administrativo. Jurídicamente, el artículo 95.3 obliga a la Administración tributaria a pasar el tanto de culpa cuando exista otro tipo de delitos, pero sin que esto conlleve suspensión del procedimiento tributario (Ruiz García, 2011). A nuestro juicio, en estos supuestos, la Inspección no debería liquidar sino remitir el expediente a sede penal y sería aplicable el supuesto del artículo 251.1 c) en tanto continuar la investigación y comprobación de un parte –la defraudación tributaria– de una realidad mayor que debe ser analizada en su conjunto, podría perjudicar los derechos de la Hacienda Pública. Es decir, la investigación y comprobación por la AEAT de solo la faceta tributaria podría poner en peligro la instrucción penal que se debiera llevar a cabo por el conjunto y donde la parte tributaria es, solo, una de las partes del conjunto.

3.6. ¿Es aplicable el artículo 251 cuando ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar?

Cuando ha prescrito el derecho a liquidar de la AEAT, pero no a investigar y comprobar, es posible que la AEAT identifique la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. O,

²¹ De la Mata Barranco (2016) señala que no cabe aceptar una condena por delito de defraudación tributaria existiendo condena por delito previo. No es ya porque se vulnere el principio *non bis in idem*, lo que no ocurre de aceptar que estamos ante dos bienes jurídicos diferentes (en el caso del tráfico de drogas o el cohecho; más difícil en el caso de receptación, blanqueo o malversación, por ejemplo), sino porque no tiene sentido una autodelación que es lo que ocurriría cuando se tributara sobre patrimonios ilícitos.

incluso, que investigando a otros obligados tributarios no prescritos, obtenga datos de terceros implicados cuyos ejercicios sí estén prescritos tributariamente pero no penalmente.

En dichos casos, la AEAT tiene conocimiento de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública que no puede liquidar. Cabe plantearse si en dicho supuesto es aplicable el artículo 251 o, por el contrario, debe emplearse un cauce distinto, como cualquier delito que tenga el deber de poner en conocimiento de la autoridad penal²². A nuestro juicio, las facultades de investigación y comprobación solo pueden estar dirigidas a liquidar. La AEAT no puede iniciar un procedimiento de investigación con fines de instrucción penal. Se debe, inmediatamente, poner en conocimiento de la autoridad penal competente sin realizar actuación administrativa alguna²³.

4. La obligación de la Administración de paralizar o no iniciar las actuaciones en el caso del supuesto del artículo 251

El artículo 251.1 determina una serie de supuestos que dan lugar a la no existencia de una liquidación vinculada al delito y la remisión a la sede penal sin trámite de audiencia. A la vez, su apartado 2, señala que:

En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Especialmente relevante es la abstención de iniciar el procedimiento. Técnicamente, lo que parece procedente en Derecho administrativo es iniciar un expediente para luego, en

²² El artículo 95.Tres de la LGT determina:

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.

²³ Berberoff Ayuda (2016, p. 564) hacen mención al analizar el artículo 251 de la LGT que:

[...] dentro de las funciones de la AEAT no está la de investigar la existencia de delitos, o como advierte el Consejo de Estado, «la detección de fraudes realizados a particulares», pero si en el curso del desempeño de las funciones que le son propias para garantizar el recto cumplimiento de las obligaciones tributarias detecta indicios de actividad constitutiva de delito, ha de ponerlo en conocimiento del Ministerio Fiscal o querrellarse directamente (TS 3.ª 26-6-12; 3-7-12).

su caso, remitirlo a la sede penal. Y precisamente esa remisión tiene como efecto la suspensión del plazo de prescripción. Pero si no se inicia, resulta cuanto menos extraño que algo no comenzado pueda suspenderse²⁴. A nuestro juicio, y como hemos señalado anteriormente, el no inicio del procedimiento inspector está vinculado solo al apartado c) del artículo 251.1 (cuando de cualquier forma se pudiese perjudicar la investigación y comprobación de la defraudación), pero no en los casos de los apartados a) y b) de artículo 251.1 de la LGT. Es decir, cuando la comunicación del inicio de actuaciones inspectoras supusiera alertar al sospechoso y pudiera frustrar la investigación²⁵.

Al margen de lo que acabamos de reseñar, para verificar que se dan alguno de los supuestos del artículo 251 y poder dictar el acuerdo motivado parece que sería necesario iniciar o continuar los procedimientos hasta que sea legalmente posible. Lo anterior nos lleva a la situación de cuestionarnos qué debe hacer la AEAT cuando verifique en los primeros compases del procedimiento de comprobación e inspección que podría ser aplicable alguno de los supuestos del artículo 251. ¿Debe abstenerse de seguir el procedimiento de manera inmediata o debe intentar llegar al estado del procedimiento suficiente que permita motivar sin duda la aplicación de los mismos? Es decir, la norma no regula el cuándo. Así, imaginemos el riesgo de prescripción penal. Imaginemos que se puede iniciar un procedimiento de inspección cinco meses antes de que el delito prescriba. Caben tres posibles actuaciones: a) No iniciar el procedimiento inspector y remitir el procedimiento a sede penal de manera directa. A nuestro parecer, dicha opción tiene el inconveniente de que no se vería interrumpida la prescripción tributaria, de tal manera que si el expediente volviera a sede administrativa, podría estar prescrito administrativamente²⁶. b) La segunda

²⁴ El artículo 66.1 a) de la LGT determina que:

El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

Por su parte, el artículo 150.2 dispone que el «plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio».

²⁵ Palao Taboada (2015, p. 52) señala que los supuestos del artículo 251 «tienen en común, al parecer, la conveniencia de que el órgano judicial intervenga inmediatamente, sin esperar a la liquidación administrativa».

²⁶ A pesar de que el artículo 215.2, párrafo tercero, señala que «El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley», entendemos que dicho precepto parte de la base de que existe un procedimiento iniciado. No se puede interrumpir algo que no se ha comenzado. El artículo 150.3 a) de la LGT determina que se suspenderá el plazo de cómputo del procedimiento inspector por «La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley».

sería iniciar el procedimiento e instruir las máximas pruebas posibles antes de remitirlo a sede penal. Esta posibilidad plantea el problema de que la Inspección estaría solo actuando a efectos penales cuando su actividad no ha estado dirigida a liquidar, lo que plantea problemas conceptuales²⁷. c) Por último, iniciar el procedimiento inspector y de manera inmediata suspenderlo por remisión del expediente a la sede penal. De esta manera, se interrumpiría la prescripción en el ámbito tributario (si es que no estuviera ya prescrita). Sin embargo, se trataría de una suerte de fraude de ley procesal, pues la actuación de la inspección iría dirigida no a liquidar sino a interrumpir la prescripción. Sería una especie de diligencia argucia.

Parece que lo técnicamente correcto sería que en el momento en que la Inspección de los Tributos haya llegado a la conclusión de que no es posible liquidar conforme al artículo 253 de la LGT o que estamos ante alguno de los supuestos del artículo 251.1 de la LGT debe abstenerse de seguir con el procedimiento. Como señala González-Cuéllar Serrano (2018, p. 69), en «España la competencia para la investigación de los delitos no está en manos de la Inspección». Por tanto, no debe ejercer sus facultades más allá de lo imprescindible, en tanto estaría instruyendo un proceso penal sin autorización judicial. Y lo anterior podría afectar, en su caso, a la validez de la prueba en la sede penal²⁸. Incluso parece que la Administración se pronuncia en este sentido. Así, en la Nota UCCDHP 8/2015 de la Unidad Central de Coordinación de Delitos contra la Hacienda Pública se afirma que cuando:

Se parte del hecho de que el procedimiento inspector ha debido comenzar para que se pueda proceder a la suspensión.

²⁷ Hernández-Tavera Martín (2019, p. 707) advierte que:

Ningún funcionario que no pertenezca al Poder Judicial, al Ministerio Fiscal o a la Policía Judicial puede dedicarse a investigar la comisión de delitos. La Inspección de Hacienda, por consiguiente, no puede hacerlo. En cuanto aprecie la posible existencia de delito, la Inspección tiene que abstenerse de actuar. No hace falta, ni se permite, que la Inspección realice la investigación penal. La incompetencia de la Inspección para investigar delitos es manifiesta, y si incurre en ella, eso tiene como consecuencia, entre otras cosas, la nulidad radical de sus actos, de acuerdo con el art. 47.1.b de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común, aunque en este momento nos interesa el punto de vista del sujeto penalmente investigado. En relación con la incompetencia de la Inspección, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, de 21 de abril de 2015 (RJ 2015\2376), declara que la investigación penal puede desarrollarse bien por el Juez de Instrucción o bien, con carácter pre-procesal, por la Fiscalía o por la Policía Judicial dependiente del juez (y en consecuencia no por la Inspección de Hacienda u otro tipo de funcionario).

²⁸ Indica Casado Ollero (2008, pp. 1.608 y ss.) que el objeto del procedimiento inspector no es descubrir e instruir delitos fiscales sino asegurar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que «la iniciación de un procedimiento inspector para investigar un presunto delito fiscal, sin autorización ni encomienda judicial alguna, no es algo que pertenezca a la naturaleza de las cosas ni, por lo mismo, a la fisiología del sistema, sino una profunda disfunción (además, profundamente inconstitucional) que vicia de nulidad radical la actuación investigadora de la Inspección y el material probatorio derivado de aquella».

[...] se aprecie la existencia de indicios de delito fiscal y estemos ante alguno de los supuestos anteriores, y por tanto no proceda LVD –liquidación vinculada a delito–, el procedimiento de comprobación no debe continuarse, quedando suspendido. En caso de no haberse iniciado, la Administración se abstendrá de iniciarlo²⁹.

Más dudas se producen en aquellos casos donde el expediente deba regresar a sede administrativa. No existe una mención expresa en el artículo 251 sobre esta cuestión³⁰. Así, no se recoge en el artículo 251 la excepción sobre que en ningún caso los «defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria» (art. 253.1 LGT). Por tanto, si el expediente volviera al proceso tributario, sería necesario verificar si sus actuaciones hasta la remisión a la vía penal podrían ser cuestionadas en cuanto a su validez. Sí hace mención el artículo 251.2 a que «Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes». Se trata de un precepto de difícil comprensión. Legalmente la Administración tiene que paralizar sus actuaciones al estar sujeto a la prejudicialidad penal. Y los técnicos de la Administración pasarán a ser considerados como peritos-testigos, por lo que no pueden seguir, al margen de lo dictaminado en la instrucción, actuando. No obstante, si las actuaciones volvieran a la sede administrativa y la AEAT hubiera incumplido este mandato, la única consecuencia es que las actuaciones serán «inexistentes» (nulos). Pero parece que será una inexistencia meramente formal, en tanto la Administración las podría incorporar o recuperar posteriormente como nueva prueba.

5. Efectos de la derivación del expediente a la sede penal

En el citado artículo 251.2 se regulan los efectos de la remisión del expediente sin liquidación a la vía penal.

- a) Con relación al procedimiento sancionador, dispone que si este se hubiera iniciado «este se entenderá concluido, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente

²⁹ Como advierte González-Cuéllar Serrano (2018, p. 70), el problema que plantea esa solución en la práctica es la dificultad de controlar que el inspector actuario suspenda sus actuaciones de investigación en el mismo momento en que considere que pueda estar ante una conducta delictiva.

³⁰ Iglesias Capellas (2019) señala que:

[...] el procedimiento inspector suspendido por la iniciación de la causa criminal, en lugar de reanudarse una vez esta ha quedado concluida, queda definitivamente paralizado sin que exista norma alguna que indique si se debe dar por terminado o simplemente se trata de un supuesto de suspensión injustificada de actuaciones.

al Ministerio Fiscal. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados». Y se completa la redacción señalando que «La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos». Ciertamente resulta difícilmente entendible que se pueda iniciar un procedimiento sancionador cuando no se va a practicar liquidación y se va a remitir el expediente a la vía penal. Si bien parece que técnicamente es posible, lo que es difícilmente explicable es la razón o motivo por el que había de iniciarse³¹. No solo porque no iniciarlo no interfiere en la interrupción de la prescripción (art. 189.3 a) LGT), sino porque el hacerlo supondría reconocer que está actuando ilegalmente, en tanto en el momento en que aprecie indicios de delito debe paralizar el procedimiento inspector y, desde luego, no iniciar ningún procedimiento sancionador.

- b) Opera, como sucede en el artículo 253, la interrupción de la prescripción, siempre que la deuda tributaria no esté prescrita. Se indica que:

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley.

No obstante, no se determina cómo es posible que se interrumpa la prescripción en aquellos casos donde no se haya iniciado la inspección, en tanto para que algo pueda interrumpirse, previamente ha tenido que iniciarse.

- c) El artículo 251.3 dispone que:

En los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuer-

³¹ La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 19 de febrero de 2014 (RG 5704/2011 –NFJ053795–) determina que:

[...] lo que la norma no permite es que, en el caso de expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación, los mismos se inicien una vez transcurridos tres meses desde la notificación de la liquidación pero nada impide que el procedimiento sancionador se inicie antes de dicha notificación. Es decir, el expediente sancionador puede iniciarse una vez que el Órgano de Inspección considere que existen indicios suficientes para motivar el acuerdo de inicio, que puede ser incluso antes de haber notificado el acuerdo de liquidación... Es decir, de dicho artículo se desprende la posibilidad de iniciar procedimientos sancionadores sin que se haya dictado liquidación, bien porque los indicios se ponen de manifiesto con anterioridad a la práctica de la liquidación, bien porque el expediente sancionador no deriva directamente de una regularización.

do con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de esta Ley o en el plazo de 6 meses si este último fuese superior, a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración Tributaria competente.

Una cuestión que se plantea en el caso de retroacción de actuaciones es si la Inspección puede continuar realizando actuaciones de comprobación e investigación. En el caso del artículo 253, cuando había liquidación, entendíamos que la retroacción de actuaciones suponía que el siguiente paso del proceso debería ser la apertura del trámite de audiencia antes de dictar las correspondientes actas, pero no debería ser posible continuar con el trabajo de campo de la inspección y comprobación por parte del actuario (Blázquez Lidoy, 2016). En el supuesto del artículo 251 la solución puede ser distinta, en tanto los presupuestos de aplicación de dicho precepto permitirían remitir el expediente a sede penal sin haber terminado las actuaciones de comprobación. En dicho caso, a nuestro parecer, sí se deben seguir realizando actuaciones de comprobación e investigación, pero trayendo al procedimiento administrativo todo lo actuado en sede penal. En efecto, si la causa de llevar a sede penal sin liquidar es que hay una serie de impedimentos legales que impiden la liquidación (art. 251.1 LGT) en la medida en que los mismos se hayan investigado en la instrucción penal, deben traerse al procedimiento administrativo.

6. Medidas cautelares durante el proceso penal (art. 81.8 LGT)

El hecho de que no exista liquidación cuando se aplica el artículo 251 implica que la Administración no pueda ejercer desde el primer momento las potestades ejecutivas. En este caso, la Administración tiene derecho a garantizar el crédito tributario mediante las medidas cautelares. Se trata de un adelantamiento en vía administrativa de las medidas cautelares judiciales (Parra Benítez, 2013). Es un adelantamiento, además, sin ningún control jurídico.

El artículo 81.8 de la LGT determina que:

Quando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dicta-

do la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración Tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

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

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

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

6.1. Presupuesto de hecho de las medidas cautelares y efectos sobre las multas

El artículo 81.8 limita la posibilidad de adopción de las medidas cautelares por parte de la AEAT a dos casos. Que nos encontremos ante el supuesto del artículo 251 de la LGT (que no haya liquidación tributaria). O bien que el procedimiento por delito contra la Hacienda Pública no tuviera origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora. *A contrario sensu*, las medidas cautelares no son aplicables en el caso de que se haya procedido a la liquidación con arreglo al artículo 253 de la LGT³². En dicho caso, la AEAT dispone de las potestades ejecutivas de recaudación de las deudas liquidadas.

El régimen descrito tiene incidencia sobre los conceptos que pueden incluirse en las medidas cautelares. En concreto, sobre las multas. El artículo 81 hacía y hace mención al cobro de «deuda» (sin el adjetivo tributaria). Y también señala que, con relación a los anteriores supuestos, que las medidas cautelares podrán dirigirse contra los responsables del «pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal». La AEAT, al menos con la anterior normativa, al adoptar medidas cautelares incluía el importe de la

³² Conforme se dispone en el artículo 81.5 sí se pueden adoptar antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de la LGT.

multa³³. Y, de hecho, la doctrina tributaria mantiene que podrán adoptarse medidas cautelares para garantizar tanto el pago de la multa como el de las costas procesales del artículo 126 del Código Penal³⁴.

A nuestro parecer, con la actual redacción del artículo 81.8, las medidas cautelares no pueden alcanzar a las multas. Afianzar las multas puede considerarse contrario a los derechos fundamentales a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías (Choclán Montalvo, 2016, pp. 427 y 428)³⁵. Además, la dicción del artículo 81.8, en relación

³³ Así, por ejemplo, en un supuesto concreto de medidas cautelares, por un expediente remitido a la sede penal con la anterior normativa (la vigente antes de la reforma de la LGT por la Ley 34/2015) el órgano de recaudación de la AEAT señalaba que:

En conclusión, las medidas cautelares que se adoptan, tienen como finalidad asegurar el cobro de la responsabilidad civil y/o de la multa que pudieran fijarse en sentencia... En lo concerniente a la cuantificación de la multa, el art. 305 del Código Penal establece que «el que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública, [...], será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo».

Respetando el principio de prudencia y considerando que se graduara la multa en su grado mínimo, es decir, en «el tanto», nos encontraríamos con que el responsable civil subsidiario sería condenado, en su caso, al pago de una responsabilidad pecuniaria que ascendería a dos veces la cuantía del débito tributario.

Es decir, las medidas cautelares eran por el importe de la cuota multiplicado por 2, más los intereses y costas que se devenguen.

Doncel Núñez (2014a, p. 164) señala, con relación a la deuda, que no queda resuelto el interrogante de qué cuantía se garantiza con relación a la deuda en tanto puede alcanzar hasta el séxtuplo. Este autor entiende que la opción prudente sería la de no superar la multa del tanto, o bien que se considere la pena de multa que solicite la acusación.

Parra Benítez (2013) entendía con relación al importe de la multa que:

Un planteamiento prudente no aconsejaría superar la multa del tanto de la cuota. Por el contrario, una postura contundente permitiría hacer todo el recorrido legal en base a los elementos probatorios incorporados a la denuncia. A medida que avance al proceso y se llegue al trámite de los escritos de acusaciones, la pena de multa quedaría fijada en la cuantía solicitada por acusación, lo que plantea si el límite cautelable es variable y conforme a qué criterios.

³⁴ Doncel Núñez (2014a, pp. 163 y 164) advierte que la mención al artículo 126 implica que se aseguren la totalidad de las cuantías de dicho precepto, lo que incluye las costas y las multas. En el mismo sentido, Carreras Manero (2016, p. 126) y Calvo Vérguez (2016).

³⁵ La Directiva 2016/243 de la UE, por la que se refuerzan en el proceso penal determinados aspectos de la presunción de inocencia y el derecho a estar presente en el juicio determina en su artículo 3 que «Los Estados miembros garantizarán que se presume la inocencia de los sospechosos y acusados hasta que se pruebe su culpabilidad con arreglo a la ley». Por tanto, no pueden garantizarse las multas, en tanto una garantía sobre una multa implica contrariar la presunción de inocencia. Como advierten dos Autos de la Audiencia Provincial de Barcelona de 10 de octubre de 2016 (rec. apelación núm. 665/2016 y rec. apelación 768/2016):

La fianza establecida es para cubrir posibles responsabilidades civiles que pudieran derivarse en su momento. Conviene resaltarlo pues las medidas cautelares reales adoptadas en el seno

con el artículo 253, lo impide. En efecto, si la AEAT liquida la deuda vinculada al delito con arreglo al artículo 253, iniciará un procedimiento de ejecución que alcanzará el principal y los intereses de demora. Pero, en ningún caso, la posible multa, porque no existe procedimiento tributario sancionador (art. 250), ni el artículo 81.8 permite las medidas cautelares en el caso de que sea aplicable el artículo 253 y se haya remitido a vía penal (liquidación previa). Es decir, si la AEAT ejecuta, verá satisfecho el principal más los intereses más, en su caso, los recargos ejecutivos. Pero en ningún caso la multa, que no existe todavía, y sobre la que tampoco caben medidas cautelares porque el artículo 81 lo impide.

Y la conclusión lógica (argumento *a maiore ad minus*) es que si no caben medidas cautelares sobre las multas en el supuesto de que haya liquidación, no puede haberlas en el supuesto de que no exista tal liquidación (art. 251 LGT) pues no se puede hacer de peor condición a quien no se le puede liquidar, por las causas establecidas por la propia AEAT, que a quien sí se puede liquidar. Es cierto que el artículo 126 del Código Penal incluye dentro de los pagos el concepto de la multa y que el artículo 81.8 determina que:

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

Sin embargo, la referencia al artículo 126 puede entenderse que no lo es por los conceptos enumerados en dicho precepto, sino que la referencia es a los sujetos que pueden ser responsables de las cuantías del artículo 126. Así, podrían ser responsables los partícipes

de un proceso penal tienen una exclusiva finalidad: trabar bienes suficientes de los llamados *ex lege* al proceso como presuntos responsables civiles, a efectos de asegurar la satisfacción de las posibles indemnizaciones que se fijen en sentencia a favor de los perjudicados y, en su caso, las costas procesales que integran también uno de los pronunciamientos de contenido económico de la sentencia que en su día ponga fin a la causa. Y la responsabilidad civil *ex delicto* puede abarcar, según se enumera en el art. 110 del CP, tanto la restitución de la cosa como la reparación del daño y la indemnización de daños y perjuicios. Por eso, el citado art. 589 L.E.Criminal alude «in genere» a «responsabilidades pecuniarias», concepto que, no está de más recordarlo, no es extrapolable a una hipotética pena pecuniaria. Es decir, con la exigencia de prestación de la fianza lo único que se pretende asegurar es la responsabilidad civil *ex delicto* y que pudiera derivarse de su comisión, caso de acreditarse fehacientemente en su momento.

Uriol Egido (2016, pág. 120) entiende que la mención al artículo 126 abre la posibilidad de que las medidas cautelares alcancen al cobro de la multa, lo que «deja en mal lugar al principio de presunción de inocencia, no existiendo fundamento constitucional alguno que permita mantener la atribución de tal potestad a la Administración tributaria; por no mencionar el principio de prevalencia de la jurisdicción penal sobre la Administración –dado que se le permite, aunque sea provisionalmente, fijar estos conceptos–, y el principio de proporcionalidad».

a título lucrativo del artículo 122 del Código Penal, lo que no supondría que su responsabilidad pudiera alcanzar a las multas.

6.2. Adopción de medidas cautelares

- a) Las medidas cautelares solo podrían ser adoptadas si se dieran los requisitos jurídicos para la imposición de cualquier medida cautelar conforme al artículo 81, apartados 1 y 3. Deben cumplirse los requisitos de apariencia de buen derecho (*fumus bonis iuris*), la existencia de *periculum in mora* o de indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado y la proporción de la medida cautelar, que no puedan producir un perjuicio de imposible reparación (por todas, la Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2017, RG 6940/2014 –NFJ066136–). Lo cierto, sin embargo, es que la AEAT tiene criterios francamente laxos a la hora de interpretar cuándo se cumplen los anteriores presupuestos, de tal manera que la propia remisión a la sede penal es, a su vez, fundamento suficiente para la adopción de las medidas cautelares³⁶. Estos criterios laxos, unidos a la no recurribilidad de estas medidas en sede administrativa, ponen a los obligados tributarios en situaciones de desamparo.
- b) La adopción de medidas cautelares no requiere trámite de audiencia. El TEAC ha señalado en su Resolución de 17 de diciembre de 2015 (RG 1158/2013 –NFJ061255–) que «No se exige la existencia de un previo trámite de audiencia, ya que la finalidad de las medidas cautelares es el aseguramiento inmediato del pago de la deuda, situación que se vería frustrada, si se eliminara el efecto anticipatorio». De igual forma, en la Resolución de 22 de octubre de 2019 (RG 1090/2017 –NFJ075661–) se afirma que:

Si bien, en su adopción, no se exige trámite previo alguno de audiencia y propuesta de resolución, precisamente por su naturaleza de medida provisional de garantía de la deuda tributaria ya que la audiencia previa del

³⁶ En el caso de los delitos contra la Hacienda Pública, la apariencia de buen derecho se justifica por la propia AEAT en el propio procedimiento. La existencia de los informes de la AEAT y la remisión a la sede penal justifica, por sí misma, el *fumus bonis iuris*. Con relación a la proporcionalidad, al menos con la norma anterior, la AEAT entendía que se cumplía con dicho requisito al solicitar el doble de la cuota (la cuota más el 100 % en concepto de multa). Y con el riesgo de recaudación llega a afirmar que:

Considerando, además, que nos encontramos ante una deuda cuyo origen sería un delito fiscal –por lo que, en caso de confirmarse la existencia del mismo, implicaría la existencia de dolo– se puede concluir que existen indicios suficientes para prever que el posible obligado al pago, ante el elevado importe de la posible responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública y multa que se determine, puedan realizar actuaciones de disposición o establecimiento de cargas sobre su patrimonio que podrían dificultar y poner en riesgo el cobro de las mismas.

afectado podría perjudicar en muchos supuestos la efectividad de la medida cautelar.

- c) En el caso de los supuestos del artículo 251 se presenta un posible inconveniente adicional. Y es que la ausencia de liquidación, con independencia del motivo, supondrá que la cuota no ha podido determinarse con las garantías precisas o haberse vinculado a un obligado concreto. Es cierto que, desde la reforma de la LGT operada por la Ley 7/2012, ya no se exige que haya deuda liquidada en ningún caso, pudiendo adoptarse la medida cautelar durante la tramitación de los procedimientos. Ya con dicha normativa general la doctrina había manifestado sus dudas sobre que unas medidas cautelares pudieran adoptarse sin un acto de liquidación, en tanto podría conculcar el principio de proporcionalidad al no existir una cuantificación precisa³⁷. Aunque también se mantuvo que era suficiente con una «precuantificación razonable de la deuda, esto es, de una suerte de anticipación no formal de la referida propuesta» (Carreras Manero, 2016, pp. 128-129). Pero, sin embargo, entendemos que el supuesto del artículo 251 es un caso excepcional. En primer lugar, porque el propio precepto recuerda en su apartado 2 que la «Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo», lo que plantea problemas, como hemos advertido, sobre cuál debe ser el proceder de la AEAT. Así, si no se pudiera liquidar conforme al artículo 253 porque no se puede determinar con exactitud el importe de la liquidación ¿cómo se van a cuantificar las medidas cautelares? O si se remite a sede penal por riesgo de prescripción, sin que la investigación y comprobación haya avanzado de una manera sustancial, ¿cómo se va a cuantificar dicha medida cautelar? Las medidas cautelares están sometidas al principio de proporcionalidad y deben ser las estrictamente necesarias para asegurar el cobro de la deuda. Si añadimos la falta de trámite de audiencia, la falta de con-

³⁷ Al hilo de la reforma de las medidas cautelares adoptadas por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude, señalaba Sánchez Pedroche (2013, p. 173) que la imposibilidad anterior de que pudieran formularse antes de la propuesta de resolución resultaba lógica, ya que con carácter previo se hacía necesario constatar la existencia de una deuda concreta pendiente de pago y de importe cuantificable, al objeto de que la medida cautelar resultara proporcionada a la suma que se pretendiese asegurar con la cautela. Doncel Núñez (2014b) advertía sobre la inseguridad se produce por cuanto la Administración puede embargar bienes y derechos –medida cautelar por excelencia– sin conocer la deuda ni su importe, por lo que actúa a ciegas y de tal forma que el obligado tributario es víctima de esa falta de certeza. Y, en lo que concierne al principio de proporcionalidad, difícilmente puede cumplirse en su vertiente cuantitativa cuando se carece de propuesta de liquidación o cuantificación alguna. Martínez Muñoz (2013, p. 22) defendía que:

Si entendemos que el procedimiento de comprobación e investigación se suspende sin propuesta de liquidación en los supuestos de posible delito fiscal, en algunas ocasiones estas medidas provisionales se adoptarán sin conocimiento del importe de la deuda tributaria cuyo cobro pretenden asegurar, con el riesgo de infringir la proporcionalidad exigida por la Ley.

rol administrativo, la falta de determinación de la misma, o a quién atribuírsela, hace complejo que las medidas adoptadas unilateralmente pudieran cumplir con los presupuestos exigidos normativa y jurisprudencialmente.

- d) Con relación al momento en que pueden adoptarse las medidas cautelares, el artículo 81.8 determina que será una vez que se haya formalizado denuncia o querrela por delito o se haya dirigido el proceso judicial por dicho proceso. Es decir, antes de que se haya admitido a trámite el proceso penal, la AEAT puede dictar las medidas cautelares. Medidas donde no cabe reclamación administrativa y que se mantendrán hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento³⁸. El juez podrá establecer una garantía distinta o dispensar de la misma. En cualquier caso, el sujeto que las padece no las puede impugnar administrativamente. Tiene que esperar a que el juez tenga conocimiento de ellas y, una vez recibidas, las comunicará a las partes en el proceso para que se pronuncien sobre las mismas (fiscal, encausados y abogado del Estado). De esta manera, estarán plenamente vigentes una medidas cautelares adoptadas por la Administración hasta que el juez se pronuncie, no estando sujetas al límite general de la LGT de los seis meses³⁹. Si se confirman, el investigado podrá interponer, posteriormente, los correspondientes recursos penales de reforma y apelación.
- e) Una cuestión que se plantea en este punto es si el juez penal, al conocer de la procedencia de las medidas cautelares, tiene que aplicar los criterios establecidos en la LGT o, por el contrario, debe valorar con arreglo a las disposiciones de la LECrim. Es decir, ¿tiene que valorar que el acto dictado por la AEAT ha sido conforme a lo establecido en el artículo 81.1 y 3 de la LGT? El artículo 614 bis de la LECrim. determina que «Una vez iniciado el proceso penal por delito contra la

³⁸ Vide la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN), Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 9 de octubre de 2019 (rec. núm. 188/2018 –NFJ075836–) donde se inadmiten los recursos contencioso-administrativos con relación a las medidas cautelares adoptadas con base en el artículo 81.8 de la LGT. Igualmente, en el ámbito administrativo, el TEAC, en Resolución de 17 de diciembre de 2015 (RG 1158/2013 –NFJ061255–), se declara incompetente para revisar una medida cautelar impuesta por la Administración en tanto que es el órgano judicial competente quien tiene que adoptar «la decisión procedente».

³⁹ La doctrina ha entendido esta configuración de las medidas cautelares como una injerencia administrativa en las competencias judiciales y se ha calificado como un abuso donde, además, se desnaturalizan los propios principios de la autotutela. Vide Doncel Núñez (2014a, pp. 161 y 162). Especialmente crítico ha sido Moreno Catena (2014), quien entiende que la posibilidad de adoptar medidas cautelares por la Administración:

[...] orilla el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del denunciado, que ve gravado su patrimonio por una actuación unilateral de la parte acusadora, que toma una decisión que debe corresponder exclusivamente al juez instructor como juez de las garantías, y permite a una parte procesal suplantar el papel y la función que el texto constitucional encomienda a los juzgados y tribunales: el ejercicio de la potestad jurisdiccional en forma exclusiva y excluyente.

Hacienda Pública, el juez de lo penal decidirá acerca de las pretensiones referidas a las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley General Tributaria». Por su parte, el artículo 589 de la LECrim. dispone que:

Quando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, se mandará por el Juez que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades si no prestare la fianza.

Y sigue señalando que «La cantidad de esta se fijará en el mismo auto y no podrá bajar de la tercera parte más de todo el importe probable de las responsabilidades pecuniarias».

La manera de interpretar que tiene la AEAT de cuándo se dan los presupuestos necesarios para adoptar las medidas cautelares es, como hemos señalado anteriormente, ciertamente laxa. Las motivaciones de las mismas son, en muchos casos, apodícticas, de tal manera que la propia remisión del proceso a la sede penal es causa suficiente para la adopción de las medidas cautelares⁴⁰. Por su parte, en la sede penal, Moreno Catena (2014) advierte que es necesario que nos encontremos ante indicios racionales de criminalidad, lo que implica que nos tenemos que encontrar ante verdaderos indicios y no meras sospechas o conjeturas, de tal manera que si bien estas últimas «pudieron justificar el inicio de las investigaciones penales, deben ceder en el momento en que se decretan medidas cautelares a las certidumbres, provisionales si se quiere, pero certidumbres al fin y al cabo del órgano público que puede adoptarlas». Deben ser racionales «lo que exige concluir en una doble imputación: objetiva, de que se ha cometido un hecho delictivo, y subjetiva, de que la persona contra quien se adopta la medida aparece como responsable del mismo. En este sentido, deben

⁴⁰ Así, en unas medidas cautelares adoptadas por la AEAT reteniendo las devoluciones tributarias, la justificación era apodíctica. Señalaba que:

Considerando que en el presente caso por un lado, el importe de la cantidad presuntamente defraudada, y por otro, el origen de la deuda, pues la misma derivaría de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, lo cual implica, necesariamente, la existencia de dolo, esto es, de una voluntad consciente y querida de obtener como resultado un beneficio patrimonial basado en la defraudación a las arcas públicas, existen indicios suficientes que hacen necesaria la adopción de esta medida cautelar de retención de devolución para evitar que el denunciante abone al imputado las devoluciones a su favor y que posteriormente este, cuando resulte deudor del mismo, no satisfaga las cantidades a que resulte obligado.

Es decir, la cantidad y el hecho de que hubiera dolo justifica que se adopten medidas cautelares. Esto supone que en todos los casos se cumplirán, indefectiblemente, los presupuestos de hecho necesarios para adoptar las medidas cautelares.

valorarse como indicios racionales de criminalidad todos los que aparezcan en la causa, es decir, tanto los que den por sentada la realidad de un hecho como los indicios de signo contrario». Por último, su objeto es conjurar el riesgo derivado de la demora en obtener una resolución condenatoria firme, que pudiera provocar la ineficacia de todas las actuaciones procesales, de tal manera que las medidas cautelares:

[...] solo pueden responder al riesgo de que en definitiva la sentencia condenatoria que se dicte no se pueda cumplir, y exactamente porque los bienes patrimoniales del responsable penal hubieran desaparecido, lo que exige una ponderación precisa sobre la situación patrimonial de todos los sujetos implicados en el proceso y, muy especialmente, la persona contra quien se ordena la medida.

Cuando un juez deba valorar las medidas cautelares adoptadas por la AEAT con base en el artículo 81.8, debe hacerlo tomando en consideración criterios penales. No puede ser una función del juez penal entrar a revisar la actuación administrativa con sus presupuestos de actuación. El juez penal debe valorar las medidas cautelares con arreglo a lo establecido por la LECrim. Si la remisión del proceso se fundamenta en meras conjeturas, en cuestiones de valoración pendiente de prueba, en problemas a la hora determinar la cuota o el responsable real, no parece que haya causa suficiente para que un juez penal convierta en judiciales las medidas cautelares tributarias. En cualquier caso, la sistemática jurídica no parece lo más apropiada. El juez penal deberá analizar con los cánones procesales penales un acto dictado por la Administración con sus criterios administrativos, lo que es, en sí mismo, una suerte de contradicción lógica.

- f) La disposición adicional decimonovena de la LGT determina que el departamento de recaudación tiene la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito. Y, a «tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma», teniendo que dar cuenta de sus actuaciones al juez penal. Esto supone que aun cuando las medidas cautelares iniciales ya hayan sido aprobadas judicialmente, posteriormente la propia AEAT podrá seguir adoptando medidas cautelares adicionales, hasta cubrir la responsabilidad que se considere. Esto sucederá, normalmente, cuando el obligado tributario tenga derecho a devoluciones que tenga que practicar la AEAT, que retendrá de forma cautelar.

Esta disposición supone una potestad que va ciertamente más allá de lo que los principios penales permiten. Una vez acordada la medida cautelar inicial por el juez, no debería ser posible que un interesado en el proceso adoptara unilate-

ralmente una medida cautelar, sino en la medida en que lo resuelto por el juez en la primera medida cautelar lo permitiera. Si, por ejemplo, no hubiera confirmado la primera medida cautelar por excesiva, o la hubiera limitado, o incluso, no hubiera exigido garantía, ¿cómo es posible que la Administración adoptara posteriormente una medida cautelar? En concreto, cómo podría fundamentarse la apariencia de buen derecho si, previamente, el juez ya ha determinado cuáles son los límites de actuación.

Lo cierto es que durante el proceso penal puede ser que las cuantías vayan modificándose. Así, la propia AEAT, en su condición de perito, puede presentar informes adicionales o cambiar los anteriores y cambiar las cuantías iniciales estimadas. En dicho caso, cabe plantearse si la AEAT puede unilateralmente modificar el importe de las medidas cautelares, sin perjuicio de que deban ser comunicadas a la autoridad judicial.

- g) El artículo 81.8 dispone qué medidas cautelares pueden derivarse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables directos o subsidiarios de las cuantías a que se refiere el artículo 126 del Código Penal. Lo que no establece el precepto es cómo se puede actuar con cada uno. Es decir, si puede dirigirse por el total con relación a cada uno de ellos, o bien solo puede actuar en la medida en que el imputado principal no haya cubierto el importe total de la responsabilidad. En el ámbito administrativo, el TEAC ha admitido en su Resolución de 20 de diciembre de 2016 (RG 3770/2016 –NFJ064923–) que mientras que no haya pago, las medidas cautelares pueden derivarse por el total a varios responsables solidarios sin que esto afecte al principio de proporcionalidad. Entiende el TEAC que:

Lo contrario, limitar a los responsables solidarios el alcance de las medidas cautelares a una parte importe de la deuda del deudor principal, al margen del alcance de los respectivos acuerdos de declaración, podría perjudicar gravemente el cobro del crédito tributario dado que la caducidad de un procedimiento de declaración, la anulación de algún acuerdo de declaración, o la anulación de alguna de las medidas cautelares, dejaría inerte a la Administración tributaria, si únicamente pudiera adoptar las medidas cautelares por una parte de la deuda del deudor principal, dado que la otra parte pudiera no ser cobrada⁴¹.

⁴¹ Afirma la Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2016 (RG 3770/2016 –NFJ064923–) sobre las medidas cautelares que:

[...] que aunque su importe supera a la cantidad a que asciende la deuda del deudor principal, ello no significa que se infrinja el principio de proporcionalidad en sentido estricto por las razones apuntadas, la necesidad de garantizar el cobro del crédito tributario, al mismo tiempo que las medidas deben cesar cuando se cobre dicho crédito tributario en cualquiera de los responsables solidarios.

Es decir, en sede administrativa, el TEAC ha avalado la posibilidad de asegurar la misma cantidad más de una vez, siendo el total de las medidas cautelares superior a las deudas tributarias. Dejando al margen lo dudoso del planteamiento del TEAC en el propio ámbito administrativo, entendemos que si hay un procedimiento penal no puede ser aceptado dicho razonamiento. El artículo 589 de la LECrim. determina que:

Cuando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, se mandará por el Juez que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades si no prestare la fianza.

Por tanto, una vez que los responsables principales y directos hayan asegurado la responsabilidad exigida, no deberían poder adoptar medidas cautelares con el resto de los responsables. Sí se podría para cubrir el déficit de las mismas⁴².

- h) En el caso de deudas tributarias de personas jurídicas, es necesario determinar a quién se pueden imponer las medidas cautelares tributarias⁴³.

⁴² Por otro lado, en el caso de que las personas responsables lo sean solo por parte de la deuda, no está solventado el importe de la medida cautelar que puede derivarse contra ellos. Si, por ejemplo, una empresa hubiera deducido indebidamente 10 facturas falsas con 10 proveedores distintos, cada uno de ellos sería colaborador necesario en su parte de cuota, pero no por el total.

⁴³ Lo normal es que, junto a las personas físicas imputadas, lo esté inicialmente también la persona jurídica, sin perjuicio de que durante el procedimiento pudiera declararse exenta de responsabilidad por aplicación del artículo 31 bis.2 del Código Penal. Aunque también es posible que solo lo esté la persona física y no lo persona jurídica, al ser considerada inimputable por carecer de sustrato material. En este sentido, la Circular 1/2016, sobre la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas conforme a la Reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015, entiende que:

Finalmente solo tendrán la consideración de personas jurídicas inimputables aquellas sociedades cuyo «carácter instrumental exceda del referido, es decir que lo sean totalmente, sin ninguna otra clase de actividad legal o que lo sea solo meramente residual y aparente para los propios propósitos delictivos» (auto de 19 de mayo de 2014, cit.). Frecuentemente, este tipo de sociedades suele emplearse para un uso único. Por ejemplo, como instrumento para la obtención de una plusvalía simulada mediante la compra y posterior venta de un mismo activo, normalmente un bien inmueble (por su elevado valor) o activos financieros (por su dificultad para conocer su valor real). En esta categoría se incluyen también aquellas sociedades utilizadas para un uso finalista, como mero instrumento para la tenencia o titularidad de los fondos o activos a nombre de la entidad, a modo de velo que oculta a la persona física que realmente posee los fondos o disfruta del activo.

Vide, sobre las sociedades instrumentales y su inimputabilidad el estudio de Faraldo Cabana (2019, pp. 65 y ss.).

Un primer problema podría ser de ámbito penal. La normativa penal es deficiente en este aspecto. El artículo 544 quater de la LECrim. determina que las medidas cautelares que procedan sobre las personas jurídicas serán las establecidas expresamente en el Código Penal. En el citado texto legal, el artículo 33.7 *in fine* dispone que «La clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial podrán ser acordadas también por el Juez Instructor como medida cautelar durante la instrucción de la causa». Lo anterior ha supuesto que se plantee si las medidas cautelares están, exclusivamente, limitadas a los tres anteriores supuestos. La doctrina ha entendido que, a pesar de la redacción legal, en el proceso penal pueden adoptarse medidas cautelares personales distintas de las contempladas en el precepto y medidas cautelares de contenido real, entre las que se encuentra la fianza y, si no se presta, el embargo (Escalada López, 2017).

Dejando al margen la anterior cuestión, cuando nos encontramos ante delitos contra la Hacienda Pública por tributos de las personas jurídicas, las medidas cautelares adoptadas por la AEAT deberían dirigirse, en primer lugar, al obligado tributario. En este caso a la persona jurídica⁴⁴. Y solo en la medida en que esta no las cubra de manera íntegra, se procederá a actuar frente al resto de responsables, incluidos los autores que actúen en nombre de la entidad jurídica. No en vano las medidas cautelares se adoptan en protección de un crédito tributario y el deudor es la entidad. Pero, sobre todo, no es posible, entendemos, que si hay liquidación del artículo 253 quien pague sea la persona jurídica y si fuera aplicable el artículo 251 las medidas cautelares se tomaran sobre las personas físicas. Supondría incurrir en un tratamiento desigual sin justificación.

En el caso de que la persona jurídica no estuviera imputada, por haber una causa de exención penal, creemos, igualmente, que debe ser la entidad sobre la que recaigan las medidas cautelares, en tanto es el sujeto pasivo del tributo y será la responsable civil por una deuda propia.

- i) El artículo 81.8 también regula las posibilidades de adoptar medidas cautelares en el caso de que la «investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora», en cuyo caso «podrán

⁴⁴ En la Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 2015 (RG 1158/2013 –NFJ061255–) se señala que:

En el presente caso, es claro que se dirigió un proceso por delito fiscal contra la sociedad y que la misma fue emplazada como parte acusada en el mismo, al ser considerada autora de un delito contra la Hacienda Pública.

Así pues, cuando la Administración tributaria tenga que realizar una devolución tributaria a una persona jurídica contra la que se haya dirigido un procedimiento por delito fiscal, podrá acordar la retención de la devolución tributaria en la cuantía necesaria para cubrir su futura responsabilidad, es decir, la reparación del daño causado que pudiera derivarse del delito contra la Hacienda Pública.

adoptarse por el órgano competente de la Administración Tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales»⁴⁵.

6.3. Los problemas derivados de la no existencia de liquidación; intereses de demora y la atenuación muy cualificada del artículo 305.6 del CP

El hecho de que no exista una liquidación previa y los derechos económicos de la Hacienda se garanticen mediante las medidas cautelares presentan problemas conceptuales cuando se compara la situación con aquellos casos donde existe liquidación con arreglo al artículo 253 de la LGT.

- a) En primer lugar, se produce un agravio comparativo con relación al devengo de intereses. Las medidas cautelares pueden practicarse en el caso de que no haya liquidación por ser aplicable alguna de las causas del artículo 251. Pero, en el caso de que se practiquen, el efecto de las mismas será que los investigados se ven privados de su patrimonio durante la instrucción del proceso penal. Pero se ven privados en forma de garantía, no de pago. Lo anterior implica que durante la instrucción la deuda tributaria se verá incrementada, en su caso, con los correspondientes intereses de demora. O, en caso de que el proceso se sobreseyera, no tendrán derecho a recuperar los intereses de demora que le podrían haber generado los patrimonios embargados (coste de oportunidad).

La cuestión que cabe plantearse es si hay razón en hacer de peor derecho a un investigado por cuál sea el procedimiento seguido por parte de la AEAT para derivar el expediente a la sede penal. No hay que olvidar que los procedimientos penales no se caracterizan por su celeridad. A nuestro juicio, debería poder otorgarse al investigado la posibilidad de no garantizar sino de considerar pago las cantidades retenidas por la AEAT. No puede hacerse de peor condición a

⁴⁵ Calvo Vérguez (2016) señala que esta posibilidad:

[...] podría llegar a representar una intromisión de la Hacienda Pública en el ejercicio de las competencias judiciales. En principio habría de ser el juez instructor quien, en el ejercicio de sus legítimas competencias, continuara valorando la necesidad de solicitar el apoyo de la AEAT, y no que sea esta la que tome la iniciativa. Incluso en aquellos supuestos en los que los ejercicios impositivos a los que se aluda en la querrela presentada por el Ministerio Fiscal a instancia de la AEAT estén prescritos, tal circunstancia habrá de ser valorada por el juez instructor ante la petición de la adopción de medidas cautelares efectuada por la Abogacía del Estado o el Fiscal.

un obligado tributario por el mero hecho de cuál sea el procedimiento que se aplique.

- b) La segunda cuestión afecta a la aplicación del artículo 305.6 del Código Penal, donde se determina que:

Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos.

La inexistencia de liquidación supondrá, en muchos casos, que no sea posible que el investigado se acoja a esta norma especial porque, precisamente, no estará determinada la deuda tributaria a satisfacer y puede ser que no estén tampoco determinados con precisión los hechos imputables. Y el artículo 305.6 del Código Penal tiene una importancia mayor de la que parece. Dopico Gómez-Aller (2019, p. 52) advierte que:

[esta] atenuación extraordinaria, *de facto*, supone poner (al menos, en buena medida) en manos del autor del delito la posibilidad de comprar la práctica impunidad, pagando por ella un precio tan bajo que el factor preventivo –general negativo o intimidatorio queda absolutamente disuelto.

Lo cierto es que el límite temporal de los dos meses unido a la posible falta de determinación de la deuda y de los presuntos hechos en el comienzo del procedimiento, hará que sea complejo para el investigado acogerse a esta norma especial. Esto supone hacer de peor condición a los sujetos investigados por delito contra la Hacienda Pública cuando no existe liquidación (art. 251) que cuando sí existe (art. 253).

7. Recaudación de la responsabilidad civil del delito cuando no ha existido liquidación previa

En el caso de que haya sido aplicable el artículo 251 no habrá liquidación del artículo 253 y no serán procedentes los ajustes a la liquidación regulados en el artículo 257. De esta manera, el artículo 251 no regula cuestión alguna relativa a la sentencia penal y su ejecución. La sentencia penal determinará cuál es la deuda tributaria a todos los efectos⁴⁶.

⁴⁶ Iglesias Capellas (2019) indica que:

[...] como consecuencia del modelo que todavía persiste en el artículo 251 LGT, la liquidación de la deuda tributaria realizada prejudicialmente por el órgano judicial extiende sus efectos más allá

Sería aplicable en este supuesto la disposición adicional décima de la LGT que determina que:

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.
2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.
3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento.
4. La Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada.

En el caso de deudas tributarias no prescritas, el responsable del pago de la deuda tributaria es el obligado tributario principal. Si se ha defraudado el IVA o el IS por una sociedad mercantil, será esta la que deba afrontar la cuota tributaria como responsabilidad civil. Pero en el caso de que la deuda tributaria esté prescrita, cabe preguntarse quién tiene que hacer frente a esa responsabilidad civil, si la persona jurídica, o, en su caso, el autor material del delito (administradores), teniendo en consideración, además, que la persona jurídica puede estar exenta de responsabilidad. Hay que tener en consideración que, en estos

del propio pronunciamiento penal pues, en la medida en que dicha magnitud constituye también el objeto del pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito, el efecto de cosa juzgada impide que la Administración tributaria ejerza su potestad liquidatoria (y recaudatoria) una vez concluido el proceso penal. Tanto es así, que el procedimiento inspector suspendido por la iniciación de la causa criminal, en lugar de reanudarse una vez esta ha quedado concluida, queda definitivamente paralizado sin que exista norma alguna que indique si se debe dar por terminado o simplemente se trata de un supuesto de suspensión injustificada de actuaciones. Esta extraña situación determina que, en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado sin previa liquidación de la cuota tributaria defraudada, los efectos civiles de la sentencia penal provoquen que la decisión del juez sentenciador sobre las cuestiones prejudiciales tributarias produzca efecto de cosa juzgada formal y también material, lo cual no deja de ser una excepción a lo dispuesto en los artículos 3 LECrim. y 10.1 LOPJ carente de toda cobertura legal que, como viene denunciando un sector de la doctrina, constituye una manifiesta violación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva por preterición del juez natural.

casos, al estar prescrita tributariamente, se ha señalado que «vamos a estar ante un "no deudor" reconvertido en deudor por la existencia de una condena penal que, de no existir, impediría obviamente el cobro de dicha "no deuda"» (De la Mata Barranco, 2016).

Por tanto, en el caso de deudas prescritas, se produce, a nuestro parecer, una mutación del título jurídico. No existe deuda tributaria. Por tanto, no puede ser el responsable el sujeto pasivo. Existe deuda nacida del delito. Y sería obligado a pagar la misma el responsable penal.

8. Conclusiones

La LGT ha regulado un procedimiento específico en el caso de que no se pueda practicar una liquidación antes de remitir el expediente administrativo. En estos casos, no existirá un acto administrativo ejecutable. Son supuestos tasados y subsidiarios. Se encuentran regulados en el artículo 251 de la LGT (que el delito pueda prescribir, que no pudiera determinarse el importe de la defraudación o atribuirle a un sujeto concreto, o cuando la liquidación pudiera perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación). Se trata de unos supuestos que deberán motivarse. Además, y al no haber acto de liquidación, el artículo 81.8 de la LGT completa el régimen con la imposición de medidas cautelares.

1. Una de las especialidades de este procedimiento es que se ha eliminado el trámite de audiencia. Ciertamente, el trámite de audiencia cobra relevancia en el procedimiento administrativo de la liquidación tributaria vinculada al delito, teniendo en consideración que este acto de liquidación no es recurrible y es, además, ejecutivo una vez admitida a trámite la denuncia o la querrela. A nuestro juicio, el trámite de audiencia del artículo 253 de la LGT se debe incardinar dentro de los límites de las potestades de autotutela de la AEAT. La ejecutividad y la prohibición de recurrir se vincula a que el administrado haya, al menos, podido hacer alegaciones y presentar documentos que puedan hacer ver que el acto de liquidación contiene errores, problemas de valoración, etc. Se trata de un mínimo control de legalidad que puedan ejercer los obligados tributarios frente a las liquidaciones de la AEAT y que se fundamentaría en el hecho de que el orden constitucional exige al menos un procedimiento que le permita defenderse. Sin embargo, en el caso del artículo 251 de la LGT no existe liquidación ni ejecución, por lo que el trámite de audiencia perdería en parte su razón de ser.
2. El citado artículo 251 no regula la posibilidad de que se liquide la parte de deuda no vinculada al tributo y se remita a la jurisdicción penal aquella parte pendiente de liquidar, lo que ha planteado dudas sobre su aplicabilidad.
3. Uno de los supuestos de aplicación del artículo 251 es el riesgo de prescripción. Es necesario determinar si el riesgo de prescripción penal para no proceder a li-

quidar debe valorarse tomando en consideración los plazos estimados si hay denuncia o querrela de la propia AEAT o, de forma previa, tiene que pasar por el Ministerio Fiscal. A nuestro parecer, si hay riesgo de prescripción penal, no se debería tomar en consideración el plazo de examen que el Ministerio Fiscal requiere y, por el contrario, debería remitirse de manera directa a la sede penal. Por tanto, los plazos para valorar una posible prescripción penal deberían hacerse tomando en consideración, exclusivamente, los necesarios para denunciar o querrellarse de manera directa.

Por otro lado, si un mismo hecho puede dar lugar a varios procedimientos penales por distintos conceptos, y uno de ellos no puede liquidarse por riesgo de prescripción y el resto están pendientes de liquidación, todos los conceptos y tributos, y a pesar de la redacción del artículo 197 ter.1 del Reglamento de Gestión e Inspección, deberían ir a través del artículo 251 y no ser ninguno objeto de liquidación.

4. La LGT ha establecido una cláusula de cierre del sistema. En el caso de que la liquidación administrativa «pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación», esta no se practicará. Se trata de una redacción poco afortunada y que da lugar a confusión. En teoría, ese perjuicio de la defraudación tributaria podría producirse cuando fueran necesarias la práctica de diligencias de investigación vedadas a la Inspección de los Tributos y que sí podrían hacerse en sede penal.

Por otro lado, resulta sorprendente que el artículo 251 de la LGT no haya hecho mención de aquellos supuestos donde el presunto delito contra la Hacienda Pública no sea sino la consecuencia de la actividad delictiva del sujeto. Es posible que los hechos delictivos estén asociados a otros posibles delitos no tributarios. Son aquellos vinculados a robos, estafas, donde lo que proceda legalmente es el comiso y, por tanto, donde el obligado tributario no haya adquirido la propiedad ni, por tanto, haya podido realizar el hecho imponible. Ante este escenario, la LGT guarda silencio sobre si debe o no seguirse el procedimiento administrativo. A nuestro juicio, en estos supuestos, la Inspección no debería liquidar sino remitir el expediente a sede penal y sería aplicable el supuesto del artículo 251.1 c) de la LGT en tanto continuar la investigación y comprobación de una parte –la defraudación tributaria– de una realidad mayor que debe ser analizada en su conjunto, podría perjudicar los derechos de la Hacienda Pública. Es decir, la investigación y comprobación por la AEAT de solo la faceta tributaria podría poner en peligro la instrucción penal que se debiera lleva a cabo por el conjunto y donde la parte tributaria es, solo, una de las piezas del conjunto.

5. Con relación al procedimiento, el artículo 251.2 de la LGT determina que «En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido...». Técnicamente, lo que parece procedente en Derecho administrativo

es iniciar un expediente para luego, en su caso, remitirlo a la sede penal. Y precisamente esa remisión tiene como efecto la suspensión del plazo de prescripción. Pero si no se inicia, resulta cuanto menos extraño que algo no comenzado pueda suspenderse. Es más, a nuestro juicio, si no se inicia, no se interrumpiría la prescripción administrativa. En cualquier caso, el no inicio del procedimiento inspector está vinculado solo al apartado c) del artículo 251.1 (cuando de cualquier forma se pudiese perjudicar la investigación y comprobación de la defraudación), pero no en los casos de los apartados 1 y 2 de artículo 251.1 de la LGT. Es decir, cuando la comunicación del inicio de actuaciones inspectoras supusiera alertar al sospechoso y pudiera frustrar la investigación.

Con relación a la continuación del procedimiento, la norma no ha regulado cuál es el momento en que debe remitir el expediente a la sede penal. Es decir, si la AEAT verifica en los primeros compases del procedimiento de comprobación e inspección que podría ser aplicable alguno de los supuestos del artículo 251 no está regulado si debe abstenerse de seguir el procedimiento de manera inmediata o debe intentar llegar al estado del procedimiento suficiente que permita motivar sin duda la aplicación de los mismos. A nuestro juicio, desde el momento en que haya llegado a la conclusión de que no es posible liquidar conforme al artículo 253 de la LGT o que estamos ante alguno de los supuestos del artículo 251.1 de la LGT debe abstenerse de seguir con el procedimiento en tanto la competencia para la investigación de los delitos no está en manos de la Inspección.

6. Antes de la reforma de la LGT por la Ley 34/2015, las medidas cautelares que se imponían por la AEAT alcanzaban a las sanciones. A nuestro juicio, dicha actuación era discutible, en tanto afianzar las multas podía considerarse contrario a los derechos fundamentales a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías. Pero, con el actual marco normativo, la dicción del artículo 81.8 de la LGT, en relación con el artículo 253 del mismo texto legal, lo impide. En efecto, si la AEAT liquida la deuda vinculada al delito con arreglo al artículo 253 de la LGT, iniciará un procedimiento de ejecución que alcanzará el principal y los intereses de demora. Pero en ningún caso, la posible multa, porque no existe procedimiento tributario sancionador (art. 250 LGT), ni el artículo 81.8 de la LGT permite las medidas cautelares en el caso de que sea aplicable el mencionado artículo 253 y se haya remitido a vía penal (liquidación previa). Es decir, si la AEAT ejecuta, verá satisfecho el principal más los intereses más, en su caso, los recargos ejecutivos. Pero en ningún caso la multa, que no existe todavía, y sobre la que tampoco caben medidas cautelares porque el citado artículo 81 lo impide. Y si esto es así, la conclusión lógica (argumento *a maiore ad minus*) es que si no caben medidas cautelares sobre las multas en el supuesto de que haya liquidación, no puede haberlas en el supuesto de que no exista tal liquidación (art. 251 LGT) pues no se puede hacer de peor condición a quien no se le puede liquidar, por las causas establecidas por la propia AEAT, que a quien sí se puede liquidar.

7. La adopción de medidas cautelares en el caso de que no haya liquidación plantea un problema conceptual. Así, si no se pudiera liquidar conforme al artículo 253 de la LGT porque no se puede determinar con exactitud el importe de la liquidación, ¿cómo se van a cuantificar las medidas cautelares? O si se remite a sede penal por riesgo de prescripción, sin que la investigación y comprobación haya avanzado de una manera sustancial, ¿cómo se va a cuantificar dicha medida cautelar? Las medidas cautelares están sometidas al principio de proporcionalidad y deben ser las estrictamente necesarias para asegurar el cobro de la deuda. Si añadimos la falta de trámite de audiencia, la falta de control administrativo, la falta de determinación de la misma, o a quién atribuírsela, hace complejo que las medidas adoptadas unilateralmente pudieran cumplir con los presupuestos exigidos normativa y jurisprudencialmente.
8. Las medidas cautelares se adoptan inicialmente por la propia AEAT y, posteriormente, es el juez penal quien decide. La manera de interpretar que tiene la AEAT de cuándo se dan los presupuestos necesarios para adoptar las medidas cautelares son extremadamente laxos. Las motivaciones de las mismas son, en muchos casos, apodícticas, de tal manera que la propia remisión del proceso a la sede penal es causa suficiente para la adopción de las medidas cautelares.

Una cuestión que se plantea en este punto es si el juez penal, al conocer de la procedencia de las medidas cautelares, tiene que aplicar los criterios establecidos en la LGT o, por el contrario, debe valorar con arreglo a las disposiciones de la LECrim. Es decir, ¿tiene que valorar que el acto dictado por la AEAT ha sido conforme a lo establecido en el artículo 81.1 y 3 de la LGT? A nuestro juicio cuando un juez deba valorar las medidas cautelares adoptadas por la AEAT con base en el citado artículo 81.8 debe hacerlo tomando en consideración criterios penales. No puede ser una función del juez penal entrar a revisar la actuación administrativa con sus presupuestos de actuación. El juez penal debe valorar las medidas cautelares con arreglo a lo establecido por la LECrim. En cualquier caso, la sistemática jurídica no parece lo más apropiada. El juez penal deberá analizar con los cánones procesales penales un acto dictado por la Administración con sus criterios administrativos, lo que es, en sí mismo, una suerte de contradicción lógica.

9. El hecho de que no exista una liquidación previa y los derechos económicos de la Hacienda se garanticen mediante las medidas cautelares presentan problemas conceptuales y de posibles agravios comparativos con aquellos casos donde existe liquidación con arreglo al artículo 253 de la LGT. En primer lugar, afecta a la aplicación del artículo 305.6 del Código Penal, donde se determina que:

Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos.

La inexistencia de liquidación supondrá, en muchos casos, que no sea posible que el investigado se acoja a esta norma especial porque, precisamente, no estará determinada la deuda tributaria a satisfacer y puede ser que no estén tampoco determinados con precisión los hechos imputables. En segundo lugar, se produce un agravio comparativo con relación al devengo de intereses. En el caso de que practiquen medidas cautelares el efecto de las mismas será que los investigados se ven privados de su patrimonio durante la instrucción del proceso penal. Pero se ven privados en forma de garantía, no de pago. Lo anterior implica que durante la instrucción la deuda tributaria se verá incrementada, en su caso, con los correspondientes intereses de demora.

Referencias bibliográficas

- Aníbarro Pérez, S. (2017). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*. Valencia: Tirant lo blanch.
- Benítez Clerie, P. (2017). Comentario crítico a la sentencia 76/2016, de la Sección 1.^a de la Audiencia Provincial de Madrid: La prescripción trimestral del delito de defraudación tributaria del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Quincena Fiscal*, 19 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Berberorff Ayuda, D. (coord.). (2016). *La Ley General Tributaria. Colección Tribunal Supremo*. Madrid: Lefebvre-El Derecho.
- Blázquez Lidoy, A. (2016). Procedimiento de inspección cuando la administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública (art. 253 de la LGT). En I. Merino Jara y J. Calvo Vérguez (coords.), *Estudios sobre la Reforma de la Ley General Tributaria*, Barcelona: Huygens Editorial.
- Calvo Vérguez, J. (2016). La adopción de medidas cautelares en los delitos contra la Hacienda Pública tras la reciente reforma tributaria. *Diario la Ley*, 8.708 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Carreras Manero, O. (2016). La ampliación de las facultades de la Administración tributaria en relación con las medidas cautelares: aspectos problemáticos derivados de la última reforma normativa. En I. Merino Jara y J. Calvo Vérguez (coords.), *Estudios sobre la Reforma de la Ley General Tributaria*. Barcelona: Huygens Editorial.
- Casado Ollero, G. (2008). Administración tributaria, jurisdicción penal y delito fiscal. En AA. VV., *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana*. Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Choclán Montalvo, J. A. (2016). *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. (2.^a ed.). Barcelona: Wolters Kluwer.
- Doncel Núñez, S. L. (2014a). Sobre las medidas cautelares de la Ley General Tributaria en procesos por Delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Derecho de la UNED*, 15.

- Doncel Núñez, S. L. (2014b). Las medidas cautelares del artículo 81 de la Ley General Tributaria tras la Ley 7/2012: su adopción sin necesidad de propuesta de liquidación. *Diario La Ley*, 8.309.
- Dopico Gómez-Aller, J. (2019). La superatenuación por «regularización tardía» y la compra de la impunidad. Motivos para una derogación. En E. Demetrio Crespo y J. A. Sanz Díaz-Palacios (dirs.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Barcelona: Atelier.
- Escalada López, M. L. (2017). Las medidas cautelares en el proceso penal contra entes supraindividuales, con especial atención a las de carácter real. *Revista General de Derecho Procesal*, 41 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Espejo Poyato, I. (2015). Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 388.
- Faraldo Cabana, P. (2019). Sociedades instrumentales y delito fiscal. En E. Demetrio Crespo y J. A. Sanz Díaz-Palacios (dirs.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Barcelona: Atelier.
- González Arias, A. (2019). Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria desde la perspectiva del derecho comparado. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 440.
- González-Cuéllar Serrano, M. L. (2018). Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios. *Crónica Tributaria*, 168.
- Hernández-Tavera Martín, V. (2019). Los principios del proceso penal en la investigación de delitos fiscales por la Fiscalía y la Inspección de Hacienda. En AA. VV., *Estudios jurídicos en homenaje a Don Manuel Goded Miranda*. Ministerio de Justicia, Abogacía General del Estado.
- Iglesias Capellas, J. (2013). La denuncia Administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de Delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 367.
- Iglesias Capellas, J. (2019). La cosa juzgada fiscal en la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública. *Revista Técnica Tributaria*, 127 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- López López, A. M. (2017). Acción penal y recaudatoria en el nuevo Título VI de la Ley General Tributaria. *Diario La Ley*, 8.939 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Martínez Muñoz, Y. (2013). Las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias. *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, 2.
- Martínez Muñoz, Y. (2016). Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario. *Quincena Fiscal*, 6 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Mata Barranco, N. J. de la. (2016). El delito fiscal del art. 305 del CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas. *Revista General de Derecho Penal*, 26 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Moreno Catena, V. (2014). La dudosa constitucionalidad de las medidas cautelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal. *Diario la Ley*, 8.331 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- Palao Taboada, C. (2015). Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en



el Proyecto de Ley de modificación de la LGT. *Revista española de Derecho Financiero*, 167.

Parra Benítez, F. (2013). Breves reflexiones sobre las medidas cautelares tributarias en los procesos penales tras la reforma operada en el artículo 81.8 de la LGT por la ley 7/2012, de 29 de octubre. *Tribuna Fiscal*, 266 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

Ruiz García, J. R. (2011). Relaciones entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. *Revista española de Derecho Financiero*, 151 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

Sánchez Huete, M. A. (2016). Procedimientos tributarios ante el delito contra la Hacienda

Pública. En I. Merino Jara y J. Calvo Vérguez (coords.), *Estudios sobre la Reforma de la Ley General Tributaria*. Barcelona: Huygens Editorial.

Sánchez Pedroche, J. A. (2013). Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 359.

Uriol Egido, C. (2016). Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria: novedades introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. En J. L. Bosch Cholbi (coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. Madrid: AEDAF-Wolters Kluwer.



La interpretación de los convenios de doble imposición en los tiempos de la COVID-19

José Manuel Calderón Carrero

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

Extracto

Este trabajo analiza la importante Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 3 de marzo de 2020, en el caso Stryker, que establece una doctrina de gran relevancia en materia de interpretación de convenios de doble imposición (CDI). El Alto Tribunal rechaza que la Administración tributaria o los tribunales puedan fundamentar una regularización tributaria, de forma exclusiva o principal, en materiales (no normativos) de *Soft-law*, como los comentarios al MC OCDE. La sentencia del TS también rechaza interpretaciones unilaterales de las cláusulas de los convenios fiscales, y establece importantes límites a la denominada «interpretación dinámica» de los CDI. Esta jurisprudencia limita igualmente la utilización expansiva (en ocasiones impropia) y mecánica del *Soft-law* OCDE relativo al proyecto BEPS, a efectos de interpretar la legislación interna y la red de los CDI.

Palabras clave: convenios de doble imposición; interpretación de convenios de doble imposición; *Soft-Law* OCDE.

Fecha de entrada: 19-07-2020 / Fecha de aceptación: 27-07-2020 / Fecha de revisión: 23-07-2020

Cómo citar: Calderón Carrero, J. M. (2020). La interpretación de los convenios de doble imposición en los tiempos de la COVID-19. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 51-76.



Tax treaty interpretation in the times of the Covid

José Manuel Calderón Carrero

Abstract

This work analyzes the important judgment of the Supreme Court, of March 3, 2020, in the Stryker case, which establishes a doctrine of great relevance in the matter of interpretation of Double Taxation Agreements. The Supreme Court rejects that the tax administration or the courts can base a tax regularization, exclusively or principally, on (non-normative) Soft-law materials, such as the commentaries to the OECD MC. The Supreme Court's ruling also rejects unilateral interpretations of the clauses of the tax treaties, and establishes important limits to the so-called «dynamic interpretation» of the double tax conventions.

Keywords: double tax conventions; interpretation of tax treaties; OECD Soft-law.

Citation: Calderón Carrero, J. M. (2020). La interpretación de los convenios de doble imposición en los tiempos de la COVID-19. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 51-76.



Sumario

1. Introducción
2. Exposición de la doctrina establecida por el TS en el caso Stryker
 - 2.1. Antecedentes del caso objeto de la Sentencia del TS de 3 de marzo de 2020
 - 2.2. Exposición de la fundamentación y doctrina establecida por el TS en el caso Stryker
 - 2.2.1. Delimitación del objeto del recurso de casación
 - 2.2.2. Fundamentación de la doctrina del TS sobre la cuestión litigiosa: naturaleza jurídica y valor interpretativo de los comentarios al MC OCDE, límites de la interpretación dinámica de los CDI, y alcance de la cláusula de auxiliariidad del PC OCDE de 1963
 - 2.2.3. La doctrina jurisprudencial fijada por el TS en el caso Stryker
3. Algunas reflexiones sobre la doctrina del TS en el caso Stryker: una visión sobre las implicaciones de fondo de esta jurisprudencia en relación con la utilización expansiva e impropia del *Soft-Law* OCDE
 - 3.1. Sobre la interpretación de la cláusula de auxiliariidad prevista en el artículo 5.3 e) del CDI hispano-suizo de 1966
 - 3.2. Sobre la interpretación de los CDI a la luz de los comentarios al MC OCDE, particularmente la denominada «interpretación dinámica o ambulatoria»
 - 3.3. La interpretación bilateral de los CDI y sus potenciales implicaciones prácticas en el contexto de un marco de fiscalidad internacional inestable y que erosiona el derecho a la seguridad jurídica

Referencias bibliográficas

1. Introducción

Este trabajo analiza la importante Sentencia 308/2020 del Tribunal Supremo (TS) de 3 de marzo de 2020, en el caso Stryker (rec. núm. 5448/2018 –NFJ077876–), que establece una doctrina de gran relevancia en materia de interpretación de convenios de doble imposición (CDI).

El Alto Tribunal rechaza que la Administración tributaria o los tribunales puedan fundamentar una regularización tributaria, de forma exclusiva o principal, en materiales (no normativos) de *Soft-law*, como los comentarios al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MC OCDE).

La sentencia del TS también se muestra contraria a interpretaciones unilaterales de las cláusulas de los convenios fiscales, y establece importantes límites a la denominada «interpretación dinámica» de los CDI.

Esta jurisprudencia, a nuestro juicio, limita igualmente la utilización expansiva (en ocasiones impropia) y mecánica del *Soft-law* OCDE relativo al proyecto BEPS (erosión de las bases y la transferencia de beneficios), a efectos de interpretar la legislación interna y la red de los CDI. En este sentido, cabría destacar el importante impacto que posee este pronunciamiento del TS sobre la estrategia y gestión de la controversia fiscal internacional, considerando la doctrina establecida tanto en relación con la redefinición del uso hermenéutico del *Soft-law* de la OCDE como sobre la interpretación bilateral de los CDI.

2. Exposición de la doctrina establecida por el TS en el caso Stryker

2.1. Antecedentes del caso objeto de la Sentencia del TS de 3 de marzo de 2020

La citada Sentencia 308/2020 del TS de 3 de marzo de 2020 (NFJ077876) (ponente don Francisco José Navarro Sanchís) resuelve en sentido estimatorio un recurso de casación interpuesto por la sociedad mercantil Stryker Iberia contra la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 9 de febrero de 2018 (rec. núm. 335/2015 –NFJ070241–), relativa a la devolución de ingresos indebidos del impuesto sobre sociedades (IS) 2005-2008 por un importe total de 40.593.382 euros.

La referida sentencia de la AN desestimó el recurso formulado por la entidad Stryker Iberica, SA contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 5 de febrero de 2015, por la que este tribunal rechazó la indicada reclamación de ingresos indebidos.

Los hechos sobre los que versó la controversia tributaria, en los términos fijados por el TS, son los siguientes:

- a) IS ejercicios 2006 y 2007: la entidad recurrente presentó autoliquidaciones por el IS, incluyendo una exención por doble imposición en aplicación del artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo– (TRLIS), por unos importes de 25.750.110 euros en el ejercicio 2006 y de 25.733.670 euros en el ejercicio 2007, como consecuencia de la obtención de dichas rentas a través de un establecimiento permanente (EP) situado en Suiza.

El 12 de abril de 2010 se extendió acta de disconformidad, por los conceptos y periodos impositivos indicados, proponiéndose la práctica de dos liquidaciones tributarias en las que se realizaban ajustes frente a lo declarado por el sujeto pasivo. El 30 de junio de 2010, se confirmó la propuesta de liquidación consignada en el acta, por entender que el contribuyente no tenía derecho a la exención del artículo 22 del TRLIS.

Interpuesta y desestimada la reclamación del contribuyente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, se interpone recurso de alzada ante el TEAC, en relación con el IS años 2006 y 2007.

- b) IS 2005: la recurrente (Stryker) presentó su autoliquidación del IS incluyendo una aplicación de la exención del artículo 22 del TRLIS, por importe de 25.808.056 euros, por las mismas razones antes expresadas.
- c) IS 2008: la entidad recurrente presentó su autoliquidación del IS, incluyendo la aplicación de la exención del artículo 22 del TRLIS por importe de 26.591.183 euros. Frente a la consiguiente liquidación tributaria, el contribuyente interesó reclamación ante el TEAR de Madrid que fue desestimada y recurrida en alzada ante el TEAC, solicitando la anulación de la resolución del TEAR impugnada y de la liquidación practicada en relación con la declaración del IS 2008, respecto de la cual la Administración rechazó la aplicación de la exención del artículo 22 del TRLIS.

El TEAC, a través de su Resolución de 5 de febrero de 2015, confirmó las liquidaciones tributarias y desestimó los recursos presentados por el contribuyente (IS 2005-2008).

Igualmente, la AN, en su Sentencia de 9 de febrero de 2018 (rec. núm. 335/2015 –NFJ070241–), también desestimó el recurso contra la resolución del TEAC. Tal y como consta en la sentencia del TS objeto de análisis, los principales razonamientos utilizados

por la AN para desestimar el recurso del contribuyente aparecen sintetizados en sus fundamentos jurídicos 3.º y 4.º, en el sentido siguiente:

- En primer lugar, la AN no considera acreditada mediante prueba documental la concurrencia de los requisitos necesarios para considerar que existe un EP en Suiza. Y ello a pesar del reconocimiento de un lugar fijo de negocios (oficinas subcontratadas y un director a cargo), toda vez que se pone el acento en la naturaleza de la «actividad» (auxiliar) realizada a través de la «sucursal».
- La AN considera que la actividad estrictamente financiera de la sucursal consistente en la realización de préstamos intragrupo (desarrollando actividades de gestión) «debe ser calificada de accesoría». El tribunal comparte la posición de la Administración recogida en el acuerdo de liquidación en el sentido de que el cobro de unos intereses y, en su caso la renovación de un préstamo a su vencimiento sin desembolso alguno ni necesidad de realizar negociación de ninguna clase, no puede considerarse una actividad financiera sustancial y esencial y significativa para el conjunto de la empresa sino una actividad meramente auxiliar. Se concluye que «no existe actividad económica o comercial alguna en Suiza, en relación con el préstamo que le fue cedido frente a Stryker Pine, SAS. Solo se ha justificado que la sucursal es una mera tenedora de dicho préstamo».
- La conclusión relativa a la auxiliariadad de la sucursal suiza se fundamenta por la AN en los comentarios al MC OCDE (actualización de 2005 y según la homogeneización lingüística de julio de 2010). En particular, la AN hace referencia y transcribe varios párrafos de los comentarios al artículo 5 del MC OCDE (2005-2010):
 - Párrafo 5.1 de los comentarios al artículo 5 del MC OCDE sobre la existencia de un lugar fijo de negocios y los criterios de coherencia comercial y geográfica que aplican para determinar la cuestión de la «multiplicidad de EP».
 - Párrafo 5.3 de los comentarios al artículo 5.1 del MC OCDE, sobre los referidos criterios de coherencia comercial y geográfica.
 - Párrafo 7 de los comentarios al artículo 5.1 del MC OCDE, sobre la realización de actividades de forma regular a través del lugar fijo de negocios, esto es, sobre la intensidad temporal de la actividad realizada a través del EP.
 - Párrafos 23 y 24 de los comentarios al artículo 5.4 del MC OCDE, sobre la realización de una actividad meramente preparatoria o auxiliar.
 - Párrafo 15.2 de los comentarios al artículo 7.1 del MC OCDE sobre la atribución de beneficios al EP, donde se mencionan las transferencias de préstamos entre una casa central y una sucursal y criterios para su reconocimiento fiscal.

- La AN, por otro lado, menciona el concepto de EP recogido en el artículo 22 del TRLIS, donde se recoge una remisión al artículo 13 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes –RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo–, sin realizar ninguna valoración interpretativa al respecto, más allá de reiterarse que desde el lugar fijo de negocios en Suiza no se realiza ninguna actividad económica o comercial de la empresa, puesto lo único que se hace es anotar el cobro de los intereses. La AN, no obstante, incluye un matiz adicional al indicar que el hecho de que el director de la sucursal firme un contrato marco de préstamo con una entidad irlandesa del grupo y que tal sucursal forme parte de un acuerdo de *cash-pooling* en la que interviene el Bank of America resulta irrelevante a estos efectos, ya que considera que en la sucursal «no se realiza una actividad empresarial o económica esencial a su matriz». Se añade que el hecho de que la actividad de la sucursal no sea «interna» sino externa (frente a las filiales del grupo) no convierte tal actividad en esencial, como tampoco lo convierte el volumen de ingresos anuales de la compañía. Por tanto, la AN considera no probada que la actividad realizada por la sucursal suiza del contribuyente superara el umbral de auxiliariedad y constituyera un EP. Llama la atención que la AN no abundara en la interpretación del artículo 5 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, de 26 de abril de 1966 (CDI hispano-suizo de 1966), y se limitara a revisar el concepto de auxiliariedad recogido en el artículo 5.4 del MC OCDE, que la normativa española que regula el concepto de EP no contempla.
- En segundo lugar, la AN (fundamento jurídico 4.º) se refiere a la cláusula del artículo 23 del CDI hispano-suizo de 1966, que regula el «procedimiento amistoso»¹. Con base en este precepto, la AN realiza una serie de afirmaciones un tanto crípticas y generales que vendrían a fundamentar que no procede aplicar una medida para eliminar la doble imposición (entendemos que recogida en el CDI) allí donde

¹ La referencia al artículo 23 del CDI hispano-suizo de 1966 debe entenderse realizada a su artículo 25, ya que el precepto citado en primer lugar regula los métodos para evitar la doble imposición, incluyendo el método de exención (art. 23.1) aplicable a establecimientos permanentes situados en el otro Estado contratante. Nótese que, tanto el artículo 23 como el artículo 25 del CDI hispano-suizo de 1966, fueron modificados de forma significativa por el Protocolo de 27 de julio de 2011 (BOE de 11 de junio de 2013); en particular, el Protocolo de 2011 modifica la cláusula de eliminación de la deducción para evitar la doble imposición (DDI) en España, eliminando el método de exención convencional y sustituyéndolo por el método de imputación, pero permitiendo la aplicación de la exención prevista en la legislación española (v. gr., los arts. 21 y 22 TRLIS) a opción del contribuyente. En relación con la evolución de estas cláusulas del CDI hispano-suizo de 1966 pueden consultarse los comentarios de Calderón y Martín en los capítulos dedicados a la eliminación de la doble imposición internacional y al procedimiento amistoso en la obra de Carmona, Calderón, Martín Jiménez y Trapé (2019-2020). Nótese que el TS, en la sentencia Stryker, menciona en los fundamentos jurídicos 3.º y 4.º, el artículo 23 del CDI hispano-suizo, pero el Alto Tribunal sí se está refiriendo al precepto convencional que regula el método para eliminar la doble imposición.

no concurren los requisitos necesarios para su aplicación, como es el caso de la inexistencia de un EP. La AN razona a este respecto que:

[...] no es posible que las autoridades españolas procedan a hacer el ajuste bilateral respecto a lo decidido por las autoridades fiscales extranjeras, pero tampoco lo es que se admita una deducción por doble imposición cuando no se reúnen los requisitos para ello.

Todo ello conduce a la AN a la desestimación del recurso interpuesto por Stryker.

- La AN, por tanto, rechaza la aplicación de la exención convencional del artículo 23.1 del CDI hispano-suizo en relación con los beneficios atribuidos a la actividad financiera de la sucursal suiza de la entidad española Stryker, al considerar que tal sucursal no constituía un EP en el sentido del artículo 5 del convenio² a partir del conjunto de elementos de prueba aportados por el contribuyente que resultaban indicativos de una actividad auxiliar a la luz de los comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2005-2010.

2.2. Exposición de la fundamentación y doctrina establecida por el TS en el caso Stryker

A efectos de exponer de forma más ordenada la doctrina del TS en el caso Stryker, estructuramos este epígrafe en tres partes, a saber: a) la delimitación del objeto de recurso de casación a la luz del auto y la posterior sentencia; b) la fundamentación de la sentencia en relación con la naturaleza de los comentarios al MC OCDE, los límites de la interpretación dinámica y el alcance de la cláusula de auxiliariadad del Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963 (PC OCDE de 1963); y c) la doctrina jurisprudencial fijada sobre la interpretación de los CDI.

2.2.1. Delimitación del objeto del recurso de casación

La entidad Stryker presentó recurso de casación el 9 de julio de 2018, impugnando la Sentencia de la AN de 9 de febrero de 2018.

El TS, a través de su **Auto de 28 de noviembre de 2018** (rec. núm. 5448/2018–NFJ072201–), apreció la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, enunciada en los siguientes términos:

² Nótese que, tal y como resulta de la lectura de la Sentencia de la AN de 9 febrero de 2018 en el caso Stryker, el contribuyente había acreditado la existencia y tributación efectiva de la sucursal en Suiza (como EP a los efectos del CDI) en relación con los rendimientos de la actividad financiera, habiéndose aportado igualmente certificados emitidos a este respecto por las autoridades fiscales suizas (FTA).

[...] Determinar los límites de la conocida como interpretación «dinámica» de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio suscritos por el Reino de España con base en el Modelo Convenio de la OCDE, como es el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza de 26 de abril de 1966, cuando se comprueba que, bastante tiempo después de que se produjeran los hechos controvertidos y respecto de los preceptos interpretados, los Estados signatarios, el Reino de España y la Confederación Suiza, consideraron necesario modificar la redacción del artículo 5.4 e incorporar al artículo 5.3 una nueva letra f), que hasta entonces diferían de los preceptos correlativos del posterior Modelo Convenio de la OCDE [artículos 5.5 y 5.4.f)], haciéndolas coincidir, e innecesario modificar la redacción de letra e) del artículo 5.3, pese a que también difería de la del precepto correlativo del posterior Modelo Convenio de la OCDE [el artículo 5.4.e)].

La **Sentencia del TS de 3 de marzo de 2020** precisó con mayor detalle el **objeto del recurso y su contexto**.

El **fundamento jurídico primero** de la sentencia está dedicado precisamente a explicarlo en los siguientes términos:

El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la sentencia impugnada, a fin de determinar los límites de la conocida como *interpretación dinámica* de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio suscritos por el Reino de España, con base en el Modelo Convenio de la OCDE, como es el Convenio celebrado con la Confederación Suiza el 26 de abril de 1966.

En este asunto, lo sucedido es que, bastantes años después de que se produjeran los hechos controvertidos y la deuda regularizada, del periodo 2005 a 2008, en relación con los preceptos interpretados, los Estados signatarios, el Reino de España y la Confederación Suiza, consideraron necesario modificar la redacción del originario artículo 5.4 e incorporar al artículo 5.3 una nueva letra f), que hasta entonces diferían de los correlativos del posterior Modelo Convenio de la OCDE [artículos 5.5 y 5.4.f)], haciéndolas coincidir, e innecesario modificar la redacción de letra e) del artículo 5.3, pese a que también difería de la del correlativo del posterior Modelo Convenio de la OCDE [el artículo 5.4.e)].

Ello nos lleva a precisar los puntos neurálgicos del problema aquí planteado para la decisión del recurso de casación y la formación de doctrina jurisprudencial en esta materia:

- a) qué es la *interpretación dinámica* de los Convenios y si se trata de una expresión que puede encontrar equivalentes en nuestra tradición jurídica;
- b) si los modelos de convenio OCDE o sus comentarios, por su origen, son normas jurídicas que los tribunales de justicia hayan de tener en cuenta para interpretar

las normas pactadas en los Convenios, a tenor de lo dispuesto en los artículos 94 y 96 de nuestra CE;

c) si tales comentarios, pautas o modelos interpretativos pueden anteponerse a las reglas hermenéuticas, bien las pactadas entre los estados firmantes o en otros convenios y tratados, bien las propias de sus respectivos ordenamientos internos, y en virtud de qué fuente de legitimación;

d) si cabe hacer uso de esa *interpretación dinámica* para interpretar un artículo del Convenio en función del contenido de otro posterior, no vigente al tiempo de aplicarse a las rentas aquí gravadas; y

e) si cabe que España interprete de forma unilateral, con fundamento en esa regla, el concepto de establecimiento permanente, para negar que concurra, de un modo antagónico al que ha llevado a Suiza a afirmar su existencia y a gravar las rentas conforme a tal calificación.

En relación con esta delimitación del objeto del recurso que realiza el TS, cabe realizar algunas observaciones. Básicamente, el TS destaca que durante los ejercicios fiscales objeto de regularización en el caso Stryker (IS 2005-2008) estaba vigente el CDI hispano-suizo en su redacción original de 1966, y en tal sentido la cláusula aplicable para determinar la existencia de un EP era la prevista en el artículo 5 de tal convenio, de suerte que la cláusula de auxiliariadad aplicable recogida en el artículo 5.3 e) estaba definida de forma estricta al referirse a:

El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, *siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.* (La cursiva es nuestra).

Esta cláusula del CDI hispano-suizo (1966) está inspirada en el artículo 5.3 e) del Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963 (PC OCDE de 1963), en tanto que la modificación del CDI hispano-suizo (1966) por el Protocolo de 2011, añadió (sin eliminar el art. 5.3 e)³ una cláusula

³ Nótese que el MC OCDE de 1977 modificó la cláusula de auxiliariadad del artículo 5.3 e) del PC OCDE de 1963 de la siguiente manera: por un lado, la cláusula del artículo 5.3 pasa al artículo 5.4; por otro, el MC OCDE de 1977 añadió una letra f) (combinación de actividades auxiliares/preparatorias) a la cláusula de auxiliariadad (renumerada como art. 5.4); de acuerdo con el nuevo artículo 5.4 f) del MC OCDE de 1977 no se considerará que constituye un EP:

[...] el mantenimiento de un lugar fijo de negocios únicamente como combinación de las actividades mencionadas en los sub-párrafos a) al e), en la medida en que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios resultante de tal combinación sea de naturaleza auxiliar o preparatoria.

Y, en tercer lugar, el MC OCDE de 1977 modificó de forma relevante el tenor y configuración de la letra e) del antiguo artículo 5.3 del PC OCDE de 1963 que establecía que no se considera que constituya un EP «e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios únicamente con el objetivo de publicidad, suministro de

adicional (art. 5.3 f)⁴, siguiendo la cláusula (art. 5.4 f) del MC OCDE de 1977 (vigente hasta la modificación BEPS del MC OCDE de 2017) que instrumentaba un concepto todavía más complejo de auxiliariadad siguiendo las referidas versiones posteriores del MC OCDE (1977-2014)⁵.

A nuestro juicio, la delimitación del objeto del recurso desde la perspectiva de la «interpretación dinámica» y el valor jurídico del *Soft-law* podría calificarse como instrumental, toda vez que lo relevante aquí pasa por interpretar la cláusula del CDI hispano-suizo (1966) en la redacción vigente en los ejercicios fiscales objeto de controversia a efectos de determinar si la interpretación dada por la Administración (y confirmada por el TEAC y la AN) resultaba o no correcta. Es cierto que los comentarios a los MC OCDE (y en su caso ONU) pueden constituir elementos informativos que contribuyan a entender los términos de una cláusula del CDI, pero el CDI debe interpretarse, con arreglo a los cánones hermenéuticos tradicionales y específicos, en sus propios términos, sin necesidad de atender a elementos externos (comentarios MC OCDE) máxime cuando los términos de la cláusula convencional son suficientemente claros como para identificar una incorrecta aplicación de los mismos por una de las partes de la relación jurídico-tributaria. Nótese que la cláusula de auxiliariadad del artículo 5.4 e) del CDI aplica «siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa», lo cual no acontecía en el caso que nos ocupa.

2.2.2. Fundamentación de la doctrina del TS sobre la cuestión litigiosa: naturaleza jurídica y valor interpretativo de los comentarios al MC OCDE, límites de la interpretación dinámica de los CDI, y alcance de la cláusula de auxiliariadad del PC OCDE de 1963

En primer lugar, el TS, a través de su fundamento jurídico 2.º, se refirió a la interpretación dinámica de los CDI, desarrollando valiosas reflexiones sobre su concepto y funcionalidad, como elemento externo al sistema jurídico de fuentes.

información, o para investigación científica o para actividades similares que posean naturaleza preparatoria o auxiliar, para la empresa» (la cursiva es nuestra); la letra e) del artículo 5.4 del MC OCDE de 1977 se configura de la siguiente forma: no se considera que constituyan un EP «e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios únicamente con el objetivo de llevar a cabo, para la empresa, cualquier otra actividad de naturaleza preparatoria o auxiliar» (la cursiva es nuestra); como veremos más adelante, el TS considera que la modificación operada en este punto por el MC OCDE de 1977 amplía el concepto de actividad auxiliar. Esta modificación del artículo 5.4 del MC OCDE de 1977 perduró en el MC OCDE hasta 2017. La cláusula del artículo 5.3 del CDI hispano-suizo (1966) está alineada con la cláusula de auxiliariadad del PC OCDE de 1963; el Protocolo de 2011 que modifica el referido CDI hispano-suizo se limitó a añadir en la referida cláusula de auxiliariadad una nueva letra f) que se corresponde con la letra e) del artículo 5.4 del MC OCDE de 1977, sin modificar la letra e) (cláusula de auxiliariadad PC OCDE de 1963).

⁴ Véase lo indicado en la nota precedente.

⁵ En relación con las implicaciones de la acción 7 del Proyecto BEPS sobre el artículo 5 del MC OCDE de 2017, véanse nuestros comentarios en Calderón (2020).

El TS parte de un concepto de interpretación dinámica propio de la fiscalidad internacional, cuyo objeto serían los CDI, y cuya finalidad sería servir de elemento instrumental para adaptar la exégesis de los preceptos convencionales a las realidades jurídicas, sociales o tecnológicas que no se pudieron prever al momento de su concertación. La sentencia conecta la interpretación dinámica con las propias cláusulas convencionales y con las reglas de interpretación de tratados internacionales recogidas en la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aunque el TS no acaba de definir con precisión tal conexión más allá de las afirmaciones genéricas antes comentadas.

Seguidamente, el TS realiza una serie de reflexiones (más bien precisiones) sobre la interpretación dinámica al hilo de su propia jurisprudencia precedente (que, a nuestro juicio, de alguna manera parece querer matizar):

- 1.º El TS reconoce la utilización de la «interpretación dinámica» en su jurisprudencia precedente⁶. Sin embargo, el Alto Tribunal precisa que tal utilización no tuvo carácter sustancial en el sentido de fundamentar la interpretación del CDI o determinar la resolución del recurso de casación planteado, siendo lo fundamental la interrelación entre el convenio y lo dispuesto en el derecho interno.
- 2.º El TS trae a colación pronunciamientos precedentes donde se indica que las reglas, modelos o comentarios que inspiran normalmente la redacción de los convenios no son fuentes normativas que condicionen o vinculen el criterio del Alto Tribunal, ni pueden ser invocadas como infringidas en casación⁷.
- 3.º En tercer lugar, el TS, entrando ya al objeto del recurso de casación del caso Stryker, pone de relieve que la infracción cometida por la sentencia de la sala de instancia (AN) no solo resulta de aplicar la pauta interpretativa suministrada por un comentario a los modelos de convenio –advirtiendo que tal fundamentación por sí sola no es admisible sin el sustento de una justificación directa en las propias fuentes del ordenamiento jurídico (el CDI o el derecho interno)–, sino, principalmente, porque el efecto producido es el de dejar sin efecto el concepto pactado de EP del artículo 5.3 del CDI hispano-suizo para reemplazarlo por otro posterior, no vigente en el periodo regularizado, lo cual conduce, todo ello en palabras del TS, a una notable ampliación del concepto (de auxiliariedad).

⁶ El TS cita los precedentes relativos a las Sentencias del TS de 11 de junio de 2008 (rec. cas. núm. 7710/2002 –NFJ030221–) y de 9 de febrero de 2016 (rec. cas. núm. 3429/2014 –NFJ078367–).

⁷ El TS cita la Sentencia del TS de 21 de febrero de 2017 (rec. cas. núm. 2970/2015 –NFJ065744–), donde se rechaza que las Directrices OCDE de Precios de Transferencia posean naturaleza normativa, ni fuentes del derecho. Igualmente, se hace referencia a la Sentencia del TS de 19 de octubre de 2016 (rec. cas. núm. 2558/2015 –NFJ064434–), que insiste en la falta de valor normativo de las referidas directrices, que únicamente poseen valor interpretativo de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 36/2006 (*id.*: Sentencia del TS de 18 de junio de 2012, rec. cas. núm. 3779/2009 –NFJ048045–).

Una vez realizadas estas precisiones, el TS volvió sobre el objeto del caso Stryker para rechazar la interpretación realizada por la AN del artículo 5 del CDI hispano-suizo al considerar que está basada en una aplicación retroactiva de una cláusula recogida en un MC OCDE (2005) posterior, que está configurada de forma distinta a la prevista en el referido Convenio con Suiza, y que permite expandir el concepto de actividad auxiliar más allá de lo que resulta de este Convenio de 1966. El TS razona que la cláusula del artículo 5.3 e) del CDI hispano-suizo (1966) –en línea con la recogida en el PC OCDE de 1963, como ya hemos comentado –articula un concepto de auxiliariedad más estricto que la «misma» cláusula del artículo 5.4 e) del MC OCDE de 2005, ya que esta extiende la exclusión del concepto de EP a casos que no son los descritos en el referido artículo 5.3 e) original, que «solo descartaba determinadas actividades y las similares a ellas, no cualesquiera otras que tuvieran carácter auxiliar o preparatorio»⁸.

En este sentido, el Alto Tribunal rechaza el recurso al *Soft-law* (MC OCDE de 2005 y comentarios al art. 5) que, a su juicio, realiza la AN en su sentencia, porque considera que determina una interpretación unilateral del concepto de EP que es ajena a lo pactado en el CDI (art. 5.3 e) de 1966), y, por tanto, contraria a la norma jurídica de prevalente aplicación desde un punto de vista constitucional (arts. 94 y 96) e internacional. El TS insiste en que la interpretación realizada por la AN del artículo 5.3 e) del CDI hispano-suizo (1966) es contraria al convenio, porque no se basa en lo dispuesto en la cláusula que regula el concepto de EP, sino en una interpretación retroactiva de una cláusula distinta incluida en el MC OCDE de 2005 (que ni es norma jurídica ni puede aplicarse retroactivamente), y que representa una interpretación unilateral del CDI que se materializa y concreta en la generación de doble imposición resultante de la tributación (extranjera) de la renta obtenida por el EP situado en el otro Estado (Suiza) y reconocido por el mismo. Todo ello se considera contrario al sentido y finalidad del CDI.

⁸ Como veremos más adelante al hilo del epígrafe 3 dedicado a algunas reflexiones sobre la doctrina del TS en el caso Stryker, podría argumentarse que la cláusula del artículo 5.3 e) del CDI hispano-suizo (que reproduce la misma disposición del PC OCDE de 1963) articula un concepto de «auxiliariedad» más estricto que la cláusula del artículo 5.4 e) del MC OCDE de 1977-2014, ya que limita su aplicación a una serie de actividades que realice el lugar fijo de negocios que son objeto de mención específica y bajo condiciones estrictas: «con el único fin de hacer publicidad, suministrar informaciones, y realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio para la propia empresa». La cláusula gemela del MC OCDE de 1977-2014 elimina la referencia a las tres actividades que se consideran auxiliares y también suprime del tenor de la cláusula el elemento de analogía, de manera que bien pudiera argumentarse que la cláusula ahora resulta más abierta o flexible en relación con el concepto de actividad auxiliar (aunque se mantiene el requisito de que la actividad debe realizarse para la propia empresa y no para terceros u otras empresas que formen parte del mismo grupo). Los propios comentarios del Comité Fiscal OCDE referidos a la letra e) (art. 5.3/4 PC OCDE de 1963/MC OCDE de 1977) resultan alterados de manera que el MC OCDE de 1977 no reproduce las mismas consideraciones que el PC OCDE de 1963, lo cual bien puede evidenciar una innovación sustantiva que trasciende el efecto meramente clarificador. Nótese, a su vez, que en este caso no estamos ante un caso típico donde la cláusula del MC OCDE resulta inalterada, pero sí se modifican los comentarios a la cláusula, sino que aquí concurre una doble alteración de la cláusula y de los comentarios del MC OCDE.

A este respecto, resulta llamativo que el TS no contextualizara la interpretación de la cláusula del artículo 5.3 del CDI, considerando su funcionalidad en el convenio para distribuir el poder tributario entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia respecto de actividades realizadas a través de un lugar fijo de negocios de un residente de un Estado en el territorio del otro, y cómo Suiza opera como Estado fuente que puede gravar (y grava el beneficio del EP) y como España debe eliminar la doble imposición a través del método de exención del CDI (art. 23).

2.2.3. La doctrina jurisprudencial fijada por el TS en el caso Stryker

Una vez realizadas tales consideraciones de fondo, el TS fijó su doctrina al hilo del caso planteado en los siguientes términos:

En realidad, el recurso de casación no requiere, para ser resuelto, aportar una definición acerca de la interpretación dinámica de los convenios, que aquí no está en juego.

Sí puede aclararse que en ningún caso:

- a) tal interpretación podría proyectarse retroactivamente sobre un caso regido por la norma anterior;
- b) tal interpretación podría fundarse exclusivamente en comentarios, modelos o pautas interpretativas que no hayan sido explícitamente asumidos por los estados signatarios en sus convenios, a los efectos de los artículos 94 y 96 CE, sin perjuicio de que el criterio establecido pueda servir de orientación a los tribunales cuando el comentario o recomendación pueda coincidir con la resultante de interpretar el propio convenio u otros, o las demás fuentes del ordenamiento; y
- c) en ningún caso puede la interpretación adoptada por la Administración y por los Tribunales dar lugar a una situación de doble imposición sin valorar previamente la tributación efectiva acreditada en el otro país firmante del Convenio y las posibilidades de evitarla que prevé el artículo 23, en relación con sus concordantes, del propio convenio.

Como comentaremos en el siguiente epígrafe, resulta destacable cómo el TS deja claro que el caso de Stryker se estima porque se ha producido una interpretación errónea del ordenamiento jurídico, reconociéndose el derecho a la aplicación de la exención convencional prevista en el artículo 23 del CDI hispano-suizo.

Sin embargo, el Alto Tribunal, como acabamos de ver, no renuncia a establecer una doctrina jurisprudencial muy restrictiva sobre la utilización de la interpretación dinámica a los efectos de la aplicación de los CDI (*vid. infra*).

En relación con la aplicación de la doctrina jurisprudencial establecida al caso concreto, el TS se pronunció en los siguientes términos:

Por su propia naturaleza, las consideraciones anteriores nos llevan a la necesidad de casar y anular la sentencia de instancia, por fundarse en una interpretación errónea del ordenamiento jurídico y, resolviendo en su lugar el debate trabado en la instancia, estimar el recurso contencioso-administrativo, anulando los acuerdos de liquidación y revisión procesalmente recurridos, con reconocimiento de la exención pedida con amparo en el artículo 23 del convenio reiteradamente citado e indebidamente denegada.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero.
- 2.º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Cruz Reig Gastón, en nombre y representación de la entidad mercantil STRYKER IBERICA, SL, contra la sentencia de la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2018 en el recurso 335/2015, sentencia que se casa y anula.
- 3.º) Estimar el recurso contencioso-administrativo n.º 335/2015 y, en su virtud, anular los actos administrativos de liquidación y revisión administrativa impugnados en la instancia, reconociendo al recurrente la exención reclamada y no otorgada, con todos los efectos inherentes a dicha declaración.
- 4.º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

3. Algunas reflexiones sobre la doctrina del TS en el caso Stryker: una visión sobre las implicaciones de fondo de esta jurisprudencia en relación con la utilización expansiva e impropia del *Soft-Law* OCDE

La sentencia del TS, básicamente, se refiere a dos cuestiones que merecen tratamiento separado, a saber: por un lado, la cuestión de la interpretación de la cláusula de auxiliareidad recogida en el artículo 5.3 e) del CDI hispano-suizo de 1966, y, por otro, el tema de la interpretación de los CDI a la luz de los comentarios al MC OCDE, particularmente la denominada «interpretación dinámica o ambulatoria».

3.1. Sobre la interpretación de la cláusula de auxiliariedad prevista en el artículo 5.3 e) del CDI hispano-suizo de 1966

Tal y como ya indicamos en el epígrafe 2.2.2, la interpretación de la cláusula de auxiliariedad prevista en el artículo 5.3 e) del Convenio hispano-suizo de 1966 sigue o está alineada con la prevista en el PC OCDE de 1963, y establece que:

El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.

El artículo 5.3 del referido CDI hispano suizo (1966) fue modificado por el Protocolo 2011, añadió (sin eliminar el art. 5.3 e) una cláusula adicional (art. 5.3 f), que sigue e incorpora la cláusula-tipo (art. 5.4 f) del MC OCDE de 1977 (vigente hasta la modificación BEPS del MC OCDE de 2017) que instrumentaba un concepto más complejo de auxiliariedad siguiendo las referidas versiones posteriores del MC OCDE (1977-2014); nótese, a este respecto, como la evolución de la cláusula de auxiliariedad hasta nuestros días (MC OCDE de 2017 post-BEPS), en gran medida, persigue expandir la tributación en la fuente (rebajando el umbral mínimo de presencia o actividad en el país fuente/mercado que habilite la imposición en tal jurisdicción, el denominado «*cliff-effect*») a través de la ampliación indirecta del concepto de EP (gravable).

Como se sabe, la cláusula de auxiliariedad del artículo 5.3/4 del PC/MC OCDE opera como norma que modula en sentido negativo el concepto general de EP (art. 5.1), excluyendo la tributación en la fuente de determinados lugares fijos de negocios de naturaleza auxiliar o preparatorios considerando la (*a priori*) baja aportación de valor de su actividad económica y, por tanto, cómo la limitada imputación de beneficios que correspondería asignar en estos casos puede ser muy inferior a los costes de cumplimiento y de supervisión administrativa que resultarían de su sometimiento a gravamen en la fuente.

La letra e) del artículo 5.3 PC OCDE de 1963, que aparece recogida en el CDI hispano-suizo de 1966, está configurada de forma distinta a la prevista en el MC OCDE de 1977 (y versiones posteriores del mismo modelo). Esta circunstancia, cuando menos, aconseja realizar una interpretación basada en sus propios términos, sin acudir mecánicamente a los comentarios al artículo 5 del MC OCDE de 1977-2014, dado que entre ambas cláusulas existen diferencias importantes. En este sentido, consideramos correcto el razonamiento desarrollado por el TS (fundamento jurídico 2.º 3) cuando invoca la interpretación de la cláusula del artículo 5.3 e) del CDI hispano-suizo, en sus propios términos, rechazando una suerte de «reinterpretación» a la luz de los comentarios elaborados al hilo del artículo 5 de una versión posterior del MC OCDE que ha introducido modificaciones significativas en el tenor literal de la cláusula convencional objeto de análisis. En este sentido, no se trataría

tanto de rechazar el valor informativo a efectos interpretativos de los comentarios al MC OCDE, como su utilización instrumental con fines suprainterpretativos, cuando existen diferencias relevantes entre la cláusula convencional interpretada y la cláusula-tipo del MC OCDE cuyos comentarios se toman como fuente interpretativa⁹.

La cláusula del artículo 5.3 e) del CDI hispano-suizo de 1966, en línea con el PC OCDE de 1963, no solo limita su ámbito de aplicación a una serie de actividades que se consideran auxiliares o preparatorias (incluyendo referencia a otras similares), sino que además contiene una regla (cumulativa) de «confinamiento a actividades internas para la propia empresa» (Reimer, 2011, p. 94). De esta forma, para que un lugar fijo de negocios pueda ser calificado como «auxiliar o preparatorio» con arreglo a tal cláusula (art. 5.3 e) del CDI/PC OCDE de 1963) la actividad realizada a través del mismo no solo debe encuadrarse en las referidas en tal precepto («con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar»), sino también estar confinada a la propia empresa y no «externalizarse» o dirigirse a terceros o tener lugar respecto de otras entidades del grupo (*vid.* Vogel, 1997, art. 5.4).

No resulta claro que la «actividad financiera» (gestión de préstamos y la participación en un *cash pooling*) de la sucursal suiza de la entidad Stryker pueda calificarse como «otra actividad similar» a las de «publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas»¹⁰, y tampoco puede afirmarse que tal actividad financiera quedara confinada a

⁹ Un estudio histórico de los cambios introducidos por el MC OCDE de 1977 en el tenor y comentarios relativos al artículo 5.3 e) del PC OCDE de 1963 pone de relieve cómo las modificaciones alteraron de forma relevante el alcance de tal subcláusula de auxiliariedad. En particular, la nueva cláusula del artículo 5.4 del MC OCDE de 1977 no prejuzga que los lugares fijos de negocios referidos en la misma constituyan un EP con arreglo a otras disposiciones del artículo 5; a su vez, la cláusula de la letra e) se desdobra con la finalidad de superar las dudas interpretativas que venía planteando y fueron suscitadas por las delegaciones de EE. UU. y Japón, sobre los casos donde el lugar fijo de negocios llevaba a cabo varias actividades calificadas como auxiliares; la nueva redacción de la cláusula e) (art. 5.4) ya no queda circunscrita a actividades auxiliares referidas al marketing, información o investigaciones científicas, pero sí permanece el elemento de «confinamiento interno»; el MC OCDE de 1977 añadió, a su vez, una cláusula adicional (letra f) referida a casos de acumulación de actividades auxiliares o preparatorias. El hecho de que el MC OCDE de 1977 ya no mencione a las actividades de marketing, suministro información o investigaciones científicas no significa que no puedan ser calificadas auxiliares en el marco de CDI que sigan esta cláusula, sino que ahora tal calificación ya no viene sustentada por una presunción (*iuris et de iure* según el parecer mayoritario aunque en modo alguno unánime), de auxiliariedad, sino que tal calificación (con respecto a lo dispuesto en las letras e) y f) del art. 5.4 del MC OCDE de 1977-2014) debe analizarse caso a caso considerando la actividad y objeto social de la empresa y la realizada por el EP. Por otro lado, el MC OCDE de 1977 reestructuró de forma significativa los comentarios al artículo 5.4, de cara a reflejar tales cambios en el tenor literal de tal cláusula, evidenciando nuevamente cambios sustantivos con respecto al PC OCDE de 1963. *Vid.*: Otegui (2011, pp. 248-250) y Calderón (2004, pp. 314 y ss.).

¹⁰ El TS en el fundamento jurídico 2.º *in fine* de la sentencia Stryker destaca que el artículo 5.3 e) del CDI no comprende cualquier otra actividad auxiliar (como sí hace el art. 5.4 e) del MC OCDE de 1977 y versiones posteriores), sino actividades auxiliares o preparatorias similares a las mencionadas en tal precepto del

la propia empresa. Hubiera resultado interesante que la controversia administrativa y el debate judicial versara sobre si la sucursal en realidad constituye un lugar fijo de negocios que realiza una parte de la *actividad de la empresa*.

Asimismo, no puede dejar de señalarse la cierta inconsistencia del enfoque administrativo en el caso Stryker a la hora de realizar una interpretación amplia de la cláusula de auxiliariidad en un contexto *outbound* (exención de renta extranjera), cuando en una situación de *inbound* la tendencia pasa por interpretaciones estrictas de la cláusula de auxiliariidad prevista en los CDI que favorecen la tributación en sede del impuesto sobre la renta de no residentes (sujeción fiscal mediando EP) de las empresas no residentes (Calderón, 2020, pp. 253 y ss.). Con ello no queremos decir que no pueda existir un concepto asimétrico a efectos *inbound & outbound*, pero tal asimetría fiscal debe tener soporte normativo, tal y como acontece en algunos países.

Ciertamente, la configuración y «débil sustancia» de la estructura enjuiciada en el caso Stryker podría haber propiciado otros ángulos de regularización, desde cuestionar el alcance de la exención a partir de la imputación de ingresos y gastos al EP, pasando por la afectación funcional de los préstamos, hasta el desarrollo de enfoques antiabuso más generales que trascendieran del mero análisis binario de la estructura.

En todo caso, se echa en falta un razonamiento interpretativo más desarrollado sobre la aplicación al caso de las cláusulas convencionales objeto de controversia.

3.2. Sobre la interpretación de los CDI a la luz de los comentarios al MC OCDE, particularmente la denominada «interpretación dinámica o ambulatoria»¹¹

La sentencia del TS en el caso Stryker, tal y como nosotros la entendemos desde el máximo respeto, no supone un «apagón interpretativo» en relación con la aplicación de los CDI, en el sentido de privar de valor informativo a los comentarios a los MC OCDE/ONU de cara a entender o contextualizar las cláusulas recogidas en los CDI que están alineadas con tales modelos o «convenios-tipo».

convenio. El alcance del artículo 5.3 e) del PC OCDE de 1963 no es claro, sin embargo, los comentarios históricos militan a favor de una interpretación restrictiva del mismo: «13. [...] Teniendo en cuenta los ejemplos que en él se dan, la referencia a las actividades análogas no puede conducir a una extensión excesiva de la derogación contenida en el apartado e)».

¹¹ Nótese que en este epígrafe no nos referimos a la interpretación de la normativa nacional de precios de transferencia o de atribución de beneficios al EP a la luz de los estándares fiscales OCDE, dado que la utilización y efectos de este *Soft-law* plantea cuestiones específicas dependiendo del sistema doméstico de recepción del mismo y los propios límites establecidos por la regulación interna en relación con sus consecuencias jurídicas. Sobre este tema pueden consultarse, entre otros, los siguientes trabajos: Kobetsky (2020) y Calderón (2007).

Antes al contrario, consideramos que esta sentencia fundamentalmente vendría a sistematizar y estructurar el valor informativo de estos materiales de *Soft-law*, evidenciando que no estamos ante fuentes del derecho, o instrumentos normativos, de manera que su función pasa por constituir *en determinados casos* un elemento que puede servir al operador jurídico para entender mejor las distintas cláusulas de un CDI por referencia a un «contexto externo», allí donde las cláusulas del convenio objeto de interpretación siguen o están configuradas de forma idéntica a las del MC OCDE/ONU¹². Los casos donde el propio CDI remite a los comentarios al MC OCDE son distintos, de suerte que aquí tales comentarios representan el «contexto interno» del convenio y constituyen elementos interpretativos asumidos bilateralmente que tienen efectos hermenéuticos con los límites del propio clausulado del CDI¹³.

De forma consistente con la naturaleza no normativa de los comentarios al MC OCDE resulta la posición del TS en el sentido de que en modo alguno:

[...] la pauta interpretativa suministrada por un comentario a los modelos de convenio, por sí sola –lo que no es admisible sin el sustento de una justificación en las propias fuentes del ordenamiento jurídico [...] puede dejar sin efecto el concepto pacto de establecimiento permanentes del artículo 5.3 del convenio hispano-helvético para reemplazarlo por otro posterior [...].

El TS, a nuestro juicio, no solo estaría poniendo coto o limitando la «interpretación dinámica creativa» a partir de la utilización de comentarios al MC OCDE posteriores a la firma del CDI que introducen cambios significativos o sustantivos con respecto a los «vigentes» en la versión del MC OCDE utilizada de forma contemporánea o sincrónica por las autoridades competentes en el momento de la firma de un CDI, sino que también se estaría oponiendo a que las regularizaciones tributarias se fundamentaran principalmente en este *Soft-law* (los comentarios al MC OCDE, contemporáneos o posteriores a la firma del CDI), dado que tal material solo tiene en su caso valor informativo y no normativo, de manera que la clave de la motivación de toda regularización basada en un precepto de un CDI tiene que fundamentarse en la propia interpretación (bilateral) de las correspondientes disposiciones del convenio, utilizando para ello las reglas y principios de interpretación propias de estos instrumentos internacionales¹⁴. Nótese que, en muchos casos, la tensión interpretativa se traslada o tiene como centro de gravedad la interrelación entre las cláusulas convenciona-

¹² A este respecto, cabe mencionar un pronunciamiento del Tribunal Supremo italiano de 13 de julio de 2020 (Cass. 10.07.2020, n.º 14756), donde este Alto Tribunal de forma muy pragmática pone de relieve el valor interpretativo de los comentarios al MC OCDE, reconociendo que no constituyen normas jurídicas ni poseen valor normativo.

¹³ La red española de CDI incluye un cierto número de convenios que, en relación con determinadas cláusulas convencionales, incorporan remisiones interpretativas a los comentarios al MC OCDE. Veáanse, por ejemplo, los CDI con Croacia, Costa Rica, Canadá, Alemania, o Serbia, por citar algunos.

¹⁴ Véase a este respecto lo expuesto en Martín Jiménez (2003) y Calderón y Martín (2020).

les objeto de aplicación al caso y la normativa doméstica de los Estados contratantes, entrando en juego las complejas reglas del artículo 3 del MC OCDE.

Tal y como se deduce de la sentencia del TS, la interpretación de los tratados internacionales (considerando los arts. 94 y 96 CE) requiere que los actos administrativos que apliquen sus disposiciones se fundamenten en las normas bilateralmente aceptadas por los Estados contratantes (tras su ratificación parlamentaria e incorporación al ordenamiento jurídico), de manera que toda interpretación unilateral basada en únicamente en la legislación doméstica o en el *Soft-law* puede ser constitutiva de *treaty overriding* y, por tanto, contraria a derecho. A este respecto, conviene recordar que en el ordenamiento español, de acuerdo con lo previsto en el artículo 96.1 de la CE, los CDI, como tratados internacionales, prevalecen sobre la normativa interna y están dotados de «fuerza pasiva» en el sentido de que ni siquiera disposiciones con rango y fuerza de ley dictadas con posterioridad pueden alterar su contenido¹⁵.

Llegados a este punto y, particularmente considerando la doctrina jurisprudencial establecida en el fundamento jurídico 3.º de la sentencia Stryker, cabe preguntarse si el TS admite o no la interpretación dinámica, o si existe algún caso o situación donde tal interpretación dinámica resulta aplicable.

A nuestro juicio, el TS, a través de esta sentencia Stryker, en modo alguno pretende «agotar» el debate conceptual sobre la interpretación dinámica, ni esta sentencia constituye una bola de demolición conceptual de la teoría de la interpretación dinámica.

Antes al contrario, pensamos que el TS únicamente habría pretendido «aclarar» qué casos de «interpretación dinámica» no son admisibles por constituir un uso suprainterpretativo de tales materiales que puede determinar una interpretación unilateral e impropia del CDI que constituya una infracción del convenio (*treaty overriding*) y del ordenamiento jurídico.

El TS, en particular, parece referirse a situaciones donde existen diferencias sustantivas entre el texto del CDI objeto de interpretación y aplicación, y el MC cuyos comentarios se toman como fuente interpretativa principal para fundamentar un acto administrativo sobre la aplicación de tal convenio. La doctrina del TS también parece referirse o proyectarse sobre casos donde el CDI sigue el MC OCDE y no concurre una modificación de la cláusula convencional objeto de interpretación (que coincide con la del Modelo OCDE), pero se utilizan a

¹⁵ El Tribunal Constitucional (TC) se ha pronunciado sobre el alcance del artículo 96 de la CE que determina la primacía de lo previsto en los tratados internacionales respecto de la normativa interna española (Sentencias del TC 76/1982, 11/1985, 49/1988, 16/1989, 28/1991, 37/1994, entre otras). La jurisprudencia del TS y la AN han puesto de relieve cómo la regulación prevista en los CDI prevalece sobre la normativa doméstica que ordena la misma materia; véanse entre otras: Sentencias del TS de 18 de mayo de 2005 o de 26 de junio de 2000 o las Sentencias de la AN de 24 de enero de 2008, de 16 de julio de 2009, de 10 de julio de 2015 o de 26 de octubre de 2018.

efectos interpretativos unos comentarios al MC OCDE que son posteriores a los existentes en la fecha de la firma del CDI y que reflejan cambios significativos que revelan una modificación del sentido de la cláusula-tipo. El TS parece considerar, por tanto, la interpretación dinámica en casos donde es «evidente la voluntad de modificar que tiene el precepto transcrito –y no solo aclarar o esclarecer– [...]» (fundamento jurídico 2.º).

El TS no admite que la interpretación de los CDI pueda fundamentarse *exclusivamente* en comentarios, modelos o pautas interpretativas que no hayan sido explícitamente asumidos por los Estados signatarios (ya que no son fuentes normativas del ordenamiento jurídico), pero sí reconoce que los criterios interpretativos recogidos en tales comentarios o convenios-tipo pueden servir de orientación a los tribunales para cuando el comentario o recomendación pueda coincidir con la resultante de interpretar el propio convenio u otros, o las demás fuentes del ordenamiento jurídico. Es decir, el TS no rechaza de plano el valor interpretativo de los comentarios al MC OCDE (sean anteriores o posteriores al CDI objeto de aplicación), pero redefine su uso hermenéutico de manera que deje de constituir el principal material interpretativo utilizado en la práctica por las autoridades fiscales (y contribuyentes) para constituir un instrumento de ayuda a la interpretación del texto del CDI. No pensamos que eso signifique que los operadores jurídicos, a partir de ahora, debemos buscar los zapatos en la habitación a oscuras y con la luz apagada, sino que tal luz (el *Soft-law* OCDE) no debe deslumbrarnos a la hora de identificar cuáles son realmente nuestros zapatos.

A este respecto, no podemos dejar de destacar que existen muchos tratados internacionales que poseen implicaciones de gran alcance que no vienen acompañados de comentarios o directrices de *Soft-law* que reflejan un convenio-tipo que sirve de base para su negociación, de suerte que en estos casos la práctica internacional revela que los operadores jurídicos utilizan las reglas y principios internacionales para la aplicación de tratados internacionales a efectos de determinar sus efectos; la principal consecuencia que se observa es una mayor heterogeneidad en los pronunciamientos nacionales o arbitrales sobre la interpretación de sus disposiciones, lo cual permite poner en valor el *Soft-law* OCDE a los efectos de la aplicación de los CDI, pero también evidencia que no estamos ante unos materiales sin los cuales no resulta posible una correcta interpretación de los mismos (Hattingh, 2020).

Dando un paso más sobre nuestra interpretación de la doctrina del TS en el caso Stryker, tampoco consideramos que esta sentencia excluya en todo caso la «interpretación dinámica» de los CDI, sino que las limitaciones que resultarían de la doctrina establecida en este caso únicamente se proyectarían sobre la «interpretación dinámica creativa», esto es, la que no se limita a esclarecer comentarios precedentes sino que va más allá y determina un cambio de sentido o del significado sustantivo de la norma interpretada. De esta manera, se evita la «petrificación» de la red de CDI, pero es cierto que se traslada de nuevo el problema al ámbito de la interpretación situando el foco del debate en la concurrencia de «interpretación dinámica creativa» vs. «interpretación dinámica meramente clarificadora», y siempre considerando los límites fijados en relación con la utilización de estos materiales a los efectos de la interpretación de convenios.

3.3. La interpretación bilateral de los CDI y sus potenciales implicaciones prácticas en el contexto de un marco de fiscalidad internacional inestable y que erosiona el derecho a la seguridad jurídica

El último apartado (letra c) del fundamento jurídico 3.º de la sentencia del TS en el caso Stryker merece un comentario específico. En esta letra c) se indica que:

[...] en ningún caso puede la interpretación adoptada por la Administración y por los tribunales dar lugar a una situación de doble imposición sin valorar previamente la tributación efectiva acreditada en el otro país firmante del Convenio y las posibilidades de evitarla que prevé el artículo 23, en relación con sus concordantes, del propio convenio.

A nuestro juicio, este pronunciamiento del TS constituye una importante llamada a la «interpretación bilateral» de los CDI que supere enfoques hermenéuticos unilaterales que, como regla, serán constitutivos de *treaty overriding* o infracción del convenio. Los CDI son tratados bilaterales donde los Estados distribuyen el poder tributario de forma analítica con el objetivo principal de evitar la doble imposición internacional. Allí donde existan evidencias de que la interpretación de una cláusula puede generar doble imposición estaremos ante un indicio de interpretación unilateral de dudosa compatibilidad con el CDI. Ello no equivale a decir que toda aplicación de un CDI que genere doble imposición (residual) determina una interpretación contraria al CDI, ni tampoco que las autoridades del Estado de residencia del contribuyente deben aceptar mecánicamente la imposición exaccionada en el Estado de la fuente.

El TS, a nuestro juicio, simplemente parece querer llamar la atención sobre la necesidad de que las autoridades fiscales del Estado de la residencia del contribuyente a la hora de aplicar las disposiciones del CDI desde esta perspectiva (y considerando en particular las normas convencionales de eliminación de la doble imposición) deben tomar en consideración la tributación en la fuente y los documentos expedidos a este respecto por las autoridades fiscales del Estado de la fuente, a efectos de llevar a cabo una interpretación bilateral de las disposiciones del CDI.

Esta doctrina sobre la interpretación bilateral ni es nueva¹⁶ ni encarna una declaración exótica, sino que el propio TC¹⁷, y otros tribunales extranjeros¹⁸, se han pronunciado en

¹⁶ Véase, por ejemplo, la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2014 (rec. núm. 553/2014 –NFJ056744–).

¹⁷ El TC ha puesto de relieve la aplicación de las reglas de interpretación de tratados internacionales previstas en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, que persiguen en gran medida instrumentar tal interpretación bilateral (véase la Sentencia del TC 140/1995).

¹⁸ A este respecto, resulta reseñable es la sentencia del **Tribunal Supremo del Reino Unido** en el caso *Anson vs. HMRC* (de 1 de julio de 2015, UKSC44), donde el más alto tribunal británico estableció una

este mismo sentido en relación con otro tipo de tratados internacionales, considerando las reglas y principios que en materia de interpretación de convenios codificó la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969. A este respecto, se ha observado como los jueces o tribunales constituyen el operador de entre las principales «comunidades interpretativas» del Derecho Tributario (administración, contribuyentes e intermediarios fiscales, y tribunales), que resulta menos poroso o proclive a integrar una interpretación influenciada por el *Soft-law*, sin que ello signifique que permanezcan al margen o sean inmunes a los cambios de paradigma fiscal que consolida tal *Soft-law* (Hattingh, 2020).

Lógicamente, la propia existencia de cláusulas convencionales dirigidas a resolver conflictos en la aplicación de los convenios de doble imposición (art. 25 MC OCDE: procedimientos amistoso y de arbitraje) evidencia que pueden surgir litigios y controversias interpretativas entre la Administración y los contribuyentes o entre las propias autoridades fiscales de los Estados contratantes en relación con la aplicación de las disposición de los CDI; sin em-

relevante doctrina sobre interpretación de CDI; por un lado, declaró que la interpretación del CDI debe realizarse con arreglo al sentido ordinario de las palabras y en su propio contexto, superando interpretaciones técnicas restrictivas que puedan frustrar el objetivo fundamental de un CDI consistente en la eliminación de la doble imposición internacional; por otro, el Tribunal Supremo también apeló a la necesidad de que se realice una interpretación internacional de los CDI, evitando interpretaciones basadas en la legislación interna (material-fiscal) del Estado que aplica el CDI, debiendo prevalecer la aplicación contextual de los términos utilizados en el CDI considerando de forma prevalente la finalidad del convenio, de acuerdo con el artículo 31.1 de la CVDT (Convención de Viena de Derecho de los Tratados), lo cual conduce a minimizar el impacto aplicativo del artículo 3.2 de los CDI en relación con el recurso a la legislación fiscal interna. En este mismo sentido, se ha destacado como los tribunales alemanes y suizos realizan una interpretación de los CDI estática y contextual, basada en los términos utilizados en las cláusulas convencionales, con uso limitado de los comentarios al MC OCDE, al considerar que estos constituyen una «fuente administrativa» y no legal producida por la OCDE que no es Administración nacional; en este sentido, tal interpretación convencional contextual y prevalentemente gramatical se basa en la teoría de la separación de poderes y en la falta de legitimación democrática de la OCDE y sus comentarios desde una perspectiva de legalidad tributaria (Bauserman, Stehn y Lovett, 2015). Recientemente, el Tribunal Supremo del Reino Unido, en el caso *Fowler vs. HMRC* (2020 UKSC 22; *vid.*: Goel, 2020) ha vuelto a insistir sobre la necesidad de que las disposiciones de los CDI se interpreten en sus propios términos con arreglo a su significado ordinario y atendiendo al objeto y fin del convenio, de manera que la normativa doméstica (v. gr., ficciones jurídicas o *deeming provisions*) se aplica en este contexto siempre y cuando sea compatible con la distribución del poder tributario y objetivos establecidos a través del CDI. La **jurisprudencia del Bundesfinanzhof alemán** también estaría evolucionando hacia la interpretación contextual autónoma basada en el texto de la cláusula convencional en aras de lograr una interpretación común y simétrica de los CDI, evitando el recurso mecánico y principal a una interpretación atendiendo a la legislación interna del Estado de la fuente (*vid.*: BFH de 21 de junio de 2016, I R 49/14; *vid.*: Cloer y Sixdorf, 2017, pp. 302 y ss.). La **jurisprudencia del Tribunal Supremo de Suiza** (véanse, por ejemplo, las Sentencias de 26 de julio de 2019, 2C_653/2018, y de 19 de mayo de 2020, 2C_880/2018) ha enfatizado que los Estados contratantes están obligados, de buena fe, a evitar cualquier comportamiento e interpretación a través de la cual pudieran infringir sus obligaciones o vaciar el contrato de su objetivo y finalidad; ante varias posibles interpretaciones de un término o definición recogida en un CDI la interpretación correcta pasa por aquella que garantiza que su efectiva aplicación no conduce a resultados contradictorios con los compromisos asumidos a través del convenio.

bargo, estos mecanismos de resolución de controversias están pensados para operar de forma residual y *ex post*, de suerte que la correcta aplicación de los CDI por los obligados tributarios y las Administraciones constituye la mejor fórmula de evitar el surgimiento de conflictos fiscales y de una doble imposición contraria tanto a un gravamen con arreglo a la capacidad económica como al propio fin y objetivo principal de los CDI.

Es cierto que los últimos desarrollos y tendencias de fiscalidad internacional (BEPS 1.0 & 2.0) apenas han profundizado en el desarrollo de mecanismos al servicio de la finalidad principal de los CDI (eliminar la doble imposición y reducir los obstáculos fiscales para la realización de inversiones transfronterizas favoreciendo el comercio y la actividad económica internacional); los avances que se han introducido en el MC OCDE para mejorar la eficacia de los mecanismos de resolución de controversias fiscales internacionales son bastante limitados (acción 14 BEPS), y, en cambio, la introducción en los CDI (a través del Convenio Multilateral BEPS-MLI, o de protocolos o de nuevos CDI que sigan el MC OCDE de 2017) de cláusulas de compleja aplicación (acción 7 BEPS) o que instrumentan estándares muy subjetivos y casuísticos (acción 6 de BEPS: el *Principal Purpose Test* o PPT) se ha expandido haciendo más difícil la correcta interpretación y aplicación de los mismos, erosionando su finalidad principal y la efectividad del principio de seguridad jurídica en el marco de las relaciones fiscales internacionales¹⁹.

En cierta medida, estos desarrollos de fiscalidad internacional (BEPS) pueden determinar que el régimen general y prevalente derivado del minisistema fiscal que un CDI articula entre dos países termine operando en la práctica como un «régimen especial» sujeto a un complejo procedimiento de acreditación de las condiciones de su aplicación. Ello no solo puede «desestabilizar» el «sistema de fiscalidad internacional», sino también privarle de buena parte de su finalidad estructural, en un mundo que, además, desde el punto de vista económico, trasciende los estándares fiscales binarios. Todo ello está transformando la praxis de aplicación de los CDI, de manera que está convirtiéndose más en un arte que en una técnica, lo cual no son buenas noticias para la fiscalidad internacional.

Finalmente, cabría poner de relieve como la jurisprudencia fijada por el TS en el caso Stryker, a pesar de que no está concebida para agotar la doctrina sobre la interpretación

¹⁹ De hecho, algunos destacados autores consideran que la progresiva incorporación de los nuevos estándares fiscales BEPS a los CDI (v. gr., la PPT) termina erosionando significativamente la planificación fiscal internacional basada en una interpretación textualista o legalista de los CDI (De Broe, L, 2020); y Traversa (2020) que llega a cuestionar la compatibilidad de la PPT con el Derecho de la Unión Europea, considerando su configuración subjetiva, la inseguridad jurídica que genera, demandando una interpretación comunitaria que siga la Recomendación de la Comisión de 28 de enero de 2016, de manera que los contribuyentes que aporten indicios de estructuras u operaciones dotadas de realidad económica se beneficien de los CDI, y sea la Administración en todo caso quien tenga que probar el abuso. En la misma línea se ha señalado como el proyecto y los estándares fiscales BEPS intensifican el valor de la interpretación finalista de los CDI a la luz de los cambios en su propia funcionalidad, reduciendo el valor del textualismo jurídico, aunque no lo anula en modo alguno (Hattingh, 2020).

de CDI y su conexión con el *Soft-law* OCDE, resulta evidente que limita de forma relevante el uso de los comentarios al MC OCDE como instrumento para fundamentar posiciones fiscales interpretativas sobre la aplicación de disposiciones de los CDI. La fundamentación de la interpretación debe realizarse atendiendo al CDI, a partir de un correcto uso de los cánones generales de interpretación de tratados internacionales en combinación con las reglas hermenéuticas específicas que contienen los CDI, leídas en su contexto, considerando en particular su objeto y finalidad, en conexión con la normativa doméstica aplicable.

En este sentido, la tentación (y cierta tendencia) a realizar una «interpretación progresiva» y mecánica de la red de CDI²⁰ (o de la propia legislación doméstica o «europea»²¹) a la luz de los nuevos desarrollos y estándares fiscales internacionales que materializan el Proyecto G20/OCDE BEPS, se topa con importantes limitaciones que no deben ser pasadas por alto por los contribuyentes y las Administraciones tributarias; la implementación y el enforcement administrativo de los nuevos estándares fiscales internacionales debe realizarse de forma acorde y compatible tanto con el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico como con los principios constitucionales de legalidad tributaria y seguridad jurídica.

²⁰ Varios autores han destacado como la red de CDI (incluso en un contexto post-BEPS) sigue estando muy fragmentada y ello determina que cada CDI debe interpretarse en sus propios términos, sin que el desarrollo de BEPS vía *Soft-Law* o *Hard-Law* (MLI) determine una multilateralización interpretativa de la red global de CDI basada en el MLI y los materiales BEPS relacionados con el mismo (*vid.*: Haslehner, 2020). La referida fragmentación jurídica deriva, a su vez, de realidades fiscales bilaterales muy dispares atendiendo a las peculiaridades de los distintos CDI (que deben leerse convenio a convenio), de la legislación interna de cada país y de los enfoques locales sobre la interpretación de convenios; ello limita de forma importante la «multilateralización interpretativa» que se ha tratado de llevar a cabo a través del MLI (Danon y Schön, 2020; Hattingh, 2020).

²¹ El profesor W. Schön (2020) ha puesto de relieve las limitaciones que existen para utilizar los informes BEPS como materiales interpretativos a los efectos de aplicar normativa europea (o doméstica de transposición de directivas) que implementa (o sigue) los «estándares» fiscales BEPS, no solo poniendo de relieve las diferencias que existen en la configuración de las mismas, sino también destacando como el contexto jurídico europeo (Derecho Originario y Secundario de la UE) condiciona la integración de los principios BEPS. En parecidos términos, el profesor Traversa (2020) también ha puesto de relieve la tensión entre los objetivos del proyecto BEPS y la finalidad del Derecho Originario de la Unión Europea.

Referencias bibliográficas

- Bauserman, D; Stehn, M y Lovett, K. L. (2015). Report of the Proceedings of the Fifth Assembly of the International Association of Tax Judges (23-24 October 2014). *BIT*, 69(6/7).
- Broe, L. de. (2020). Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse. *BIT*, 74(4/5).
- Calderón, J. M (2004). *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: FPBM.
- Calderón, J. M. (2007). The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law. *Intertax*, 4.
- Calderón, J. M. (2020). Tributación de Beneficios Empresariales. En *Convenios de Doble Imposición. El Impacto de BEPS. Análisis de la red española de tratados fiscales*. Valencia: CISS (actualizado a febrero 2020).
- Calderón, J. M. y Martín, A. J. (2020). Los tratados internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos, interpretación e impacto del proyecto BEPS a la luz del Convenio Multilateral. En *Convenios de Doble Imposición. El Impacto de BEPS. Análisis de la red española de tratados fiscales*. Valencia: CISS (actualizado a febrero 2020).
- Carmona, N.; Calderón, J. M.; Martín, A. J. y Trapé, M. (2019). *Convenios de Doble Imposición. El Impacto de BEPS. Análisis de la red española de tratados fiscales*. Valencia: CISS (actualizado a febrero 2020).
- Cloer, A. y Sixdorf, F. (2017). Tax Treaty Interpretation in Germany: Utilizing the OECD's New Approach to Qualification of Income. *ET*, 57(7).
- Danon, R. y Schön, W. (2020). Tax Treaty Interpretation after BEPS. *BIT*, 74(4/5).
- Hattingh, J. (2020). The Relevance of BEPS Materials for Tax Treaty Interpretation. *BIT*, 74(4/5).
- Haslehner, W. (2020). A Multilateral Interpretation of the Multilateral Instrument (and covered tax agreements)? *BIT*, 74(4/5).
- Goel, A. (2020). UK Supreme Court Ruling on Deeming Fictions and Tax Treaty Interpretation. *Bloomberg BNA, DTR*, June 30.
- Kobetsky, M. (2020). The Status of the OECD Transfer Pricing Guidelines in the Post-BEPS Dynamic. *International Tax Studies*, 3(2).
- Martín Jiménez, A. J. (2003). Los Comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho Tributario y sobre los derechos de los contribuyentes. *Carta Tributaria*, 20.
- Otegui, F. (2011). Article 5: The concept of permanent establishment. En T. Ecker y G. Ressler (eds.). *History of Tax Treaties*. Wien: Linde.
- Reimer, E. (2011). *Permanent Establishments*. The Netherlands: Kluwer.
- Schön, W. (2020). Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan. *BIT*, 74(4/5).
- Traversa, E. (2020). The Prohibition of Abuse of Rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against BEPS? *Studi Tributari Europei*, 9.
- Vogel, K. (1997). *Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer.



Consecuencias tributarias de las operaciones con criptomonedas

Pablo Martínez Gálvez

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva*

Extracto

La adquisición, tenencia y transmisión de criptomonedas por empresarios y particulares constituyen manifestaciones de capacidad económica que deben gravarse por el sistema tributario en la medida en que se realice el hecho imponible de los tributos. Sin embargo, tras más de una década de la aparición de la primera moneda virtual, no hay todavía una regulación legal sobre su régimen tributario que ofrezca seguridad jurídica a quienes intervienen en este nuevo mercado. Las consecuencias tributarias de aquellas operaciones en el ámbito de una actividad económica y al margen de la misma, como inversión por personas físicas, constituyen el objeto del presente trabajo.

Palabras clave: fiscalidad; criptomonedas; medio de pago; activos intangibles.

Fecha de entrada: 13-02-2020 / Fecha de aceptación: 17-03-2020 / Fecha de revisión: 17-07-2020

Cómo citar: Martínez Gálvez, P. (2020). Consecuencias tributarias de las operaciones con criptomonedas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 77-110.



Tax consequences of cryptocurrency operations

Pablo Martínez Gálvez

Abstract

The acquisition, possession and transmission of cryptocurrencies by businessmen and individuals constitute manifestations of economic capacity that must be taxed by the tax system to the extent that the taxable event of the taxes is realized. However, after more than a decade of the appearance of the first virtual currency, there is still no legal regulation on its tax regime that offers legal certainty to those involved in this new market. The tax consequences of those operations within the scope of an economic activity and apart from it, as an investment by natural persons, constitute the object of this work.

Keywords: taxation; cryptocurrencies; payment method; intangible assets.

Citation: Martínez Gálvez, P. (2020). Consecuencias tributarias de las operaciones con criptomonedas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 77-110.





Sumario

1. Consideraciones generales
 2. Las criptomonedas en el ámbito de una actividad económica
 - 2.1. Implicaciones fiscales en la imposición directa
 - 2.1.1. La adquisición originaria de monedas virtuales como actividad económica
 - 2.1.2. El régimen fiscal de las monedas virtuales en la imposición sobre la renta
 - 2.2. Implicaciones fiscales en la imposición indirecta
 3. La inversión en criptomonedas por personas físicas al margen de una actividad económica
 4. La titularidad y posesión de monedas virtuales
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Consideraciones generales

El vertiginoso desarrollo de las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones en los últimos años ha propiciado la aparición de una nueva realidad monetaria de base digital, las criptomonedas o monedas virtuales, auténtica alternativa de futuro a la moneda fiduciaria generalmente aceptada por los Estados soberanos y poderes públicos. Las criptomonedas se sustentan sobre la base de un sistema criptográfico que permite realizar transacciones económicas seguras por medios electrónicos, aunque sin el reconocimiento jurídico de un Estado que respalde y garantice su emisión. Carecen de soporte físico y se presentan como un código binario que vincula las transacciones que realizan los usuarios, que se conservan en una base de datos que funciona como un registro público, en el que se graban los diferentes movimientos y transacciones que se realizan, lo que da lugar a la llamada «cadena de bloques» o *blockchain*¹.

Su funcionamiento, básicamente, es el siguiente. En primer lugar, debe haber un acuerdo de transacción, en la que dos partes intercambian una unidad de valor, por ejemplo, bitcoin o ethereum a cambio de euros, de otra moneda virtual o de un bien o un servicio. En segundo lugar, se precisa del encriptado de la información, que se remite a todos los que participan en la red (*nodos*). En tercer lugar, debe validarse la transacción por todos los participantes a través de la resolución de complejos cálculos matemáticos. Si se alcanza el consenso, la transacción se entiende validada. En cuarto y último lugar, la operación se registra pasando a formar parte de la «cadena de bloques» y se ejecuta en los términos acordados (Gómez Requena, 2018, p. 117).

Las transacciones económicas con monedas virtuales son irreversibles, no permiten intervención externa alguna por autoridad pública u órgano supervisor y carecen de regu-

¹ La «cadena de bloques» se caracteriza por ser pública o de código abierto, puesto que cualquiera puede descargar una copia y acceder a ella. Es de confianza, porque los sistemas matemáticos de encriptación hacen muy difícil una modificación unilateral de la cadena existente. El *blockchain* es un protocolo de intercambio de valor en red. Un medio de transmitir valor de forma digital, democratizando el acceso y conservando valor, ofreciendo a las partes la confianza para realizar transacciones seguras sin necesidad de intermediación de terceros. La tecnología *blockchain* trasciende al ámbito financiero y de las criptomonedas para convertirse en un instrumento de alto valor para la empresa privada y para el sector público. Para González de Frutos (2018, pp. 10, 11 y 28 y ss.), esta tecnología representa un auténtico motor de cambio en la organización social. Los principios de confianza recíproca y de transparencia, transformarán los servicios públicos, haciendo redundantes instituciones intermediadoras hoy indiscutibles. Prueba de ello es ya el dinero virtual, un depósito de valor sin respaldo de un banco central.

lación legal específica, circunstancias que las convierten en un activo de alto riesgo, susceptible de ser utilizado como instrumento para operaciones de blanqueo de capitales y evasión de impuestos.

Las características propias de las monedas virtuales como el pseudoanonimato, la inmaterialidad y la desregulación hacen de las mismas una herramienta idónea para materializar actividades ilegales. Adicionalmente, la peculiaridad del entorno de los negocios digitales para operar globalmente desde diferentes jurisdicciones y sin presencia física en los mercados multiplica el riesgo y la complejidad para desarrollar un adecuado control tributario².

Tales circunstancias exigen de una participación activa de la Administración tributaria para la creación y desarrollo de mecanismos efectivos que permitan luchar contra el fraude. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ya incluyó en el Plan de Control Tributario y Aduanero de 2017 el análisis del riesgo de las criptomonedas, las plataformas mediadoras de pago y los pagos realizados desde dispositivos móviles³.

Asimismo, el Plan de Control de 2018 contempló entre sus objetivos la «incidencia fiscal de nuevas tecnologías, como *blockchain* y, en especial, las criptomonedas». Incorpora un mandato para potenciar «el uso por las unidades de investigación de la Agencia Tributaria de las nuevas tecnologías de recopilación y análisis de información en todo tipo de redes» para detectar y prevenir «la utilización por el crimen organizado de la internet profunda o *deep web*, para el tráfico y comercio de todo tipo de bienes ilícitos [...]»⁴.

Por su parte, partiendo de la información aportada por terceros sobre la tenencia y las operaciones realizadas con criptomonedas tanto en España como en el extranjero por contribuyentes residentes en España⁵, el Plan de Control Tributario de 2019 inició actuaciones para garantizar la adecuada tributación de la titularidad y transmisión de monedas virtuales,

² Resulta de interés traer a colación el comunicado conjunto del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV, 2018), sobre criptomonedas y ofertas iniciales de criptomonedas (ICO), de 8 de febrero. En el mismo se advierte de los riesgos relacionados con su adquisición, destacando la carencia de regulación normativa en la Unión Europea (UE), los problemas derivados del carácter transfronterizo de las operaciones con estos activos o el elevado riesgo de pérdida del capital invertido dada su alta volatilidad. Asimismo, destaca que, en muchas ocasiones, los diferentes actores implicados en la emisión, custodia y comercialización (plataformas de intercambio, *exchanger*, emisores de ICO o proveedores de carteras digitales) no se encuentran localizados en España.

³ Aprobado por la Resolución de 19 de enero de 2017 (BOE de 27 de enero de 2017).

⁴ Aprobado por la Resolución de 8 de enero de 2018 (BOE de 23 de enero de 2018).

⁵ Haciendo uso de lo dispuesto por el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), la AEAT remitió requerimientos de información sobre las operaciones con criptomonedas a diferentes sujetos implicados en las mismas, como las entidades financieras, casas de cambio, pasarelas de pago, propietarios de cajeros automáticos y empresarios que ofrecieran por internet la posibilidad de hacer pagos con monedas virtuales.

así como la procedencia u origen de los fondos⁶. El de 2020 continúa con las actuaciones ya iniciadas en años anteriores en relación con los riesgos que se asocian a las criptomonedas⁷.

A pesar de las dificultades para articular y ejercer un control público adecuado sobre esta nueva realidad virtual, las criptomonedas son hoy por hoy una realidad incuestionable que se adquieren, se cambian y se transmiten, aunque no se respalde ni se garantice su valor por una autoridad pública. Representan un instrumento económico-financiero que permite cumplir funciones diversas en el patrimonio de una empresa y en el de un particular.

Las monedas virtuales pueden ser la base principal de la actividad económica habitual de una empresa, como sucede con las plataformas de cambio (*trading platform*) o los *exchangers*. Pueden representar una compensación económica o valorativa, en particular la que materializa el proceso de validación en *blockchain*, que obtienen entidades que han invertido en tecnología (*hardware* y *software*), personal cualificado y energía eléctrica para descifrar los algoritmos matemáticos y validar los bloques de la tecnología subyacente en las monedas virtuales⁸.

No podemos pasar por alto el uso natural para el que se crean, como medio de pago para la adquisición de bienes y servicios en el mercado, obviamente, en tanto que se acepte la moneda virtual como contraprestación por las partes que intervienen en la operación. Además, siempre cabe el uso meramente especulativo por quienes solo pretenden obtener en el corto o largo plazo un beneficio o rentabilidad, de la misma forma que se invierte en oro o metales preciosos, en acciones, en divisas reguladas o en materias primas. En cada momento, el poseedor o tenedor de monedas virtuales debe encontrar en el mercado a quien lo quiera adquirir, en tanto que su precio se sitúa entre la demanda de los compradores y la oferta de los vendedores (Guaita Martínez, 2019, p. 43).

Las criptomonedas presentan, por tanto, una naturaleza heterogénea. Combinan propiedades de moneda, aunque no cumplan con los requisitos que a esta asigna la legislación actual⁹, de activo (digital) y, por supuesto, de medio de pago. La ausencia de regulación nor-

⁶ Aprobado por la Resolución de 8 de enero de 2019 (BOE de 17 de enero de 2019).

⁷ Aprobado por la Resolución de 21 de enero de 2020 (BOE de 28 de enero de 2020).

⁸ La actividad de búsqueda, obtención o adquisición originaria de monedas virtuales se denomina metafóricamente «proceso de minado». A la empresa que logra descifrar los algoritmos necesarios para su generación o «extracción» se le llama «minero» o *miners*. La razón estriba en la asimilación que se realiza con la actividad de minería de metales preciosos. Los llamados «mineros» utilizan un *software* libre para la resolución de ecuaciones matemáticas a efectos de validar las transacciones con monedas virtuales, verificando que se han realizado efectivamente y que no ha habido doble pago (*double spend*). Cuando se resuelve una ecuación, la red acepta el bloque de transacciones como válido y a cambio genera nuevas criptomonedas que entrega, por el esfuerzo (intelectual, técnico y económico) realizado, al «minero».

⁹ El dinero fiduciario es la moneda que se declara de curso legal por el Banco Central que la emite. El artículo 3 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, de introducción al euro, señala que, desde el 1 de enero de 1999, la moneda del sistema monetario nacional es el euro. Cumple la función de servir como medio de pago, unidad de cuenta y depósito de valor.

mativa exige integrar la diversa funcionalidad de las criptomonedas en las categorías jurídicas tradicionales que contempla actualmente nuestro ordenamiento, que determina el régimen fiscal de los bienes y derechos, precisamente, en función de su uso o destino y naturaleza¹⁰.

No todas las monedas virtuales se sustentan sobre la tecnología *blockchain*; cada una tiene sus propias singularidades técnicas, además de las obvias diferencias de construcción y creación tecnológica, básicamente, diferentes protocolos y algoritmos. La primera y más conocida moneda virtual que se crea hace ya más de 10 años, es el bitc in¹¹, si bien existen otras similares (alc in) como, por ejemplo, ethereum, litec in, iota, dasch, nextc in o ripple.

En tanto que las monedas virtuales tienen su origen en un protocolo informático específico, distinto ámbito de aceptación, distinta liquidez, valor y denominación, la Administración tributaria ha calificado de forma diferente a las monedas virtuales en función del impuesto en el que se analicen las operaciones o transacciones que con las mismas se realicen. Para la imposición directa son bienes muebles digitales e inmateriales diferentes¹², lo que pone de relieve, como veremos, la repercusión fiscal de las transacciones económicas meramente virtuales entre criptomonedas¹³. Sin embargo, para la imposición indirecta deben calificarse como divisas y medios de pago¹⁴. En el ámbito de la UE, la Directiva 2018/843 del Parlamento

En nuestra opinión, la consideración de las monedas virtuales como auténticas monedas resulta indiscutible. Gran parte de las transacciones del mercado se realizan intercambiando activos de naturaleza digital con un valor reconocido entre quienes intervienen en las operaciones, aunque sin un valor objetivable derivado del reconocimiento oficial o centralizado en mercados de valores regulado, como sucede con las divisas. Por tanto, aunque el dinero virtual no encaje en el concepto de dinero fiduciario, no se le puede negar que la función principal sea precisamente la de ser una moneda. Para Gómez Jiménez (2014, p. 85), refiriéndose al bitc in, considera que es un instrumento económico-financiero que surge de forma «silvestre» en la economía de mercado globalizada con base en un acuerdo tácito cuyo fundamento es la confianza entre las propias personas físicas o jurídicas que admiten cierto valor a dicho instrumento, cuya base es eminentemente fiduciaria al igual que las monedas o divisas legales, aunque sin respaldo legal o estatal. También Rosembuj (2015, pp. 34 y 131), para quien la moneda virtual no es moneda legal, pues carece de soporte público, pero reúne como atributo su empleabilidad en la economía real, sea como medio de pago, unidad de cuenta o depósito de valor.

¹⁰ Las obligaciones tributarias se exigen con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudiera afectar a su validez (art. 13 LGT).

¹¹ El bitc in se define como «una red consensuada que permite un nuevo sistema de pago y una moneda completamente digital. Es la primera red entre pares de pago descentralizado impulsado por los usuarios sin una autoridad central o intermediarios. Desde un punto de vista de usuario, «bitc in es como dinero para internet» (<<http://www.bitcoin.org>>).

¹² Consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) V1149/2018, de 8 de mayo (NFC068891); V0999/2018, de 18 de abril (NFC06849), y V1609/2019, de 20 de mayo (NFC072253), entre otras.

¹³ Consulta de la DGT V1149/2018, de 8 de mayo (NFC06889), que analiza la incidencia del intercambio de monedas virtuales iota por bitc in y su posterior venta a cambio de euros.

¹⁴ Sirva como ejemplo, entre otras, la Consulta de la DGT V2846/2015, de 1 de octubre (NFC056308). Más recientemente, en la línea que marca la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de

Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018, conocida como Quinta Directiva (AMLD5)¹⁵, define las monedas virtuales como una representación digital de valor, que no se emite ni se garantiza por un banco central o una autoridad pública, que no es ni se asocia a una moneda de curso legal, pero se acepta por personas físicas y jurídicas como medio de intercambio y, en consecuencia, puede transferirse, almacenarse o negociarse por medios electrónicos.

De la falta de un marco normativo y legal sobre la fiscalidad de las criptomonedas en el que poder apoyarse, circunstancia que genera cierto grado de inseguridad jurídica en un sector del ordenamiento jurídico como el derecho tributario dominado por el principio de legalidad¹⁶, no debe inferirse que las operaciones con monedas virtuales carezcan de relevancia fiscal, o que el sistema sea incapaz de dar una solución a su casuística¹⁷. Por el contrario, la adquisición, posesión e intercambio de criptomonedas constituyen manifestaciones de capacidad económica, tanto en el mercado virtual como en el mercado regulado, de forma que deben gravarse por el sistema tributario en la medida en que se realice el hecho imponible de los tributos¹⁸.

Algunas cuestiones fiscales sobre la adquisición, tenencia y utilización de las monedas virtuales han atraído el interés de la doctrina científica, de la jurisprudencia del TJUE y, por supuesto, de la doctrina administrativa, que recoge en diversas consultas vinculantes una línea argumental relativamente evolucionada en algunos aspectos, aunque insuficientes en otros, sobre estas transacciones, tanto en relación con la calificación y cuantificación de la operación que se realiza, como en cuanto a la incidencia que tienen en los diferentes agentes u operadores que intervienen¹⁹.

22 de octubre de 2015, *Skatteverket contra David Hedqvist*, asunto C-264/14 (NFJ060055), la Consulta V1748/2018, de 18 de junio (NFC069504).

- ¹⁵ La Directiva AMLD5 modifica la Directiva (UE) 2015/849, AMLD4, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo (RDL 11/2018, de 31 de agosto, de transposición de directivas en materia, entre otras, de prevención del blanqueo de capitales) y modifica las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE (DOUE de 19 de junio de 2018 -L 156/43 y ss.).
- ¹⁶ Para Pedreira Menéndez (2018, pp. 144 y 145), mientras no se introduzca una regulación específica sobre las monedas virtuales, se encuentran en un «limbo jurídico» que solo genera inseguridad jurídica a sus tenedores, de ahí que muchas veces estén opacas al fisco. González Aparicio (2018, p. 130) se muestra partidaria de una regulación legal expresa, que opte por alguna de las opciones ya existentes para su calificación o cree una categoría nueva para estas criptomonedas, pero que, en todo caso, establezca un marco legal aplicable a las mismas, en aras de favorecer la seguridad jurídica.
- ¹⁷ La construcción de la disposición normativa es siempre retardataria, posterior a los hechos y a la realidad económica y social que debe atender y regular (Carbajo Vasco, 2018).
- ¹⁸ La capacidad económica debe gravarse desde el momento en que se realiza el hecho imponible de los tributos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 de la LGT.
- ¹⁹ Entre otros, quienes desarrollan la tecnología subyacente a un tipo de criptomoneda (sujetos que difunden en la red los medios para utilizarla, básicamente, un protocolo y una *software*), los usuarios o poseedores (ya sean empresarios o particulares), los proveedores de depósitos o carteras *-wallet-* (programa de base de datos que gestiona un fichero que contiene pares de claves criptográficas, pública y privada), los *exchangers* (una sociedad o empresario individual que se dedica con habitualidad a la compraventa

Hay que considerar las implicaciones que para la imposición directa (básicamente, entre otros, el impuesto sobre la renta de las personas físicas [IRPF]²⁰, el impuesto sobre sociedades [IS²¹] y el impuesto sobre el patrimonio [IP]²²) y la indirecta (en particular, el impuesto sobre el valor añadido [IVA]²³) tienen la obtención o adquisición originaria, posesión y demás operaciones de transmisión de monedas virtuales en el ámbito de una actividad económica.

Asimismo, se hace preciso tratar algunas cuestiones sobre la utilización de las criptomonedas para adquirir bienes y servicios, al aceptarse como medio de pago por determinados operadores, así como cuestiones concretas sobre la adquisición y operaciones de transmisión de monedas virtuales en el IRPF como inversión por particulares, como son la calificación y cuantificación de la renta, su integración en la base imponible general o del ahorro o las reglas de compensación e imputación temporal de rentas.

Se trata, en definitiva, de analizar las consecuencias tributarias que la operativa con criptomonedas genera, primero, en el mercado virtual, espacio donde se desarrolla la labor necesaria para materializar la primera adquisición de monedas virtuales y demás operaciones de transmisión y, segundo, la repercusión de su introducción en el mercado regulado.

La capacidad económica que se debe gravar no solo se manifiesta en el momento de la conversión de criptomonedas en dinero fiduciario, sino también en las operaciones de intercambio de monedas virtuales entre sí, circunstancia que se desarrolla exclusivamente en el mundo virtual, por internet, a través de *trade platform* o *exchangers*. Retrasar el gravamen al momento de la conversión en dinero de curso legal provocaría situaciones contrarias al principio de capacidad económica, pues quien transformase las criptomonedas definitivamente en dinero de curso legal asumiría una renta que no se devenga solo y exclusivamente como consecuencia de su operación de transmisión, sino que acumularía las ganancias latentes y no gravadas de las transacciones previas entre criptomonedas.

Tales operaciones meramente virtuales no resultan siempre visibles para los órganos de la Administración tributaria, dada las peculiaridades de este nuevo mercado intangible. La desregulación normativa, la deslocalización e inmaterialidad, así como la dificultad para acreditar, en algunas ocasiones, con certeza, la adquisición, transmisión o valoración de las monedas virtuales, requiere emprender actuaciones legislativas que ofrezcan seguridad

de monedas virtuales a cambio de una comisión, facilitando el cambio de criptomonedas entre sí y por dinero fiduciario o de curso legal, como euros o dólares, por ejemplo) o las *trade platform* o plataformas de intercambio (plataformas de negociación de divisas virtuales a través de un sitio en internet que reúne a compradores y vendedores, que operan entre sí).

²⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (LIRPF).

²¹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

²² Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

²³ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

jurídica a todos los sujetos que intervienen en este nuevo ecosistema digital, en aras de facilitar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Tendencias legislativas que debieran enmarcarse en la normativa de prevención y lucha contra el blanqueo de capitales, obligando al intermediario a informar de las operaciones con criptomonedas en las que intervenga y del importe de las mismas depositadas en los monederos virtuales de los clientes (Gil Soriano, 2018, p. 78). Hay que destacar la medida adoptada por la Directiva AMLD5, que parte inicialmente de la inclusión en el universo de sujetos obligados por la normativa de prevención del blanqueo de capitales, precisamente, a los proveedores de servicios de cambio de monedas virtuales por monedas fiduciarias –*exchangers*– y a los proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos –*wallet*–²⁴. Si bien, el objetivo último que pretende es la eliminación del anonimato, la fiscalización adecuada de las operaciones y el fomento de la vinculación entre las operaciones y las personas físicas o entidades que las realizan²⁵.

2. Las criptomonedas en el ámbito de una actividad económica

2.1. Implicaciones fiscales en la imposición directa

2.1.1. La adquisición originaria de monedas virtuales como actividad económica

Las monedas virtuales no surgen de forma natural. Son algoritmos matemáticos predefinidos que pretenden descifrar las personas físicas y jurídicas que, con habitualidad y constancia, se dedican a la obtención o «extracción» de monedas virtuales, así como por particulares, por supuesto, con diferente finalidad o pretensión.

Nos encontramos ante un sistema descentralizado en el que no hay un emisor oficial y público de monedas. Son procesos informáticos que requieren del control y de la validación de las transacciones que se realizan. El propio sistema es el que habilita opciones que permiten al usuario realizar tareas concretas que se recompensan con la entrega (o adquisición) de un determinado número de monedas virtuales²⁶. A este proceso se le conoce

²⁴ Respectivamente, letras g) y h) del artículo 2 de la Directiva AMLD5.

²⁵ La medida resulta plausible, aunque precisa que los Estados miembros garanticen el registro obligatorio de estas entidades intermediarias (art. 47 Directiva AMLD5). En todo caso, para la aplicación de la directiva hay que esperar a su transposición al ordenamiento jurídico español, prevista para el 10 de enero de 2020 (art. 4 Directiva AMLD5).

²⁶ Para Gómez Jiménez (2014, p. 93), la obtención de criptomonedas a cambio de una resolución de un problema lógico-matemático complejo puede ser considerada como un negocio jurídico de permuta, en donde una parte entrega un eventual o potencial medio de pago, y la otra entrega a cambio un trabajo intelectual materializado en la resolución del problema lógico que da lugar a la moneda virtual.

como «minado», una actividad habitual, profesional y técnica que requiere de importantes inversiones y recursos en equipos informáticos de alto rendimiento que permitan incrementar las opciones para lograr la eficiencia, lo que difícilmente es alcanzable de manera individual por un particular²⁷.

El esfuerzo económico, técnico e intelectual que se realiza no tiene que desembocar, necesariamente, en la obtención del resultado pretendido, obtener la moneda virtual. Una particularidad que refleja cierto grado de aleatoriedad, y por ende la asunción de un riesgo en la labor que se dirige a obtener y, por tanto, adquirir de forma originaria las criptomonedas. Tales circunstancias responden, más adecuadamente, al desarrollo de una actividad económica en la que la ordenación de factores de producción o de recursos humanos resulta esencial para intervenir con sus bienes y servicios en el mercado.

Como cualquier otra actividad económica tiene la obligación de matricularse en el impuesto sobre actividades económicas (IAE), en la medida en que su hecho imponible lo constituye «el mero ejercicio en territorio nacional de actividades económicas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto»²⁸. No exige además como requisito *sine qua non* la habitualidad, siendo suficiente para que se produzca el supuesto de hecho gravado la realización de un solo acto.

Las tarifas del impuesto no recogen todavía epígrafe alguno sobre la actividad económica relacionada con criptomonedas, de forma que, atendiendo a lo dispuesto por la regla 8.^a de las instrucciones del impuesto²⁹, «se podría demandar la inclusión de la actividad de "minado" en la genérica agrupación 99: servicios no clasificados en otras rúbricas», en concreto en el grupo 999: «otros servicios n.c.o.p.» (Miras Marín, 2017, pp. 130 y 131). Si bien la Administración reconoce la actividad de «minado» como una actividad económica,

²⁷ Precisamente por los elevados costes y las fuertes inversiones que se necesitan para lograr la eficiencia, los particulares suelen colaborar en redes organizadas llamadas *pools*, lo que ayuda a reducir potencia de cálculo, en tanto que actúan de modo coordinado, recibiendo por el esfuerzo el número de monedas que corresponda a su cuota *pools*. Aun cuando en teoría cualquiera puede ser «minero», en la práctica no es así. La inversión en material tecnológico y el importante gasto energético hace que el sistema no sea tan abierto. Como señala Legerén Molina (2019, p. 182), la labor de extracción u obtención originaria de monedas virtuales se ha profesionalizado, concentrándose en las zonas del globo donde la energía es más barata, como China, Malasia o Georgia.

²⁸ Artículo 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LRHL). La obligación de matrícula no implica, necesariamente, la obligación de pagar cuota tributaria alguna pues, como establece el artículo 82.1 c) de la LRHL, las personas físicas y las personas jurídicas que tengan una cifra de negocios inferior a un millón de euros están exentos del impuesto. Asimismo, el hecho de figurar inscrito en el impuesto, no legitima al ejercicio de una actividad económica, si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos.

²⁹ Dispone la citada regla 8.^a que «[...] las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen y tributarán por la cuota asignada a esta».

cuestión importante a efectos impositivos (IRPF, IS, IVA), rechaza expresamente y sin razonamiento alguno su inclusión en el grupo indicado³⁰.

Por el contrario, resulta significativo como, basándose también en la residual regla 8.^a indicada, la considera genéricamente como un servicio financiero y la encuadra, en consecuencia, en el epígrafe 831.9 de la sección primera de las tarifas del impuesto: «otros servicios financieros n.c.o.p.»³¹. La misma calificación de actividad económica corresponde si la actividad de intercambio de monedas virtuales por divisas de curso legal se desarrolla a través de cajeros o máquinas de *vending*, asignándole, al igual que los cajeros automáticos de entidades financieras³², el epígrafe 969.7 de la sección primera: «Otras máquinas automáticas»³³.

La interpretación administrativa resulta razonable si tenemos en cuenta la similitud de las actividades económicas que se desarrollan con monedas virtuales (divisas no reguladas) y las que se desarrollan con monedas de curso legal (divisas reguladas). Reconocer la actividad por la que se generan nuevas monedas como una actividad financiera, supone reconocer la prestación de un servicio de esa naturaleza, que resulta además compensado (o retribuido) con la entrega de una determinada cantidad de monedas. Sin embargo, en otro sentido, como veremos, niega aquella relación a efectos del IVA, cuando considera que no existe una relación directa entre el servicio prestado por la entidad de «minería» y la contraprestación recibida por el esfuerzo técnico y económico realizado (Villaroig Moya, 2018, p. 17).

2.1.2. El régimen fiscal de las monedas virtuales en la imposición sobre la renta

Las transacciones económicas con monedas virtuales se realizan, normalmente, a través intermediarios, en particular, a través de plataformas de intercambio o *trading*, entidades de custodia y *exchangers* que operan exclusivamente por internet, facilitando las transacciones entre los interesados e inversores, a cambio de una comisión. La forma de trabajo de estas entidades es similar a las empresas dedicadas al cambio de divisas, con la peculiaridad de que las transacciones se realizan, generalmente, por medios telemáticos³⁴.

³⁰ La Consulta de la DGT V2908/2017, de 13 de noviembre (NFC058201), se limita a decir que «la clasificación en el grupo 999 de la sección primera no es apropiada».

³¹ Consultas de la DGT V3625/2016, de 31 de agosto (NFC060985), y V2908/2017, de 13 de noviembre (NFC058201).

³² Siempre que el cajero se sitúe en lugares diferentes al de las oficinas bancarias (Consulta de la DGT V2772/2013, de 19 de septiembre –NFC049165–).

³³ Consulta de la DGT V1028/2015, de 30 de marzo (NFC053947).

³⁴ Los intermediarios de las transacciones con monedas virtuales son piezas básicas de los movimientos de capitales entre diferentes países y jurisdicciones. Para evitar el blanqueo y facilitar el control tributario, las entidades financieras y las casas de cambio tradicionales que operan con monedas virtuales suelen aplicar en sus transacciones la regla *Know your customer* –KYC– (conoce a tu cliente), herramienta fun-

Los ingresos y gastos que se deriven de la actividad económica en tales circunstancias quedan sujetos al IS e IRPF o, en su caso, al impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR)³⁵. En relación con la actividad de compraventa e intercambio de monedas virtuales, la doctrina administrativa ha manifestado que los ingresos (debemos entender también los gastos) que se devengan en cada periodo impositivo por los servicios prestados por la entidad a cambio de una comisión deben integrar la base imponible del impuesto³⁶.

Nada hay que discutir sobre la calificación de la comisión como ingreso, no ya solo en el IS sino también, en su caso, en el IRPF o en el IRNR. El problema se plantea cuando se trata de determinar la residencia fiscal del comisionista o agente de cambio, en tanto que estamos ante entidades transfronterizas que carecen de ubicación física en un determinado territorio.

Se trata de una cuestión conflictiva que requiere de prontas reformas globales promovidas en el ámbito de la economía digital³⁷, nueva realidad que escapa a los principios de territorialidad clásicos basados en la figura física del «establecimiento permanente». Interesa destacar la Propuesta de Directiva del Consejo de 21 de marzo de 2018 (COM(2018) 147 final), por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas, que pretende que los Estados miembros puedan incluir a efectos del IS el criterio de la «presencia digital significativa» como el canal a través del cual se realiza, en todo o en parte, un determinado negocio³⁸. Se pretende articular un nuevo nexo imponible, así como los criterios necesarios para la atribución de beneficios³⁹.

damental para combatir las transacciones ilegales en el campo de las finanzas internacionales (González García, 2018, p. 48). El primer impacto que debiera tener la Directiva AMLD5 en el mercado de las criptomonedas, dada la similitud de la actividad económica que desarrollan unas y otras entidades, debiera ser, precisamente, la necesidad de que estos nuevos intermediarios implementen controles y procesos de verificación de la identidad y de obtención de información sensible de sus clientes, así como detectar y evitar el lavado de dinero de actividades ilegales.

³⁵ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR).

³⁶ Consulta V2228/2013, de 8 de julio (NFC048471). En particular señala que:

[...] en la realización de operaciones de venta y compra de moneda virtual a clientes particulares, a cambio de percibir o entregar un importe en dinero de curso legal, el cambista deducirá una comisión cifrada en un porcentaje sobre la cuantía de la operación, la cual constituye un beneficio por prestar dicho servicio, dado que el particular lo que efectúa es una operación de compra (o en su caso de venta) de un medio de pago (la moneda virtual), no emitida por el vendedor, que puede consumir mediante su utilización en la adquisición de bienes o servicios.

³⁷ La rápida transformación de la realidad económica y social sobre la que se asienta la fiscalidad requiere de una adaptación de sus esquemas tradicionales al nuevo entorno digital para los que no se habían diseñado (García Novoa, 2018).

³⁸ Se necesitan nuevos indicadores de una presencia económica importante en un determinado territorio para determinar los derechos impositivos en relación con los nuevos modelos empresariales digitalizados (exposición de motivos de la propuesta de directiva).

³⁹ La «presencia digital significativa» requiere que la actividad económica que se desarrolle consista total o parcialmente en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital con una presencia

La adquisición (ya sea originaria y derivativa) de monedas virtuales y demás operaciones de transmisión que realizan las empresas de «minado» de criptomonedas, los *exchanger* o las plataformas de intercambio (*trading platform*) incide directamente sobre el IRPF e IS. Dado que el régimen fiscal de los bienes y derechos se determina, precisamente, en función de su uso o destino y naturaleza⁴⁰, la finalidad y pretensión de la obtención o adquisición de las monedas virtuales se presenta esencial.

No solo se obtienen monedas virtuales a través de la labor de «minería» descrita en el apartado precedente. También por la compra de criptomonedas a terceros, o como contraprestación por la entrega de bienes o prestaciones de servicios propios de la actividad económica. Asimismo, la entidad puede vender o intercambiar las monedas virtuales, utilizarlas como medio de pago para adquirir bienes o servicios, o mantenerlas como bienes de inversión.

Para determinar la renta que debe integrar la base imponible de uno u otro tributo, en tanto que no hay una regulación legal específica sobre las criptomonedas, deben aplicarse las reglas generales que se prevén al efecto. Los pronunciamientos de la Administración sobre estas operaciones resultan siempre relevantes, aunque en el ámbito de una actividad económica son escasos. Asimismo, como premisa básica, hay que considerar que la adquisición originaria de monedas virtuales no refleja *per se* capacidad económica alguna hasta el momento en el que se produzca la primera transmisión, momento en el que se deberá computar un ingreso en el IS o IRPF, según quien sea el sujeto receptor (Gómez Jiménez, 2014, p. 98).

Los rendimientos de actividades económicas en el IRPF se determinan en el régimen de estimación directa normal, de acuerdo con las normas que regulan el IS (art. 28.1 LIRPF)⁴¹. Por su parte, la base imponible en el IS en el régimen de estimación directa se calcula corrigiendo el resultado contable, de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la ley (art. 10.3 LIS). Por tanto, para la determinación de la base imponible en uno u otro tributo se debe partir del resultado contable de la entidad, siendo el contribuyente quien debe practicar, cuando corresponda, las necesarias correcciones valorativas que contempla el impuesto (arts. 11 y ss. LIS).

humana mínima, y se superen en el Estado miembro en el que se presten, al menos, uno de los siguientes umbrales: 1) ingresos totales obtenidos en ese periodo impositivo y resultante de la prestación de servicios digitales a usuarios situados en dicho Estado miembro superiores a 7 millones de euros; 2) número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho periodo impositivo superior a 100.000; 3) número de contratos entre empresas para la prestación de tales servicios digitales suscritos por los usuarios superior a 3.000 euros.

⁴⁰ Las obligaciones tributarias se exigen con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que se la forma o denominación que se le hubiera dado, y prescindiendo de los defectos que pudiera afectar a su validez (art. 13 LGT).

⁴¹ Dejando a salvo de las peculiaridades de la estimación directa simplificada y de la estimación objetiva (arts. 30 y 31 LIRPF, respectivamente).

Aunque no hay una regulación contable sobre las criptomonedas, si nos centramos en el marco conceptual y las definiciones que ofrece el Plan General de Contabilidad (PGC)⁴², podría haber dos alternativas para registrar la adquisición de monedas virtuales: como existencias, si se transforman en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria, o como inmovilizado o activo intangible, si se vinculan a la empresa de manera permanente (Pedreira Menéndez, 2018, pp. 139-142). El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en consulta de 5 de marzo de 2014 (rnr/38-14), las califica como un inmovilizado intangible. Su consideración como inmovilizado o como existencia vendrá determinada por la función que la moneda virtual cumpla en relación con su participación en la actividad ordinaria de la empresa. En este sentido:

1. Se pueden obtener monedas virtuales con la pretensión habitual de venderlas a un tercero, por ser la actividad principal de la entidad, en cuyo caso debieran contabilizarse como un activo corriente o existencias (norma de registro y valoración 10.^a del PGC). En esta línea se ha manifestado expresamente el ICAC en la consulta 4 de 1 de diciembre de 2019 (BOICAC, núm. 120 –NFC074747–), en relación con una sociedad del sector de las telecomunicaciones que ha realizado los trabajos necesarios para la emisión de una criptomoneda y pretende obtener mediante su venta a terceros financiación para sus proyectos. La calificación de las monedas virtuales como existencias requiere que se reflejen «en el balance por su precio de adquisición o coste de producción menos, en su caso, el importe de las correcciones reconocidas por deterioro, sin que en ningún caso pueda efectuarse revalorizaciones de dichos elementos». Como es sabido, los bienes y derechos se valoran por el precio de adquisición o coste de producción (art. 19 LIS), de forma que, si las monedas virtuales se han generado como consecuencia del proceso de «minado», se deben valorar por los costes asociados a su generación, que deberán ser debidamente activados en la empresa para no incurrir en ganancias injustificadas⁴³.

En caso de transmisión, la diferencia con el precio de venta será el importe del ingreso que alcanzará el resultado contable y por ende la base imponible del IS, o la base imponible general del IRPF en tanto que se obtengan rendimientos de actividad económica⁴⁴. Asimismo, sería relevante tomar en consideración las po-

⁴² Aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

⁴³ Pedreira y Álvarez (2018) manifiestan dudas sobre la viabilidad de valoración a coste histórico de las monedas virtuales, pues son activos que carecen de fecha de vencimiento y de vida útil real sobre la que calcular aquel coste, «considerando más adecuada una valoración basada en el *valor corriente*».

⁴⁴ Los rendimientos de actividad económica se califican en el IRPF como renta general, debiéndose integrar en la base imponible general del impuesto (art. 45 LIRPF) junto al resto de rentas calificadas ordinarias o generales, como las rentas del trabajo, las rentas de capital inmobiliario, las imputaciones de rentas y algunas rentas de capital mobiliario, entre otras.

sibles variaciones de existencias, que al final del ejercicio podrían provocar un ingreso o gasto fiscal.

Sin perjuicio de que la contabilidad haga prueba de los hechos que registra, no podemos olvidar la necesidad de justificar documentalmente la operación o transacción registrada⁴⁵. Aunque el documento probatorio básico y general que se contempla sea la factura, en los casos de adquisición originaria de monedas virtuales mediante el proceso de «minado» no hay, por lo que deberá ser el contribuyente quien acredite a través del *blockchain* ser el primer tenedor de la moneda virtual⁴⁶.

Si se hubiesen adquirido de un tercero a cambio de la entrega de dinero fiduciario, se debiera contabilizar por el precio de adquisición de la transacción más los gastos de comisión asociados a dicha operación, siendo la factura del vendedor el medio para poder acreditar el origen o procedencia de la criptomoneda a efecto de futuras operaciones de transmisión. En tales circunstancias se generan, se compran y se venden monedas virtuales en su consideración de «eventual medio de pago», constituyéndose las mismas en el objeto de la transacción⁴⁷.

Asimismo, la empresa de «minado» de criptomonedas puede limitarse a prestar un servicio o encargo a un tercero, consiguiendo aquellas en nombre y por cuenta del cliente. En tales casos, lo que se recibe en pago del servicio constituye el ingreso de la actividad económica que, junto con los gastos generados o devengados para la obtención de las criptomonedas, deben integrar la base imponible del IS e IRPF en los términos señalados. El ingreso será la contraprestación que por la prestación de servicios realizada se facture.

2. Si el sujeto pasivo no tuviera como actividad económica principal la obtención o adquisición originaria y compraventa de monedas virtuales, igualmente se podrían generar *ex novo* de forma excepcional o adquirirlas por compra de terceros a cambio de euros, con la finalidad de integrar el patrimonio de la empresa. En estos casos debieran registrarse como inmovilizado intangible o activo no corriente mantenido para la venta (norma de registro y valoración 5.ª del PGC)⁴⁸. La transmisión de criptomonedas en tales circunstancias puede generar un ingreso

⁴⁵ La contabilización de las operaciones conforme a Derecho puede servir como indicio para probar la existencia de un determinado acto o negocio, pero no cumple la función de medio de prueba directo para acreditar la existencia de negocios jurídicos.

⁴⁶ La inmutabilidad del registro que va formando sucesivamente la tecnología *blockchain* permite crear registros de información como prueba de movimientos y trazabilidad de operaciones.

⁴⁷ Gómez Jiménez (2014, p. 99) se refiere a la moneda virtual (el bitcío, en particular) como «eventual medio de pago» en tanto que puede ser utilizado con posterioridad como medio de pago.

⁴⁸ La calificación de las monedas virtuales como inmovilizado intangible no implica necesariamente que deban ser objeto de amortización. Aunque puedan sufrir pérdidas por deterioro de valor reversibles, resulta más discutible pensar que la puedan sufrir irreversibles y sistemáticas por el paso del tiempo.

fiscal si se venden a cambio de euros, que se computará por la diferencia entre el precio de venta y el valor contable de la criptomoneda. En el caso de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, el ingreso fiscal se integrará en la base imponible del periodo impositivo en el que se transmitan o se den de baja (art. 20 b) LIS).

Hay que matizar, en este sentido, que la renta que se devenga por la transmisión de elementos afectos al desarrollo de una actividad económica por empresarios individuales no se integra como rendimientos de actividades económicas en la base general del IRPF, sino como ganancias o pérdidas de patrimonio en la base imponible del ahorro, junto con las que se hayan devengado al margen de la actividad (art. 28.2 LIRPF), determinada por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto contable.

Una calificación específica de renta que, como ganancia o pérdida de patrimonio, debe seguir las reglas de compensación de rentas previstas para la base del ahorro por el artículo 49 de la LIRPF. Una circunstancia que permitiría compensar una pérdida de patrimonio devengada por la transmisión de monedas virtuales en el seno de una actividad económica con una ganancia de patrimonio obtenida por la transmisión de un inmueble o de unas acciones al margen de aquella, incluso con rentas de capital mobiliario como los dividendos o los activos financieros.

3. Por último, si la entidad no realiza una compraventa (entrega de criptomonedas por dinero de curso legal), sino un intercambio de monedas virtuales entre sí, se hayan considerado existencias o activos intangibles, la calificación jurídica del negocio que se realiza es la de permuta, contratos en virtud de los cuales una persona se obliga a entregar una cosa a cambio de recibir otra. Si la moneda virtual se obtiene (y, por ende, se adquiere) como contraprestación de la entrega de bienes o servicios, también se realiza una permuta⁴⁹. En estos negocios jurídicos, el elemento que se entrega (por ejemplo, bitc in) sirve además de contraprestación del que se recibe (por ejemplo, etherum), lo que no obsta a que puedan combinarse monedas virtuales y dinero fiduciario (etherum y euros o dólares, por ejemplo).

Desde una perspectiva fiscal, los elementos patrimoniales que se adquieren por permuta deben valorarse a precio de mercado (arts. 17.4 e) y 17.5 LIS), lo que exigirá, en su caso, realizar la pertinente corrección valorativa, cuando conforme a las reglas contables se califique la permuta como no comercial. En este tipo de permuta

⁴⁹ Los empresarios que admiten como contraprestación el pago de sus entregas de bienes y prestaciones de servicios en criptomonedas suelen utilizar pasarelas de pago que transforman automáticamente en dinero fiduciario, ingresando el importe en su balance, por lo que contablemente el efecto es neutro. En otro caso, si la transacción es en criptomonedas, al margen de aquellas pasarelas de pago, el precio de la operación en factura debe hacerse en moneda de curso legal y reflejar el tipo de cambio que se aplica (art. 12 del RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de facturación).

ta suele haber divergencias entre la valoración contable y fiscal de los elementos, en tanto, como señala la LIS, deben computarse en la base imponible a precio de mercado. En consecuencia, la entidad deberá realizar un ajuste fiscal sobre el resultado contable por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable.

2.2. Implicaciones fiscales en la imposición indirecta

La adquisición originaria de monedas virtuales por quienes materializan el proceso de «minado» se desarrolla exclusivamente por internet, en un mercado virtual. A diferencia de su consideración como actividad económica para la imposición directa, en la indirecta, a efectos del IVA, la generación u obtención de monedas virtuales no implica desarrollo alguno de una actividad económica, algo que no casa demasiado con la realidad de estas entidades, que requieren de una importante infraestructura técnica e inversión para poder prestar el servicio de «minado» (Pedreira y Álvarez, 2018).

Para la doctrina administrativa, las monedas virtuales que se reciben por la labor de «extracción» de aquellas no son la contraprestación de una prestación de servicios que refleje el contravalor del servicio que se presta al destinatario, puesto que las nuevas monedas virtuales se generan automáticamente por la red⁵⁰. Asimismo, para que se graven las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realizan los empresarios o profesionales, deben realizarse a título oneroso (art. 4 LIVA), de forma que, en tanto no exista una relación directa entre el servicio que se presta y la contraprestación que se recibe, los servicios de «minado» no deben quedar sujetos al IVA⁵¹. En realidad, no hay un vínculo suficiente entre los servicios que se facilitan y cualquier contraprestación que se perciba, pues la actividad de «minado» es una actividad aleatoria e impredecible, que no se encuentra conectada ni ligada a dicha actividad sino a un resultado final eventual (Rosembuj, 2015, p. 134).

La calificación como no sujeción al IVA de la actividad de «minado» resulta coherente, además, con el hecho de que la obtención de una moneda virtual a través del proceso de «minado» supone la adquisición de algo que no tiene valor de uso o utilidad hasta que no se cambia en el mercado por bienes, servicios o por otras divisas (Gómez Jiménez, 2014,

⁵⁰ Consulta de la DGT V3625/2016, de 31 de agosto (NFC060985).

⁵¹ Consulta de la DGT V3625/2016, de 31 de agosto (NFC060985), que apoyándose en la Sentencia del TJUE de 5 de febrero de 1981, asunto C-154/80, estimó que para la onerosidad de una operación «debe existir una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida para que una prestación de servicios sea gravable en el impuesto». En la misma línea, la Sentencia del TJCE de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93 –caso *Tolsma*– (NFJ003302), para la que una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso «si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor del servicio prestado al destinatario».

p. 99). Sin embargo, en la medida en que las monedas virtuales se destinen por la entidad al tráfico mercantil, se podría considerar la sujeción al impuesto de la actividad de «minado», articulando en ese momento alguna regla de inversión del sujeto pasivo (Pedreira y Álvarez, 2018), o de autoconsumo (Villaroig Moya, 2018, p. 18), en la que el propio «minero» tuviese que ingresar el IVA, lo que permitiría a estos empresarios deducir, en todo o en parte, el IVA soportado de su actividad.

Por otro lado, la colocación de la moneda virtual en el mercado regulado, es decir, su conversión o transmisión por dinero de curso legal, se califica como una operación sujeta y exenta, por aplicación directa del artículo 20.Uno.18 h) e i) de la LIVA. Por una parte, la letra h) exonera las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o créditos y otras órdenes de pago. Por otra, la letra i) exonera la transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados. En esta misma línea, la prestación de servicios de mediación de compraventa de activos digitales debe también calificarse como una operación sujeta y exenta por aplicación del artículo 20.Uno.18 m) de la LIVA⁵².

La DGT califica las monedas virtuales como medios de pago y por sus propias características lo incluye en el concepto «otros efectos comerciales». En relación con la sujeción al IVA de las operaciones de intercambio de bitcoins, ha considerado que el objetivo de la disposición es la exención de todas aquellas operaciones que impliquen el movimiento o transferencia de dinero, ya sea directamente, a través de transferencias o a través otros instrumentos como los cheques, libranzas, pagarés u otros que supongan una orden de pago.

Opta por aplicar la exención del artículo 135.1 d) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA), que excluye de gravamen «las operaciones, incluida la negociación, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales»⁵³. Sin embargo, no consideramos admisible incluir las monedas virtuales dentro del concepto de «otros efectos comerciales» que ofrece la LIVA, si tenemos en cuenta que los demás elementos que se citan por la Directiva del IVA, como las transferencias, los

⁵² Consulta de la DGT V2670/2018, de 2 de octubre (NFC070438), relativa a la sujeción al IVA de las operaciones realizadas por una sociedad limitada dedicada al «minado» de ethers. Asimismo, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de noviembre de 2019 (RG 28/2016 -NFJ075678-) en cuanto a los requisitos que deben concurrir en la actividad de mediación para aplicar la exención en el IVA.

⁵³ Consultas de la DGT V1028/2015 (NFC053947) y V1029/2015 (NFC053948), ambas de 30 de marzo, y V2846/2015, de 1 de octubre (NFC056308). Por su parte, la Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014, asunto C-461/12 (NFJ054419), admite que «otros efectos comerciales» únicamente puede comprender aquellos derechos que, sin ser un crédito o cheque, confieran un derecho a una determinada cantidad de dinero. La exención de las operaciones relativas a «efectos comerciales» persigue tratar, a efectos del impuesto, aquellos derechos que en el tráfico son considerados similares al dinero, como la propia entrega de dinero.

cheques, pagarés o letras de cambio, por ejemplo, representan instrumentos que, de una u otra forma, reflejan un crédito contra el emisor, que en el caso de las monedas virtuales no existe (González Aparicio, 2018, p. 135).

Por su parte, la doctrina del TJUE en la Sentencia de 22 de octubre de 2015 (asunto C-264/14 –NFJ060055–) califica las monedas virtuales como divisas, declarando las operaciones de intercambio de monedas virtuales como servicios financieros exentos de tributación en el IVA, aunque sobre la base del artículo 135.1 e) de la Directiva del IVA⁵⁴. Para el TJUE, la disposición comunitaria no puede ser interpretada en el sentido de que se refiera solo a las operaciones relativas a divisas tradicionales, puesto que equivaldría a privarla de una parte de sus efectos (apartado 51 de la referida sentencia). Las operaciones relativas a divisas virtuales son operaciones financieras siempre que hayan sido aceptadas por las partes de una transacción como medio de pago alternativo, y su única finalidad sea la de ser un medio de pago (apartados 42 y 49 de la mencionada sentencia). Resultaría de aplicación, por tanto, el artículo 20.Uno.18 j) de la LIVA, que exonera el cambio de divisa tradicional por bitc on, o viceversa, en vez del artículo 20.Uno.18 h) e i) de la LIVA (Miras Marín, 2017, p. 125).

En este contexto, la Administración tributaria revisa el criterio defendido en consultas vinculantes anteriores, y califica al bitc on, criptomonedas y demás monedas digitales como divisas, por lo que exonera los servicios financieros vinculados con los mismos, en particular, «las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas» en virtud del artículo 20.Uno.18 j) de la LIVA⁵⁵. Una calificación que impide deducir las cuotas soportadas en la actividad económica por la entidad ex artículo 94.Uno.1.  a) de la LIVA, como las que se devengan por la compra de equipos y programas informáticos, la energía eléctrica, instalaciones u otros trabajos necesarios para la prestación del servicio⁵⁶.

Para finalizar, en relación con el uso y utilización de las monedas virtuales para la adquisición de bienes y de servicios en el mercado, no cabe duda de la calificación de la operación como sujeta y no exenta. La operación debe tributar en el IVA como entrega de bienes o prestación de servicios, debiéndose en consecuencia repercutir el impuesto al adquirente. Las monedas

⁵⁴ El debate sobre la interpretación de la exención de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia del TJUE carece de consecuencias prácticas a efectos del impuesto.

⁵⁵ Consulta de la DGT V1748/2018, de 18 de junio (NFC069504), que analiza la repercusión en el IVA de una actividad de «minado» de criptomonedas y la potencial deducción de componentes informáticos adquiridos para la misma. También la Consulta V2034/2018, de 9 de julio (NFC069908), en relación con la actividad de fabricación de una granja para el «minado» de criptomonedas para su explotación o comercialización desarrollando también las actividades de compraventa de criptomonedas. Asimismo, se manifiesta sobre la incidencia de la actividad de asesoramiento, investigación y desarrollo de redes de tecnología *blockchain*, calificándolas en todo caso como operaciones sujetas y no exentas de IVA. Se grava al tipo general del 21 %.

⁵⁶ Ante la negativa para recuperar el IVA directamente de la Hacienda pública, se permite su deducción como gasto de la actividad económica en el IRPF y el IS.

virtuales son divisas y constituyen medios de pago, de forma que la contraprestación que se satisface por la adquisición de bienes y servicios, incluso la realizada con criptomonedas, debe calificarse como una operación no sujeta, en los términos del artículo 7 de la LIVA, que califica como tal «las entregas de dinero a título de contraprestación o pago» (Falcón y Tella, 2013).

La peculiaridad del uso de la moneda virtual como contraprestación hay que buscarla, sin embargo, en la determinación de la base imponible en relación con las operaciones de permuta, a las que se refiere el artículo 79.1 de la LIVA, que establece en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero que la base imponible es el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes⁵⁷. Como manifiesta la mencionada Sentencia del TJUE de 22 de octubre de 2015 (apartado 48):

[...] las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA pretenden paliar precisamente las dificultades relacionadas con la determinación de la base imponible y del importe del IVA deducible que surgen al gravar las operaciones financieras.

La factura que documente la operación debe figurar con la conversión del precio en monedas de curso legal (euros).

3. La inversión en criptomonedas por personas físicas al margen de una actividad económica

Al margen de las operaciones con criptomonedas que se realizan en el ámbito de una actividad económica y de la utilización de la misma como medio de pago de la adquisición de bienes y de servicios, los particulares también pueden realizar operaciones de transmisión o *trading* de monedas virtuales con la finalidad de obtener en el corto o largo plazo una rentabilidad, que deberá ser objeto de gravamen por el IRPF en la medida en que se realice el hecho imponible del impuesto: la obtención de renta por el contribuyente residente en territorio español durante el año natural (arts. 9, 12 y 72 LIRPF)⁵⁸.

⁵⁷ Reconocer a la moneda virtual la naturaleza de divisa implicaría determinar la base imponible del impuesto al tipo de cambio fijado por el Banco Central Europeo vigente en el momento del devengo, tipo de cambio que, al tratarse de una divisa descentralizada y desregulada, no existe (Pedreira y Álvarez, 2018, pp. 33 y 34).

⁵⁸ Las operaciones de transmisión de monedas virtuales por personas físicas no residentes en territorio español pueden gravar también en España, aunque por el IRNR. Resulta de interés, en este sentido, la Consulta de la DGT V1609/2019, de 20 de mayo (NFC072253), en relación con el gravamen por este impuesto de la transmisión de monedas virtuales por una persona física no residente en España, calificándola como ganancia o pérdida de patrimonio (art. 13.1 i).2.º TRLIRNR). La cuestión esencial que se dilucida radica, sin embargo, en determinar dónde se sitúan las citadas monedas. El criterio que se esgrime para situar

Diversas cuestiones deben ser tratadas. La calificación y valoración de la renta, su integración en la base imponible general o del ahorro, así como las reglas de compensación e imputación temporal. En defecto de regulación normativa sobre estas cuestiones, el criterio de la doctrina administrativa se presenta esencial para delimitar un marco legal que facilite un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La naturaleza jurídica de la moneda virtual no es una cuestión esencial para poder determinar el régimen fiscal que en el IRPF debiera corresponder a las operaciones de transmisión de criptomonedas por particulares. Aunque para la imposición indirecta, las monedas virtuales constituyan medios de pago y divisas, con la diferencia sustancial de que no se emiten por un banco central y su utilización o uso es de carácter voluntario, consideramos más adecuado calificarlas a efectos de la imposición directa y del IRPF como bienes muebles intangibles (Hijas Cid, 2016, pp. 34-41)⁵⁹, lo que lo acerca a su consideración como un activo patrimonial (González de Frutos, 2018, p. 20).

Una u otra alternativa tiene menos relevancia en estos casos, puesto que las rentas que se devengan por las operaciones de transmisión de elementos patrimoniales y, entre ellos, las operaciones con divisas, se califican siempre como ganancias o pérdidas de patrimonio⁶⁰. Nos encontramos ante una fuente de renta meramente residual, que como «cajón de sastre» del impuesto grava toda alteración en la composición del patrimonio que suponga una variación de valor del mismo. En tanto que las operaciones de transmisión se realicen al margen de una actividad económica, y no se puedan calificar como rendimientos, la calificación que corresponde no es otra que la de ganancia o pérdida patrimonial (art. 33.1 LIRPF).

Las personas físicas pueden adquirir monedas virtuales de diversa forma. Al margen de la adquisición originaria en el ámbito de una actividad económica, pueden adquirirlas de forma derivativa por compra de un tercero, ya sea a través de alguna entidad intermedia-ria como un *exchangers* o directamente al sujeto vendedor a través de una *trade platform*.

las monedas virtuales en España y vincular al no residente con la jurisdicción fiscal española, como dice la consulta, «a los exclusivos efectos de la aplicación del IRNR», es la participación necesaria de las entidades de custodia para la gestión y disposición de las claves que permitan a su titular operar con las monedas virtuales (en el caso de la consulta, *bitc*oin). En la medida en que las entidades de custodia estuviesen (debemos entender registradas) en España, las monedas virtuales deben considerarse situadas en territorio español.

⁵⁹ Para Miras Marín (2017, p. 128), en sede del IRPF, no cabe calificar las monedas virtuales como divisas pues carecería de la cobertura de la sentencia Hedqvist, que se basa, en última instancia, en el principio de neutralidad impositiva.

⁶⁰ Así se extrae de la Consulta de la DGT V808/2018, de 22 de marzo (NFC064348), que partiendo de que la compraventa de monedas virtuales no se realiza en el seno de una actividad económica, dichas operaciones darán lugar a ganancias o pérdidas de patrimonio. En el mismo sentido las Consultas de la DGT V0999/2018, de 18 de abril (NFC068499); V1149/2018, de 8 de mayo (NFC068891); V1604/2018, de 11 de junio (NFC069107), y V2228/2013, de 8 de julio (NFC048471).

También las ha podido obtener como salario⁶¹, así como, por supuesto, adquirirlas de forma lucrativa por herencia, legado o donación⁶².

Asimismo, las operaciones de transmisión de criptomonedas se pueden realizar a cambio de monedas de curso legal o intercambiándolas entre sí. En el primer caso nos encontramos ante una compraventa⁶³, en el segundo ante un negocio de permuta⁶⁴. Su calificación como compraventa o permuta dependerá del bien que se reciba a cambio, pues no es lo mismo que la transmisión tenga como contrapartida euros o que se haga en otra divisa (dólares o yenes, por ejemplo), en acciones o se cambie por otra criptomoneda (bitcoins por ethereum, por ejemplo).

Con carácter general, el importe de la ganancia o pérdida de patrimonio será la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión de los elementos patrimoniales, sea la transmisión onerosa o lucrativa. En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales (art. 34 LIRPF).

La forma o medio a través del cual se adquieren las monedas virtuales incide sobre cuál sea el valor de adquisición necesario para determinar la renta que debe integrar la base imponible del impuesto:

- Si se adquirió de forma originaria, a través del proceso de «minado», se deberá computar una ganancia de patrimonio por el importe total que se perciba de la transmisión, puesto que al no realizar una actividad económica y no haberse adquirido de un tercero, su valor de adquisición debe ser nulo. La adquisición originaria de monedas virtuales devenga para el adquirente una ganancia de patrimonio cuando la misma comienza a formar parte de su activo, aunque no gravará hasta que se produzca la primera transmisión (García Torres-Fernández, 2018, p. 93).
- Si se adquirió de otra persona, el valor de adquisición vendrá dado por la operación. En la medida en que la compra se haya realizado a través de una entidad de cambio registrada como tal, será esta la que deba certificar el importe de la cantidad invertida. En caso de que se materialice exclusivamente en el mercado virtual,

⁶¹ No es una práctica muy extendida todavía el pago del salario en monedas virtuales, lo que no obsta a que haya empresas que han incorporado decididamente esta forma retributiva (González, 2018, p. 20; Gómez, 2014, pp. 100 y 101).

⁶² Artículos 1 y 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

⁶³ El artículo 1.445 del Código Civil (CC) dispone que «por el contrato de compra y venta, uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada, y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que los represente».

⁶⁴ Establece el artículo 1.538 del CC que «la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra».

deberá ser el contribuyente quien deba demostrar el importe de la adquisición, para lo que podrá emplear cualquier medio de prueba admitido en derecho⁶⁵. Tras la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva AMLD5, la operación de compraventa quedará registrada, no debiendo haber problemas de prueba.

- Si la adquisición se debe a la percepción de un salario en especie, será la entidad pagadora la que deba certificar la retribución e indique el contravalor en euros. El salario satisfecho se debe haber declarado a la Hacienda pública por la entidad pagadora como retribución en especie⁶⁶ y, en consecuencia, haberlo sometido a ingreso a cuenta. Las rentas en especie se valoran, con carácter general, por su valor de mercado (art. 43 LIRPF), lo que puede complicar la determinación cierta de un valor objetivo, en la medida en que no haya mercado al que acudir.
- En los casos de adquisición de criptomoneda por herencia, legado o donación será, en su caso, mediante la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) y su declaración-liquidación, como se deba acreditar el valor de adquisición a efectos del IRPF (art. 36 LIRPF)⁶⁷.

La adquisición de criptomonedas en momentos temporales diferentes y a precios distintos a lo largo del periodo impositivo, sea cual sea la forma de adquisición, precisa de un criterio o regla que permita cuantificar el valor de adquisición. Ante la falta de una regulación legal expresa sobre este asunto, la tendencia de la doctrina administrativa radica en aplicar un sistema que tradicionalmente se utiliza en las operaciones de compraventa de acciones o participaciones en el IRPF. Nos referimos al sistema FIFO (*first in, first out*), que entiende que las monedas virtuales que se venden en primer término serán aquellas que en tiempo se hayan adquirido antes o en primer lugar (art. 37.2 LIRPF)⁶⁸.

Asimismo, el hecho de que se adquieran en casas de cambio diferentes no constituye una circunstancia que altere la homogeneidad de las monedas virtuales, de forma que,

⁶⁵ El contribuyente tiene la obligación «de conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones» (art. 104 LIRPF).

⁶⁶ Calificada la retribución salarial en criptomonedas como salario en especie, hay que tener en cuenta la limitación que establece el artículo 26 del Estatuto de los Trabajadores que señala que «en ningún caso [...] el salario en especie podrá superar el treinta por ciento de las percepciones salariales del trabajador, ni dar lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero del salario mínimo interprofesional».

⁶⁷ El ISD determina la base imponible del impuesto acudiendo al valor real de los bienes y derechos (art. 9 LISD), referencia que debe entenderse hecha al valor de mercado de los mismos en la fecha del devengo del impuesto, considerándose como tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

⁶⁸ Si bien es un sistema adecuado, a falta de regulación normativa, no se debe despreciar la posibilidad de optar por aplicar un criterio de precio medio ponderado. El contribuyente debe hacer balance de las monedas virtuales que se han adquirido durante el periodo impositivo y calcular el precio medio de adquisición.

para determinar la antigüedad y el correspondiente valor de adquisición habrán de tenerse en cuenta todas las monedas virtuales adquiridas, siendo indiferente las casas de cambio en las que se hubiesen realizado las operaciones⁶⁹.

En relación con el valor de transmisión, el contribuyente debe computar el importe real por el que la misma se realice (art. 35.3 LIRPF). Si consideramos que la transacción se materializa a través de una entidad intermediaria de cambio registrada a cambio de dinero fiduciario, el precio de venta se determina en función del precio vigente en una bolsa de intercambio *ad hoc*⁷⁰. La prueba de la transacción en estos casos es la propia certificación de la operación de venta expedida por la sociedad de cambio.

En otro caso, si la venta de la criptomoneda se realiza en el mercado virtual, como hemos señalado con anterioridad, a través de una *trade platform* en la que comprador y vendedor pactan el importe de la transacción, la prueba de transmisión recaerá igualmente sobre la entidad de custodia o intercambio. Hay que recordar en este sentido la importancia de la Directiva AMLD5 sobre blanqueo de capitales que incluye a las plataformas de cambio y a los proveedores de monederos electrónicos entre las entidades obligadas a informar de las operaciones en las que intervengan. En estas circunstancias, aunque las operaciones de transmisión queden registradas y no haya problemas de prueba, la directiva no resuelve los intercambios que se realicen al margen del ámbito territorial de aplicación de la norma sobre blanqueo de capitales, que queda circunscrita a la UE⁷¹.

Por su parte, la operación de transmisión de monedas virtuales a cambio de otros bienes, ya sean criptomonedas, derechos o servicios, debe calificarse en el IRPF como permuta, que como tal devenga también una ganancia o pérdida de patrimonio. Como manifiesta la Administración tributaria, dicho intercambio da lugar a una alteración en la composición del patrimonio, ya que sustituye una cantidad de una moneda virtual por una cantidad de otra moneda virtual distinta, y con ocasión de esta alteración se pone de manifiesto una varia-

⁶⁹ Consulta de la DGT V1604/2018, de 11 de junio (NFC069107), en relación con ventas parciales de monedas virtuales adquiridas en diferentes casas de cambio y en distintas fechas. En particular, considera que los bitcoins, computables por unidades o fracciones, tienen su origen en un protocolo específico y poseen todos ellos las mismas características, siendo iguales entre sí, lo que les confiere la naturaleza de bienes homogéneos.

⁷⁰ Los *exchangers*, generalmente, cuentan con sus propios fondos de criptomonedas, estableciendo el valor de las mismas en función de la oferta y la demanda, del que descuenta un determinado porcentaje en concepto de comisión. Por su parte, las *trade platform* son plataformas que reúnen a vendedores y compradores, recogiendo en único sitio las órdenes de venta y de compra, determinando el precio de cada moneda en función de la oferta y la demanda.

⁷¹ Esta circunstancia precisa de la existencia de convenios multilaterales de intercambio de información con las jurisdicciones extracomunitarias, que facilite a la Administración tributaria el control sobre la titularidad y transacciones de monedas virtuales (Pérez Bernabéu, 2018, p. 161).

ción en el valor del patrimonio, materializada en el valor de la moneda que se adquiere en relación con el valor al que se obtuvo la que se entrega a cambio⁷².

La capacidad económica que debe gravarse se manifiesta en todo caso, con independencia de que la operación se realice exclusivamente en el mercado virtual, sin necesidad de esperar a su conversión en dinero fiduciario. Si no se gravase la operativa con las monedas virtuales entre sí hasta el momento de su conversión a moneda fiduciaria, se estaría potenciando y fomentando este tipo de operaciones, convirtiéndose en un auténtico incentivo para mantenerlos en el entorno digital sin coste fiscal, con el consiguiente diferimiento de la tributación efectiva como si de un fondo de inversión se tratase. Las monedas virtuales son bienes intangibles, susceptibles de intercambio, provienen de un protocolo informático diferente por lo que todas las monedas virtuales son diferentes entre sí. Cualquier cambio entre ellas deberá ser objeto de gravamen en el impuesto.

Para cuantificar la ganancia o pérdida de patrimonio se establece una regla especial en el artículo 37.1 h) de la LIRPF que, en relación con la permuta de bienes o derecho, incluido el canje de valores, la cuantifica por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes: el valor de mercado del bien o derecho entregado, o el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio⁷³.

El valor de mercado que corresponde a las monedas virtuales que se permutan es el precio que se haya acordado para su venta entre sujetos independientes en el momento de la permuta. La determinación de dicho valor de mercado, como sabemos, es una cuestión fáctica, que podrá acreditarse a través de cualquier medio de prueba admitido en derecho. Su valoración corresponde a los órganos de la Administración tributaria, de forma que, para evitar problemas posteriores en fase de control tributario, resulta conveniente disponer de un registro histórico que permita acreditar la realidad de las transacciones y sus valores de adquisición y transmisión⁷⁴.

Considerando pacífica la calificación como ganancia o pérdida de patrimonio de las operaciones de transmisión de criptomonedas realizadas al margen de una actividad econó-

⁷² El intercambio de una moneda virtual por otra diferente al margen de una actividad económica da lugar a la obtención de una renta que se califica como ganancia o pérdida de patrimonio. La Consulta de la DGT V0999/2018, de 18 de abril (NFC068499), analiza el intercambio de bitcoins por otras monedas virtuales como nxt, ethereum, ripple. En los mismos términos la Consulta V1149/2018, de 8 de mayo (NFC068891).

⁷³ A efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición de las monedas virtuales obtenidas mediante permuta será el valor que haya tenido en cuenta el contribuyente como valor de la transmisión en dicha permuta.

⁷⁴ La regulación normativa de tales operadores virtuales (Directiva AMLD5) y la exigencia de la regla KYC que se utiliza en el sistema financiero permitirían que los certificados emitidos por aquellas puedan servir de justificantes de las operaciones realizadas (González García, 2018, p. 48). En todo caso, resulta conveniente conservar los correos electrónicos enviados y recibidos de las casas de cambio, rastros criptográficos de monederos virtuales o transferencias bancarias a través de las que se depositan los fondos en estos con las casas de cambio y custodia (García Torres-Fernández, 2018, p. 95).

mica, en la misma medida en que se establece para la transmisión de acciones, fondos de inversión o divisas, también debe haber consenso para integrar la renta obtenida en la base imponible del ahorro, como establece el artículo 46 de la LIRPF, siempre que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales. Las monedas virtuales son activos intangibles y como tales están incluidos entre los elementos patrimoniales que grava el IRPF⁷⁵. Por ende, su integración en la base del ahorro resulta indiscutible⁷⁶.

En otro sentido, la DGT ha integrado en la base general del impuesto una pérdida de patrimonio que se manifiesta como consecuencia de una estafa o robo de criptomonedas, precisamente porque no se obtiene con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales⁷⁷. La pérdida de patrimonio, como tal, podrá ser objeto de compensación en los términos del artículo 48 b) de la LIRPF, que permite compensarlas, primero con las ganancias de patrimonio que se hayan devengado en el periodo, y segundo, en caso de remanente, con el saldo positivo de las rentas ordinarias e imputaciones de rentas, con el límite del 25 % de dicho saldo. El potencial remanente se podrá compensar, en las mismas condiciones señaladas, con los saldos positivos de los cuatro ejercicios siguientes.

Cuando de la transmisión de monedas virtuales resulte una pérdida, hay que considerar la aplicación del artículo 33.5 de la LIRPF, que impide computar las pérdidas de patrimonio derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión. En tales casos, la integración se difiere a la posterior transmisión del elemento patrimonial. Las monedas virtuales

⁷⁵ Las ganancias o pérdidas se devengan por la transmisión de elementos patrimoniales muy heterogéneos. Así, desde permutas, pasando por acciones o participaciones, aportaciones no dinerarias a entidades, separación de socios y disolución de sociedades, traspasos o la extinción de rentas temporales o vitalicias.

⁷⁶ La base imponible del ahorro grava, conforme a los artículos 66 y 76 de la LIRPF, al tipo del 19 % por los primeros 6.000 euros, al 21 % para los 44.000 siguientes y al 23 % a partir de los de 50.000 euros.

⁷⁷ En la Consulta de la DGT V1979/2015, de 25 de junio (NFC055476), se analiza el régimen fiscal aplicable en estas situaciones. En la misma se describe como el consultante depositó bitcoins en un determinado sitio en internet que se dedicaba a prestar dichos saldos a terceros, pagando un interés a los depositantes. A finales de 2013, el administrador del portal (identificado con una cuenta de correo, un *Nick* o sobrenombre y una clave pública), comunicó a los depositantes que había sufrido un robo de bitcoins y que, en consecuencia, no podía devolver los saldos depositados. Tras varios correos con el administrador, este le ofrece una devolución de bitcoins del 5 % de su saldo, debiendo el consultante renunciar al resto de las cantidades y al ejercicio de acciones legales. El consultante no acepta la transacción e interpone denuncia ante la policía española.

Por su parte, en la Consulta de la DGT V2603/2015, de 8 de septiembre (NFC056235), se analiza un supuesto similar. En esta, el consultante denuncia ante la Guardia Civil haber realizado sendas transferencias de 3.500 euros y 23.000 euros cada una a un banco con sede en Polonia para que este, a su vez, lo ingresara en la cuenta de una plataforma de compraventa de bitcoins con sede en Japón. Con posterioridad, el consultante intenta acceder a su cuenta en dicha empresa, pero aparece un mensaje en el que comunican que la empresa está en quiebra y cerrada. El consultante contacta entonces con su banco para la devolución de los importes transferidos, pero la empresa no autoriza la devolución.

son bienes intangibles diferentes entre sí (bitc on respecto de iota o rippel, por ejemplo)⁷⁸. Sin embargo, cada una de ellas individualmente consideradas tiene su origen en un protocolo específico y poseen las mismas características, siendo, en consecuencia, iguales entre sí, lo que les confiere la naturaleza de bienes homog neos⁷⁹.

La doctrina administrativa no se pronuncia sobre este asunto. Sin embargo, si lo que se pretende con la limitación temporal es evitar transacciones meramente especulativas para beneficiarse artificioosamente de las reglas de compensación, la venta y la compra de criptomonedas homogéneas que devenguen pérdidas en el plazo de un año, se debieran integrar en la base en el momento posterior en el que se transmitan definitivamente. Debiera aclararse este extremo, sobre todo en relación con el plazo temporal de un año, quizá excesivo para la pretensión y finalidad de la norma⁸⁰.

En relación con la imputación temporal, la determinación del criterio que se debe aplicar a las operaciones de transmisión de monedas virtuales, no debe ser polémico si tomamos en consideración que se califican, en todo caso, como ganancias o pérdidas de patrimonio que se integran, conforme al artículo 46 de la LIRPF, en la base del ahorro. Asimismo, las monedas virtuales son para la imposición directa bienes inmateriales y, por tanto, deben entenderse incluidos en el concepto amplio de elementos patrimoniales que utiliza la LIRPF.

Las transacciones económicas de compraventa e intercambio de criptomonedas reflejan capacidad económica incluso cuando se realizan exclusivamente en un entorno virtual. A falta de una regulación específica, las ganancias o pérdidas que resulten de estas operaciones de transmisión deben imputarse conforme a la regla general prevista en el artículo 14.1 c) de la LIRPF. La alteración patrimonial corresponde, por tanto, al periodo en el que se materialice la entrega de las monedas virtuales, con independencia de cuando se produzca el pago o el cobro. Se opta por el criterio de devengo.

El valor de transmisión que se utilizará para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial es el que tenía la criptomoneda que se cambia por euros en el momento en que se da la orden de venta. De esta forma el valor de adquisición será el que corresponda al momento en que se diera la orden de compra, con independencia del valor que tuviera en el momento, anterior o posterior, de salida de los fondos de la cuenta del contribuyente⁸¹.

⁷⁸ Como indica la DGT en Consulta V1149/2018, de 8 de mayo (NFC068891), las monedas virtuales son bienes diferentes entre sí, en tanto que cada moneda virtual tiene su origen en un protocolo informático específico, distinto ámbito de aceptación, distinta liquidez, valor y denominación.

⁷⁹ Consulta de la DGT V1604/2018, de 11 de junio (NFC069107), en relación con el régimen fiscal de ventas parciales de bitc on, calificándolos como bienes homogéneos.

⁸⁰ El IRPF también limita la compensación de pérdidas de patrimonio derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos o no a negociación. El plazo limitativo que se establece en estos casos es, respectivamente, de dos meses y un año (art. 33.5 f) y g) LIRPF).

⁸¹ En la Consulta de la DGT V0808/2018, de 22 de marzo (NFC064348), se plantea el momento de la imputación de la ganancia o pérdida, pues transcurre un lapso de tiempo entre la emisión de la orden

La situación sería algo más controvertida si calificamos las monedas virtuales como divisas, pues en tal caso no sería lo mismo cambiarlas por dinero de curso legal en euros (compraventa), que materializar el cambio en una divisa diferente, como dólares o libras, o en otra criptomoneda (Miras Marín, 2017, p. 116). Si se optase por la consideración como divisa, su transmisión gravaría también como ganancia o pérdida de patrimonio por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición de las divisas invertidas. El tipo de cambio sería el vigente en el momento de la transmisión o reembolso.

Sin embargo, cambiaría sustancialmente el criterio de imputación temporal. Como establece la LIRPF, si la divisa que se recibe como contraprestación es diferente al euro, el criterio de imputación temporal que debiera ser aplicado es el del artículo 14.2 e) de la LIRPF, imputándose la renta en el momento del cobro o del pago respectivo⁸². En estas circunstancias, solo habría imputación en el momento de su conversión definitiva a euros. Trasladar la consideración de la moneda virtual como divisa al ámbito del IRPF supondría admitir que solo habría imputación de renta cuando se transformase la criptomoneda definitivamente en dinero fiduciario. Una circunstancia del todo inadmisibles, pues implicaría un incentivo para mantenerlas en un entorno virtual y diferir la tributación efectiva.

Para finalizar, en relación con la situación especial de imputación temporal de la pérdida de patrimonio que se devenga por una estafa o un robo de criptomonedas, debe acudirse a la regla especial del artículo 14.2 k) de la LIRPF, que contemplan el momento de imputación temporal de pérdidas derivadas de créditos vencidos y no cobrados⁸³. Como ha reconocido en este sentido la DGT, para integrar la pérdida de patrimonio en la base general, se hace preciso que el crédito se declare como incobrable. El importe de un crédito no devuelto a

de venta de la moneda virtual y el momento de recibir el dinero en la cuenta corriente. La DGT resuelve considerando que la alteración patrimonial se producirá en el momento en que tenga lugar la transmisión mediante la entrega del bien o derecho vendido, conforme al artículo 609 del CC. En derecho español se sigue la teoría del título y el modo, según la cual «lo que importa para la transmisión del dominio mediante compraventa no es el pago del precio, sino que el contrato o acuerdo de voluntades venga acompañado de la *traditio* en cualquiera de las formas admitidas en derecho». Hay que entender la regla señalada con independencia de la regla especial de imputación de artículo 14.2 c) de la LIRPF prevista para las operaciones a plazo o con precio aplazado.

⁸² Dispone el artículo 14.2 e) de la LIRPF que «las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo».

⁸³ Establece el artículo 14.2 k) de la LIRPF que la pérdida de patrimonio se debe imputar al periodo impositivo en el que concurra alguna de las siguientes circunstancias: 1.^a Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable. 2.^a Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme al artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita. 3.^a Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito, sin que este haya sido satisfecho.

su vencimiento no constituye de forma automática una pérdida patrimonial, al mantener el acreedor su derecho de crédito, y solo cuando resulte judicialmente incobrable será cuando produzca sus efectos en la liquidación del IRPF, por ser en ese momento cuando se entiende producida la pérdida de patrimonio⁸⁴.

4. La titularidad y posesión de monedas virtuales

La titularidad y posesión de monedas virtuales, como ha reconocido la doctrina administrativa, deben declararse en el IP, tributo que grava el patrimonio mundial del que es titular una persona física residente en España⁸⁵, junto con el resto de los bienes y derechos de contenido económico, de la misma forma que un capital en divisas, valorándose al precio de mercado en la fecha del devengo del impuesto (art. 24 LIP)⁸⁶.

Diversas cuestiones se suscitan sobre este aspecto. Por una parte, la obligación de tributar por el impuesto exige que el valor de los bienes y derechos exceda del mínimo exento, que se establece, con carácter general, en 700.000 euros (art. 28.2 LIP). En tanto que estamos ante un tributo cedido a las comunidades autónomas, aquella obligación dependerá, en última instancia, de las disposiciones normativas que se aprueben por cada territorio autonómico. Una circunstancia que agravará aún más las diferencias impositivas de los contribuyentes según el lugar de su residencia. Por otra, la volatilidad que caracteriza el mercado de las criptomonedas, precisaría clarificar el momento exacto de la cotización que debe utilizar el contribuyente para declarar aquellas en el impuesto⁸⁷.

Estas cuestiones pierden relevancia, siquiera sea temporalmente, a partir del 1 de enero de 2020, como consecuencia de la bonificación general del 100 % de la cuota íntegra que se establece por el artículo 33 de la LIP para los sujetos pasivos por obligación personal y obligación real⁸⁸. En consecuencia, la obligación de presentar la declaración del impuesto

⁸⁴ Consultas de la DGT V1979/2015, de 25 de junio (NFC055476); V2603/2015, de 8 de septiembre (NFC056235), y V0999/2018, de 18 de abril (NFC068499).

⁸⁵ Las personas físicas que desarrollen una actividad económica, entre las que debemos considerar ya las relacionadas con el mercado de las criptomonedas podrán quedar exentos de impuesto conforme a lo dispuesto por el artículo 4.8 de la LIP. Asimismo, también grava el patrimonio del que, situado en nuestro territorio, corresponda a un no residente (art. 5.1 b) LIP).

⁸⁶ Consultas de la DGT V0590/2018, de 1 de marzo (NFC068258), y V0250/2018, de 1 de febrero (NFC068215).

⁸⁷ La variabilidad y fluctuación del valor de las criptomonedas requeriría de una mayor precisión optando, por ejemplo, por la cotización del día del devengo en el momento del cierre o en el de apertura (González García, 2018, p. 49).

⁸⁸ La bonificación general que se indica se fija para el año 2020 por el artículo 3 del Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan medidas en materia tributaria y catastral, que modifica el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, que restablece el Impuesto sobre el Patrimonio,

se limita a la meramente informativa, en aquellos casos en los que el valor de los bienes y derechos exceda de 2 millones de euros, aunque no resulte una cuota positiva (art. 37 de la LIP). Entre tales bienes están ya las monedas virtuales. Si el contribuyente es residente en territorio español, deberá incluir en la declaración del IP su patrimonio mundial y, por tanto, las monedas virtuales situadas en el extranjero.

La misma pretensión de control tiene la iniciativa legislativa dirigida a exigir de las personas físicas residentes en territorio español la obligación de informar anualmente a la Administración tributaria sobre los bienes situados en el extranjero (a través del modelo 720)⁸⁹. Entre ellos se incluyen las monedas virtuales de las que la persona física sea titular, beneficiaria o autorizada, u ostente algún poder de disposición, que estén custodiadas por personas o entidades que proporcionen servicios de salvaguarda de claves criptográficas privadas en nombre de terceros para almacenar, mantener y transferir monedas virtuales.

Las monedas virtuales no se vinculan a una web o servidor concreto, sino que existen en una red descentralizada. Su existencia se limita, por tanto, a un mero registro electrónico en alguna entidad de custodia o monedero virtual (*wallet*). Figuran en una dirección en internet dentro de la cadena de bloques (*blockchain*), a la que se asocian unas claves que permiten a su titular acceder a la dirección y gestionar sus monedas virtuales en el mercado. Las claves se almacenan en ficheros informáticos (*wallet*), que a su vez se suelen conservar en páginas web de entidades que ofrecen el servicio de almacenamiento.

Tales circunstancias exigen para el cumplimiento de la obligación de información de un criterio normativo que permita vincular las monedas virtuales con un territorio y, por ende, con una jurisdicción fiscal. En esta línea, la utilización por el particular de los servicios que ofrecen los intermediarios registrados para la salvaguarda de claves y acceso a sus plataformas para operar con seguridad en las transacciones de criptomonedas podría ser un criterio útil para la determinación del ámbito territorial de sujeción⁹⁰. Asimismo, no sería descartable que la obligación de información de bienes en el extranjero por personas físicas residentes en España pudiera confluir en algún momento con la obligación de declarar en el IP, adaptando el límite necesario a partir del cual nace la obligación de declaración sobre la titularidad de monedas virtuales, sobre todo tras la bonificación general de su cuota íntegra que lo relega a una mera obligación de información del patrimonio mundial.

con carácter temporal. Asimismo, para 2021, la bonificación la establece el artículo 3 del Real Decreto-Ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de la Seguridad Social.

⁸⁹ Texto del Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y lucha contra el Fraude Fiscal documento sometido a trámite de información pública el 23 de octubre de 2018, que modifica la disposición adicional decimoctava de la LGT en relación con esta obligación de información.

⁹⁰ La doctrina administrativa se ha pronunciado sobre este aspecto, aunque a los exclusivos efectos del IRNR (Consulta de la DGT V1609/2019, de 20 de mayo –NFC072253–), lo que no obsta que pueda ser un criterio válido para el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

5. Conclusiones

Tras más de una década de la aparición en el mercado de la primera moneda virtual, no hay todavía una regulación legal sobre el régimen tributario de la posesión y operaciones de adquisición y transmisión de monedas virtuales. Ha sido la doctrina administrativa la que ha ofrecido transitoriamente una línea argumental, más o menos evolucionada en algunos aspectos aunque insuficiente en otros, sobre el régimen tributario de las transacciones con criptomonedas, integrando esta nueva realidad virtual en las categorías jurídicas clásicas previstas por nuestro ordenamiento.

Para la imposición directa, las monedas virtuales son bienes muebles inmateriales diferentes entre sí. La transmisión de monedas virtuales por particulares devenga una ganancia o pérdida de patrimonio, ya se materialice a través de una compraventa o de una permuta, gravando según las reglas que establece el IRPF para esta fuente de renta en cuanto a la valoración, las reglas de integración, compensación y criterios de imputación temporal de rentas. La doctrina administrativa resulta copiosa en estas cuestiones, aunque no se pronuncia sobre otros aspectos esenciales del tributo, como es la incidencia que pudiera tener en las transacciones con monedas virtuales la norma antipérdidas que contempla la LIRPF cuando se venden y compran elementos patrimoniales en un determinado plazo temporal.

Las transacciones con monedas virtuales en el ámbito de una actividad económica generan ingresos y gastos que deben ser objeto de declaración-liquidación en el IRPF, IS e IRNR, según la naturaleza y residencia del sujeto perceptor. Ante la carencia de regulación normativa y los escasos pronunciamientos administrativos sobre esta fuente, para determinar la renta sometida a gravamen se deben aplicar las reglas generales previstas en los respectivos tributos. En el régimen de estimación directa, se requiere considerar las reglas contables. Sin embargo, también en este ámbito se carece de regulación legal. Tan solo se dispone de unos pocos pronunciamientos aislados del ICAC, que califica las monedas virtuales como elementos de inmovilizado intangible o existencias, según cuál sea su función o uso en la actividad económica habitual de la entidad.

A la espera de un marco normativo homogéneo que clarifique la naturaleza jurídica de la moneda virtual en ambos sectores normativos, el contribuyente deberá practicar, cuando corresponda, las correcciones valorativas necesarias cuando haya diferencias de calificación, valoración o imputación temporal.

La intermediación de entidades transfronterizas en el mercado virtual de las criptomonedas, que carecen de ubicación física en un determinado territorio, genera el problema de la determinación de la residencia fiscal. Una nueva realidad que escapa a los principios clásicos de territorialidad, basados en la figura física del «establecimiento permanente». Se precisa articular un nuevo nexo imponible que sustituya aquel criterio por uno más actual que tome en consideración la «presencia digital significativa».

En cuanto a la imposición indirecta, las monedas virtuales son medios de pago y divisas. A diferencia de la consideración como actividad económica y servicio financiero de la adquisición originaria de monedas virtuales en el IAE, el IVA la considera como tal actividad y califica las operaciones realizadas por estas entidades como no sujetas al impuesto, por las razones ya expuestas. Asimismo, en tanto que las operaciones de transmisión de monedas virtuales se equiparan a los servicios financieros, quedan sujetos y exentos, imposibilitando la recuperación del IVA soportado.

Por último, destacar la necesidad de emprender actuaciones legislativas dirigidas a controlar el entorno de este nuevo mercado intangible. Deben crearse obligaciones de información sobre quienes actúan en este ecosistema, tanto en relación con los intermediarios, a través de los que se materializan la mayor parte de las transacciones con criptomonedas, como con los particulares.

En relación con los primeros, hay que destacar la línea que marca la Directiva AMLD5, aunque su operatividad y efectividad precisa, no obstante, que la transposición de la misma a nuestro ordenamiento se realice lo antes posible. En relación con los segundos, la obligación de presentar el modelo 720. Habrá que esperar, sin embargo, al desarrollo normativo necesario que aclare cuestiones relevantes sobre esta obligación de información.

Referencias bibliográficas

- Carbajo Vasco, D. (2018). *La fiscalidad de las criptomonedas*. Servicio de Asesoría de Empresas (SAE). Recuperado de <<https://www.serviciosasesorias.es/wp-content/uploads/2018/12/Criptomonedas-definitivo.pdf>>. [Consulta: 21 de septiembre de 2019].
- Comisión Nacional del Mercado de Valores y Banco de España. (2018). *Comunicado conjunto sobre criptomonedas y ofertas iniciales de criptomonedas (ICOs)*. Recuperado de <https://www.cnmv.es/loul-timo/NOTA_CONJUNTAriptoES_%20final.pdf>. [Consulta: 2 de septiembre de 2019].
- Falcón y Tella, R. (2013). La tributación del dinero virtual. *Quincena Fiscal*, 20. Recuperado de <<https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=aranz%2Fperiodical%2F108139532%2Fv20130020.2&titleStage=F&titleAcct=iOace3e330000153c68c029df070f419#sl=e&eid=08dd973f5809f8262118d4fdd3d4d5be&eat=%5Bbid%3D%22%22%5D&pg=1&psl=&nvgS=false&tmp=666>>. [Consulta: 10 de septiembre de 2019].
- García Novoa, C. (2018). *La tributación del bitcoin. Una razón más para refundar la fiscalidad*. Recuperado de <<https://www.politica.fiscal.es/cesar-garcia-novoa/la-tributacion-del-bitcoin-una-razon-mas-para-refundar-la-fiscalidad>>. [Consulta: 7 de mayo de 2019].
- García Torres-Fernández, M. J. (2018). Problemas en la tributación de las operaciones

- con Bitcoins: calificación, prueba, valoración y control de las rentas generadas. En *Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario* (pp. 86-98). (1.ª parte). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, n.º 10.
- Gil Soriano, A. (2018). Monedas virtuales: aproximación jurídico-tributaria y control tributario. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 48, 72-81.
- Gómez Jiménez, C. (2014). El bitcoin y su tributación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 380, 81-104.
- Gómez Requena, J. A. (2018). ¿Se van a solucionar los problemas de asimetrías de información en los precios de transferencia con la aplicación de la tecnología *blockchain*? En *Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario* (pp. 114-124). (1.ª parte). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, n.º 10.
- González Aparicio, M. (2018). Tratamiento tributario de los nuevos medios de pago en la fiscalidad indirecta. En *Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario* (pp. 125-136). (1.ª parte). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, n.º 10.
- González de Frutos, U. (2018). La fiscalidad en el mundo *Blockchain*. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 425-426, 5-36.
- González García, I. (2018). Control tributario de las criptomonedas. En *Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario* (pp. 36-49). (1.ª parte). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, n.º 10.
- Guaita Martínez, J. M. (2019). *Las criptomonedas: digitalización 2.0*. Navarra: Thomson-Reuters. Aranzadi.
- Hijas Cid, E. (2016). Bitcoins: algunas cuestiones jurídicas. *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, 66, 38-41.
- Legerén Molina, A. (2019). Retos jurídicos que plantea la tecnología de la cadena de bloques. Aspectos legales de *blockchain*. *Revista de Derecho Civil*, 1 (enero-marzo), 177-237.
- Miras Marín, N. (2017). El régimen jurídico-tributario del bitcoin. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 406, 101-136.
- Pedreira Menéndez, j. (2018). La contabilización y tributación de la moneda virtual (Bitcoin). En *Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario* (pp. 137-148). (1.ª parte). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, n.º 10.
- Pedreira Menendez, J. y Álvarez Pérez, B. (2018). Consideraciones sobre la tributación y calificación contable de las operaciones con moneda digital (Bitcoins) en las empresas. *Quincena Fiscal*, 3. Recuperado de <[https://proview.thomsonreuters.com/ title.html?redirect=true&titleKey=aranz%2Fperiodical%2F108139532%2Fv20180003.1&titleStage=F&titleAcct=i0ace3e3300000153c68c029df070f419#sl=0&eid=db2afa3e520cbffc8d80ef6230a8bbf7&eat=%5Bbid%3D%22%22%5D&pg=&psl=e&nvgS=false&tmp=983](https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=aranz%2Fperiodical%2F108139532%2Fv20180003.1&titleStage=F&titleAcct=i0ace3e3300000153c68c029df070f419#sl=0&eid=db2afa3e520cbffc8d80ef6230a8bbf7&eat=%5Bbid%3D%22%22%5D&pg=&psl=e&nvgS=false&tmp=983)> [Consultado el 12 de octubre de 2019].
- Pérez Bernabéu, B. La Administración tributaria frente al anonimato de las criptomonedas: la seudonimia del Bitcoin. En *Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario* (pp. 149-161). (1.ª parte). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, n.º 10.
- Rosembuj, T. (2015). *Bitcoin*. Barcelona: El Fisco.
- Villaroig Moya, R. (2018). Tributación de criptomonedas. *Colegio de Economistas de Alicante*, 26. Recuperado de <<http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/18107061565.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> [Consultado el 12 de septiembre de 2019].



La gestión del IRPF, ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa?

Ignacio Corral Guadaño

Inspector de Hacienda del Estado

Estudiante del programa de doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales. UNED

Extracto

En los últimos años, las Administraciones tributarias están abordando un cambio en la forma de relacionarse con los contribuyentes. Surge así el modelo de cumplimiento cooperativo, si bien el modelo debe entenderse como una manifestación más del principio general que debe presidir toda la actividad pública, el principio de buena Administración.

En este ámbito, la campaña sobre la renta en España constituye un claro ejemplo del modelo de «buena Administración» en materia tributaria, enfocada en el ciudadano; si bien, deben plantearse nuevas propuestas para continuar con el proceso de mejora continua que siempre lo ha presidido.

Palabras clave: impuesto sobre la renta de las personas físicas; campaña de renta; Administración tributaria; buena Administración; cumplimiento cooperativo.

Fecha de entrada: 04-05-2020 / Fecha de aceptación: 10-06-2020

Cómo citar: Corral Guadaño I. (2020). La gestión del IRPF, ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 111-140.



Personal income tax management, is it time for a cooperative relation based review?

Ignacio Corral Guadaño

Abstract

In the last years, Tax Administrations have changed the way they relate to taxpayers. In this context, the cooperative compliance model arises, as a manifestation of the general principle that must preside over all public activity, the Principle of «Good Administration». In this area, the tax income management in Spain is a clear example of the model of «Good Administration» in tax matters, focused on the citizen; anyway new proposals should be put forward to continue the process of continuous improvement that has always inspired it.

Keywords: personal income tax; personal income tax management; Tax Administration; Good Administration; cooperative compliance.

Citation: Corral Guadaño I. (2020). La gestión del IRPF, ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 111-140.





Sumario

1. Introducción: los retos actuales de las Administraciones tributarias
2. La relación jurídico-tributaria: de la confrontación, al cumplimiento cooperativo
3. La gestión del IRPF en España: la campaña de la renta
4. Fundamentos y propuestas de reforma en la gestión y el control del IRPF
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Bibliografía

Nota: El autor ha elaborado este trabajo en el seno del Programa de Doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la UNED.

1. Introducción: los retos actuales de las Administraciones tributarias

La Administración tributaria de un país suele ser el reflejo de su sociedad y de su economía. Así, la tan manida «revolución» que estamos viviendo, una revolución global, digital y móvil ha tenido una clara incidencia en la tributación y en las prácticas de las Administraciones tributarias.

Con independencia de las reformas legales y las adaptaciones de los sistemas tributarios a esta realidad, no cabe duda de que algo ha cambiado en la estrategia de lucha contra el fraude, en la operativa de las Administraciones tributarias y en su forma de relacionarse con los contribuyentes y con otras Administraciones. Básicamente se han producido tres fenómenos dignos de destacar y todos relacionados con la realidad que estamos viviendo.

En primer lugar, en la última década se ha producido una pérdida de ingresos generalizada debido a la crisis económica y a las nuevas formas de planificación fiscal, la movilidad de los recursos y los nuevos activos financieros existentes. Fruto de esta situación, las jurisdicciones han optado por reaccionar y cambiar el modelo de trabajar, avanzando hacia una actuación más coordinada.

Surgen así, lideradas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), iniciativas como el proyecto BEPS¹ o el Foro Global sobre Transparencia e intercambio de Información². Aunque estas medidas no son objeto de análisis en este artículo, sí conviene decir que tanto la Unión Europea (UE), como España, han estado claramente alineadas con esta nueva forma de entender la fiscalidad internacional, yendo en determinados casos, incluso más allá de lo que indica la propia OCDE y otros órganos internacionales.

En segundo lugar, se ha producido un aprovechamiento generalizado de las nuevas tecnologías para mejorar la eficiencia de la gestión tributaria y, en muchos casos, reducir el coste de cumplimiento de los contribuyentes y el coste propio de la recaudación. Así, en el caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), el uso de la autoliquidación por parte de los contribuyentes como forma de determinación de la obligación tributaria ha evolucionado hacia un modelo en el que es la propia Administración la que, a pesar de pedir la conformidad de los contribuyentes, asume el peso de la determinación del hecho imponible y su cuantificación. Se establecen actuaciones de asistencia que facilitan la vida de los ciudadanos eximiéndoles de declarar, facilitándoles la comunicación de los datos fiscales o incluso confeccionándoles el borrador de la declaración que el contribuyente debe presentar.

Quizás, en términos estrictos seguimos estando en un modelo de gestión basado en el sistema de autoliquidaciones que presentan los contribuyentes, pero no cabe duda de que

¹ Por sus siglas en inglés Base Erosion and Profit Shifting <<https://www.oecd.org/tax/beps/>>.

² <<https://www.oecd.org/tax/transparency/>>.

la carga indirecta del cumplimiento tributario se ha asumido por la propia Administración. Así, las «campañas de la renta» están protagonizadas por los famosos borradores, y ya se están desarrollando proyectos piloto sobre la confección de borradores del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para los empresarios.

Igualmente, se ha incrementado la eficiencia en la obtención de datos de terceros, e incluso de los propios contribuyentes (baste recordar el sistema de información inmediata «SII» del IVA) y por supuesto, se han producido profundos avances en las herramientas informáticas de control con el *big data*, la inteligencia artificial y el desarrollo de aplicaciones informáticas internas, que han colocado, sin duda alguna, a la Administración tributaria al menos en una posición muy favorable y adaptada a la realidad que le toca gestionar.

Y el tercer fenómeno a destacar es el comienzo de una forma diferente de entender la relación de la Administración tributaria con los contribuyentes. Al margen de la legislación de cada país, las Administraciones han empezado a interiorizar en su cultura que es mucho más eficiente plantear la relación con el contribuyente de una forma más amigable y más cercana, facilitando en todo lo posible el cumplimiento, con independencia de que los mecanismos de control y de cumplimiento coercitivo sigan estando presentes.

Con este planteamiento, ganan las dos partes. La Administración gana, porque no puede llegar a todo. El modelo tradicional de control en el que unos inspectores comprueban la actividad económica de las empresas no parece el más eficaz hoy día. Si anticipamos el trabajo y vemos puntos de riesgo, seremos más eficientes. Por ello, las técnicas tradicionales han dado paso a nuevas metodologías, como la segmentación de los contribuyentes, el análisis de riesgos, los compromisos de los contribuyentes o el denominado «*compliance*». Así, si los recursos destinados a controlar a los buenos contribuyentes se dedican a perseguir a los «malos» se gana en eficiencia. Pero los contribuyentes también obtienen importantes ventajas, reducen la incertidumbre, la litigiosidad y los costes de cumplimiento y mejora su reputación gracias a su imagen de buen contribuyente.

Pero, pese a todo, no debemos olvidar que la ley se debe cumplir y los impuestos se deben pagar, y que la Administración tributaria debe estar en una situación de poder y garantizar el cumplimiento de la ley³.

³ Según Díaz Yubero y Collosa (2020):

De forma general, las AATT definieron una nueva estrategia que pasa por elevar los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes lo que exige apostar por dos líneas principales de actuación: dar las máximas facilidades a los que quieren cumplir y luchar de forma decidida y rigurosa contra el fraude y los incumplimientos tributarios.

Estas dos líneas de actuación son complementarias y deben aplicarse equilibradamente para que los contribuyentes cumplan cada vez mejor con sus obligaciones tributarias de forma «voluntaria». El gran objetivo de la AT moderna no es descubrir mucho fraude fiscal, sino que cada vez haya menos fraude fiscal.

Todo este fenómeno del cumplimiento cooperativo no es nuevo. Actualmente existen experiencias en más de 25 jurisdicciones, y la OCDE lleva años liderando los trabajos encaminados a sistematizar los modelos de cumplimiento cooperativo⁴. El sector privado no se ha quedado al margen de este movimiento, la Asociación Fiscal Internacional (IFA por su denominación en inglés) la ha tenido en cuenta en sus discusiones⁵. E Incluso en España, de la mano de importantes actores fiscales del propio sector privado, se debe hacer mención a la norma UNE 19602 sobre el cumplimiento tributario⁶.

Ante esta nueva forma de entender las relaciones tributarias, cabe pensar que, al menos, muchos de los objetivos y los principios inspiradores del cumplimiento cooperativo pueden verse reflejados en la gestión del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por parte de la AEAT en España. Por ello, quizás, ha llegado el momento de revisar la regulación española en materia de IRPF y dar un salto definitivo hacia un nuevo modelo orientado a la transparencia, la cooperación y el entendimiento.

En esta línea, los objetivos del presente artículo son los siguientes:

1. Delimitar la nueva forma de entender la relación jurídico-tributaria: el concepto de «cumplimiento cooperativo», sus principios inspiradores y sobre todo el contexto general en el que se ha desarrollado.
2. Analizar desde un punto de vista económico y legal la gestión del IRPF en España.
3. Establecer unas propuestas de cambio en la legislación y en la dinámica de la gestión del propio impuesto para adaptarlo, más si cabe, a los principios inspiradores de la nueva forma de entender la relación jurídico-tributaria: la transparencia, la confianza y la colaboración.

2. La relación jurídico-tributaria: de la confrontación, al cumplimiento cooperativo

El artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que la relación jurídico-tributaria es el conjunto de derechos y obligaciones que se generan por la aplicación de los tributos tanto a la Administración como a los contribuyentes. No es objeto del presente artículo hacer un estudio legal sobre el contenido de la relación jurídico-tributaria. De hecho, si analizamos la definición que la LGT establece de la relación jurídico-

⁴ Sin ánimo de ser exhaustivo los informes más relevantes de la OCDE en este ámbito han sido: OCDE (2004); OCDE (2006); OCDE (2013a); OCDE (2013b); OCDE (2017).

⁵ En 2012 la IFA celebró en Boston un seminario monográfico sobre el tema. Y ha continuado trabajando en estos años para perfilar una posición sobre el cumplimiento cooperativo.

⁶ <<https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma?c=N0061482>>.

tributaria, podemos entender perfectamente que el contenido material de la misma se puede gestionar y enfocar de diferentes formas por las partes. Se trata de una definición legal en la que cabe todo, en el sentido de la estrategia a seguir para llevar a cabo la misma. Así la aplicación de los tributos y el cumplimiento de la normativa tributaria puede perfectamente plantearse como una relación de confrontación entre las partes o, por otra parte, como una forma de colaboración para dar mejor cumplimiento a la ley.

El enfoque tradicional de esa relación, respetando en todo caso el principio de legalidad, ha venido marcado por un ambiente de confrontación; la Administración está en una situación de poder y el ciudadano como adversario debe cumplir con sus obligaciones y, si hay algún problema, la Administración a través de los procedimientos de control *a posteriori* lo detecta, lo resuelve y lo sanciona si procede. Por su parte, el contribuyente dispone de un catálogo de derechos y garantías y, en todo caso, del amparo judicial ante las actuaciones de la Administración.

El modelo de relación cooperativa o de cumplimiento cooperativo cambia radicalmente el enfoque (Cremades Ugarte, Arias y Vargas, 2015)⁷. Bajo el paraguas del respeto a la ley y del mantenimiento de la posición de cada parte, la idea es que, en lugar de actuar separados, lo hagan conjuntamente en un ambiente de cooperación. Que la Administración ayude en todo lo posible al ciudadano a cumplir, que los problemas se resuelvan antes de que aparezcan y, por supuesto, que haya confianza y transparencia entre las partes. Esto no supone que no existan diferencias de criterio; por supuesto, las partes pueden tener opiniones diferentes, pero, sin duda, se trata de un enfoque diferente de la relación tributaria, basada en la transparencia, la confianza y la cooperación.

Por tanto, no estamos ante una relación jurídico-tributaria nueva o diferente, sino ante una forma distinta de enfocarla. Se trata, como afirma Rozas Valdés (2016), de un modelo de gestión pública como una filosofía gerencial de gestión en la aplicación de los tributos en la que la Administración tributaria se orienta más a la prestación de servicios que al control.

La OCDE ha venido liderando los trabajos sobre el estudio y la implantación del cumplimiento cooperativo. Pero desde el sector privado también se ha venido insistiendo en la conveniencia de este nuevo modelo de gestión, Así, conforme apunta García-Herrera (2017):

[...] el buen gobierno fiscal empieza a ocupar un papel cada vez más importante cuando hablamos de buen gobierno de las sociedades en general [...]. Los organismos internacionales, en particular la OCDE, dan cada vez mayor relevancia a esta cuestión y los diferentes países van asumiendo en sus normativas esta realidad.

⁷ La denominación de «relación cooperativa» y «cumplimiento cooperativo» ha generado grandes discusiones en el ámbito de la OCDE. El término «relación cooperativa» podría dar lugar a connotaciones de desigualdad en el trato fiscal. Por ello la OCDE consideró más adecuado el término «cumplimiento cooperativo» por ser más exacto, dado que no solamente denota el proceso de cooperación, sino que demuestra también su finalidad como componente integral de la estrategia general de gestión de las Administraciones tributarias.

Precisamente, la IFA en el año 2012 publicó un informe en el que daba una definición de esta nueva forma de relación, cuya traducción al español sería la siguiente (Calderón Carrero y Quintas Seara, 2015):

[...] relación institucional específicamente definida, basada en intenciones expresadas mutuamente y no en reglas detalladas que los contribuyentes y las administraciones asumen voluntariamente más allá de sus obligaciones legales básicas, en el entendimiento mutuo, el respeto y una verdadera cooperación, y que tiene como objetivo la aplicación de las leyes fiscales en relación con las actividades de los contribuyentes de la forma más eficiente y oportuna asumiendo una revelación completa, oportuna y recíproca de la información tributaria relevante y que conduce a la determinación de la cuantía correcta del impuesto correspondiente teniendo en cuenta el espíritu y el propósito de la ley tributaria respetando a su vez los derechos de cada una de las partes, como las obligaciones previstas en las leyes procesales en caso de desacuerdo acerca de lo que constituye la cuantía correcta del impuesto.

En general, cada país ha llevado a cabo sus propias experiencias en materia de cumplimiento cooperativo. Desde los más avanzados, como los Países Bajos, Australia o el propio EE. UU., hasta tímidas iniciativas en países como los latinoamericanos. No obstante, todos presentan algunas características comunes que, siguiendo a Carrasco González (2019), se pueden sistematizar en las siguientes:

- Carácter voluntario. No existe obligación de asumir más compromisos que los legales.
- Tiene su base en la colaboración la transparencia y la confianza. Esto implica compromisos para las dos partes. Para los contribuyentes, suministrar información adicional e incluso antes de ser utilizada; por parte de la Administración, fijar e informar de su criterio *ex ante* de su aplicación.
- Se trata de reglas y criterios informales, no vinculantes, lo que se ha denominado *soft law*.
- Los obligados tributarios que acceden a esta nueva forma de relación son previamente seleccionados. En la mayoría de los casos una vez segmentados los contribuyentes, se aplica el sector de las grandes empresas, si bien existen experiencias con otros sectores como es el caso de los Países Bajos (Sonetti, 2019).

En definitiva, como conclusión de todo lo planteado, podemos establecer que el cumplimiento cooperativo constituye una nueva forma de entender la relación jurídico-tributaria y, en concreto, de cómo la Administración y el contribuyente interactúan para gestionar mejor la aplicación de los tributos. A través de la transparencia, la confianza y la colaboración se pretenden alcanzar mejoras significativas en la seguridad jurídica, reducir los costes de cumplimiento y evitar si es posible las controversias.

En cuanto al fundamento jurídico en el que se basa el cumplimiento cooperativo, la única mención expresa a la relación cooperativa en nuestra legislación la encontramos en el artículo 92.2 de la LGT que, de forma genérica, al hablar de la colaboración social insta a alcanzar acuerdos de cara a potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

Pero no cabe duda de que esta forma de interactuar tiene un acomodo perfecto en la propia Constitución española cuando en su artículo 9 se refiere a la participación ciudadana en los asuntos que le afecten (art. 9.2) o en el principio general de seguridad jurídica (art. 9.3) (Sanz Gómez, 2016). Por su parte, en el ámbito del derecho administrativo, si nos fijamos en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en su artículo 3 se enumeran los principios de actuación de las Administraciones, principios como el de participación, objetividad, transparencia, buena fe, confianza legítima y eficacia que pueden definir perfectamente el espíritu de la relación cooperativa.

Pero, no obstante, el cumplimiento cooperativo, a pesar de encajar perfectamente con los fundamentos antes mencionados, desde el punto de vista de la Administración debe ser un elemento más de una estrategia general más amplia. En los últimos años se ha extendido una visión de las Administraciones más orientada al ciudadano, más amigable, eficiente y cercana. Esta idea se ha generalizado más si cabe con el desarrollo tecnológico, que ha impulsado iniciativas como la administración electrónica y la transformación digital de la Administración.

La figura tradicional de un sistema público centrado en interminables trámites y en la falta de soluciones ha dado paso al espíritu de servicio al ciudadano en prácticamente todos los ámbitos (cita *on line* en la sanidad, firma electrónica de documentos, oficinas virtuales, y un largo etc.). Se trata, en definitiva, de un conjunto de buenas prácticas en las que se deben incluir las del ámbito tributario que se incardinan en el denominado «derecho a una buena Administración».

Se trata de un derecho que, a pesar de no estar expresamente reconocido en nuestro ordenamiento jurídico, sí que está jurídicamente establecido y tutelado en el ordenamiento jurídico comunitario⁸.

La buena Administración pública es un derecho de los ciudadanos, pero, a la vez, una obligación para la propia Administración. Los ciudadanos tienen derecho a exigir determinados patrones o estándares en el funcionamiento de la Administración, y la Administración está obligada a distinguirse, en su actuación cotidiana, por su servicio objetivo al interés general y centrada en el ciudadano (Rodríguez Arana, 2013).

Así, la proyección de este derecho básico del ciudadano supone la existencia en los ordenamientos jurídicos de un conjunto de principios generales y de un elenco de derechos que adquieren una relevancia singular y que podemos afirmar que están vigentes en la actualidad.

⁸ El derecho a la buena Administración está previsto en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE del año 2007.

El respeto al ordenamiento jurídico en su conjunto y la obligación de servir con objetividad al interés general hace que la Administración en sus relaciones con el ciudadano deba actuar de acuerdo con principios plenamente reconocidos y esta exigencia tiene que ser perfectamente aplicable al ámbito tributario.

Sin pretender hacer una enumeración exhaustiva, los principios que son corolarios del derecho a la buena Administración podrían ser los siguientes: juridicidad, servicio objetivo a los ciudadanos, racionalidad y motivación de sus actuaciones, igualdad de trato, eficacia, publicidad de las normas, seguridad jurídica, proporcionalidad, coherencia, buena fe, confianza legítima, asesoramiento, facilitación, celeridad, transparencia y protección de la intimidad.

A *contrario sensu*, el derecho fundamental de los ciudadanos a una buena Administración se debe concretar en una serie de derechos determinados que pueden identificarse perfectamente en nuestro ordenamiento: motivación de los actos, tutela administrativa durante el procedimiento, resolución en plazo, derecho a efectuar peticiones, a no presentar documentos ya en poder de la Administración, a ser oído en el procedimiento, a alegar y a participar en las actuaciones, a presentar quejas, a interponer recursos, a obtener copia de los procedimientos, a actuar a través de representante, etc. Todos estos principios y derechos deben formar parte de la actuación de la Administración, pero, sobre todo, la buena Administración pasa por el proceso de mejora continua y la vocación de la mejora del servicio al ciudadano. Y, enlazando con lo anterior el cumplimiento cooperativo es un modelo de gestión pública que forma parte del todo, que es el principio fundamental de buena Administración, y que debe imperar en la actuación de las Administraciones públicas incluida la tributaria.

La forma de implantar los mecanismos de cooperación entre los países ha sido desigual. Mientras algunos Estados han formalizado sistemas cooperativos sin alterar la legislación tributaria, otros han introducido ciertas modificaciones en sus ordenamientos. A nivel legislativo en España solo se ha realizado una tímida modificación en la LGT mediante la Ley 34/2015 estableciendo una mención en el artículo 92.2 de la misma, muy criticada por la doctrina por su tibieza⁹.

España no ha permanecido al margen ante este nuevo planteamiento de reorientar las relaciones con los contribuyentes hacia un nuevo modelo de gestión basado en la confianza, la transparencia y la colaboración. Se ha producido un largo proceso de adaptación iniciado en 2008 con el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, a partir del cual se establece la creación del Foro de Grandes Empresas como centro de debate y de cooperación entre la Administración tributaria y los principales contribuyentes del país, las grandes empresas cotizadas.

Durante estos años la Administración tributaria española ha enfocado su estrategia en materia de cumplimiento cooperativo hacia dos grupos de interés: las grandes empresas y los profesionales tributarios. Se trata de una estrategia de relación cooperativa que cumple todas las características mencionadas anteriormente (*soft law*, voluntario, segmentado

⁹ Rozas Valdés (2016, p. 89) la analiza incidiendo en que ni dispone, ni ordena, ni prohíbe nada...

a algún sector de los contribuyentes y que persigue generar un clima de diálogo, transparencia, confianza y colaboración para ambas partes).

Respecto a la relación con las grandes empresas, la creación del Foro a partir de 2009 supone iniciar un diálogo con los contribuyentes que más aportan a la recaudación para poner encima de la mesa los problemas de las partes y acordar soluciones dentro de la legalidad (transparencia); se pretende llegar a compromisos concretos con el fin de cooperar para un cumplimiento tributario más fácil¹⁰. Surge así el Código de Buenas Prácticas¹¹ al que se pueden adherir las grandes empresas y medidas adicionales como el informe anual de transparencia.

En cuanto a las relaciones con los profesionales tributarios, a los que hace mención expresa el artículo 92.2 de la LGT, la relación cooperativa se inicia en 2011 con la institucionalización de un lugar de discusión denominado Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales, en el que se trata a su nivel cualquier cuestión controvertida en materia de gestión tributaria de interés común. Se han aprobado en el Foro dos Códigos de Buenas Prácticas uno para las entidades colectivas (asociaciones y colegios profesionales) y otro referido a los profesionales tributarios¹². Ambos códigos son de adhesión voluntaria y recogen derechos y obligaciones para ambas partes con el fin de establecer una relación más confiable y transparente. La propia AEAT reconoce la importancia de estos colectivos como dique de contención del fraude fiscal, a la hora de asesorar a sus clientes en materia de planificación fiscal, pero también como factor clave para detectar esquemas fraudulentos en los diferentes sectores económicos.

Para concluir, debe hacerse una mención a la Norma UNE 19602 sobre los Sistemas de Gestión en materia de *compliance* tributario. Se trata de una iniciativa del sector privado enfocada a establecer un sistema de buenas prácticas tributarias. Desde la Administración tributaria, pese a no participar en su elaboración, se ha recibido de forma positiva, sin olvidar que no estamos ante una norma jurídica y que la legalidad debe respetarse en todo momento.

Llegados a este punto, la cuestión que debemos resolver sería si es aplicable el cumplimiento cooperativo al modelo de gestión del IRPF. Como ya se ha mencionado, la relación cooperativa se ha restringido tradicionalmente a las grandes empresas bajo la justificación de que son los que mayor volumen de recaudación generan. Por otra parte, hay iniciativas (incluida la española) para implantar programas de cumplimiento cooperativo adaptados a las particularidades de las pequeñas y medianas empresas (pymes)¹³.

¹⁰ Especialmente interesante a la hora de abordar esta cuestión es el trabajo del profesor Sanz Gómez (2017).

¹¹ <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml>.

¹² Sesión de 2 de julio de 2019. <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml>.

¹³ Quizás la más reseñable es la experiencia neerlandesa con el *tax service provider* y el *relationship manager*.

Pero la cuestión que se debe plantear no es tanto si existe una identidad entre el modelo de cumplimiento cooperativo, tal y como se entiende en la actualidad, y la gestión del IRPF por parte de la AEAT en España y su forma de interactuar con los contribuyentes.

Como hemos planteado anteriormente, el concepto de cumplimiento cooperativo responde a una nueva forma de gestionar las relaciones jurídico-tributarias, basada en la confianza, la transparencia y la colaboración. Pero esta forma de plantear las relaciones es un eslabón más de un principio fundamental que debe imperar en la actuación pública, el principio de buena administración, centrando toda su actividad en el ciudadano y en servir con objetividad al interés general.

Por ello, la cuestión fundamental no pasa por saber si el servicio que presta la AEAT puede encuadrarse o no en el concepto de cumplimiento cooperativo sino más bien si, dentro del marco general del derecho de una buena Administración de los ciudadanos, se pueden hacer mejoras en el modelo actual de la campaña del IRPF con el fin de alcanzar un mejor entendimiento y, en definitiva, prestar un mejor servicio al ciudadano sin afectar al interés general.

3. La gestión del IRPF en España: la campaña de la renta

La campaña de la renta de cada año constituye el espejo donde se refleja en la sociedad el trabajo de la Administración tributaria.

El ciudadano medio, con pocos o escasos conocimientos tributarios, analiza el funcionamiento de la AEAT a través de su declaración de la renta. Si presentar la declaración no le supone mucho esfuerzo y si le devuelven rápido lo que le corresponde, los servicios de la AEAT son considerados como buenos en su conjunto¹⁴. Se trata de una mera percepción subjetiva, pero no cabe duda de que la AEAT ha puesto en los últimos años especial atención a prestar este servicio de la forma más eficiente posible.

Históricamente la campaña de renta ha sido la mayor apuesta de la AEAT por prestar al ciudadano unos servicios de calidad, reducir los costes de cumplimiento y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme a lo dispuesto en la propia LGT en el artículo 85, donde se le impone el deber de dar información y prestar asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en la realización de las autoliquidaciones que deben presentar.

La estrategia de la AEAT en la campaña de la renta se basa en tres pilares fundamentales: en primer lugar, un pilar material, que es el elevado desarrollo de las aplicaciones informáticas de las que dispone (de los más avanzados del mundo) que le permite llegar a los ciudadanos de forma rápida y amigable (la propia LGT insta en su artículo 96 al uso de tecnologías informáticas y telemáticas); en segundo lugar, un pilar procedimental, el modelo

¹⁴ Según el barómetro fiscal correspondiente al año 2018, el 81 % de los ciudadanos que conocen los servicios de información y asistencia de la AEAT los valoran positivamente: <https://www.ief.es/comun/Descarga.cshtml?ruta=~/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_13.pdf>.

de colaboración para la obtención de información con trascendencia tributaria, cuya base legal se encuentra en los artículos 92 y siguientes de la LGT y que, a través del suministro de información de terceros, permite hacer de forma casi exacta la radiografía de la capacidad económica de un ciudadano a través de la renta obtenida en un año (información de su empleador, de su banco, de su casero, etc.). Y un tercer pilar, quizás el más determinante, que tradicionalmente ha sido y es la apuesta clara de la Administración tributaria por la asistencia al ciudadano en el cumplimiento de su obligación de declarar.

Así, el primer programa de ayuda a la declaración de la renta cuenta con más de 30 años de antigüedad, previo incluso, a la creación de la propia Agencia Tributaria como ente público independiente. A partir de ahí, el camino ha sido largo, pero se puede apreciar una clara apuesta por la transparencia y la asistencia al contribuyente. Hace más de 20 años que la Agencia pone a disposición del ciudadano los datos fiscales. Se trataba de una decisión arriesgada puesto que se ponían sobre la mesa los datos que se utilizaban para el control, pero podemos decir que se trató de un punto de inflexión en la campaña de la renta.

El siguiente paso fue el borrador de la declaración. La propia AEAT elaboraba la autoliquidación en lugar del contribuyente sin perjuicio de la necesidad de que el propio contribuyente lo confirmara y lo completara, rectificando datos erróneos o tomando decisiones que solo él podía adoptar (por ejemplo, si un ciudadano tiene dos viviendas, debe ser él quien identifique su vivienda habitual).

Todo este proceso se ha ido perfeccionando con el fin de adaptarse a la nueva realidad digital y facilitar tanto a la propia Administración como al propio ciudadano el cumplimiento de su obligación de declarar (herramientas como el certificado de firma electrónica, renta web, etc.). De hecho, se ha ido más allá, eximiendo de presentar la declaración a aquellos ciudadanos que, por la naturaleza de sus rentas y con base en las reducidas cuantías, apenas aportaría información a la Administración.

En definitiva, la campaña del IRPF en España puede considerarse como la apuesta decidida de la AEAT por un modelo de gestión tributaria en la que la asistencia al contribuyente es el paradigma para el cumplimiento tributario en periodo voluntario y los principios de transparencia y buena fe definen la estrategia de la Administración¹⁵.

La base legal en la que se apoya la AEAT son los artículos 120 de la LGT y 97 y 98 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) (Ley 35/2006)¹⁶, los que de-

¹⁵ De hecho, una muestra más de esta estrategia basada en la transparencia, es la puesta a disposición por parte de la AEAT de toda la información que tiene sobre el contribuyente, la que incorpora al borrador y aquella otra sobre la que desconoce su incidencia en la liquidación, para que sea el propio contribuyente el que la maneje y decida o no si la incorpora.

¹⁶ Artículo 120 de la LGT. Autoliquidaciones.

1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación

terminan que la gestión del mismo se inicie mediante una autoliquidación. Sin ánimo de ser exhaustivos, de dichos artículos se pueden obtener las siguientes conclusiones:

- La responsabilidad de realizar la autoliquidación del impuesto corresponde al contribuyente.
- El borrador de la declaración es una herramienta para asistirle en su obligación, sin perjuicio de que la responsabilidad de que la autoliquidación sea correcta corresponde al contribuyente.
- El contribuyente debe confirmar el borrador si está de acuerdo o modificarlo para ajustar su declaración a la legalidad.
- Independientemente de esa modificación, el contribuyente puede iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidación o presentar una declaración complementaria si, pasado el plazo de la campaña de la renta, detecta algún error.
- Si no se puede practicar el borrador por falta de datos, se facilitarán los datos fiscales, entrando en juego el resto de los servicios de asistencia si el contribuyente desea hacer uso de ellos (el ya desaparecido programa PADRE, renta web, atención telefónica y cita previa para confeccionar la declaración).

Todo ello apoyado por un sistema informático que ha venido mejorando año tras año y orientado a la facilitación de las actuaciones de los contribuyentes. Hoy día, desde cualquier terminal con acceso a internet (teléfono móvil, ordenador o tableta), se puede confeccionar sin problemas la declaración del IRPF garantizando la identidad y la protección de los datos del contribuyente.

En definitiva, la Administración en cumplimiento de la ley, a quien puede eximir de declarar, le exime; al que no puede eximir intenta confeccionar su declaración mediante el borrador; y, en todo caso, en un claro ejercicio de transparencia, les facilita a todos los datos fiscales y el cumplimiento de sus obligaciones a través de las herramientas informáticas o la asistencia en la confección de la declaración.

Es importante recapitular algunas cifras para hacernos una idea de la magnitud de estas afirmaciones. Así, según datos facilitados por la Subdirección General de Planificación y Coordinación del Departamento de Gestión de la AEAT, y siendo conscientes de que el ejercicio 2018 aún está abierto a posibles actuaciones y procedimientos tributarios no prescritos, los datos más relevantes de la campaña sobre la renta fueron los siguientes:

necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda...

N.º de contribuyentes en el IRPF	20.789.235	
N.º de contribuyentes que no tienen que presentar declaración	1.220	0,01 % del total de contribuyentes
N.º de contribuyentes que tienen que presentar declaración	20.788.015	99,99 % del total de contribuyentes
N.º de borradores elaborados por la AEAT	15.838.191	76 % del total de contribuyentes
N.º de borradores confirmados	5.515.060	35 % del total de contribuyentes
N.º de borradores modificados	10.323.131	65 % del total de contribuyentes
N.º de rectificaciones de autoliquidación con devolución de ingr. Indevido	210.552	1 % del total de contribuyentes
N.º de declaraciones complementarias presentadas	110.057	0,5 % del total de contribuyentes
N.º decl. presentadas fuera de plazo (después del 3 de julio de 2018)	219.453	1,1 % del total de contribuyentes
N.º de procedimientos de verificación de datos	74.832	0,4 % del total de contribuyentes
N.º de procedimientos sancionadores iniciados a raíz de la campaña de renta tras algún control	42.398	0,2 % del total de contribuyentes
N.º de procedimientos sancionadores iniciados a raíz de la campaña de renta después de que los contribuyentes presentaran autoliquidaciones sin ingreso fuera de plazo	107.906	0,5 % del total de contribuyentes

A la vista de estas cifras, se pueden sacar importantes conclusiones y, sobre todo, se debe remarcar el esfuerzo que realiza la AEAT para que la asistencia se convierta en la herramienta fundamental de la campaña del IRPF, pero también pone de manifiesto hacia dónde se puede avanzar.

Llamo la atención sobre tres datos relevantes: en primer lugar, tres de cada cuatro declaraciones de la renta se valen del borrador y, aunque en gran número deben ser modificados por los ciudadanos, no cabe duda de que es una herramienta fundamental para la campaña y que se debe seguir trabajando para perfeccionarlo.

En segundo lugar, destacar que las correcciones a iniciativa de los contribuyentes apenas alcanzan el 2,6 % del total (unas 540.000 declaraciones); se incluyen en este apartado las rectificaciones a su favor, las modificaciones en su contra (complementarias) y las declaraciones presentadas fuera de plazo de forma voluntaria una vez terminado el plazo de la campaña de la renta (3 de julio de 2019).

Por otra parte, el 1 % de las correcciones son rectificaciones con solicitud de devolución de ingresos indebidos (más de 200.000 declaraciones) en concreto, existe un gran número de casos en los que incluso antes de presentar la declaración el contribuyente no está

de acuerdo con la propuesta de la AEAT, pero prefiere presentarla tal y como propone la Agencia y luego iniciar el procedimiento previsto en la LGT para rectificar la autoliquidación.

Por último, las declaraciones que dieron origen a iniciar procedimientos sancionadores con motivo de la comisión de infracciones tributarias, no llegan ni al 1 % (unas 150.000 declaraciones) y, de estas, más de 100.000 tuvieron su origen en la falta de declaración por el contribuyente, y apenas 40.000 expedientes se generaron por un procedimiento de control.

4. Fundamentos y propuestas de reforma en la gestión y el control del IRPF

Con estos datos y con la práctica de la gestión del impuesto por parte de la AEAT se podrían plantear nuevas medidas para seguir incidiendo en la apuesta por la proximidad al ciudadano y el principio de buena Administración, y ello por dos motivos fundamentales:

1. El clima fiscal actual en los últimos años está evolucionando hacia un nuevo marco en que el modelo de control tradicional está siendo revisado y se empieza a aplicar el modelo de las «relaciones cooperativas» y el ejercicio del principio de buena Administración, más centrada en el ciudadano. Vinculado con lo anterior, ¿podrían plantearse modificaciones en los procedimientos de gestión y de control con el fin de dar un paso más y mejorar la cooperación con el ciudadano?
2. Asimismo, dado el protagonismo que asume la propia Administración tributaria en la declaración del IRPF sería necesario revisar la respuesta de la Administración ante los incumplimientos de los ciudadanos con el fin de adecuar el modelo actual a los principios de buena fe, proporcionalidad y de justicia tributaria.

En definitiva, se trata de avanzar hacia un modelo de gestión más amigable, en línea con lo que se ha venido haciendo históricamente por la propia AEAT en la gestión del IRPF. Y en este marco, se plantean 10 posibles propuestas de mejora de un modelo de gestión ya de por sí muy orientado al ciudadano e históricamente inmerso en un proceso de mejora continua¹⁷:

1. Cambios en la estrategia de comunicación de la AEAT impulsando los mensajes positivos. La Administración tributaria siempre ha mantenido un perfil comunicativo prudente basado principalmente en los mensajes en prensa sobre la campaña de la renta y en algunos datos relativos a la lucha contra el fraude. La propia AEAT así lo prevé en los objetivos del nuevo plan estratégico 2020-2023¹⁸.

¹⁷ Algunas de estas propuestas ya se están evaluando por parte del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT y algunas otras ya se han debatido en foros doctrinales. Se trata de hacer una recapitulación de iniciativas y de hacer alguna aportación nueva por parte del autor.

¹⁸ <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf>.

Quizás debería ser el momento de impulsar campañas de difusión sobre el grado de cumplimiento y transmitir un mensaje de agradecimiento a los contribuyentes cumplidores. Y, sobre todo, incidir en las cifras relativas al grado de cumplimiento tributario, en lugar de las referidas a la lucha contra el fraude.

Incluso en los últimos tiempos, lo que más ha interesado y ha generado debate en la opinión pública ha sido la estrategia de publicar la «lista de morosos», como medida de lucha contra el fraude y coacción para los incumplidores, al ver su nombre reflejado en los medios de comunicación.

En una línea diferente, existen experiencias internacionales que han demostrado que las estrategias de comunicación positivas también son muy eficientes para mejorar el cumplimiento voluntario. Así, la Administración tributaria noruega pone a disposición de los contribuyentes en vía electrónica las cifras de cumplimiento en un afán de transparencia lo que según un estudio de Bø, Slemrod y Thoresen (2014) permitió incrementar un 3 % el volumen de ingresos declarados.

2. Fomento de la participación ciudadana en el cumplimiento tributario. A nivel general, España ha alcanzado un nivel de madurez y concienciación ciudadana suficiente como para que el fraude fiscal esté mal visto por la mayoría de los ciudadanos y se haya implantado una conciencia social de que se paga más por el hecho de que algunos no paguen.

En esta línea podría plantearse una reforma legal para incorporar una nueva figura, no necesariamente la denuncia pública, más bien una nueva medida de colaboración ciudadana a partir de la cual un particular pueda comunicarle a la AEAT por medios telemáticos información referente a una operación económica realizada por un empresario o profesional y de la que tenga dudas que vaya a ser declarada por este. Por ejemplo, los datos de una factura recibida con motivo de la compra de un bien o servicio realizado por un empresario o profesional o algún tipo de operación en la que no ha recibido factura, pero de la que puede aportar alguna evidencia.

Podría plantearse una herramienta a incorporar en la web de la AEAT similar a un buzón de suministro de información, en el que con el NIF del particular se incluyan los datos del vendedor, de la factura y del servicio recibido.

Esto no supondría que adquiriera la condición de interesado ni que la Administración deba informarle del resultado de las comprobaciones o investigaciones, pero sí ayudaría a detectar fraude y se expandiría la sensación en la sociedad de que se puede colaborar contra estas prácticas ilegales.

3. Personalización de las respuestas a las consultas ciudadanas. La propuesta pasa por personalizar las respuestas dadas desde la Administración, tanto a las consultas tributarias previstas en la LGT cuya resolución corresponde a la Dirección General de Tributos como en la utilización de la herramienta de información que utiliza la AEAT (el programa INFORMA). Se trata de una medida que fomentaría en el ciudadano la percepción de seguridad jurídica al recibir la respuesta con una identificación del solicitante e incluso la concreción del caso planteado y la existencia de jurisprudencia, doctrina o criterios referentes a la misma.

Esto sin perjuicio del mantenimiento del sistema actual en el que se da publicidad de los criterios a través de las herramientas informáticas. No se trata de alterar el sistema, sino simplemente personalizar para el solicitante la respuesta que recibe.

4. Simplificar la comunicación con el ciudadano. Un elevadísimo número de personas ni siquiera comprende lo que ocurre cuando recibe una carta certificada de la AEAT. Además, en muchos casos el lenguaje utilizado en las comunicaciones es excesivamente técnico y amparado en una normativa de difícil comprensión para el destinatario. Basta como ejemplo las comunicaciones en las que se inicia un proceso de verificación de datos, en las que la AEAT lanza una «paralela».

El ciudadano normal no sabe qué es un proceso de verificación de datos, ni siquiera en qué fase del procedimiento está. En cuanto recibe la carta certificada e identifica que procede de la AEAT le asusta, no sabe qué pasos debe dar y de la lectura de la misma, tampoco saca conclusiones. En cambio, sí sabe lo que es una «paralela» y el hecho de recibir la liquidación con asteriscos reflejando lo que se ha modificado aún le despista más.

Por otra parte, las personas no procesamos bien el exceso de información, en este sentido la simplificación es una herramienta para comunicar mejor y obtener más atención. Los mensajes personalizados, sencillos y directos son más efectivos y obtienen una mayor tasa de respuesta. Sería necesario que la Administración hiciera un esfuerzo por simplificar ese lenguaje y el mensaje a transmitir.

Quizás sería suficiente con incorporar un resumen aclaratorio y breve en un lenguaje familiar sobre lo que está ocurriendo. Por ejemplo, que dijera «Don (nombre del ciudadano) hemos detectado un error en su declaración de la Renta de 2018. Creemos que ha ganado más por un ingreso no declarado y la cantidad». Así como el plazo para responder o incluso, «si reconoce el error y quiere concluir este procedimiento mande un mensaje...».

En el mismo sentido, los plazos otorgados para las actuaciones deberían incorporar una fecha límite fijada, por ejemplo, «30 de abril» y no la coletilla tradicional de 10 días hábiles.

Esto llevaría a una revisión de la normativa actual en vigor, en concreto se podría llevar a cabo una revisión de los plazos en la línea seguida por el plazo establecido para el pago en periodo voluntario: «si la notificación se recibe en la primera quincena, hasta el último día de mes o el inmediato hábil posterior»; «si la notificación se recibe en la segunda quincena, hasta el día 15 del mes siguiente o inmediato hábil posterior». Todo ello, podría simplificarse mucho con el sistema de notificación electrónica previsto en la propuesta siguiente.

Por otra parte, se podrían mandar cartas muy breves y sencillas con un enlace al contenido íntegro de la carta o con un código QR para que el ciudadano pueda ver todo a través de internet (Grande Serrano, 2019).

5. Impulsar definitivamente el régimen de notificaciones electrónicas y el uso de internet en las relaciones con los contribuyentes.

La Administración tributaria ya ha eliminado definitivamente el papel en las declaraciones del IRPF, pero es que, además, al margen del ámbito tributario, los datos del uso de internet son muy esclarecedores de la adaptación de la sociedad a las nuevas tecnologías. En el último trimestre de 2019 el 91 % de la población española había utilizado internet¹⁹. Los mayores problemas y la brecha digital se producen con los mayores de 74 años y territorialmente existen ciertos problemas de infraestructuras en las zonas rurales. Pero al margen de estos problemas residuales a los que se les podría dar una solución específica, no cabe duda de que, hoy en día, existe un uso generalizado del uso de internet y las nuevas tecnologías y podría darse el salto definitivo a la utilización de las notificaciones electrónicas.

Si nos atenemos a los datos específicos de la campaña de la renta de 2018, todas las declaraciones presentadas en plazo se presentaron por internet. Con independencia de que ya existe la posibilidad de optar por esta vía de comunicación, la realidad social y el uso de las nuevas aplicaciones hace necesario dar un paso más.

Quizás una primera fase debería seguir impulsando las nuevas vías de comunicación de utilización voluntaria (cosa que ya se ha hecho, aunque el uso en las personas físicas no se ha generalizado para, posteriormente, pasar al uso obligatorio). Es incuestionable que, aplicaciones como Whatsapp o el correo electrónico, son de uso generalizado y permiten la comunicación en tiempo real. Las comunicaciones a través de estas vías son muchos más eficientes, aunque pueden derivar en problemas de seguridad, que seguramente se pueda solucionar. La cuestión es que, hoy en día, la sociedad demanda poder tener toda la información en un terminal de telefonía móvil²⁰.

En esta línea, ya hay experiencias tanto en la AEAT como en otras Administraciones extranjeras del uso de Whatsapp para comunicarse con el ciudadano²¹. Y sería muy conveniente potenciar la app de la AEAT y dotarla de más herramientas y capacidad de comunicación con el contribuyente.

Otra propuesta para aclarar las intenciones de la Administración en sus comunicaciones es el posible uso de colores en las cartas, o en las notificaciones electrónicas²². Quizás el uso de los colores de los semáforos sería muy esclarecedor. Incorporar una señal verde para las comunicaciones informativas, devoluciones o rectificaciones en favor del contribuyente; el amarillo para el inicio de procedimientos de control o requerimientos y el rojo para liquidaciones y sanciones.

¹⁹ Datos INE Encuesta sobre Equipamiento y Uso de las TIC en los Hogares (cuarto trimestre de 2019).

²⁰ Una experiencia pionera y de gran valor social ha sido la aplicación de la Dirección General de Tráfico, en la que cualquier persona lleva en el teléfono sin problemas de seguridad los datos relativos a su carné de conducir y los documentos de los vehículos de su propiedad.

²¹ Es el caso de la DGI de Uruguay en el que se avisa del pago de impuestos por recibo y se puede entablar una conversación con la Administración. En España ya hay un proyecto similar para consultar dudas, no para avisar de obligaciones de los contribuyentes.

²² Grande Serrano (2019), haciendo referencia a Thaler, «Todo lo que he aprendido con la psicología económica».

6. Incrementar la posible participación del ciudadano en la presentación de sus declaraciones. Valorando muy positivamente las facilidades que en la actualidad ha conseguido aplicar la AEAT para que los ciudadanos presenten su declaración de la renta (con un SMS pueden confirmar el borrador y las devoluciones se realizan en plazos muy reducidos) el siguiente paso es facilitar la comunicación bidireccional, es decir, no solo de la Administración hacia el contribuyente sino la del contribuyente hacia la AEAT. Se ha puesto mucho énfasis en la confirmación de los borradores y en la modificación de estos, pero sería muy positivo permitir que el ciudadano que así lo considere pueda dar explicaciones, hacer matizaciones, observaciones y plantear cuestiones junto con la declaración.

Como ya se ha comentado, con motivo de la declaración de la renta de 2018, se iniciaron más de 200.000 procedimientos de rectificación de autoliquidaciones con solicitud de devolución de ingresos indebidos.

En la mayoría de los casos, no se trataba de corregir un despiste del propio contribuyente por haber olvidado incorporar algún beneficio fiscal o corregir un ingreso. Se trataba de diferencias de criterio con la Administración que, para evitar dilaciones en las devoluciones o la paralización del procedimiento, los contribuyentes optaban por confirmar el borrador conforme al criterio de la AEAT y, una vez concluido el plazo de presentación en periodo voluntario, iniciar el procedimiento de rectificación para instar a la AEAT a reconocer el derecho que creen que consideran que les corresponde.

Por eso, con independencia de la posibilidad de iniciar un procedimiento al uso, el hecho de poder presentar el borrador y adjuntar documentos justificativos o explicaciones para las modificaciones propuestas podría, en muchos casos, evitar gran parte de estos procedimientos de rectificación y solventar la discrepancia antes del inicio del procedimiento de rectificación.

Con esta práctica, se refuerzan, además, principios y derechos propios de la buena Administración como son la participación ciudadana en los actos que les afectan y el principio de eficiencia, pues supondría el ahorro del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

7. Segmentación de contribuyentes. Probablemente lo dicho hasta ahora sea aplicable a la gran mayoría de contribuyentes en el IRPF, pero no cabe duda de que la segmentación y el análisis de riesgos son herramientas indispensables para la buena gestión tributaria en los tiempos actuales y, como ya se ha comentado, para la Administración cooperativa.

En este sentido, las personas físicas poseedoras de grandes patrimonios deberían tener un tratamiento diferenciado y así lo ha entendido la AEAT en línea con las propuestas de la propia OCDE, que ha planteado la posible aplicación de un modelo de cumplimiento cooperativo específico para estos perfiles²³.

²³ La OCDE (2017, p. 61) plantea la extensión de los programas de cumplimiento cooperativo a las pymes y a las personas físicas poseedoras de grandes fortunas.

Pero al margen de esta segmentación por tamaño o incluso por la complejidad de la liquidación del impuesto, en línea con una propuesta más positivista y amigable de la relación tributaria, se podría dar un reconocimiento a los buenos contribuyentes. Ya se están llevando a cabo estudios dentro de la AEAT en este sentido.

Así, la Administración podría crear un perfil de «buen contribuyente» con base en el historial de las relaciones del ciudadano con la Administración. Esta figura no es nueva en el ámbito tributario, la figura del operador económico autorizado en el ámbito de las aduanas ya está plenamente instaurado y la propia UE ha contemplado la implantación del Sujeto Pasivo Certificado en el IVA²⁴.

Se puede crear, de esta forma, una categoría de buenos contribuyentes al que se accede por presentar en tiempo y forma las distintas obligaciones tributarias. Pertenecer al colectivo de buenos contribuyentes puede implicar beneficios, como la tramitación preferente o simplificada de procedimientos o, incluso, como se analizará más adelante, la aceptación de determinados errores u omisiones involuntarios siempre que no haya antecedentes similares.

Además de las posibles ventajas, debe destacarse que las personas, en general, actuamos para preservar una imagen positiva de nosotros mismos. Así, si tenemos en cuenta el factor psicológico, las personas buscamos preservar nuestra buena imagen y evitar conductas que pudieran alterarla frente a los demás, como podría ser cualquier acción u omisión que supusiera perder el estatus de buen contribuyente.

8. Generalización de los avisos y las advertencias para subsanar errores.

Las tres últimas propuestas que se van a realizar están imbuidas por la posibilidad de modificar la responsabilidad del ciudadano ante algunos incumplimientos de sus obligaciones tributarias. La idea que subyace pasa por aceptar la posibilidad de que el contribuyente de forma inconsciente y de buena fe pueda cometer errores en su declaración sin que supongan ser considerados por la Administración como acciones u omisiones a los que sea necesario imponer las correspondientes sanciones. Se trata en definitiva de analizar el tratamiento de la corrección de los errores desde un punto de vista integral con el fin de que se persigan realmente los incumplimientos conscientes y realizados de forma levemente negligente.

Pese a no estar expresamente previsto en la legislación, la Agencia Tributaria, antes de iniciar algún procedimiento de control, está realizando los avisos a los ciudadanos en aquellos casos en los que pueden haber incurrido en algún error u omisión en sus declaraciones.

A pesar de haber recibido algunas críticas por el hecho de que se trate de una práctica no prevista expresamente en la legislación y porque dado que la comu-

²⁴ Si bien la motivación y la explicación de la figura estaba contenida en la propuesta de la Comisión (2018), En reunión del ECOFIN, celebrada el 22 de junio de 2018, se publicó un documento en el que se eliminaba toda referencia al requisito de contar con el estatus de Sujeto Pasivo Certificado para beneficiarse de determinadas medidas.

nicación se realiza informalmente (y, por tanto, no afecta a los plazos de los procedimientos), con esta práctica ganan todas las partes: el contribuyente porque evita sanciones e incluso recargos en su caso; y la Administración porque se evita iniciar un nuevo procedimiento si el contribuyente reacciona y corrige el error.

Se trata de avisos o advertencias que no cumplen los requisitos necesarios para ser considerados «requerimiento»²⁵ sino que son previos al inicio de una actuación administrativa formal, pues dados los medios empleados para hacerlo llegar al contribuyente, no suponen que este tenga conocimiento formal, por lo que le permiten reaccionar y modificar sus declaraciones de forma previa a la actuación administrativa. Se trata de meras comunicaciones no preceptivas, que no tienen el valor de acto administrativo, pero permitirían corregir numerosos errores sin tener que llegar a iniciar procedimientos.

En esta línea, en el ámbito de la campaña de la renta, en el portal personalizado del contribuyente de la oficina virtual de la AEAT (en RENTA WEB) y durante el plazo de presentación de declaraciones en periodo voluntario de la campaña se han generalizado estos avisos para que, dentro de dicho plazo, el contribuyente pueda revisar la declaración y subsanar dichos errores. En la actualidad no son preceptivos y según la Audiencia Nacional (SAN de 8 de julio de 2013, rec. núm. 353/2012) son una «mera cortesía de la Administración».

La propuesta precisamente pasa por incorporar en la legislación correspondiente a la normativa sobre información y asistencia al contribuyente en la aplicación de los tributos una regulación expresa de estos avisos: naturaleza, efectos, etc., con el fin de dotarlos de un marco legal adecuado y sistematizarlos.

Asimismo, sería conveniente que la Administración especifique más en relación con los errores o diferencias detectados a la hora de avisar al contribuyente y que sea posible abrir una opción de comunicación en la que el propio contribuyente pueda justificar su postura, si discrepa de la de la AEAT e incluso adjuntar documentos que ratifiquen la misma.

Precisamente el hecho de que el contribuyente, una vez advertido del error, no lo corrija puede convertirse en un factor determinante de la existencia de negligencia y, por tanto, susceptible de una sanción posterior.

9. Modificación de los recargos por presentación extemporánea de las declaraciones.

Esta propuesta incidiría en el 1 % del total de las declaraciones del IRPF presentadas con las cifras analizadas para la campaña de 2018; que son el porcentaje que se presentan fuera de plazo, aunque probablemente supondría un incremento de estas y una disminución importante del número de declaraciones no presentadas en ningún momento incumpliendo su obligación por parte del contribuyente.

²⁵ Se entiende por requerimiento cualquier actuación de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

El régimen de recargos por presentación extemporánea de declaraciones está contemplado en el artículo 27 de la LGT²⁶. Se trata de recargos por presentación fuera del plazo establecido, pero espontáneamente cuyo objetivo es disuadir al contribuyente de cualquier conducta que no sea la de pagar voluntariamente en el plazo concedido, evitando retrasos e incumplimientos.

Actualmente, pese a opiniones discrepantes en algún sector de la doctrina, parece claro que, en relación con la naturaleza de los recargos, podríamos afirmar que se trata de prestaciones accesorias de carácter disuasorio, no sancionador. Se exige de forma automática tener en cuenta el componente subjetivo de la conducta del contribuyente²⁷. Sin embargo, la mayor crítica por parte de la doctrina se basa en la circunstancia de que su regulación legal permite aplicarlos de modo objetivo e imponerlos de plano, sin atender a la conducta del contribuyente y a la actuación de la Administración, lo que podría contravenir las exigencias de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (Gorospe Oviedo, 2016, p. 2).

Por otra parte, una segunda cuestión a analizar y corregir deriva del importe legal previsto en la ley al que ascendería el recargo según el momento en el que se presente la declaración extemporánea.

El apartado dos del artículo 27 de la LGT establece una escala del 5, 10, 15 o 20 % si se presenta durante los 3, 6, 9 o a partir de los 12 meses siguientes a que finalice el plazo voluntario de presentación de las declaraciones. A partir de los 12 meses se exigiría, además, intereses de demora.

Tal y como están previstas las cuantías en la actualidad, nos encontramos con la paradoja de que al contribuyente puede interesarle no presentar la declaración y esperar a que sea la Administración la que inicie algún procedimiento, en su caso. En esos supuestos, si se inicia un procedimiento de control por parte de la Administración, las opciones pasan por tener que regularizar la deuda pendiente junto con intereses de demora lo que podría ser menos gravoso que pagar el recargo de forma automática.

Incluso si el procedimiento de control originara el inicio de procedimiento sancionador, el contribuyente podría salir beneficiado, tanto por la reducida diferencia en cuantías a pagar como por la posibilidad de suspender y atrasar vía recursos y reclamaciones el pago de la sanción.

Estamos, por tanto, ante una situación en la que podría estar en mejor situación el incumplidor que aquel que cumple, pero tarde. El recargo se exige automáticamente por parte de la Administración, pero la sanción precisa de entrar a valorar

²⁶ Según dispone el artículo, estamos ante «prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria», es decir, de forma espontánea.

²⁷ Solo ha habido algunos supuestos legales que han eximido la exigencia de recargos, como el artículo 14.2 b) de la LIRPF sobre la percepción de rendimientos del trabajo en periodos distintos a los que fueran exigibles y supuestos de fuerza mayor limitados por la jurisprudencia.

la posible culpabilidad del contribuyente, por lo que en estas ocasiones el recargo podría ir en contra de su propia razón de ser, es decir, de fomentar el cumplimiento voluntario.

En definitiva, no cabe duda de que, en el contexto actual, el régimen de recargos por presentación de declaraciones fuera de plazo debe ser objeto de revisión. En esta línea deben destacarse las interesantes propuestas realizadas por el profesor Sanz Gómez en su trabajo «Derecho Sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma», en las que hace una revisión muy completa y extensa de la cuestión.

Sus propuestas pasan por incorporar a la exigencia del recargo el componente subjetivo de negligencia en la conducta, así, no serían aplicables los recargos en aquellos casos en los que el contribuyente hubiera puesto la debida diligencia. Esta sería una posible solución no exenta de problemas como apunta el propio autor por el aumento de litigiosidad que podría originar.

Ante esta situación, la propuesta que se lanza en este trabajo pasa por establecer dos tipos de medidas. Por un lado, abrir la puerta a establecer por ley excepciones a la exigibilidad automática del recargo. Si bien estas excepciones podrían estar previstas expresamente y deberían ir acompañadas de la aplicación de los correspondientes intereses de demora para resarcir el perjuicio de la Hacienda Pública.

Y una segunda medida pasaría por adaptar la cuantificación de los recargos con el fin de evitar que el exceso de su cuantía pudiera suponer un factor disuasorio para el contribuyente que quiere presentar la declaración.

En línea con estas dos propuestas, el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude sometido a información pública desde el 23 de octubre de 2018²⁸ proponía una reforma en esta línea, argumentando la reforma a partir de los principios de proporcionalidad y de justicia tributaria.

Así, se proponía modificar el sistema de recargos por extemporaneidad estableciéndose un sistema de recargos crecientes del 1 % por cada mes completo de retraso sin intereses de demora hasta que haya transcurrido el periodo de 12 meses de retraso. A partir del día siguiente del transcurso de los 12 meses citados, además del devengo del recargo del 15 %, comenzaría el devengo de intereses de demora.

Esta modificación en las cuantías, como bien apunta la exposición de motivos de la ley, atiende al principio de proporcionalidad y justicia tributaria al hacerlas más suaves y progresivas y, en definitiva, hace más atractiva la posibilidad de regularizar de forma espontánea ante la opción de esperar a que actúe la Administración.

Por otra parte, se incorporaba un supuesto de excepción a la aplicación automática del recargo en aquellos casos en los que, tras una regularización por la Administración tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero

²⁸ <<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20ATAD.pdf>>.

por otros periodos y no habiendo sido merecedora de sanción, el contribuyente procedía a regularizar en un plazo de tres meses esos otros periodos desde la notificación de la liquidación. Este supuesto de exclusión se antoja absolutamente lógico y cabe preguntarse si sería conveniente la opción de incorporar otros supuestos, como la fuerza mayor.

En todo caso y, *a contrario sensu*, quizás debería figurar expresamente en estos supuestos de exención, si al final se establecen, la exigencia de intereses de demora con el fin de evitar perjuicios para la Hacienda Pública.

10. Modificación del régimen de infracciones y sanciones tributarias para considerar la exención de responsabilidad por negligencia «leve o levísima» o el derecho al error.

De los datos de la campaña sobre la renta de 2018, apenas el 0,7 % de las declaraciones dieron origen a un procedimiento sancionador y de ellos, el 0,2 % (en torno a 42.500 declaraciones) se generaron como consecuencia de un procedimiento de control. De estos datos se puede deducir claramente que el peso de las actuaciones de control y la imposición de sanciones por parte de la Administración tienen su origen en los incumplimientos derivados de otras figuras tributarias de nuestro sistema fiscal. Y ello es lógico, por el esfuerzo en mejorar la asistencia y la información al contribuyente, pero, sobre todo, porque se trata de un impuesto, para cuya gestión la Administración dispone de mucha información gracias al sistema de retenciones y la colaboración social y la obtención y el intercambio de información.

Por otra parte, la doctrina siempre ha incidido en el «excesivo automatismo» de la Administración a la hora de imponer sanciones, sin prestar atención al elemento subjetivo (la existencia de dolo, culpa o cualquier tipo de negligencia) y la deficiente motivación de los actos de interposición de las sanciones²⁹. Así, en línea con todo lo que se ha venido planteando en relación con el nuevo enfoque a dar en la relación jurídico-tributaria y orientarla al principio general de «buena Administración», se realiza una propuesta de evaluación general del régimen sancionador tributario basado en tres pilares fundamentales.

En primer lugar, sería momento de incidir en la «buena fe» del contribuyente. Es de sobra conocido que la buena fe en las relaciones entre la Administración y el ciudadano está amparada en los principios constitucionales de presunción de inocencia y seguridad jurídica. Por otra parte, en el ámbito del derecho administrativo, el artículo 3 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, hace una mención expresa a la buena fe como uno de los principios que debe respetar la Administración en sus actuaciones y en las relaciones con los ciudadanos.

En el ámbito tributario, en la LGT no se hace una mención expresa a la aplicabilidad del principio, pero no cabe duda de que, tanto la Administración como el

²⁹ Según el Informe sobre la Justicia Administrativa del Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa, en 2017 el 28 % de los actos tributarios impugnados en primera instancia corresponden a sanciones, de las que el 38 % son estimadas, en gran parte de los casos por insuficiente motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad.

derecho tributario operan y deben ser inspirados con los límites y principios propios del Estado de Derecho, y, en definitiva, el principio de buena fe debe estar presente en las relaciones tributarias. Llama la atención, sin embargo, que la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes de 1998 sí reconocía expresamente el principio y su aplicabilidad a todos los procedimientos tributarios³⁰. Concretamente el artículo 53 disponía que «la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias». Por todo ello, una primera medida pasaría por plantear una reforma legal del texto de la LGT en la que se incluyera expresamente el principio de «buena fe» como reflejo de la presunción de inocencia y la seguridad jurídica en la relación jurídico tributaria.

Un segundo elemento para valorar sería revisar el grado de culpabilidad en la conducta del contribuyente a la hora de ser sancionado. Haciendo una simplificación del modelo actual, ante una infracción, la Administración sancionará cuando pruebe la existencia en la conducta del contribuyente de dolo, culpa o negligencia de cualquier nivel. Se entiende eximido de culpabilidad aquel contribuyente que haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones con base en una interpretación razonable de la norma (lo que la doctrina ha calificado como «error de derecho») o se haya ajustado a lo dicho previamente por la Administración.

En línea con el nuevo planteamiento de las relaciones tributarias, se propone reconsiderar al grado de culpabilidad del contribuyente en la infracción, eximiendo la negligencia leve o culpa levisima. En concreto, y en el contexto de buenas relaciones entre las partes, se trata de no sancionar por la comisión puntual de errores leves siempre que no haya indicios de la intención defraudatoria del contribuyente.

Esta propuesta ya ha sido introducida en el derecho público francés mediante la Ley 727/2018 y que, en resumen, se basa en la posibilidad de regularizar sin sanción ante el primer error cometido de buena fe. El fundamento jurídico de la propuesta francesa pasa por la complejidad de las normas aplicables, por lo que se admite la posibilidad de equivocarse en su aplicación.

Trasladado al ámbito de la campaña de la renta en España, parece razonable que, ante errores en el borrador propuesto por la Administración, sin poder acreditar la intencionalidad del contribuyente en la comisión del error, no sea sancionable su conducta.

En líneas generales, habría que contextualizar la propuesta al resto de medidas a impulsar. Así, aquellos ciudadanos con un historial de buenos contribuyentes, sin haber cometido errores en los últimos años y habiendo presentado el borrador propuesto por la AEAT, el hecho de haber cometido algún error no debe ser sancionado, pues, salvo prueba en contra, no existiría intencionalidad en su conducta.

³⁰ Desde el principio del Estado democrático, el Tribunal Constitucional (TC) ha venido reconociendo la aplicación del principio de presunción de inocencia a todas las actuaciones y procedimientos de la Administración Tributaria: SSTC 13/1982, de 1 de abril; 76/1990, de 26 de abril, y 211/1993, de 28 de junio.

Se podría admitir la exoneración del error, aunque por supuesto con matices, tanto cualitativos como cuantitativos. Así, por ejemplo, aquellos ciudadanos a los que a través de un aviso en RENTA WEB se les ha puesto de manifiesto el error cometido y aun así no lo corrigen, el hecho de no reaccionar podría ser justificación suficiente de su culpa en la comisión de la infracción.

Asimismo, se podrían ponderar los errores por razón de su cuantía o trascendencia en la declaración (obviamente no es lo mismo no declarar un ingreso cuantitativamente importante en la renta anual y de obtención recurrente, que otro tipo de ingresos puntuales con importancia relativamente pequeña en la declaración de la renta).

Una idea similar, aunque para supuestos más limitados, vino recogida en la Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal del año 2008, si bien no llegó a ver la luz. Se planteaba para las declaraciones que resultaran a devolver en favor del contribuyente, de crear un procedimiento por el que la Administración, si detectaba errores en la declaración lo ponía en conocimiento del ciudadano y este podía dar su conformidad a la corrección sin ser sancionado. Evidentemente el hecho de no ser sancionado no excluye la regularización ni la exigencia de intereses de demora.

Desde una perspectiva práctica, podría afectar a los procedimientos de verificación de datos, apenas 2.300 procedimientos, iniciados a los «buenos contribuyentes», si bien el mensaje a la población sería claramente constructivo.

En tercer lugar y, teniendo en cuenta las dos propuestas anteriores, el tercer factor a considerar sería la mayor diligencia de la propia administración a la hora de desmontar la presunción de inocencia del contribuyente y, en definitiva, su intencionalidad en la comisión de la infracción.

El TC en la Sentencia 164/2005, de 20 de junio, afirma que la Administración debe acreditar el mínimo de culpabilidad y el ánimo defraudatorio. Según el Tribunal Supremo (STS de 10 de julio de 2017 dictada en unificación de doctrina) «solo cuando la Administración demuestre la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de responsabilidad».

En este sentido, la justicia ha venido reiterando la necesidad de una motivación suficiente de la culpa. Fundamentar la sanción en la simple transcripción de un precepto hace que las resoluciones sancionadoras deban anularse³¹. Así, argumentos como la claridad de las normas o la imposibilidad de que el contribuyente ampare su conducta en una interpretación razonable de las normas no son considerados argumentos suficientes para sancionar, si no se aclara en qué consisten esas afirmaciones.

Por ello, la tercera propuesta pasa por un esfuerzo por parte de la Administración tributaria en acreditar y motivar la existencia del componente subjetivo necesario para sancionar las conductas infractoras de los contribuyentes.

³¹ Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de abril de 2013.

5. Conclusiones

En la última década hemos vivido un cambio social, económico y tecnológico que ha dado origen a una revolución en la estrategia de las Administraciones tributarias a la hora de alcanzar sus objetivos.

Al margen de la globalización y las nuevas tecnologías, se ha producido un cambio sustancial en la forma de gestionar las relaciones entre la Administración y los ciudadanos. Surgen así movimientos e iniciativas a partir de las cuales las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes cambian radicalmente su orientación, pasando de la confrontación a una relación de confianza, transparencia y cooperación.

No se trata de alterar el concepto de relación jurídico-tributaria, sino más bien de cambiar la forma de enfocar la gestión de la misma por parte de sus actores, en el sentido de darle un nuevo enfoque siempre dentro del marco de la legalidad.

Y en ese nuevo escenario surgen los movimientos denominados relaciones o cumplimiento cooperativos. Bajo el liderazgo de la OCDE, las jurisdicciones han ido adoptando medidas vinculadas a esta nueva forma de entender las relaciones con los contribuyentes, empezando por las grandes empresas y generando un clima de colaboración y transparencia.

España no ha permanecido ajena al nuevo modelo de relaciones y, a través del Foro de Grandes Empresas y el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales, ha iniciado una línea de diálogo y entendimiento con dos de los principales colectivos más importantes en el ámbito tributario.

Pero todos estos movimientos no son más que una manifestación de una nueva forma de entender las relaciones de la Administración con el ciudadano. Surge así el concepto de «buena Administración», como un principio que debe estar presente en la actuación del sector público, centrado en el servicio al ciudadano como elemento principal del interés general y, a su vez, como un derecho invocable por el ciudadano como parte de la vida pública.

No se trata, por tanto, de decidir si una forma de gestionar por parte de las Administraciones tributarias está dentro del cumplimiento cooperativo o no sino más bien de entender que toda conducta debe estar inspirada por unos principios propios de la buena Administración. Entendemos que la transparencia, la cooperación y la confianza, principios en los que se basa el cumplimiento cooperativo, forman parte de este gran paraguas que es el «principio de la buena Administración» y que debe amparar las acciones de las Administraciones tributarias.

Y, en esta línea, cabe preguntarse si la campaña sobre la renta, que cada año pone en marcha la AEAT y que constituye su principal acción de cara a los ciudadanos, cumple con estos principios y en qué medida puede continuar el proceso de mejora continua que desde hace más de 30 años ha llevado a la AEAT a realizar una gestión absolutamente puntera a nivel mundial.

Así, de los casi 21 millones de declaraciones presentadas en 2018 (campaña sobre la renta de 2018) más del 75 % fueron facilitadas por la AEAT a través del borrador, y apenas el 0,7 % del total de declaraciones a presentar (unas 150.000 declaraciones) dieron origen a procedimientos sancionadores derivados de posibles infracciones cometidas por los contribuyentes.

A partir de estos datos, se puede concluir que el camino adoptado por la AEAT ha sido muy exitoso, pero la mejora puede seguir produciéndose, por lo que se plantean 10 propuestas de modificación de la gestión en diferentes ámbitos:

1. Mejora de la comunicación y la imagen de la AEAT y de la campaña centrando la publicidad en el cumplimiento y la transparencia, en lugar de la represión.
2. Fomento de la participación ciudadana en el control del cumplimiento tributario, creando canales de comunicación para puesta a disposición de información sobre posibles incumplimientos tributarios.
3. Trato personalizado en las relaciones con el ciudadano. Personalización de las comunicaciones y las contestaciones a las consultas.
4. Simplificación del lenguaje y las comunicaciones con el ciudadano.
5. Impulsar las vías de comunicación digitales y facilitar el acceso a la información y las comunicaciones entre el ciudadano y la Administración.
6. Potenciar la participación del ciudadano en sus propias declaraciones permitiendo la incorporación de aclaraciones, observaciones y documentación junto con el borrador de la declaración o la propia autoliquidación.
7. Segmentación de los contribuyentes. Plantear un tratamiento específico a los grandes patrimonios y a los declarantes con dificultades especiales. Pero, a su vez, otorgar un reconocimiento a los buenos contribuyentes con un historial de cumplimiento de sus obligaciones.
8. Regular y generalizar los avisos a los ciudadanos ante sus posibles errores, previos al inicio de procedimientos de control.
9. Modificar el régimen de recargos por presentación de declaraciones fuera de plazo con el fin de que cumplan realmente con el objetivo de fomentar el cumplimiento voluntario en plazo a través de cambios en la cuantía y de la forma de la aplicación automática de los mismos
10. Modificar el régimen del procedimiento sancionador tributario con el fin de incorporar expresamente en la legislación tributaria el principio de buena fe como corolario de los principios constitucionales de presunción de inocencia y seguridad jurídica; eximir la responsabilidad del contribuyente en las acciones y omisiones contrarias al ordenamiento jurídico en la que el componente subjetivo se limite a una culpa levisima; e insistir en la buena gestión de la Administración tributaria a la hora de llevar a cabo procedimientos sancionadores, especialmente en la prueba y la justificación de la responsabilidad del presunto infractor.

Referencias bibliográficas

- Bø, E.; Slemrod, J. y Thoresen, T. (2014). Taxes on the internet. Deterrence effects of public disclosure. Statistics Norway Research department. *Discussion Papers n.º 770*.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015). Traducción de IFA «Initiative on the enhanced Relationship. Key Issues Report», 25-06-2012.
- Carrasco González, F. M. (2019). Seguridad Jurídica, buena administración y cumplimiento cooperativo: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes. En F. M. Carrasco González y M. Bertrán Girón, *La colaboración privada y entre administraciones en la aplicación de los Tributos*. Marcial Pons.
- Cremades Ugarte, L.; Arias, I. G. y Vargas, D. (2015). *Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario*. CIAT. Documentos de Trabajo.
- Díaz Yubero y Collosa, F. (2020). *La Gestión de Riesgos de Cumplimiento*. CIAT-Blog Marzo 2020.
- García-Herrera Blanco, C. (2017). Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías. *Quincena Fiscal*, 1-2, 117-148.
- Gorospe Oviedo, J. I. (2016). Los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo y por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social. *Documentos de Trabajo*. IEF.
- Grande Serrano, P. (2019). La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 439, 5-36.
- OCDE. (2004). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*.
- OCDE. (2006). *Seoul Declaration: Unrelenting Rigidity*.
- OCDE. (2013a). *Cooperative Compliance: A framework from Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*.
- OCDE (2013b). *Estudio sobre el papel de los Intermediarios Fiscales*.
- OCDE. (2017). *The Changing Tax Compliance Environment and The Role of Audit*. OECD París.
- Rodríguez Arana, J. (2013). La buena Administración como principio y como derecho fundamental en Europa. *Misión Jurídica*, 6(6), 23-56.
- Rozas Valdés, J. A. (2016). Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el Sistema Tributario Español. *Documentos IEF*, 6, 1-102.
- Sanz Gómez, R. J. (2016). Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España. *Crónica Tributaria*, 161, 209-238.
- Sanz Gómez, R. J. (2017). *Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España: Un pacto de cristal*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Sonetti, E. (2019). Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las PYMES. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 434, 41-76.

Bibliografía

- Calvo Vérguez, J. (2015). Alcance del concepto «interpretación razonable de la norma» de cara a exonerar de sanción determinadas conductas tributarias en nuestro sistema impositivo. Un análisis jurisprudencial. *Nueva Fiscalidad*, 6, 9-47.

La Administración no puede declarar la responsabilidad tributaria, mediante la aplicación directa de la jurisprudencia civil del levantamiento del velo

Análisis de la [RTEAC de 4 de junio de 2020, RG 5491/2019](#)

Manuel Mejías Mondelo

*Inspector de Hacienda del Estado
Tribunal Económico-Administrativo Central*

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central considera que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 8 y 41 de la Ley General Tributaria, el legislador viene a exigir que tanto la determinación de los responsables así como el establecimiento de supuestos de responsabilidad tributaria deben realizarse por una norma con rango de ley, por lo que no es admisible que la Administración tributaria trate de justificar el acuerdo de derivación impugnado, amparándose en la existencia de una «doctrina jurisprudencial reiterada y consolidada» que permite «aplicar, por la Hacienda Pública, en base a su autotutela ejecutiva, la doctrina del levantamiento del velo societario con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria. (STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso, casación 5327/1998 y STS de 31-1-2007, Sala de lo Contencioso, casación 6991/2001».

1. Supuesto de hecho

El 27 de marzo de 2019, por el órgano de recaudación competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), se dictó respecto al reclamante (persona jurídica) acuerdo de inicio de expediente de derivación de responsabilidad solidaria, por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo, artículos 6 y 7 del Código Civil, alcanzando los débitos a derivar una cifra superior a los 31 millones de euros.

Las deudas cuya derivación se iniciaba correspondían a responsabilidad civil y multa resultantes de delito contra la Hacienda Pública del deudor principal (persona física).

Puesto de manifiesto el expediente y concedido el trámite de audiencia, la interesada formuló el 21 de mayo de 2019 diversas alegaciones, consistiendo esencialmente en considerar que la Administración estaba creando un supuesto de responsabilidad sin cobertura legal alguna.

La Administración rechazó las alegaciones de la interesada, dado que el 5 de agosto de 2019 la declaró responsable solidaria del deudor principal, donde el órgano de recaudación, en contestación a las mismas señalaba que:

[...] Es doctrina jurisprudencial reiterada y consolidada la posibilidad de aplicar, por la Hacienda Pública, en base a su autotutela ejecutiva, la doctrina del levantamiento del velo societario con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria. (STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso, casación 5327/1998 y STS de 31-1-2007, Sala de lo Contencioso, casación 6991/2001).

Así, en términos del Reglamento General de Recaudación, el levantamiento del velo societario, la declaración del tercero como deudor, y en su caso las trabas cautelares en el patrimonio del mismo, y la aplicación al mismo del procedimiento de apremio –en idéntica medida que al obligado principal por responsabilidad civil–, serían actos del procedimiento administrativo de apremio dictados por los órganos de recaudación para la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública.

Y ello, porque tal y como refieren las citadas STS de 19-4-2003 y 31-1-2007: «En realidad, la superación absoluta de la personificación jurídica de las dos sociedades referidas significaría a efectos tributarios lo mismo que si se integraran sus patrimonios respectivos en el patrimonio particular del sujeto pasivo... desapareciendo a tales efectos, la responsabilidad de los mismos limitada a las obligaciones

sociales, para pasar a la responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1911 del Código Civil».

Por lo tanto, levantar el velo societario, significa, a efectos tributarios, integrar los patrimonios de los participantes en el abuso de formas societarias, por lo que el embargo cautelar en una sociedad pantalla o refugio, en puridad supondría el embargo en el patrimonio del obligado principal por responsabilidad civil, y supondría dar puntual cumplimiento a la orden judicial de exacción de dicha responsabilidad civil.

[...]

La referida STS de 19-4-2003 en el FJ 3.º PARTE TERCERA, nos ofrece una de las claves del asunto, al advertir en una interesante reflexión que, bien parece, que el empleo en del derecho tributario de normas concretas, para afrontar el fenómeno de las sociedades interpuestas, ha podido llevar, erróneamente, a relegar a un segundo plano la aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo.

Es decir, como es sabido, la doctrina del levantamiento del velo, o si se quiere la posibilidad de superar la personificación jurídica, ha tenido «cristalizaciones» o plasmaciones legislativas concretas, y ello ha inducido a error, porque ha llevado a pensar que precisamente por la existencia de tales normas legales concretas sobre la materia, «a sensu contrario», solo era admisible superar la personificación jurídica en los casos especialmente admitidos por Ley, faltando así una aplicación general de la doctrina del levantamiento del velo .

Esta es la idea auténticamente central: la legislación del art. 43.1 g) y h) LGT es una mera cristalización más, concretamente del cauce procesal para construir una solidaridad civil sin límite entre los implicados en el fraude de ley con abuso societario en fraude de acreedores. Nada más y nada menos, pero no cierra la posibilidad de acudir al artículo 6.4 CC para lo que sea menester.

Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, la sociedad interpuso reclamación económico-administrativa *per saltum* directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que tras los trámites oportunos se han seguido con el número 5491/2019, y donde la reclamante reiteró, en esencia, las alegaciones formuladas ante el órgano de recaudación.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC ha procedido a estimar la reclamación económico-administrativa, siendo su criterio el siguiente, *si bien no constituye doctrina vinculante en el sentido del artículo 239.8 de la LGT*.

En el presente caso, el órgano de recaudación afirma en el acuerdo de derivación impugnado que existe:

[...] doctrina jurisprudencial reiterada y consolidada» que permite «aplicar, por la Hacienda Pública, en base a su autotutela ejecutiva, la doctrina del levantamiento del velo societario con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria. (STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso, casación 5327/1998 y STS de 31-1-2007, Sala de lo Contencioso, casación 6991/2001).

De la lectura de las sentencias del Tribunal Supremo (TS) invocadas, no parece que pueda deducirse sin más que la Administración tributaria, por sí sola y sin necesidad de acudir a la tutela judicial, se encuentre habilitada para aplicar la doctrina del levantamiento del velo, más allá de los supuestos de responsabilidad que se recogen en la normativa vigente (donde expresamente se le atribuyen estas prerrogativas para el cobro de deudas en el marco de su autotutela).

En definitiva, es indudable que en el presente caso la Administración tributaria, al dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo ex artículos 6 y 7 del Código Civil –yendo más allá de los supuestos de responsabilidad que expresamente se recogen/tipifican en la normativa vigente–, ha invadido esferas declarativas de situaciones jurídicas que están reservadas a los órganos jurisdiccionales, y por ello ha de acogerse el motivo de impugnación alegado con correlativa estimación de la presente reclamación.

3. Comentario crítico

Las normas en las que la Administración ha pretendido amparar su acuerdo de declaración de responsabilidad son los citados artículos 6.4 y 7 del Código Civil, que establecen:

Artículo 6.4. Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.

Artículo 7.

1. Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe.
2. La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.

En lo relativo a la responsabilidad tributaria, dispone el artículo 41.1 de la Ley General Tributaria (LGT):

Artículo 41. Responsabilidad tributaria

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

A su vez, el artículo 8 de la misma ley establece en lo que aquí importa:

Artículo 8. Reserva de ley tributaria.

Se regularán en todo caso por ley:

[...]

c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.

En el presente caso, la AEAT ha justificado su actuación con base en la existencia de una autotutela ejecutiva, que le permite aplicar directamente la doctrina del levantamiento del velo, en supuestos diferentes a los contemplados expresamente en la normativa tributaria (en concreto el art. 43.1 g) y h) LGT).

La institución de la autotutela administrativa, que no se encuentra plasmada como principio constitucional de la administración, pero que existía ya en determinadas leyes preconstitucionales, se ha justificado por la generalidad de la doctrina según el principio constitucional de eficacia administrativa: para que la Administración pueda actuar con eficacia, debe ser capaz de autotutelar sus relaciones jurídicas con los administrados, siempre con sometimiento pleno a la ley y el derecho, lo que implicaría el control de tal autotutela por parte de los órganos jurisdiccionales.

El principio (o la institución) de autotutela administrativa tiene varias vertientes, siendo las más destacadas:

- La Administración pública no requiere de una sentencia declarativa de un tribunal de justicia que declare válidos sus actos: los actos de la Administración gozan de presunción de validez desde el momento en que se dicten y hasta tanto no sean revocados en la manera prevista en las normas.
- La Administración pública puede hacer efectivos (ejecutar) sus propios actos administrativos sin tener que recabar una sentencia ejecutiva de los tribunales de justicia.

En el caso que nos ocupa, entiende la Administración que con base en el principio de la autotutela administrativa, está habilitada para aplicar directamente la doctrina civil del levantamiento del velo, y para la recaudación de las deudas del deudor principal, puede declarar la responsabilidad solidaria respecto de un tercero, amparándose en los artículos 6 y 7 de la LGT. Tal conclusión de la Administración tiene su fundamento en la interpretación de las Sentencias del TS de 19 de abril de 2003, Sala de lo Contencioso, recurso de casación número 5327/1998 (NFJ014307), y de 31 de enero de 2007, Sala de lo Contencioso, recurso de casación número 6991/2001 (NFJ024999).

Sin embargo, esa no es la opinión del TEAC, pues el ejercicio de la autotutela administrativa encuentra su límite en el sometimiento a la ley. Y en el caso de la responsabilidad tributaria, esta solo podrá ser declarada por la Administración, directamente y sin necesidad de intervención judicial, en aquellos casos en los que una norma con rango de ley expresamente la habilite para ello, debiendo ajustarse al procedimiento establecido, además de cumplir en cada uno de los diferentes supuestos de hecho las condiciones objetivas, subjetivas y temporales.

Así pues, en las dos sentencias señaladas por la AEAT para justificar su actuación, inicialmente la Administración tributaria dicta acuerdo de derivación de responsabilidad según el artículo 72 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (antigua LGT); sin embargo, son los órganos jurisdiccionales los que ulteriormente deciden aplicar la citada doctrina del levantamiento del velo.

Esta misma idea subyace en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que introdujo los nuevos apartados g) y h) del artículo 43.1 de la vigente LGT, en donde se explica la introducción en la normativa tributaria de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo –encuadrándola entre los supuestos de responsabilidad subsidiaria–, señalando el legislador que:

[...] La introducción de esta medida antiabuso permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración *de facto* de las obligaciones contributivas, *un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa* [...]

En consecuencia, la Administración tributaria podrá, en aplicación del principio de autotutela, declarar la responsabilidad tributaria, pero solo en los supuestos y con las condiciones y demás requisitos establecidos en normas con rango de ley para cada supuesto de hecho concreto, y en aquellos casos en los que la norma legal de responsabilidad tributaria no sea suficiente para la recaudación de la deuda tributaria –y por ello la Hacienda Pública no pueda cumplir directamente con su finalidad de interés público–, podrá, en defensa de tal interés, acudir a la tutela judicial, con la finalidad de obtener un pronunciamiento favorable en fase declarativa.

¿Es subsanable la falta de motivación en un auto de autorización de entrada en domicilio?

Análisis del [ATS de 16 de enero de 2020, rec. núm. 6718/2019](#)

Pedro Manuel Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED

Ada Tandazo Rodríguez

Tutora del Centro Universitario Ramón Areces. UNED

Extracto

El Tribunal Supremo admite un recurso de casación para determinar los efectos de la sentencia que anula –por falta de motivación– un auto de autorización de entrada en domicilio.

Se trata de determinar, en la futura sentencia, si la validez de las pruebas obtenidas mediante dicha entrada puede subsanarse a través de la retroacción de actuaciones, plasmada en un nuevo auto debidamente motivado.

1. Supuesto de hecho

El auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Logroño autorizó la entrada en domicilio de Cartonajes Santorromán, SA solicitada por la Agencia Tributaria.

Dicha resolución citaba profusamente la normativa y jurisprudencia constitucional aplicable. No obstante, en cuanto a los hechos relevantes, se limitaba a afirmar que de los documentos aportados por la Agencia se derivaban indicios suficientes como para justificar la entrada en domicilio.

Tras producirse la entrada y obtenerse las correspondientes pruebas, la interesada recurrió el auto en apelación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de La Rioja, que procedió a anularlo, ordenando la retroacción de actuaciones (Sentencia 202/2019, de 20 de junio, rec. núm. 78/2019 –NFJ075996–).

Dicha sentencia advierte que «el auto apelado no indica los datos, recogidos en los documentos aportados con la solicitud, de los que resulta el panorama indiciario suficientemente amplio en relación con presuntos incumplimientos de la normativa tributaria».

Sin embargo, concluye que:

[...] la estimación del presente recurso [...] no ha de tener otro efecto que la declaración de nulidad del Auto de autorización de entrada, objeto del presente recurso de apelación, para que por el juez *a quo* se dicte nuevo auto suficientemente motivado, resolviendo sobre la solicitud presentada por la AEAT.

Esta sentencia fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo (TS), que decide admitir el correspondiente recurso.

2. Doctrina del tribunal

Según el tribunal (Auto 232/2020, de 16 de enero, rec. núm. 6718/2019 –NFJ075999–):

[...] la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia [...] consiste en:

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

b) Precisar si la ausencia de justificación material suficiente de las razones ofrecidas en el auto judicial que autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido para la ejecución forzosa de actos de la administración pública de actos de la Administración [sic] (art. 8.6 LJCA) –concepto que asimismo está necesitado de precisión–, atendida la lesión que ocasiona en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), entraña un mero defecto formal susceptible de subsanación o, por el contrario, supone una conculcación material del contenido esencial de tal derecho que lleva consigo su nulidad radical.

3. Comentario crítico

3.1. Planteamiento

Con ocasión de este auto, conviene analizar cuatro cuestiones interconectadas sobre la autorización judicial de la entrada en domicilio: la relación entre el consentimiento del interesado y la autorización judicial; la determinación de los motivos suficientes para autorizar la entrada; la posibilidad de que el auto judicial formule la motivación remitiéndose a las razones expuestas en la solicitud administrativa; y, por último, las consecuencias de una deficiente motivación y la posibilidad de subsanarlas mediante la retroacción de actuaciones.

3.2. Relación entre consentimiento del interesado y autorización judicial

Aunque inicialmente pudo plantearse alguna duda, en el momento actual resulta indudable que la Administración puede solicitar la autorización «preventiva»; es decir, puede dirigirse al juez antes de haber solicitado el consentimiento del interesado. De otro modo se perdería el *factor sorpresa* propio de la entrada y registro (cfr. en contra de esas dudas iniciales, Rojí Buqueras, 2002, ep. IX).

En cambio, es objeto de polémica la posibilidad de *utilizar* la autorización judicial (obtenida con carácter preventivo) sin que se haya intentado obtener previamente el consentimiento del interesado. La doctrina mayoritaria acepta –al menos de modo implícito– esta posibilidad (cfr., entre otros, Rojí Buqueras, 2002, ep. IX; Álvarez Martínez, 2008, ap. III.1;

Calvo Vérguez, 2020, p. 155). Sin embargo, un jurista tan relevante como Juan Ignacio Moreno Fernández considera imprescindible que la Administración solicite el consentimiento antes de esgrimir la autorización judicial (Moreno Fernández, 2019, pp. 232 y ss.).

Este autor se basa en argumentos materiales y formales. Por un lado, la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho fundamental que protege la esfera íntima de las personas, por lo que resulta razonable solicitar su consentimiento antes de emplear medidas coactivas (la solicitud del consentimiento resulta menos invasiva que la exhibición del auto). Además, la dicción literal del artículo 18.2 de la Constitución española (CE) antepone, en el orden de las palabras, la obtención del consentimiento al uso de la autorización judicial («Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial...»).

Es cierto que el precepto constitucional podría interpretarse también en sentido *alternativo* (cualquiera de los dos medios son válidos) en lugar de *sucesivo* (la solicitud del consentimiento debe preceder al uso de la autorización).

El artículo 113 de la Ley General Tributaria (LGT) utiliza una expresión igualmente ambigua: «la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial». En cambio el artículo 100.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), se inclina por la interpretación *sucesiva* «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 del mismo o, *en su defecto*, la oportuna autorización judicial».

En el ámbito procesal penal, el artículo 545 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.) (en su redacción establecida por el art. 8 de la LO 13/2015) establece que: «nadie podrá entrar en el domicilio de un español o extranjero residente en España sin su consentimiento, excepto en los casos y en la forma expresamente previstos en las leyes». El artículo 550 precisa que:

[...] podrá [...] el Juez instructor ordenar en los casos indicados en el artículo 546 la entrada y registro, de día o de noche, si la urgencia lo hiciere necesario, en cualquier edificio o lugar cerrado o parte de él, que constituya domicilio de cualquier español o extranjero residente en España, *pero precediendo siempre el consentimiento del interesado conforme se previene en el artículo 6 de la Constitución [referencia que debe entenderse realizada al art. 18.2 CE], o a falta de consentimiento*, en virtud de auto motivado, que se notificará a la persona interesada inmediatamente, o lo más tarde dentro de las veinticuatro horas de haberse dictado (la cursiva es nuestra).

Parece razonable entender que el «inmediatamente» se refiere no solo al momento posterior a que se haya dictado el auto, sino también al intento de obtener el consentimiento. También es claro que basta con que se *intente* obtener el consentimiento. Si este intento

fracasa (por ejemplo, por ausencia del interesado en el domicilio), podría utilizarse el auto judicial con el respaldo de la fuerza.

Así pues, tanto la ley procesal penal como la ley general administrativa prevén el intento de solicitud del consentimiento antes de que se esgrima el auto judicial de autorización. Considerada aisladamente, la ley tributaria parece admitir tanto la interpretación *sucesiva* como la *alternativa*. Ahora bien, las leyes han de interpretarse «en relación con el contexto» (art. 3.1 Código Civil) y no existe elemento alguno que justifique una interpretación del artículo 113 de la LGT diferente de la prevista («según el sentido propio de sus palabras») en los artículos 100.3 de la LPAC y 550 de la LECrim.

Por consiguiente, debemos concluir –siguiendo a Juan Ignacio Moreno– que las leyes prevén que se intente la solicitud del consentimiento antes de que se utilice el auto judicial obtenido preventivamente. Al mismo tiempo, debe reconocerse que tal exigencia no suele respetarse. En la práctica es frecuente esgrimir el auto judicial al mismo tiempo que se solicita la entrada en el domicilio. ¿Cuáles son las consecuencias de este modo de proceder?

Pues bien, caben dos interpretaciones: una laxa y otra estricta.

La interpretación laxa (admitida, al menos implícitamente, por la mayoría de los autores) es la siguiente: si el auto se esgrime al solicitar la entrada, el posible consentimiento –tanto expreso como tácito– queda automáticamente viciado por la «coacción judicial» (Bosch Cholbí, 2014, ep. IV.E, con referencia a las SSTS de 1 de abril de 1996, 4 de marzo de 1999, 18 de febrero de 2005 y de 23 de abril de 2010; Calvo Vérguez, 2020, p. 159, con cita de la STS de 25 de enero de 2012, rec. núm. 2236/2010).

De este modo, la entrada y registro sería válida solo en virtud del auto y no del consentimiento que se haya ofrecido. Por consiguiente, si dicho auto se anulase por falta de motivación, serían nulas también las pruebas obtenidas en el ulterior registro.

Desde una perspectiva material, esta interpretación podría justificarse del siguiente modo: la exigencia de solicitar la entrada antes de exhibir el auto no forma parte del contenido del derecho a la inviolabilidad del domicilio, dado que no sirve para proteger los intereses de su titular (si no consiente la entrada, esta se producirá en virtud del auto). Se trata tan solo de una cautela procedimental dirigida a impedir que el consentimiento quede viciado por la presentación de un auto (coacción judicial) que después podría declararse nulo por falta de motivación.

La interpretación estricta –sostenida por Juan Ignacio Moreno– es que la entrada y registro realizada en virtud del auto (sin haberse intentado antes la solicitud del consentimiento o con un consentimiento viciado por la propia exhibición del auto) supone en sí misma un quebrantamiento del derecho fundamental del derecho a la entrada del domicilio. Por tanto, todas las pruebas obtenidas en el registro quedarían viciadas por dicha nulidad.

El TS admite que un consentimiento respaldado por la coacción judicial (la exhibición del auto) queda viciado. En cambio –hasta donde hemos podido indagar– los tribunales no han afirmado hasta ahora que la exhibición del auto al solicitar la entrada determine la propia nulidad de la entrada y registro. Esto supone que, *en la práctica*, el auto suele exhibirse al tiempo que se solicita la entrada y que las pruebas obtenidas en el ulterior registro se tienen por válidas (salvo que el auto fuera declarado nulo por falta de motivación).

¿Deberían atajar los tribunales esta forma de proceder? Desde luego, esta práctica se opone al sentido más probable de los preceptos que regulan la entrada en domicilio (incluida una correcta interpretación del art. 113 LGT). Además, alguna sentencia relativamente reciente señala *obiter dicta* que «a efectividad [del auto obtenido preventivamente] solo se pondrá de manifiesto ante la eventual negativa del titular a consentir la entrada o ante la imposibilidad de conseguir su consentimiento» (STSJ de Cataluña 889/2017, de 30 de noviembre, Sala de lo Contencioso, rec. núm. 73/2017 –NFJ078165–).

Sin embargo, el Auto del Tribunal Constitucional 129/1990, de 26 de marzo (NCJ064860) (citado por la mencionada sentencia del TSJ catalán), *sin analizar expresamente la cuestión* (solo se planteaba la posibilidad de obtención preventiva del auto de entrada), parece *dar a entender* que es posible exhibir el auto sin solicitar previamente el consentimiento del interesado. Lo mismo sucede con el Auto del Tribunal Constitucional 85/1992, de 30 de marzo (NCJ064861) (relativo a una entrada en domicilio para ejecutar una orden administrativa de desalojo), pues en este caso, según consta, el auto se notificó antes de procederse a la entrada (si bien tal notificación no se realizó a la titular del derecho a la inviolabilidad del domicilio, sino a su esposo).

En definitiva, salvo que se produzca un cambio de postura por parte de la jurisprudencia, la única consecuencia práctica de que el auto se exhiba en el momento en que se pretenda la entrada, estará en viciar el eventual consentimiento (expreso o tácito). De este modo, la entrada y registro solo tendrá apoyo en el correspondiente auto, que podría declararse nulo en caso de no estar suficientemente motivado.

Esta forma de proceder no responde a la interpretación literal de los artículos 100.3 de la LPAC y 550 de la LECrim., ni a una interpretación sistemática del artículo 113 de la LGT.

Aunque la cuestión es compleja, nos inclinamos por considerar que estos preceptos se limitan a diseñar una buena práctica que puede favorecer a la Administración si se ha obtenido el consentimiento y el auto carece de suficiente motivación. En cambio, no parece que tal cautela forme parte del derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio, pues no favorece al interesado.

La discusión perdería buena parte de su sentido si el TS llegase a la conclusión de que un auto declarado nulo por falta de motivación puede subsanarse mediante la retroacción de actuaciones. Esperemos que esto no suceda.

3.3. Motivos suficientes para autorizar la entrada

En la práctica, parece relativamente frecuente que la Administración no justifique la *necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la entrada*, limitándose a alegar la *conveniencia* de contrastar meras *sospechas*.

Además, parece que, con cierta frecuencia, los jueces de lo contencioso se limitan a dar por buenos los argumentos de la Administración sin ponderarlos adecuadamente frente al derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Así se ha puesto de relieve en la Sentencia del TS 1343/2019, de 10 de octubre (rec. núm. 2818/2017 –NFJ075314–) (el motivo de la entrada consistía en la obtención de justificantes cuya mera falta de aportación daría lugar a la denegación de un beneficio fiscal) (cfr. el comentario de Calvo Vérguez, 2020, pp. 145 y ss.) y así se apunta en el Auto del TS 9821/2019 (rec. núm. 2966/2019 –NFJ075040–), que plantea al tribunal:

[...] si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas (acuerdo 2.4.º).

En nuestra opinión, parece claro que una mera sospecha no permite autorizar la entrada en domicilio.

3.4. ¿Es suficiente la motivación por referencia a los documentos aportados por la Administración?

¿Debe justificar el auto los motivos para autorizar la entrada o limitarse a aceptar –mediante una mera remisión– las razones indicadas en los documentos aportados por la Administración?

Esta problemática ha sido analizada en detalle por José Luis Bosch Cholbi (2014, ep. III.E). El citado autor niega –acertadamente– tal posibilidad, aunque reconoce que:

Algunas decisiones jurisprudenciales admiten que la diligencia inspectora o el auto judicial se motiven por remisión a los documentos del expediente o resto de actuaciones inspectoras (motivación *in aliunde* o *per relationem* –art. 89.5 Ley 30/1992), pero con limitaciones.

Así lo admite la TSJ Cataluña de 22 de marzo de 2012, pero exige que se haga constar, en forma concreta y explícita, la causa que da razón de ser al acto de que se trate, aun cuando resulta preferible que los mismos se reseñen o resuman en alguna forma.

Puede verse cuanto afirma, entre otras, la Sentencia del TC núm. 140/2009, de 15 de junio de 2009: *Una motivación por remisión o motivación in aliunde satisfice plenamente las exigencias de motivación que derivan del art. 24.1 CE [...] siempre que queden debidamente exteriorizados los elementos de juicio sobre los que se basa la decisión* (Bosch Cholbi, 2014, p. 19).

Dado que los autos de los juzgados de lo contencioso tienden a ser acrílicos con las «razones» formuladas por la Administración para solicitar la entrada en domicilio, resulta especialmente importante que la motivación se refleje de modo expreso, aunque pueda complementarse con una remisión al expediente administrativo.

Así, la sentencia del TSJ de La Rioja recurrida en casación «revocó» la autorización de entrada en domicilio porque:

[...] el auto apelado no indica los datos, recogidos en los documentos aportados con la solicitud, de los que resulta el panorama indiciario suficientemente amplio en relación con presuntos incumplimientos de la normativa tributaria [...] No se indica, en los autos, los datos que ofrecen unos amplios indicios de incumplimientos tributarios, ni los indicios de que se trata, ni se hace una valoración de los mismos a efectos de su suficiencia para justificar la medida acordada (FJ 2.º).

3.5. Consecuencias de una motivación deficiente: ¿puede subsanarse mediante retroacción de actuaciones?

La sentencia del TSJ de La Rioja recurrida en casación señala que procede la «revocación» del auto impugnado y que:

[...] la estimación del presente recurso de apelación, a la vista del motivo acogido, no ha de tener otro efecto que la declaración de nulidad del Auto de autorización de entrada, objeto del presente recurso de apelación, para que por el juez *a quo* se dicte nuevo auto suficientemente motivado, resolviendo sobre la solicitud presentada por la AEAT (FJ 3.º).

El fallo de la citada sentencia añade que:

[...] estimamos el recurso de apelación interpuesto, por la representación de la mercantil CARTONAJES SANTORROMÁN, SA, contra el auto n.º 27/2019 de fecha siete de febrero de 2019, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 1 de Logroño, que *declaramos nulo*, debiendo el juez *a quo* dictar *nuevo auto*

suficientemente motivado, resolviendo sobre la solicitud presentada por la AEAT
(la cursiva es nuestra).

Aunque la sentencia no lo indica expresamente, de sus argumentos, y del propio auto que admite el recurso de casación, parece deducirse que:

- a) La explicación de que la falta de motivación pueda subsanarse está en que dicha motivación era deficiente por limitarse a realizar una remisión al expediente administrativo.
- b) En el caso de que el nuevo auto se encuentre suficientemente motivado «sanará» la entrada y registro convirtiéndose en válidas unas pruebas que, de lo contrario, estarían viciadas por haberse obtenido en violación de derechos fundamentales.

A nuestro entender, esta postura no resulta aceptable. La correcta ponderación entre la inviolabilidad del domicilio y el ejercicio de las potestades administrativas debe realizarse por el juez *antes* de que se practique la entrada. Si tal ponderación fue deficiente (por falta de motivación) ningún precepto permite subsanarla con efectos retroactivos. El auto es nulo por haber quebrantado el derecho a la inviolabilidad del domicilio al no motivar la entrada –vicio que ya no puede sanarse– y lo mismo sucede con la mencionada entrada y el ulterior registro, que ha lesionado un derecho susceptible de amparo constitucional (art. 217.1 a) LGT, cfr., en este sentido, Delgado Sancho, 2018, ap. 3.1).

Esperamos, por tanto, que el TS concluya que la falta de motivación de un auto de entrada en domicilio –cualquiera que sea el modo en que se manifieste– supone una «conculcación material del contenido esencial de tal derecho que lleva consigo su nulidad radical». De otro modo se produciría una grave quiebra en el derecho a la inviolabilidad del domicilio y se fomentaría la laxitud en la motivación por parte de los juzgados de lo contencioso.

3.6. Conclusiones

Los juzgados de lo contencioso incurrirán, con una cierta frecuencia, en falta de motivación a la hora de autorizar las entradas en domicilio solicitadas por la Administración tributaria. En parte, esto se debe a que dichos juzgados dan por buenas de modo acrítico las razones alegadas por la Administración tributaria (en ocasiones basadas en meras sospechas) y, en lugar de valorar sus argumentos, se remiten al expediente administrativo.

Pues bien, el TS deberá decidir si un auto de autorización de entrada en domicilio, declarado nulo por falta de motivación puede subsanarse mediante la retroacción de actuaciones. Esperemos que el Alto Tribunal niegue esta posibilidad. De lo contrario se produciría una erosión preocupante del derecho a la inviolabilidad del domicilio y se fomentaría la laxitud en la motivación por parte de los juzgados de lo contencioso.

Bibliografía de referencia

- Álvarez Martínez, J. (2008). La inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios: análisis de la regulación contenida en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los Tributos. *Quincena Fiscal*, 11.
- Bosch Cholbi, J. L. (2014). La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios. *ECJ Leading Cases*, 632.
- Calvo Vérguez, J. (2020). La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad (Análisis de la STS de 10 de octubre de 2019, rec. núm. 2818/2017). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444.
- Delgado Sancho, C. (2018). Entrada y registro en el domicilio del contribuyente. *Revista Técnica Tributaria*, 122.
- Moreno Fernández, J. I. (2019). Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de los tributos con autorización Judicial. En S. Álvarez García, J. García Sánchez y P. Herrero de la Escosura (dirs.), *Amici, amico. Estudios en homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez*. Oviedo: Universidad de Oviedo.
- Roji Buqueras, J. M. (2002). El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos. Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio. *La Ley*, 1124.

IVA. Prorrata y actividades accesorias. Contratación de derivados financieros. Venta de participaciones por sociedades *holding*

Análisis de las [SSTS de 18 de mayo de 2020, rec. núm. 34/2018](#), y de [19 de mayo de 2020, rec. núm. 4855/2018](#)

Eduardo Verdún Fraile

*Socio responsable de Tributación Indirecta de EY Abogados
Inspector de Hacienda (excedente)*

Extracto

El presente comentario aborda el estudio de dos sentencias idénticas del Tribunal Supremo (TS), dictadas los días 18 y 19 de mayo de 2020, que resuelven sendos recursos de casación relativos al tratamiento que debe darse en la prorrata de deducciones del impuesto sobre el valor añadido a la contratación de derivados financieros y a la venta de participaciones por parte de una sociedad *holding* que interviene en la gestión de sus filiales, y que tiene, por tanto, la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto. Respecto de los derivados financieros, el TS estima las pretensiones de la recurrente y resuelve en el sentido de considerar que la misma actuaba como destinataria de un servicio al contratar de una entidad financiera los referidos instrumentos, por lo que el importe de su liquidación no debe afectar a la prorrata. En relación con la venta de participaciones, sin embargo, el tribunal considera que, en tanto que constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad principal de la recurrente, no es accesorio o no habitual y, por tanto, su importe debe recogerse en el denominador de la prorrata tal y como hizo en su día la Inspección en la regularización que dio lugar a la controversia que ahora se resuelve; al respecto, entiende el TS que ese es el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea pertinente en este caso no obstante la limitada o nula utilización de recursos para efectuar dicha venta y el riesgo que ello supone en términos del falseamiento de la prorrata.

1. Supuesto de hecho

Los días 18 y 19 de mayo, el Tribunal Supremo (TS) dictó dos sentencias parcialmente estimatorias de sendos recursos de casación interpuestos por Telefónica Internacional, SAU y Telefónica, SA. Son las Sentencias 428/2020 (rec. núm. 34/2018 –NFJ077776–) y 483/2020 (rec. núm. 4855/18 –NFJ077787–), respectivamente.

Ambas sentencias, de contenido idéntico, resuelven dos largos procesos de controversia que comenzaron en 2010, cuando se iniciaron actuaciones de comprobación realizadas por la Agencia Tributaria respecto del impuesto sobre el valor añadido (IVA) declarado durante 2006 y 2007.

Con la sola excepción, lamentablemente como luego argumentaremos, de la remisión de cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), culmina así un recorrido completo de 10 años por todas las instancias posibles por las que puede pasar la revisión de una autoliquidación tributaria de una gran empresa, comenzando por el procedimiento administrativo frente a una disconformidad al acta de inspección, abriéndose a continuación un proceso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), después un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (AN) y, finalmente, un procedimiento completo de casación ante el TS, donde incluso entre el auto de admisión y la sentencia tuvo lugar la apertura de vista oral.

Comencemos por los hechos sometidos a dicha controversia, dejando a un lado el juicio, cada vez más elocuente y necesariamente planteado desde prácticamente toda la doctrina, de lo oportuno de abordar cuanto antes una simplificación de las instancias de revisión o, al menos, una mayor celeridad en la resolución de cuestiones, complejas, pero no tanto como para requerir 10 años para su completa resolución.

Pues bien, por simplificar las referencias y dado que ambas sentencias son, como ya se ha adelantado, de contenido idéntico, nos vamos a referir a la de Telefónica Internacional (TISA), Sentencia 428/2020, de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 34/2018 –NFJ077776–). Este pronunciamiento, por lo demás, se transcribe casi íntegramente en una tercera Sentencia del TS, número 546/2020, de 25 de mayo de 2020, que resuelve el recurso número 7652/2018 (planteado por Ferrovial, SA).

De acuerdo con los hechos descritos y el detalle adicional al respecto recogido en la Sentencia de la AN de 27 de septiembre de 2017 (rec. núm. 351/2015 –NFJ068681–), que es precisamente la que se recurre en casación, y en la resolución del TEAC de la que la anterior a su vez trae causa, de 17 de marzo de 2015 (RG 3764/2012 –NFJ057802–), TISA es

una entidad *holding* de la que dependen diversas filiales a las que presta, en esencia, servicios de tipo financiero y de apoyo a la gestión. En la medida en que no toda la actividad desplegada por TISA origina a efectos del IVA el derecho a la deducción, la entidad procede a calcular un porcentaje de prorrateo que es el que le permite conocer su impuesto deducible.

En el curso de actuaciones de comprobación llevadas a cabo por la Agencia Tributaria y que afectaron a los meses de junio de 2006 a diciembre de 2007, se procedió a regularizar el IVA deducido en la prorrateo común de 2006 y 2007 de los originales 36 y 96 %, al 2 y al 71 %, respectivamente. El motivo de dichas reducciones fue la inclusión en el denominador de la fracción del importe obtenido por determinadas ventas de participaciones, y los resultados de liquidación, positivos, consecuencia de la contratación de derivados financieros. Para ambas, la Inspección consideró que se trataba de operaciones no generadoras del derecho a la deducción, por eso su reflejo en el denominador de la fracción, y que no podían quedar al margen del cómputo de la prorrateo en tanto que se realizaron por TISA con carácter habitual o no accesorio de su operativa principal.

El anclaje normativo de ambas inclusiones en prorrateo lo encuentra la Inspección en los artículos 102.Uno, 104.Dos y 104.Tres.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativos a la aplicación y cálculo de la prorrateo para la determinación del porcentaje de deducibilidad del impuesto soportado, así como del artículo 174.2 b) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y su precedente normativo asentado en el artículo 19.2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Se configuran así los dos motivos principales de la controversia. Veamos ambos con mayor detalle.

En relación con la venta de participaciones, la sentencia comienza por recordar los razonamientos expuestos por el TEAC en su resolución y que atienden, en primer lugar, a la adquisición de la condición de empresario o profesional por una sociedad *holding*. En este sentido, en aplicación de consolidada jurisprudencia del TJUE (por todas, sentencia Floridienne y Berginvest, asunto C-142/99, de 14 de noviembre de 2000 –NFJ009809–), cuando una entidad interviene en la gestión de sus participadas, lleva a cabo una actuación que va más allá de la propia de un inversor privado que se limitaría a la percepción de dividendos o de rentas pasivas consecuencia de su participación. En esta medida, la entidad tenedora gana la condición de empresario a efectos del IVA e incorpora, por tanto, a su patrimonio empresarial o profesional dicha cartera. En el proceso analizado, el hecho de que TISA realizara esa intervención en la gestión no se discute.

Respecto de la operativa con derivados o instrumentos financieros de cobertura, de nuevo la sentencia del TS refiere el fundamento de la regularización practicada en su día

por la Inspección, en el sentido de considerar que pese a que su contratación se realizaba con la finalidad de cubrir riesgos empresariales, en particular, para mostrar la imagen fiel de los estados financieros de la compañía frente a eventuales variaciones en los tipos de cambio o de interés de mercado, dicha operativa debía entenderse realizada en el desarrollo de la actividad empresarial de TISA.

Prosigue el TS refiriendo los razonamientos realizados por la AN en su sentencia previa y que básicamente confirmaron los ya indicados en la resolución del TEAC. En este punto, no obstante, se avanza en la argumentación y se introducen ya dos elementos cruciales que luego juzgará el TS. En primer lugar, la exclusión de la prorrata de las operaciones financieras accesorias realizadas de manera ocasional y que a juicio de la AN no podía predicarse en el supuesto de TISA. En segundo lugar, y esta es la clave de bóveda de la que será conclusión del TS en la parte desestimatoria, que dicha accesoriedad debe relacionarse, necesariamente, con la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad principal.

Y, por último, y por referencia a la contratación de derivados financieros, que será en última instancia la parte que dará lugar a la estimación de las pretensiones de TISA, el TS reproduce la conclusión a la que llegó la AN en su sentencia, donde se negó que TISA fuera mera destinataria, en tanto que adquirente de dichos derivados, y se concluyó que cuando el subyacente del derivado financiero contratado se liquidara con resultado positivo para TISA, su importe debía recogerse en la prorrata.

Frente a todo ello, la sentencia describe de manera ejecutiva los argumentos de TISA.

En relación con los elementos que deben tenerse en cuenta para excluir de la prorrata las operaciones accesorias y, en concreto, cuáles serían estas, se trata, a juicio de TISA, de estudiar cuáles precisan de la utilización muy limitada o nula de *inputs*. De esta manera, una operación de *output* determinada (transmisión de participaciones) que precisa para su realización de *inputs* mínimos no debe reflejarse en la prorrata para no falsear indebidamente las deducciones del resto de consumos, mayoritarios cuantitativamente, que se relacionan con el resto de las operaciones llevadas a cabo. A juicio de TISA, este es el criterio que, deducido de la jurisprudencia del TJUE, debe utilizarse para concretar el concepto de accesoriedad.

En el mismo ámbito, TISA argumenta que resulta erróneo, de nuevo con base en el TJUE, identificar accesoriedad con prolongación directa, permanente o necesaria de la actividad del empresario. Ello, en la medida en que dicha prolongación sirve para juzgar la sujeción al IVA, no la accesoriedad, de suerte que la transmisión de participaciones puede constituir prolongación de la actividad de TISA y, sin embargo, ser accesorio por su limitada o nula utilización de recursos.

Respecto de la contratación de derivados, TISA reitera la misma línea argumental que completa subsidiariamente con un planteamiento que será el que después acoja íntegramente el TS en su sentencia. En efecto, cuando TISA contrata derivados financieros no está

realizando operaciones activas, sino que actúa como destinataria de las realizadas por una entidad financiera, por lo que los mismos no pueden tener impacto alguno en su prorrata de deducciones, ya se liquiden tales derivados positiva o negativamente en función de la evolución en el mercado de su subyacente.

Resumamos, por tanto, los elementos que se le plantean al TS al analizar el recurso:

- Como punto de partida, si es correcta la consideración de TISA como empresario o profesional en tanto que entidad *holding* que interviene de manera efectiva en la gestión de sus participadas. Este aspecto, como ya se ha avanzado, se da por probado y no resulta controvertido. En efecto, TISA no actúa en modo alguno como lo haría un inversor privado y, por tanto, incorpora su cartera de participadas a su patrimonio empresarial o profesional.
- Si la venta de participaciones sociales por TISA es una actividad accesoria o no habitual respecto de su objeto ordinario. La Inspección, el TEAC y la AN argumentan que constituye una prolongación directa, permanente y necesaria de dicho objeto y, en esta medida, es habitual o no accesoria y debe recogerse, por tanto, en prorrata.
- Si la contratación de derivados financieros de cobertura es una operación de *output* para TISA que debe incluirse en prorrata cuando los mismos acaben siendo liquidados con un resultado positivo a favor de la compañía.

Para entender mejor la discusión sobre este último punto, resulta conveniente insistir en las características de estos instrumentos financieros y su utilización por TISA, acudiendo para ello a los elementos adicionales que se recogen en la sentencia de la AN y sobre todo en la resolución del TEAC previas.

De acuerdo con ambas, TISA, al contratar de entidades financieras futuros, opciones y *swaps*, lo hace con la finalidad de cubrir los riesgos empresariales derivados de la oscilación de valor a que pueden verse sometidos los elementos patrimoniales de su balance. Por la contratación, TISA paga un precio dado y, a continuación, cuando el derivado llega a vencimiento y según las circunstancias del mercado en ese momento, se genera una liquidación positiva o negativa. Pues bien, es cuando se genera una liquidación positiva del subyacente del derivado cuando, a juicio de la Inspección, TISA debe anotar su importe en el denominador de la prorrata.

Frente a todo ello, el TS precisa, en Auto de 10 de mayo de 2018 (rec. núm. 34/2018 –NFJ070413–), el interés casacional consistente en la determinación de si a la luz de la jurisprudencia del TJUE deben considerarse accesorias, o no habituales, las ventas de participaciones en sus filiales por una sociedad *holding* que interviene en la gestión de las mismas, y la contratación de derivados financieros para cubrir riesgos de tipo de cambio o de tipo de interés.

2. Doctrina del tribunal

En su análisis, el TS comienza afirmando, en línea con los postulados del abogado del Estado, que el TJUE establece tres criterios para determinar la accesoriidad de una operación, y que esos criterios pueden concurrir conjuntamente, o no hacerlo, según los casos. No aprecia, por tanto, el TS un orden de prelación entre ellos, ni elabora su juicio sobre la integración que realiza el propio TJUE y a la que nos referiremos con detalle en el comentario crítico en línea con los postulados de TISA.

Pues bien, tales criterios serían primeramente el referido a que la operación en cuestión constituya una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad desarrollada por el empresario, el atinente después al nivel de recursos utilizados para su realización, y, por último, el que tendría que ver con la dimensión cuantitativa de la actividad pretendidamente accesoria respecto de la principal.

Tras ello, la sentencia realiza una serie de consideraciones muy generales, prescindibles en cualquier caso, sobre el fundamento de la prorrata, subrayando, en esencia, que las dificultades de atribución particular de *inputs* a *outputs* hacen que la proporción que representa sea un criterio útil y adecuado para determinar el impuesto deducible.

Con tales fundamentos, la sentencia se refiere al tratamiento que debe darse, en primer lugar, a la venta de participaciones sociales, desestimando las pretensiones de TISA al respecto y confirmando en definitiva la liquidación que realizó la Inspección en 2010. Así, a juicio del tribunal, la función de TISA es fundamentalmente la de planificación estratégica, desarrollo y evolución del grupo de entidades que domina, y en ese ámbito debe encuadrarse la venta de participaciones en sus filiales, la cual, en definitiva, no es más que la prolongación de su actividad principal. Concorre, por tanto, a juicio del TS el primero de los criterios apuntados por el TJUE en su jurisprudencia, criterio que no puede enervarse en función del limitado uso de recursos, pues, como ya había avanzado la sentencia, son tres los criterios existentes, paralelos o no acumulativos, y no uno solo como plantea TISA en su recurso. Finaliza la sentencia en este punto señalando que, en todo caso, la limitación de recursos no ha sido probada por la recurrente a lo largo del proceso.

En relación con los derivados financieros, el TS acude directamente a la pretensión subsidiaria de TISA aceptándola íntegramente. En ella, se dejaba constancia de que TISA en modo alguno comercializaba derivados en el mercado, sino que se limitaba a su simple contratación, siendo, por tanto, destinataria, y no prestadora, de los mismos. En efecto, aprecia el TS que lo que hace TISA en este sentido no es ofrecer derivados al mercado, sino que solamente abona su precio a la entidad que los comercializa, siendo la liquidación ulterior del subyacente de tales derivados, cuando es a favor de TISA y, por tanto, positiva, una simple consecuencia del propio derivado que no convierte a esta entidad en prestadora de servicio alguno.

Abundando en esa conclusión, señala el TS que la liquidación del subyacente del derivado no tiene nada que ver con el precio pagado a la entidad financiera por su contratación y, además, sería absurdo considerar que TISA presta un servicio cuando la liquidación del subyacente resulte a su favor y no lo hace cuando lo sea en su contra. Indica el TS, en fin, que la finalidad de la contratación es puramente instrumental respecto de la actividad propia de la recurrente, que es la única que debe tener reflejo en la prorrata.

3. Comentario crítico

Después de 10 años de controversia lo cierto es que en nuestra opinión la sentencia del TS no cierra satisfactoriamente todas las cuestiones planteadas. Veamos por partes por qué pensamos que no lo hace.

Respecto de los derivados financieros, lo más llamativo es cómo ha necesitado algo aparentemente de sentido común tantas instancias de recurso. Sin necesidad de entrar al detalle de las partidas que deben o no formar parte del porcentaje de prorrata, de la accesoriedad o de cualquier otra circunstancia relacionada con las deducciones, es más que evidente que cuando una entidad contrata a cambio de un precio un instrumento derivado no hace otra cosa que ser destinataria de un servicio. Ese instrumento derivado, dejando al margen que su compra se realice con fines especulativos, viene a funcionar para el adquirente como un seguro que permite comprar a su vencimiento por precio cierto su subyacente, esto es, un determinado tipo de interés o un determinado tipo de cambio de moneda. Confundir la liquidación de ese subyacente con el carácter pasivo de la operación y, además, hacerlo solamente cuando el resultado es positivo, parecía desde el comienzo del proceso algo evidente. Por ello, no puede más que suscribirse íntegramente la opinión del TS al respecto.

En cualquier caso, sin salir del controvertido mundo de los derivados, el propio TS completa su jurisprudencia en la Sentencia número 445/2020, de misma fecha que la de TISA, 18 de mayo de 2020, dictada en el recurso número 4166/2017 (NFJ077816) y desestimatoria de las pretensiones de la recurrente, Caixabank. En este caso, sin embargo, la recurrente era la emisora de los derivados y esta circunstancia es la que lleva al TS a concluir en sentido contrario y, además, a confirmar el criterio de la Inspección sobre el cómputo en prorrata de las liquidaciones positivas, proscribiendo con ello un eventual neteo de las mismas con las que arrojen saldo negativo.

Volviendo a TISA y respecto del juicio del TS sobre el tratamiento en prorrata de la venta de participaciones, nuestra interpretación de la jurisprudencia comunitaria existente coincide plenamente con la argumentada por la recurrente. Yerra en nuestra opinión la sentencia cuando considera que el TJUE prescribe tres criterios paralelos y no integrados a los efectos de enjuiciar la accesoriedad de las operaciones para su exclusión del porcentaje de prorrata.

Para justificar dicha conclusión, repasemos las dos sentencias clave que se han repetido una y otra vez en todas las instancias previas del proceso, pero sobre las que el TS evita cualquier referencia integrada y, además, nos deja sin la que inicialmente parecía ser la vía más adecuada de resolución, esto es, la consistente en el planteamiento de cuestión prejudicial al TJUE. Con ello, además, se plantea una contradicción evidente entre el objeto de interés casacional y el contenido de la sentencia, que acaba incidiendo en cuestiones de tipo fáctico y particular para las que no parece que un recurso de la naturaleza del que estamos analizando estuviera diseñado. Es suficientemente elocuente en este sentido el llamativo inciso que hace el TS en su pronunciamiento sobre la eventual falta de aportación de evidencias por TISA respecto de la limitada utilización de recursos, aspecto que un examen somero de la sentencia previa de la AN permite descartar de plano.

En cualquier caso, tales Sentencias del TJUE son las de 11 de julio de 1996 (asunto C-306/94 –NFJ004666–, Regie Dauphinoise) y de 29 de abril de 2004 (asunto C-77/01 –NFJ016398–, EDM).

En el asunto Regie Dauphinoise, el tribunal analizó la habitualidad de las operaciones financieras en relación con un modelo de negocio curioso. Así, Regie era un administrador de fincas arrendadas y de comunidades de propietarios. De manera habitual y consecuencia de dicha actividad, recibía provisiones de fondos de los copropietarios y arrendatarios, cuyo importe procedía a depositar por su propia cuenta en entidades financieras percibiendo por ello rendimientos que representaban alrededor del 14 % de sus ingresos anuales totales.

Por su parte, EDM formaba parte de tres agrupaciones de empresas cada una de las cuales tenía como objeto descubrir yacimientos mineros y determinar la viabilidad de su explotación. La actividad de EDM en cada una de dichas agrupaciones consistía en realizar actuaciones de apoyo y de carácter técnico y de coordinación de los trabajos en su condición de gerente de la agrupación. Adicionalmente, EDM tenía como objeto, según sus estatutos vigentes, ayudar a las sociedades en las que poseía participaciones a obtener préstamos de las entidades de crédito, procediendo ocasionalmente a la gestión de sus participaciones por medio de su venta.

Centrados en primer lugar en Regie Dauphinoise, el TJUE argumenta, en contra de la opinión del abogado general, que en el concreto supuesto del administrador de fincas a que se refiere el pronunciamiento, la operativa financiera que desarrolla es una actividad que constituye una prolongación directa, permanente y necesaria de la principal, y eso lo hace estudiando la sujeción de la actividad realizada, no su accesoriadad o habitualidad.

En efecto, los apartados 18 y 19 de la sentencia valoran específicamente si la cesión de fondos puede constituir una operación sujeta al IVA y es ahí donde se cita la prolongación en el ejercicio, mientras que los apartados 20 a 23 se refieren al estudio de la accesoriadad. Si bien es cierto que en el apartado 22 el tribunal termina relacionando ambos conceptos, prolongación y accesoriadad, la sentencia EDM aclara perfectamente esta contradicción.

Así, la sentencia EDM ofrece elementos adicionales de evidente relevancia y aclara algunas dudas, reflejando una sistemática que discute, de manera progresiva, sujeción, exención, prorata y accesoriedad.

En primer lugar y como ya se ha indicado, los hechos se refieren no solo a la concesión de préstamos, sino a transacciones con valores negociables. De hecho, el tribunal señala, por referencia a los segundos, que su mera venta no es que no sea habitual, es que ni siquiera se encuentra sujeta al IVA en la medida en que se realice en los mismos términos que lo haría un inversor privado, por más que su importe sea elevado o se utilicen para su realización servicios de asesoramiento.

En segundo lugar, refiriéndose a la actividad de depósito o concesión de préstamos, el tribunal va más allá en cuanto al alcance de la expresión «prolongación directa, permanente y necesaria» acuñada por la sentencia Regie Dauphinoise y verdadero fundamento de toda la discusión.

Así, señala que la misma se refiere al cumplimiento de objetivos empresariales con una finalidad comercial, entendida como la voluntad de rentabilizar capitales invertidos en condiciones de mercado.

Avanzando en el concepto, el apartado 66, dentro de la parte «Sobre el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva», el TJUE valora la «prolongación» como elemento de juicio para concluir la sujeción al IVA, no para estudiar la accesoriedad. Son los apartados 74 a 78, que conforman la parte «Sobre la excepción relativa a las operaciones accesorias», los que argumentan sobre la accesoriedad.

Se conforma así por el TJUE un razonamiento en fases de las cuales la relativa al juicio de accesoriedad es la última y no está referida a la prolongación directa, permanente o necesaria, en plena contradicción con el fundamento sobre el que el TS concluye en su sentencia.

Es más, entrando ya en la fase relativa al juicio de accesoriedad, en los apartados 74 a 78 de la sentencia EDM, comienza el tribunal recordando el principio básico de neutralidad del IVA, que quedaría conculcado si se falseara el porcentaje de prorata recogiendo en el mismo determinadas operaciones accesorias.

A continuación, respecto de la obtención de resultados financieros que tienen relación con una actividad imponible, debe entenderse que por haber superado el test de prolongación ya indicado, se señala que se falsearía el cálculo de las deducciones si se tuvieran en cuenta todos aquellos que no implicaran ningún empleo de bienes o de servicios por los que deba pagarse IVA o existiera una utilización de estos muy limitada, siendo esta la tesis principal de TISA con la que ya avanzamos nos alineamos plenamente.

Adicionalmente, el tribunal expresa que la magnitud de los ingresos de una operación concreta «puede constituir un indicio» de su no consideración como accesoría, pero, en

contra del eje central del escrito de conclusiones del abogado general, incluso si su importe supera el de la operación principal, ello no podría determinar en sí mismo que dicha actividad no deje de ser accesorio.

En otras palabras, la magnitud cuantitativa es un mero indicio, nada más. En efecto, termina la sentencia EDM diciendo que el criterio esencial debe ser considerar accesorias a las actividades que supongan una utilización muy limitada de bienes o servicios por los que deba pagarse IVA, hecho que deberá apreciar el órgano judicial nacional en cada caso.

A modo de conclusión, el estudio sistemático de la jurisprudencia del TJUE relativa a la realización de operaciones financieras requiere enjuiciar, en primera instancia, si las mismas están sujetas a IVA, circunstancia que concurrirá si constituyen una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad principal. Si así fuera, habrá de valorarse a continuación la relevancia cuantitativa de los *inputs* utilizados para la realización de dichas operaciones financieras, elemento que servirá de base para concluir sobre su accesoriedad. A tales efectos, el número o el importe de las actividades financieras o de *outputs* no será más que un indicio.

Una vez revisados los planteamientos del TJUE, volvemos a leer la sentencia del TS y es en esa medida en la que pensamos que su contenido no es correcto. No lo es por dos motivos: primero, porque no hay esfuerzo integrador alguno de la jurisprudencia del TJUE ni se deduce de la misma la existencia de criterios paralelos que puedan ser utilizados por medio de una suerte de discrecionalidad. El TS asume los argumentos del abogado del Estado y directamente utiliza, como ya hiciera previamente la AN, el criterio de prolongación como elemento de juicio de la accesoriedad. Segundo, porque si el TS hubiera albergado dudas sobre dicha integración y siendo la última instancia de recurso posible, habría resultado ineludible el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE.

No podemos, por tanto, decir que la sentencia cierre definitivamente un ámbito de discusión tan complejo, más allá de solventar de manera discutible una situación fáctica muy concreta que difícilmente podremos extrapolar a otros casos, siquiera estemos ante una sociedad *holding* tenedora de participaciones.

En otro orden, la incongruencia entre el auto de admisión y la sentencia evidencia, de nuevo, un texto disperso y poco ambicioso, dicho sea con todo el respeto, que insiste en ligar prolongación con accesoriedad y que, en fin, evita el planteamiento de cuestión prejudicial siguiendo así una práctica procesal que no compara nada bien con la de los Estados miembros de mayor prestigio en la búsqueda de la interpretación auténtica del IVA.

Exención en el IRPF de la indemnización por despido cuando el trabajador es nuevamente contratado por la empresa

Análisis de la [STSJ del Principado de Asturias 810/2019, de 11 de noviembre, rec. núm. 91/2019](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 11 de noviembre de 2019 (Sentencia 810/2019, Sala de lo Contencioso-Administrativo, ponente don Jesús María Chamorro González), en la que el tribunal asturiano considera que si hay pruebas convincentes que acreditan la efectiva desvinculación, se mantiene la exención en el IRPF de la indemnización por despido aunque el trabajador vuelva a ser contratado por la misma empresa.

1. Supuesto de hecho

La sentencia estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEARA) de 23 de noviembre de 2018 y da la razón a la contribuyente que defendía la exención de su indemnización por despido por causas objetivas, pese a haber sido contratada un año después por la misma empresa.

El caso concreto trata de una contribuyente que fue despedida por su empleadora, Stallergenes Ibeia, SA, el 6 de junio de 2013. La razón del despido fue un expediente de regulación de empleo motivado por las modificaciones territoriales en la red comercial de la empresa, circunstancia que dio lugar a una reducción de delegaciones, entre ellas, la de Asturias. La empleada había prestado sus servicios desde el 14 de junio de 2006 y, aunque estuvo buscando un nuevo empleo durante un año, lo cierto es que volvió a ser contratada por la misma empresa en junio de 2014, debido a la renuncia del designado delegado de Asturias y Galicia, haciéndose ella cargo de ese puesto.

La contribuyente consideró exento de gravamen el importe de la indemnización por causas objetivas que había percibido en 2013 mientras que la Administración tributaria y el TEARA interpretaron que dicha exención resultaba improcedente a tenor de lo dispuesto en el artículo 1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), de acuerdo con el cual el disfrute de la exención queda condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada con aquella, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La cuestión se centra en estudiar el significado de las presunciones en el ámbito tributario y, más concretamente, el de las presunciones *iuris tantum* o que admiten prueba en contrario, reguladas en el artículo 108 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre –LGT–), donde se dispone que las presunciones establecidas por las normas tributarias son en principio *iuris tantum*, salvo que expresamente la ley las considere *iuris et de iure*:

Artículo 108.1 de la LGT: «Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba».

2. Doctrina del tribunal

La argumentación del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias (TSJ de Asturias) contradice el criterio manifestado por el TEARA en Resolución de 23 de noviembre de 2018.

El razonamiento jurídico parte de la base de que la regla general es que las indemnizaciones por despido están exentas del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), a tenor de lo que establece el artículo 7, letra e), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (LIRPF):

Estarán exentas las siguientes rentas: [...] e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato [...].

Sin embargo, el desarrollo que de dicha norma hace el RIRPF (art. 1 RIRPF), introduce una condición al disfrute de la exención que pretende evitar situaciones fraudulentas consistentes en que los trabajadores despedidos e indemnizados apliquen dicha exención tributaria y, posteriormente, sean de nuevo contratados, por lo que exige que exista una *desvinculación real y efectiva* entre el trabajador despedido y la empresa. Como indicio de dicha desvinculación el precepto incorpora una presunción legal *iuris tantum*:

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella...

Este marco normativo lleva al tribunal a analizar la eficacia de las presunciones legales en el ámbito tributario. Podemos dividir la doctrina del TSJ de Asturias en cuatro puntos:

- En primer lugar, ratifica la distinción entre presunciones legales o *iuris*, y presunciones judiciales u *hominis* (art. 386 Ley de Enjuiciamiento Civil –LEC–). Esta distinción nos parece importante por lo que luego comentaremos con referencia a la diferente naturaleza jurídica de unas y otras.
- En segundo lugar, señala el valor probatorio de las presunciones legales sobre la base del artículo 385 de la LEC, el cual afirma que las presunciones que establece la ley dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca. No obstante, cuando la ley fija una presunción que admite prueba en contrario, esta puede dirigirse tanto a probar la inexistencia del hecho presunto como a demostrar que no existe el enlace que ha de haber entre el hecho que se presume y el hecho probado o admitido que fundamenta la presunción. En relación con las presunciones legales en materia tributaria concretamente, el artículo

108 de la LGT dispone que pueden ser destruidas mediante prueba en contrario como regla general. Para que no sea así tiene que indicarlo expresamente una norma con fuerza de ley.

- En tercer lugar, marca el camino a seguir para destruir una presunción legal *iuris tantum* en el proceso contencioso-administrativo: cuestionar que la resolución administrativa basada en la presunción contenga certeza sobre el hecho indicio del que parte, o bien desvirtuarla mediante los medios probatorios admitidos como útiles y pertinentes (art. 283 LEC).
- Por último, el tribunal asturiano analiza el esfuerzo probatorio desarrollado por la recurrente para destruir la presunción y demostrar que hubo desvinculación real y efectiva pese a haber sido contratada por la misma empresa un año después de su despido:

[...] durante el tiempo en el que no tuvo vinculación laboral con su empleadora intentó buscar trabajo y, de hecho, obra prueba documental en los autos, folio 33 y ss., consistente en correos electrónicos recibidos y enviados por la recurrente donde se acredita esa circunstancia, en la que incluso la empresa de la que fue despedida la recomienda a otras empresas del sector. Además de lo anterior, existe un relato convincente cual es el de las modificaciones territoriales en la red comercial de su empleadora, reduciendo delegaciones que dieron lugar a la desaparición de la delegación en Asturias, con su consiguiente despido, siendo posteriormente de nuevo contratada debido a la renuncia del designado delegado de Asturias y Galicia, tras la reestructuración, haciéndose ella cargo de esa nueva delegación en ese momento.

En consecuencia, teniendo en cuenta que la resolución administrativa que interpretó como no exenta la indemnización por despido percibida por la recurrente por haber sido contratada por la misma empresa que la había despedido, antes de transcurrir tres años desde la fecha de despido, estaba basada en una presunción legal *iuris tantum*, el TSJ de Asturias considera destruida dicha presunción mediante la prueba en contrario aportada.

El fraude que pretende evitar el RIRPF al establecer la condición de desvinculación real y efectiva entre el trabajador despedido y la empresa para poder disfrutar de la exención de la indemnización no se da en este caso, a juicio del tribunal, pues queda probado que la vinculación entre empresa y trabajadora desapareció totalmente, debiendo, por tanto, desplegar plenos efectos la previsión legal de exención de la renta obtenida por el despido.

3. Comentario crítico

Esta interesante sentencia nos da pie para comentar el uso abusivo que hace en ocasiones la Administración tributaria de las presunciones tributarias, especialmente de las denominadas vulgares o de hombre.

Como hemos apuntado, la doctrina ha señalado una clara distinción entre dos tipos de presunciones: las presunciones legales, que están refrendadas en una norma de fuerza legal, y las presunciones *hominis* o judiciales, que no están contenidas en norma legal alguna, pero sirven para facilitar la aplicación del derecho. En definitiva, la diferencia entre una y otra es el sujeto que la realiza: si es el legislador, hablaremos de presunción legal y supone un plus de seguridad jurídica ya que, al estar plasmada en una norma, la presunción se aplica de acuerdo con el principio de generalidad a todos los casos incardinables en ella; si es el aplicador del derecho sobre la base de su propio criterio (ya sea el juez o la Administración tributaria, en función de su juicio lógico), estaremos ante presunciones *hominis*, las cuales presentan un sesgo de particularidad, ya que se refieren al caso concreto que es objeto de examen.

En el ámbito tributario, a las primeras se refiere el artículo 108.1 de la LGT estableciendo, según hemos precisado, que como regla general pueden ser desvirtuadas mediante la aportación de prueba en contrario, salvo que exista una norma legal que expresamente excluya esta posibilidad. Es decir, las presunciones legales pueden ser *iuris tantum* o presunciones relativas en cuanto que cabe su enervación mediante la aportación de prueba en contrario¹, o presunciones *iuris et de iure* o absolutas, cuando no quepa su destrucción.

Las presunciones *hominis* están reguladas en el artículo 108.2 de la LGT, el cual señala que para que sean admisibles como medio de prueba (*ergo a priori* no lo son), «es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

La norma tributaria refleja la sobradamente conocida doctrina del Tribunal Supremo (TS) sobre la existencia de los tres pilares que han de sustentar las presunciones judiciales: hecho demostrado, hecho deducido del primero, nexo lógico entre ambos².

Entendemos que las presunciones *hominis* solo pueden ser *iuris tantum*, ya que el aplicador que las establece en función del nexo lógico entre el hecho base y el hecho presunto (sea el juez o el funcionario de la Administración tributaria) no puede hacerlo con tal convicción que excluya la posibilidad de que la parte afectada demuestre otra realidad, distinta de la presunta.

¹ La Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 309/2019, de 29 de mayo (rec. núm. 553/2017 –NFJ075559–), recurre al valor probatorio de la presunción *iuris tantum* regulada en el artículo 4.1 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para sujetar al impuesto la entrega de una cantidad de dinero de padres a hijo, sin que la alegación de que fue un préstamo fuera estimada, pues el documento privado que se aportó carecía de entidad para destruir dicha presunción y no iba acompañado de otros indicios, como la declaración del préstamo en el impuesto sobre el patrimonio, por ejemplo:

Carece de virtualidad probatoria para destruir la presunción antes mencionada, la simple mención en la orden de transferencia de la palabra préstamo porque no va avalada con otras pruebas que demuestren que ese era el concepto en que se hacía la transferencia (fundamento jurídico –FJ– segundo).

² Sentencias del TS de 17 de septiembre de 2003 y 20 de septiembre de 2005, entre otras.

Así lo ha interpretado la jurisprudencia (Sentencia del TSJ de Andalucía, Sevilla, de 15 febrero 2002, rec. núm. 239/2000 –NFJ012033–³) que considera que las presunciones *hominis* suponen «una mera inversión de la carga de la prueba, desde el momento que pueden ser destruidas por alguna prueba que se les oponga» (FJ tercero).

Si atendemos a su naturaleza jurídica, no podemos dudar de la naturaleza probatoria de las presunciones legales. Las normas tributarias acuden con bastante frecuencia a ellas, generalmente con la finalidad de evitar conductas fraudulentas. Solo en la LIRPF encontramos numerosos supuestos de presunciones legales *iuris tantum*:

- De retribución sobre cualquier prestación de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital (art. 6.5).
- De residencia, tanto para demostrar que el contribuyente es residente en territorio español (cuando lo es su cónyuge e hijos menores, *ex art. 9.1.ª) in fine*, como para no reconocer efectos a los cambios de residencia de una comunidad autónoma a otra si el traslado no va seguido de cierta prolongación de la residencia en el tiempo (al menos 3 años, art. 72.3 segundo párrafo –véase Martín Dégano, 2018–). También para fijar la residencia de una persona en determinada comunidad autónoma (art. 72.1.1.º).
- Sobre el sujeto al que imputar la obtención de rendimientos de actividades económicas (art. 11.4).
- Sobre la consideración de actividad económica del arrendamiento de inmuebles (art. 27.2).
- Sobre la valoración de las transmisiones onerosas de activos no negociados en Bolsa (art. 37.1 b).

Junto a estas presunciones legales *iuris tantum* incorporadas a la LIRPF, también podemos observar otras presunciones legales *iuris et de iure* (que algún autor cataloga de ficciones legales), e igualmente persiguen un objetivo antifraude:

- Rendimiento mínimo de capital inmobiliario en caso de parentesco (art. 24).
- Ganancias de patrimonio no justificadas (cfr. Chico de la Cámara, 1999) (art. 39).
- Operaciones vinculadas (art. 41).

³ En el caso concreto el tribunal se valió de la presunción *hominis* para deducir la existencia de una transmisión lucrativa sujeta al impuesto sobre donaciones sobre la base de los indicios de que los transmitentes eran padres del adquirente, el precio fijado en la escritura era notoriamente inferior al valor del bien, no se probó la existencia de préstamo, el adquirente carecía de bienes para realizar la adquisición y, finalmente, los cargos del préstamo hipotecario se siguieron haciendo en la cuenta de los transmitentes.

Hay algún supuesto que, si bien parece constituir una ficción legal y, por tanto, al margen de cualquier posibilidad de enervación, la jurisprudencia ha admitido la prueba en contrario a efectos de destruir la presunción. Así ha ocurrido, por ejemplo, respecto a la afectación parcial de elementos indivisibles (art. 29.2 LIRPF en relación con el art. 22.3 y 4 RIRPF)⁴.

Sin embargo, las presunciones judiciales no deben considerarse en puridad medios de prueba puesto que su finalidad «no es acreditar hechos, sino la de que se tengan por acreditados –que no es lo mismo–» (Escrivá Rubio, 1995)⁵. Puede observarse una cierta relajación del empleo de estas presunciones por parte de la Administración tributaria en los últimos tiempos. Si antes citábamos la sentencia del TSJ de Andalucía de 2002 en la que la inferencia del hecho presunto resulta más que lógica a partir de los hechos demostrados⁶, no se acierta a atisbar esa misma conexión en otras decisiones administrativas. Sirva de muestra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de diciembre de 2016 (RG 4487/2014 –NFJ064921–), que recurre a este tipo de presunciones simples incluso para imponer una sanción tributaria. El TEAC parte de un hecho base o hecho probado: que no se declaró un IVA repercutido. Como hecho presunto, considera que dicha omisión es culposa o dolosa:

La afirmación presumida, que es el hecho que se trata de deducir. En este caso, la afirmación presumida consiste en que existió una omisión culposa o dolosa por parte de quien tuvo capacidad para dar cumplimiento a la obligación de repercutir el impuesto... no incluyéndose en el título público de transmisión, cuando se debía, referencia alguna de que la operación quedaba sujeta a IVA, causando con ello un perjuicio a la Hacienda Pública y obteniendo un beneficio fiscal ilegítimo mediante un artificio jurídico.

Y, por último, como enlace preciso y directo, o nexo de unión entre el hecho probado (la omisión) y el hecho presunto (que fue dolosa o culposa) hace esta sorprendente hilazón:

Partiendo de los hechos anteriores y mediante deducción lógica de la operación mercantil realizada han de extraerse las siguientes conclusiones: [...] ha quedado suficientemente motivada la existencia de una omisión dolosa o culposa por parte de X, SA por la cual elude la correcta repercusión del IVA devengado en la operación de compraventa de la finca subastada en la que intervino como adquirente.

⁴ Véase la Sentencia del TS 825/2019, de 13 de junio (rec. núm. 1463/2017 –NFJ073884–), o la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 6 de junio de 2002 (rec. núm. 941/1999 –NFJ014371–).

⁵ En el mismo sentido, la Sentencia del TS de 1 de febrero de 2017 (Sala de lo Penal) dispone:

Las presunciones llamadas «de hombre» o «vulgares» por contraposición a las legales, constituyen un «método de fijar la certeza de ciertos hechos» y no un medio de prueba en sí mismo, es decir, comportan la actividad intelectual del Juez ordenada al análisis, valoración y explicación de la prueba, de forma que su eficacia es independiente de su reconocimiento legal o jurisprudencial y por ello no puede estar sujeta a norma alguna.

⁶ Véase nota 3.

¿Dónde está el enlace preciso y directo que permite presumir que una omisión es dolosa o culposa por el simple hecho de ser una omisión? ¿Dónde están los indicios ciertos que hacen posible relacionar el hecho presunto con el hecho probado? Como acertadamente critica Magraner Moreno (2017) «si se declara presumido un hecho sin más no se estará ante una verdadera presunción sino ante meras conjeturas o sospechas».

Sentencias como la que es objeto del presente comentario sitúan en su justo lugar la prueba de presunciones en el procedimiento administrativo tributario. Confiemos en que sirva de ejemplo.

Referencias bibliográficas

- Chico de la Cámara, P. (1999). *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*. Monografías jurídico-fiscales. Marcial Pons.
- Escrivá Rubio, M. (1995). ¿Resulta siempre posible practicar prueba en contrario de una presunción judicial? Y, por cierto, ¿prueba de qué? Recuperado de <www.uria.com>.
- Magraner Moreno, F. J. (2017). Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España. *Revista Boliviana de Derecho*, 24.
- Martín Dégano, I. (2018). *Los criterios para determinar la residencia fiscal autonómica y su prueba: el caso de Ceuta*. (BIB 2018/5970), BD Aranzadi.

Bibliografía

- Alonso Ortega, J. M. (2016). *El onus probandi en los procedimientos tributarios*. (BIB 2016/80310), BD Aranzadi.
- Benavente Cuesta, J. (2013). *Las presunciones tributarias*. Lex Nova Thompson Reuters.
- Eseverri Martínez, E. (1995). *Presunciones legales y Derecho tributario*. Monografías jurídico-fiscales. Marcial Pons.
- González García, E. (1985). Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de ley tributaria. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XXXV, n.º 179.
- González García, E. y Pérez de Ayala, J. L. (1992). Presunciones y ficciones en materia tributaria. *Crónica Tributaria*, 61.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. Ed. McGraw-Hill Interamericana de España.
- Martín Barahona, F. (12 de marzo de 2020). La presunción legal temporal de no desvinculación del trabajador despedido admite prueba en contrario. <<https://fiscal-impuestos.com>>.

Emisión de criptomoneda

Análisis de la consulta 4 del BOICAC 120, de diciembre de 2019

María Pilar García Giménez

Profesora del CEF.-

Extracto

- I Sobre el tratamiento contable de la emisión de criptomoneda.

Consulta 4

Del texto de la consulta se desprende que una sociedad del sector de las telecomunicaciones ha realizado los trabajos necesarios para la emisión de una criptomoneda. La sociedad, mediante la venta de esta criptomoneda, pretende obtener financiación para sus proyectos.

Respuesta

1. Como quiera que el tratamiento contable a otorgar depende de los rasgos económicos del activo o la transacción, resulta conveniente previamente traer aquí a colación, en cuanto al concepto de criptomoneda, la Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE (DOUE de 19 de junio de 2018), que define las monedas virtuales como:

[...] representación digital de valor no emitida ni garantizada por un Banco Central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda establecida legalmente, que no posee el estatuto jurídico de moneda o dinero, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de cambio y que puede transferirse, almacenarse y negociarse por medios electrónicos.

Por su parte, la Autoridad Bancaria Europea (EBA), en el apartado 19 del Dictamen sobre las monedas virtuales (EBA/O p/2014/08) de 4 de julio, señala lo siguiente:

Las criptomonedas constituyen una representación digital de valor no emitida por un banco central ni por una autoridad pública, ni necesariamente asociada a una moneda fiduciaria, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de pago y que puede transferirse, almacenarse o negociarse por medios electrónicos, y no tienen la consideración legal de moneda o dinero.

Se puede decir que el Banco Central Europeo (BCE) ya ha propuesto matizar la anterior definición haciendo notar que las criptomonedas no son monedas desde el punto de vista de la Unión Europea (ex art. 2, letra a), de la Directiva 2014/62/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a la protección penal del euro y otras monedas frente a la falsificación). Asimismo, el BCE entiende que es más exacto considerar las criptomonedas como medio de cambio que como medio de pago.

Entre las características propias de las criptomonedas cabe mencionar que pertenecen al entorno digital, su naturaleza es la de bienes inmateriales, ya que no tienen soporte físico. Se crean como un modo de intercambio de bienes, derechos, servicios o incluso de otras criptomonedas. No dependen de un ente gubernamental que las emita o respalde. Lo que da veracidad a la información transmitida mediante el intercambio con criptomonedas es el sistema de encriptación, mediante el cual se permite que dos personas independientes realicen una transacción sin que intervenga un tercero que de fe de la operación. El sistema en el que se basan las criptomonedas es el registro digital distribuido (Distributed Ledger Technology –DLT–). Cada transacción de criptomonedas se registra en un DLT que está protegido y respaldado por un sistema criptográfico, este sistema permite que no haya una figura centralizadora de su funcionamiento, ya que son los participantes en el sistema los que verifican cada una de las operaciones. El «minado» es el conjunto de procesos necesarios para validar y procesar las transacciones de una criptomoneda, mediante la resolución de operaciones criptográficas, que son necesarias para mantener la estabilidad y seguridad de la red. Este proceso está recompensado con la obtención de criptomonedas.

El Comité de Interpretación IFRS (IFRS IC) emitió una decisión de agenda en junio de 2019 para clarificar el tratamiento contable de las criptomonedas, describiéndolas como los cryptoactivos que reúnen las siguientes características:

- a) Moneda digital o virtual registrada en un libro mayor distribuido protegida y respaldada por un sistema criptográfico que usa criptografía por seguridad.
- b) No está emitida por una autoridad jurisdiccional o por otra parte.
- c) No surge de un contrato entre el titular y otra parte.

La decisión de agenda del IFRS IC clarifica que las criptomonedas deben contabilizarse según la norma internacional de contabilidad (NIC) 2, «Existencias», cuando se mantengan para la venta en el curso ordinario del negocio, en caso contrario se contabilizarán según

la NIC 38, «Activos intangibles». Por otro lado, la NIC 38 no se aplica a activos intangibles mantenidos para la venta en el curso normal del negocio y tales activos intangibles deberían contabilizarse según la NIC 2.

Esto es, de acuerdo con lo hasta aquí expuesto, por el momento las criptomonedas presentarían los siguientes rasgos, que determinarían su tratamiento contable según la finalidad para la que fue adquirida o por la que se controla:

- No cumplen la definición de activo financiero, porque no otorgan derecho a recibir efectivo o activo equivalente.
- No es un medio de pago aceptado universalmente.
- Sí puede ser un medio utilizado para cancelar obligaciones.
- Tiene o puede tener una utilización especulativa.

2. En relación con el caso concreto planteado en la consulta, procede señalar que las monedas virtuales pertenecerán al grupo de «Existencias» si están destinadas a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa.

Para las monedas virtuales destinadas a la venta en el curso ordinario de sus operaciones, la empresa deberá aplicar la norma de registro y valoración (NRV) 10.^a, «Existencias», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. De acuerdo con esta norma las criptomonedas se valorarán por su coste, que en este caso será el coste de emisión. En cuanto a la valoración posterior, la citada norma dispone que:

Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

[...]

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En virtud de lo anterior, las existencias se reflejarán en el balance por su precio de adquisición o coste de producción menos, en su caso, el importe de las correcciones reconocidas por deterioro, sin que en ningún caso puedan efectuarse revalorizaciones de dichos elementos.

En relación con el método de asignación de valor para su baja de inventario, el apartado 1.3 de la NRV 10.^a establece que:



Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

A mayor abundamiento se informa de que en desarrollo de la NRV 10.^a del PGC se ha aprobado la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

Ejemplo

La empresa Lola, SA, del sector de telecomunicaciones, realiza los trabajos necesarios para la emisión de la criptomoneda bitloloacoin. El producto de la venta de la criptomoneda se destinará a la financiación de activos no corrientes necesarios para modernizar y adaptar su negocio a los tiempos pos-COVID-19.

Según el estudio realizado, los requerimientos son los siguientes:

- Compra de mineros Antminer S9 con un coste unitario de 2.400 euros. La vida útil esperada de los mineros es de un año y medio.
- Por cada minero se necesita una fuente de voltaje de 1.600 vatios con un coste unitario de 150 euros. A la fuente de voltaje se le calcula una vida útil de un año y medio.
- Debe tenerse conexión a internet de banda ancha, con un coste de 56 euros al mes.
- Los mineros deben ubicarse en un espacio refrigerado, por lo que es necesario hacer reformas en la empresa con un coste de 2.500 euros. La vida útil de estas reformas es de cinco años. Las reformas no aumentan el espacio útil del edificio ni alargan su vida útil.

La producción esperada de bitloloacoin al mes es de 0,5 por minero y el consumo en kilovatios es de 1.375 kw al año con un coste de 0,10 euros/kw.

La empresa Lola, SA decide comprar 12 mineros Antminer S9, 12 fuentes de voltaje y emprende las reformas necesarias pagando a una empresa de albañilería por los trabajos realizados. Desde el 1 de enero de 2020 está todo en condiciones de empezar a funcionar.

Todos los pagos se realizan a través de la cuenta corriente bancaria.

Las compras de bienes y servicios están gravadas con un IVA del 21 %. La compraventa de criptomonedas está exenta de IVA.

Durante el año 2020, Lola, SA vende 58 bitloloacoin a un precio medio de 1.200 dólares cada una.

El tipo de cambio del dólar es: 1 dólar = 0,93 euros durante el año 2020.

A 31 de diciembre, el precio de los bitlolocons desciende hasta los 572 dólares. El tipo de cambio a cierre del ejercicio es de 1 dólar = 0,85 euros.

Se pide:

1. Coste mensual de la producción de bitlolocons.
2. Coste de producción de un bitlolocon.
3. Coste de la factura anual de los suministros de internet y de energía eléctrica.
4. Capacidad de producción de bitlolocons en un año.
5. Contabilizar las operaciones que se desprenden de la información anterior.
6. Contabilizar los ajustes al cierre del ejercicio.

Solución

1. Coste mensual de la producción de bitlolocons.

Según las especificaciones del minero Antminer S9, su capacidad de producción es de 0,5 bitlolocons mensuales.

Para la producción de 0,5 bitlolocons se debe incurrir en los siguientes gastos:

• Amortización del minero (2.400/18)	133,33
• Amortización de la fuente de voltaje (150/18)	8,33
• Coste de la conexión a internet de banda ancha	56
• Amortización del espacio acondicionado para albergar los mineros ... (2.500/5 × 1/12)	41,67
• Consumo de kilovatios por minero y mes (1.375/12 × 0,10)	11,45

Por lo que el coste total de minar 0,5 bitlolocons es: $133,33 + 8,33 + 56 + 41,67 + 11,45 = 250,78$ euros por mes.

2. Coste de producción de un bitlolocon.

El coste de producción de 0,5 bitlolocons es de 250,78, por lo que el coste de producción de 1 bitlolocon es de $250,78 \times 2 = 501,56$ euros.

3. Coste de la factura anual de los suministros de internet y de energía eléctrica.

- El coste anual de internet es de $56 \times 12 = 672$ euros.
- El coste anual de la factura de energía eléctrica es el resultado de multiplicar los kilovatios que consume cada minero en un año por el número de mineros comprados: $12 \times 1.375 = 16.500$ kilovatios.



A este consumo hay que aplicarle el coste de cada kilovatio (0,10 €/kw): $16.500 \times 0,10 = 1.650$ euros.

4. Capacidad de producción de bitlocoins en un año.

La capacidad de producción de bitlocoins en un año depende de la capacidad de producción de cada minero Antminer S9.

Cada minero puede producir: $0,5 \times 12 = 6$ bitlocoins.

Los 12 mineros comprados por Lola, SA producen $6 \times 12 = 72$ bitlocoins al año.

5. Contabilizar las operaciones que se desprenden de la información anterior.

Por la compra de los mineros Antminer S9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (12 × 2.400)	28.800	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (28.800 × 21 %)	6.048	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		34.848

Por la compra de las fuentes de voltaje:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material (12 × 150)	1.800	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (1.800 × 21 %)	378	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.178

Por el pago de las obras de albañilería (no suponen una ampliación del edificio por lo que se contabilizan en otra cuenta de inmovilizado material distinta de la cuenta 211, «Construcciones»):

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	2.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (2.500 × 21 %)	525	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.025

Por la factura de la empresa suministradora del acceso a internet:

Código	Cuenta	Debe	Haber
628	Suministros (12 × 56)	672	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (672 × 21 %)	141,12	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		813,12

Por la factura de la energía eléctrica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
628	Suministros (16.500 × 0,10)	1.650	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (1.650 × 21 %)	346,50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.996,50

Por la venta de las bitlolocons:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (58 × 1.200 × 0,93)	64.728	
701	Ventas de bitlolocons		64.728

6. Contabilizar los ajustes al cierre del ejercicio.

Por la amortización de los mineros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado material [(28.800/18) × 12]	19.200	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		19.200

Por la amortización de las fuentes de alimentación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado material [(1.800/18) × 12]	1.200	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material		1.200



Por la amortización de las obras de albañilería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado material (2.500/5)	500	
2813	Amortización acumulada de otro inmovilizado material		500

Por las existencias finales de bitloloins:

Se han producido 72 monedas y se han vendido 58, por lo que las existencias finales son de $72 - 58 = 14$ bitloloins.

Código	Cuenta	Debe	Haber
350	Bitloloins (14 × 501,56)	7.021,84	
712	Variación de existencias de bitloloins		7.021,84

El precio de mercado de las bitloloins ha bajado hasta los 572 dólares y el tipo de cambio del dólar es de 1 dólar = 0,85 euros, por lo que el valor neto realizable de las existencias finales de bitloloins es de $572 \times 0,85 = 486,20$ euros por unidad.

Hay que dotar un deterioro por unidad de $501,56 - 486,20 = 15,36$ euros.

El deterioro total es de: $14 \times 15,36 = 215,04$ euros.

Por la dotación del deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	215,04	
395	Deterioro de valor de bitloloins		215,04

Donación por parte de un socio de una sociedad limitada profesional de sus participaciones a dicha sociedad

Análisis de la consulta 5 del BOICAC 120, de diciembre de 2019

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado

Extracto

▮ Sobre el tratamiento contable de la donación por parte de un socio de una sociedad limitada profesional de sus participaciones a dicha sociedad.

Consulta 5

Una sociedad limitada profesional que aplica el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) ha recibido la donación por parte de un socio de todas sus participaciones sociales, registrándose a valor razonable en la cuenta 108, «Acciones o participaciones propias en situaciones especiales», con abono a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados». Transcurridos tres años, se ha procedido a amortizar dichas participaciones sociales a través de la correspondiente reducción de capital y a imputar la donación de 2016 a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se cuestiona si esta imputación fue correcta con base en lo dispuesto en el PGC-PYMES al señalar que «las donaciones no reintegrables recibidas por socios o propietarios no constituyen ingresos, debiéndose registrar en los fondos propios», debiendo haber registrado un abono a la cuenta 118, «Aportaciones de socios», en el momento de la donación.

Respuesta

La norma de registro y valoración (NRV) 18.^a del PGC-PYMES, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, relativa a las subvenciones, donaciones y legados, establece en su apartado segundo:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate.

La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

A mayor abundamiento cabe citar la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que si bien según su disposición adicional única es de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020, pueden aplicarse los criterios indicados en ella con anterioridad a dicha fecha siempre que no supongan un cambio de criterio respecto a las interpretaciones publicadas por el ICAC, en cuyo caso se encuentran los anteriores artículos citados. En particular señala en su artículo 20.2 que:

La adquisición de acciones o participaciones propias a título gratuito clasificadas como instrumentos de patrimonio se contabilizará siguiendo los criterios recogidos en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

En virtud de lo anterior, el tratamiento contable descrito constituiría un error contable. Por tanto, en el momento de la donación, esta debió reconocerse en la cuenta 118, «Otras aportaciones de socios», que recoge todas aquellas aportaciones realizadas por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales y en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas.

En este sentido, se debe traer a colación el artículo 9, «Otras aportaciones de socios», de la citada resolución, en cuanto a la proporción de las aportaciones de socios respecto a su participación en la sociedad que señala:

1. Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo y, por lo tanto, el valor razonable del activo aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».

2. Cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación. En la medida en

que la operación se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en el apartado 1 de la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Se seguirá este mismo criterio en la constitución de la sociedad o en los aumentos de capital social con prima de emisión o asunción cuando el valor razonable del patrimonio aportado por cada socio no sea equivalente al valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones recibidas a cambio.

Ejemplo

Una sociedad limitada profesional, que cuenta con un capital social de 250.000 um, y que aplica el PGC-PYMES, ha recibido en el 2013 la donación por parte de un socio de todas sus participaciones sociales, las cuales cuentan con un valor razonable de 150.000 um, siendo su valor nominal de 100.000 um.

Transcurridos tres años, la sociedad ha procedido a amortizar las participaciones recibidas en 2013, a través de la correspondiente reducción de capital.

Se pide:

- a) Comentarios y anotaciones contables de la operación descrita.
- b) Comentarios y anotaciones contables de la operación descrita, si la sociedad en 2013 registró la donación recibida por valor razonable en la cuenta 108, «Acciones o participaciones propias en situaciones especiales», con abono a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados».

Solución

a) Comentarios y anotaciones contables de la operación descrita.

Análisis del reflejo contable de la operación según lo establecido en la consulta 5 del BOICAC 120:

En la citada consulta, el ICAC remite a lo establecido en la NRV 18.^a del PGC-PYMES, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, relativa a las subvenciones, donaciones y legados, la cual dispone en su apartado segundo:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate.

La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

A mayor abundamiento, el ICAC cita la Resolución de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que si bien según su disposición adicional única es de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020, pueden aplicarse los criterios indicados en ella con anterioridad a dicha fecha siempre que no supongan un cambio de criterio respecto a las interpretaciones publicadas por el ICAC, en cuyo caso se encuentran los anteriores artículos citados. En particular señala en su artículo 20.2 que:

La adquisición de acciones o participaciones propias a título gratuito clasificadas como instrumentos de patrimonio se contabilizará siguiendo los criterios recogidos en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Asimismo, se debe hacer referencia al artículo 9, «Otras aportaciones de socios», de la citada resolución, en cuanto a la proporción de las aportaciones de socios respecto a su participación en la sociedad que señala:

1. Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo y, por lo tanto, el valor razonable del activo aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».

2. Cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación. En la medida en que la operación se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en el apartado 1 de la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Se seguirá este mismo criterio en la constitución de la sociedad o en los aumentos de capital social con prima de emisión o asunción cuando el valor razonable del patrimonio aportado por cada socio no sea equivalente al valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones recibidas a cambio.

En el ejercicio 2013 por el reflejo contable de la recepción de la donación por parte del socio, se deberá reconocer en la cuenta 108, «Acciones o participaciones propias en situaciones especiales», por su valor razonable, imputando la donación en la proporción correspondiente a la participación del socio en la sociedad en los fondos propios dentro del epígrafe «Otras aportaciones de socios», imputando el resto como un ingreso directamente en el patrimonio neto.

El socio cuenta con una participación de 100.000 um de nominal, representando el 40 % del importe nominal total de la sociedad.

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	150.000	
118	Otras aportaciones de socios o propietarios		60.000
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		90.000

Transcurridos tres años, por la amortización de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	100.000	
113	Reservas voluntarias	50.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		150.000

Por la transferencia de la subvención del patrimonio neto a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2016:

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	90.000	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		90.000

b) Comentarios y anotaciones contables de la operación descrita, si la sociedad en 2013 registró la donación recibida por su valor razonable en la cuenta 108, «Acciones o participaciones propias en situaciones especiales», con abono a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados».

En este segundo apartado, según indica el enunciado, en el ejercicio 2013, la sociedad registró la donación recibida íntegramente como un ingreso directamente en el patrimonio neto, por lo que realizaría un asiento como el que se expone a continuación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	150.000	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		150.000

Transcurridos tres años, por la amortización de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	100.000	
113	Reservas voluntarias	50.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		150.000

Esta sociedad en este momento se cuestiona si esta imputación fue correcta con base en lo dispuesto en el PGC-PYMES. Como se ha visto en el apartado anterior, la contabilización no fue correcta en el ejercicio 2013.

De este modo, el tratamiento contable realizado por la sociedad constituiría un error contable. Por tanto, en el momento de la donación esta debió reconocerse en la cuenta 118, «Otras aportaciones de socios», que recoge todas aquellas aportaciones realizadas por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales y en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas.

Asimismo, en el ejercicio 2016, por la corrección del error, en aplicación de la NRV sobre cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables del PGC o del PGC-PYMES, se debe corregir la imputación de la donación en el ejercicio 2013.

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	60.000	
118	Otras aportaciones de socios o propietarios		60.000

Por la transferencia de la subvención del patrimonio neto a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2016:

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	90.000	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		90.000



Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad

Javier Romano Aparicio

José Tovar Jiménez

Profesores del CEF.-

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema general de acceso libre y promoción interna, en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad, convocado por Resolución de 30 de enero de 2019 [BOE de 5 de febrero]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Devoluciones de ventas; tratamiento del PGC y de la NIIF 15.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Ajuste de operaciones pendientes y errores de operaciones del ejercicio. Ajustes de la cuenta de resultados.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Operaciones de construcción de un inmovilizado con subvenciones de capital.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Registro de operaciones de un préstamo con anualidades constantes y carencia.
- Caso 5. Contabilidad de sociedades.** Fusión impropia. Fondo de comercio. Contabilidad de la adquirente. Ajustes de contabilidad provisional.
- Caso 6. Contabilidad de sociedades.** Determinación del beneficio distribuable y cálculo del resultado.
- Caso 7. Operaciones financieras.** Tratamiento de operaciones de ahorro para constituir un capital.



Andra González es una mujer emprendedora que ha decidido continuar el negocio de sus antepasados. Sus antepasados tenían tierras de cultivo. En ellas cosechaban cereales y mantenían un olivar. Hace varios años decidió tomar las riendas del negocio y llevó a cabo varios cambios en la organización, además de hacer algunas inversiones en infraestructuras. Hoy en día, su negocio se centra en la cosecha de cereales (maíz y trigo principalmente), y la explotación del olivar (vendiendo aceituna para la producción de aceite de oliva). Da trabajo a 10 empleados de manera permanente y otros 40 de manera puntual (periodo de cosechas). Sus activos incluyen las tierras, los olivos, y diversa maquinaria agrícola, además de un granero, y un edificio donde guarda el equipamiento.

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

Andra tiene visión de negocio. No solo la venta de cereales y aceituna le va bien. Además, ha iniciado una línea de venta de compost y abonos ecológicos con una nueva metodología que le permite ahorrar costes y competir a escala local. Durante el primer año ha logrado hacerse un hueco y dar a conocer su producto, aunque ha tenido que enfrentarse a algunas devoluciones algo altas porque la mercancía no estaba en buen estado (fundamentalmente problemas de envasado). En concreto, las ventas del último año ascendieron a 64.000 euros y le devolvieron mercancía en mal estado por valor de 12.000 euros (precio de venta). Andra ha contratado a un ingeniero y ha introducido algunas mejoras que espera le permitan reducir significativamente las devoluciones. Además, para expandir las ventas en el territorio nacional, ha decidido ofrecer una garantía de devolución más ventajosa para el cliente, aunque está dudando entre tres opciones en las que el cliente tendría un mes para devolver la mercancía y conseguir (1) la devolución íntegra del precio de venta en efectivo, (2) el intercambio por otro producto de similares características, o (3) un crédito para comprar otros productos de la empresa.

Al preparar las cuentas anuales, Andra calcula que las ventas han ascendido a 100.000 euros. Las devoluciones del año hasta la fecha han sido de 8.000 euros y espera que en el



total no superen el 15 %. Los productos se venden con un margen del 40 % sobre su coste. Andra no tiene claro cómo debería contabilizar una devolución de compost en cada uno de los tres casos. La nueva normativa sobre ingresos (NIIF 15 y su reciente adaptación del ICAC) resulta algo compleja para ella y te solicita ayuda y consejo.

Se pide:

Explique y razone en términos de la normativa (PGC, NIIF 15) el tratamiento contable y los asientos contables que procede en los siguientes casos:

1. El cliente tiene un derecho irrevocable durante un mes a la devolución íntegra del precio en efectivo.
2. El cliente tiene un derecho irrevocable durante un mes al intercambio por otro producto de similares características.
3. El cliente tiene un derecho irrevocable durante un mes a recibir un crédito para comprar otros productos de la empresa.

Solución

Llamando al precio de venta (PV) y al precio de coste (PC), los datos para el año son:

$$PV = PC + \text{Margen}$$

$$PV = PC + 0,4 PC$$

$$100.000 = 1,4 PC$$

$$PC = 71.428,57$$

Ventas totales del año	100.000	100 %
Coste de ventas	71.428,57	71,428 %
Margen bruto sobre ventas	28.571,43	28,571 %
Devoluciones previstas totales	15.000	
Realizadas hasta la fecha	8.000	
Pendientes estimadas	7.000	

NIIF 15

Una venta con derecho a devolución es una transacción en la que la empresa otorga al cliente la facultad de devolver el producto y recibir a cambio el precio de la operación, un derecho o vale que podrá aplicar el cliente en futuras compras o el derecho a cambiarlo por otro producto.

Cuando la empresa venda un producto con derecho a devolución, se aplicarán los siguientes criterios:

- Se reconocerá un ingreso por los productos transferidos por el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir. Por lo tanto, no se reconocerán ingresos por los productos que se espera retornen a la empresa.
- Se reconocerá un pasivo por reembolso (una provisión).
- Se reconocerá un activo (y el correspondiente ajuste en la variación de existencias) por el derecho a recuperar los productos de los clientes. El activo (una existencia) se valorará por referencia al valor en libros del producto vendido menos cualquier gasto esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor de los productos devueltos).

La empresa actualizará la valoración del pasivo por reembolso al cierre del ejercicio por los cambios en las expectativas sobre el importe de las devoluciones y reconoceremos ajustes que correspondan como un mayor o menor importe de la cifra de negocios.

Del mismo modo, la empresa actualizará la valoración del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. La empresa no compensará en el balance el activo y el pasivo por reembolso.

Los intercambios de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de esta norma.

Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de otro en buen estado o que cumpla las especificaciones comprometidas se evaluarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente.

- Por las devoluciones esperadas con precio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700/708	Ventas de mercaderías o Devoluciones de ventas y operaciones similares	7.000	
499	Provisiones por operaciones comerciales		7.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Mercaderías a recuperar (7.000 × 71,42857 %)	5.000	
-	Coste de ventas o Mercaderías a recuperar		5.000

A medida que se produzcan los pagos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
499	Provisiones por operaciones comerciales	7.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.000

- b) Si el derecho es cambiarlo por otro igual, el inventario no sufre variación salvo que hubiese pérdida en el valor del activo recuperado:

No procede asiento contable

- c) Si se obtiene un derecho irrevocable durante un mes para comprar otros productos de la empresa, lo que se obtiene es un anticipo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
608/700	Devoluciones de compras y operaciones similares o Ventas de mercaderías	7.000	
438	Anticipos de clientes		7.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
30-	Mercaderías recuperadas	5.000	
61-	Variación de existencias de mercaderías recuperadas		5.000

PGC

- a) En este apartado, el PGC se inclina por dotar una provisión por operaciones comerciales no indicando nada acerca del registro de las mercaderías recuperadas:



Código	Cuenta	Debe	Haber
695	Dotación a la provisión por operaciones comerciales	7.000	
499	Provisiones por operaciones comerciales		7.000

b) El PGC tampoco señala nada acerca de situación, por lo que se puede defender que no procede asiento contable.

c) La situación sería similar a la primera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
695	Dotación a la provisión por operaciones comerciales	7.000	
499	Provisiones por operaciones comerciales		7.000

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La contabilidad se le antoja difícil a Andra. Pensaba que ya tenía sus cuentas hechas pero el auditor le está dando algunos problemas. Al parecer, hay varias operaciones que no se han contabilizado bien pero no tiene claro por qué y lo que es peor es que no sabe cómo hacerlo. Más abajo se muestra el estado de pérdidas y ganancias que Andra ha preparado y sobre el que el auditor le ha dejado la siguiente información:

1. Hay facturas de ventas de productos del mes de diciembre por valor de 12.000 euros contabilizadas como ingresos (21 % IVA no incluido). Al cierre se había cobrado la mitad del importe total de las facturas, pero la mercancía no se envió hasta mediados de enero del ejercicio siguiente.
2. En octubre adquirió 200 kilos de abonos por un precio de 2,8 euros/kg (21 % IVA no incluido). Al parecer el proveedor le regalaba el transporte, pero finalmente se lo cobró con una factura de noviembre de 300 euros (21 % IVA no incluido). Ambos importes están pagados al cierre. Los gastos de transporte se cargaron a la cuenta de otros gastos de explotación.

3. A mediados de diciembre se concedió un anticipo de la nómina de diciembre a uno de los empleados de 1.000 euros que se compensaría con la nómina de dicho mes. En la contabilidad se encontraron los siguientes asientos que figuran más abajo relativos a este empleado.

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
15-12-18	Anticipos de remuneraciones (AC)	1.000	
	Bancos (AC)		1.000
31-12-18	Nóminas (GEx)	2.000	
	Seguridad Social a cargo de la empresa (GEx)	600	
	Organismos Seguridad Social Acreedores (PC)		80
	Hacienda Pública acreedora retenciones IRPF (PC)		300
	Remuneraciones pendientes de pago (PC)		2.220
	Remuneraciones pendientes de pago (PC)	2.220	
	Bancos (AC)		2.220

4. El 1 de octubre vence la póliza semestral del seguro de uno de los edificios donde guarda las herramientas, utensilios, drones y demás. La prima es de 1.200 euros (incluye impuestos). Andra contabilizó lo siguiente:

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
1-11-18	Otros gastos explotación (GEx)	600	
	Crédito de seguro anticipado (AC)	600	
	Bancos (AC)		1.200

5. Andra adquirió el 1 de abril de este año un nuevo tractor por 80.000 euros que espera poder usar durante 14 años con un valor residual de 10.000 euros. Andra amortizó el tractor por valor de 3.750 euros en 2018, pero el auditor le dijo que tenía que amortizar 5.250 euros. ¿Cuál es la vida útil que el auditor está exigiendo y cuál es el asiento del ajuste?
6. En la cuenta de Clientes hay varias facturas de unas ventas realizadas en los meses de enero y febrero del año que se cierra por valor de 20.000 euros (21 % IVA no incluido), correctamente contabilizadas, que al cierre están sin cobrar. Andra ex-

plicó que son unas ventas de cereales a una cooperativa de un pueblo cercano que están pasando un mal momento económico, pero que el gestor (con quien tiene buena relación) le ha dicho que tiene el cobro asegurado cuando tengan mejor racha.

7. Aprovechando una buena oferta, Andra renovó su equipamiento informático el 1 de julio de 2018 por 3.000 euros (21 % IVA no incluido). Tras contabilizarlo comenzó a amortizarlo en 4 años (sin valor residual). Su amigo Marcos Tilla, que sabe mucho de impuestos, le dijo que, según la ley, tenía libertad de amortización y que, por tanto, podía amortizarlo fiscalmente en un año y así ahorrarse algo de impuestos el primer año. Andra decidió seguir el consejo y en su declaración del impuesto sobre beneficios aplicó una vida útil de un año. Pero no tenía ni idea de cómo contabilizarlo y no hizo nada en su contabilidad relativo al tratamiento fiscal dado a los equipos informáticos. El tipo impositivo es el 25 %.
8. El auditor dice que el registro de la regularización de existencias (ver más abajo) no incluye unas compras de abonos que se adquirieron a finales de diciembre por 800 euros (21 % IVA no incluido), y que al cierre no habían llegado a los almacenes. ¿En qué importe han variado las existencias finalmente en el año?

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-12-18	Variación de existencias (GEx)	4.850	
	Existencias (AC)		4.850
	Existencias (AC)	6.700	
	Variación de existencias (GEx)		6.700

Estado de pérdidas y ganancias	Antes de ajustes	Tras ajustes
Cifra de negocios	525.687	
Consumo de abonos	-70.158	
Consumo de otros materiales	-98.589	
Gastos de personal	-158.167	
Alquileres	-50.789	
Otros gastos de explotación	-22.578	





Estado de pérdidas y ganancias	Antes de ajustes	Tras ajustes
▶		
Amortizaciones	-33.589	
Deterioros	-5.000	
Resultado de explotación	86.817	
Gastos financieros	-21.578	
Resultado antes de impuestos	65.239	
Gasto por impuesto	-16.309,75	
Resultado neto	48.929,25	

Se pide:

1. Prepare, si procede, los asientos que regularicen cada una de las operaciones anteriores. Explique los asientos y responda cualquier pregunta adicional sobre cada operación.
2. Calcule el resultado y prepare el estado de pérdidas y ganancias tras los ajustes. Utilice la copia del estado de pérdidas y ganancias facilitada en la hoja separada a los cuadernillos para completar la columna «Tras ajustes», que al finalizar el ejercicio debe grapar al supuesto n.º 2.

Solución

Punto 1

Ha hecho por la venta y el cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	14.520	
700	Ventas de mercaderías		12.000





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		2.520

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	7.260	
430	Clientes		7.260

Lo correcto habría sido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	7.260	
438	Anticipos de clientes		6.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.260

Ajuste contable del error:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías	12.000	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	1.260	
430	Clientes		7.260
438	Anticipos de clientes		6.000

Punto 2

Ha hecho:

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes (Otros gastos de explotación)	300	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
472	Hacienda Pública, IVA soportado	63	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		363

Lo correcto hubiese sido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de abonos	300	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	63	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		363

Ajuste:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de abonos	300	
624	Transportes (Otros gastos de explotación)		300

Punto 3

Se han cometido dos errores, suponiendo que el sueldo pagado al trabajador es un importe correcto.

- El anticipo no ha sido eliminado.
- El saldo de «Organismos de la Seguridad Social, acreedores» debería ser 680.

Ajuste:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	1.600	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		600
465	Anticipos de remuneraciones		1.000



Punto 4

Ajuste:

Es correcto el asiento, aunque estrictamente su fecha debió ser del 1 de octubre.

Punto 5

- Cuota para 9 meses es de 5.250 y la anual será (5.250/0,75) 7.000
- Base amortizable (80.000 – 10.000) 70.000
- Vida útil fijada por el auditor (70.000/7.000) 10 años

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.500

Punto 6

Faltan por registrar las siguientes anotaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
436	Cientes de dudoso cobro	24.200	
430	Cientes		24.200

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	24.200	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		24.200

Punto 7

No se ha registrado el efecto fiscal de la operación.

Gasto contable por amortización (750/2)	375
Gasto fiscal	3.000
Ajuste IS⇒diferencia temporaria imponible (2.625 × 25 %) = 656,25	-2.625

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	656,25	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		656,25

Punto 8

Si se entiende que la compra se ha registrado correctamente, es decir, que se han transmitido los riesgos y beneficios de la operación, faltaría por incluirlas en el inventario final:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	800	
610	Variación de existencias de mercaderías		800

Estado de pérdidas y ganancias	Antes de ajustes	Ajustes	Tras ajustes
Cifra de negocios	525.687	-12.000	513.687
Consumo de abonos	-70.158	500	-69.658
Consumo de otros materiales	-98.589		-98.589
Gastos de personal	-158.167	-1.600	-159.767
Alquileres	-50.789		-50.789
Otros gastos de explotación	-22.578	300	-22.278
Amortizaciones	-33.589	-1.500	-35.089
Deterioros	-5.000	-24.200	-29.200
Resultado de explotación	86.817	-38.500	48.317
Gastos financieros	-21.578		-21.578





Estado de pérdidas y ganancias	Antes de ajustes	Ajustes	Tras ajustes
▶			
Resultado antes de impuestos	65.239	-38.500	26.739
Gasto por impuesto	-16.309,75	-656,25	-16.966
Resultado neto	48.929,25	-39.156,25	9.773

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

El trabajo en el campo es duro y las máquinas para trabajarlo son caras. Gracias a una amiga, Andra rellenó los papeles a tiempo y consiguió una subvención de un organismo público autonómico para financiar la construcción de un sistema de regadío especial que le permitirá ahorrar costes. Recibió la carta el 15 de junio de 2019, estableciendo las siguientes condiciones:

1. El objeto de la subvención es la construcción del sistema de regadío en sus tierras.
2. El importe máximo a subvencionar es de 200.000 euros.
3. Cada año se aportarán certificaciones de obras del estado de la construcción del sistema de regadío a la Administración competente.
4. La Administración pagará la parte proporcional de la subvención que corresponda al grado de terminación de la construcción del sistema de regadío.
5. La Administración pagará el 10 % del importe total al comienzo de las obras.
6. El sistema de regadío tiene que estar terminado en 2 años desde el inicio de las obras, o Andra tendrá que devolver los importes cobrados.
7. El plan de construcción prevé completar la obra en 2 años exactos.

Las obras tienen un presupuesto total de 250.000 euros y comenzaron el 1 de octubre de 2019. En esa fecha recibió 20.000 euros de subvención. El 31 de diciembre aportó certificaciones de obra por valor de 50.000 euros. El 20 de febrero de 2020 cobró la parte de subvención correspondiente, una vez descontado el anticipo pagado en octubre de 2019. El 31 de diciembre de 2020 aportó certificaciones de obra por 150.000 euros. El 20 de febrero de 2021 cobró de la Administración la parte proporcional. El 30 de septiembre de 2021 aporta



certificaciones de obra por valor de 50.000 euros. La obra se termina el 30 de septiembre de 2021 y se cobra el importe restante el 10 de noviembre. Asuma un tipo impositivo del 25 %.

Se pide:

1. Saldos de las cuentas del balance de situación relacionadas con la subvención a 31 de diciembre de cada año.
2. Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias resultante del traspaso a resultados de la subvención en el año 2021.

Solución

Nota previa a la solución propuesta:

En relación con el tratamiento de la subvención, existen dos posibilidades dependiendo de cómo se entienda el enunciado.

Alternativa a

Es la que se ha seguido en la solución y supone que existen dudas, en el momento inicial y durante la construcción del activo, sobre el cumplimiento de las condiciones establecidas para la consolidación de la subvención, por lo que no se considera reintegrable hasta que se acaba la construcción del activo que ha de ser en un plazo de 2 años.

Alternativa b

Si se considera desde el momento inicial que no existen dudas razonables del cumplimiento de las condiciones, la subvención se convierte en no reintegrable en la medida en que se van recibiendo las certificaciones de obra de la construcción.

Apartado 1

Año 2019

15 de junio. Por la concesión de subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	200.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		200.000

1 de octubre. Cobro de 20.000 de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		20.000

$$\text{Importe subvencionado} = (200.000/250.000) \times 100 = 80 \%$$

31 de diciembre. Por las certificaciones recibidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
23-	Regadío en curso	50.000	
523/572	Proveedores de inmovilizado a corto plazo o Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

Después de las operaciones anteriores, la situación de los elementos patrimoniales afectados por las operaciones anteriores es la siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PASIVO NO CORRIENTE	
Regadío en curso	50.000	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	200.000
ACTIVO CORRIENTE			
Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	180.000		



Año 2020

20 de febrero. Cobro del resto de la subvención de la primera certificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas [(50.000 × 80%) – 20.000]		20.000

31 de diciembre. Por las certificaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
23-	Regadío en curso	150.000	
523/572	Proveedores de inmovilizado a corto plazo o Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		150.000

Por la reclasificación a corto plazo de subvención, ya que en el momento de elaborar las cuentas anuales faltan 9 meses para su cobro o devolución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	200.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		200.000

La situación patrimonial de las partidas afectadas al 31 de diciembre de 2020 es la siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PASIVO CORRIENTE	
Regadío en curso	200.000	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	200.000
ACTIVO CORRIENTE			
Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	160.000		



Año 2021

20 de febrero. Cobro del importe subvencionado de la segunda certificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (150.000 × 80%)	120.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		120.000

30 de septiembre. Por la última certificación por 50.000:

Código	Cuenta	Debe	Haber
23-	Regadío en curso	50.000	
523/572	Proveedores de inmovilizado a corto plazo o Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000

Por la reclasificación del inmovilizado en curso a su denominación definitiva:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	250.000	
23-	Regadío en curso		250.000

Por la conversión de la subvención en no reintegrable, ya que la duración de la obra ha sido menor que el plazo que había estipulado la Administración.

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	200.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		200.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (200.000 × 25%)	50.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		50.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	200.000	
8301	Impuesto diferido		50.000
130	Subvenciones oficiales de capital		150.000

10 de noviembre. Por el cobro de la última parte de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
574	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	40.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		40.000

31 de diciembre de 2021

Nota: En esta fecha se hará la amortización y el correspondiente traspaso solicitado por el enunciado que no facilita la vida útil del regadío, por lo no que se puede realizar la cuenta de resultados y el balance propuesto por el enunciado.

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

Hace un mes se pusieron a la venta unos terrenos adyacentes a los de Andra y decidió comprarlos. Son incluso mejores para el cultivo de cereales y cuentan con instalaciones para el regadío. Sin duda era un golpe de suerte. Tras negociar con el propietario, cerraron un precio de 400.000 euros. Andra acudió luego al banco y acordaron las siguientes condiciones:

- Principal: 360.000 euros.
- Comisión de apertura: 1 %.
- Amortización en 5 años con uno de carencia (solo se abonan los intereses anualmente).



- Interés nominal del 5 %.
- Amortización con cuotas anuales según método francés a partir del segundo año.
- Fecha de escritura del préstamo: 1 de octubre de 2018.

Se pide:

1. Plantee la ecuación para calcular el tipo de interés efectivo.
2. Suponga que el tipo efectivo es 5,31827 % y prepare los asientos relativos al préstamo durante 2018.
3. Suponiendo el tipo efectivo del apartado anterior, prepare los asientos de 2019.

Solución

Asientos de los años 2018 y 2019

2018

1 de octubre. Por la obtención del préstamo:

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	356.400	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		356.400

31 de diciembre. Devengo de los intereses:

Los pasivos financieros incluidos en la categoría de préstamos y partidas a pagar se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.



Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($356.400 \times 0,0531827 \times 3/12$)	4.738,57	
527	Intereses a corto de deudas con entidades de crédito ($18.000 \times 3/12$)		4.500
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		238,57

2019

1 de octubre. **Por los intereses devengados desde el 1 de octubre:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($356.400 \times 0,0531827 \times 9/12$)	14.215,73	
527	Intereses a corto de deudas con entidades de crédito ($18.000 \times 9/12$)		13.500
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		715,73

Reclasificación de la próxima cuota de amortización financiera a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito [$101.524,26 - (356.400 \times 0,0531827)$]	82.569,95	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		82.569,95

Y por el pago de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	18.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		18.000

31 de diciembre

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($19.005,07 \times 3/12$)	4.751,27	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
528	Intereses a corto de deudas con entidades de crédito (18.000 × 3/12)		4.500
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		251,27

Caso práctico núm. 5

Contabilidad de sociedades

En una reunión de empresarios agrarios de la comunidad contactó con el dueño de Aceitero Verde, SA una empresa de producción de aceite de oliva que deseaba vender su negocio. Deseaba cambiar de sector y buscar un buen comprador que continuara el negocio sin despedir a la plantilla. A Andra le pareció buena idea porque así podría producir su propio aceite de oliva con aceitunas propias. Era una idea con la que llevaba soñando algún tiempo. Tras algunas reuniones con abogados y auditores, llegaron a un acuerdo de compraventa por el que la empresa de Andra adquiriría el 100 % de las acciones de Aceitero Verde con la siguiente contraprestación:

1. La empresa de Andra emitiría mil acciones nuevas de 10 euros de valor nominal. Los auditores estimaron que su valor razonable era de 16 euros.
2. Un 10 % de los beneficios obtenidos en el primer año tras la venta. Los auditores estimaron un beneficio del primer año de 200.000 euros.
3. Seis pagos en efectivo anuales de 25.000 euros tras la venta. Usar el 5 % como tasa de descuento.

Andra decidió que, tras la adquisición, su empresa absorbería Aceitero Verde, SA.

El balance del negocio aceitero, valorado según libros y valor razonable en la fecha de operación, es el siguiente:

En miles de euros	Valor contable	Valor razonable	Diferencia
ACTIVO			
Inmovilizado material	104.000	90.000	-14.000



En miles de euros	Valor contable	Valor razonable	Diferencia
►			
Inmovilizado intangible	47.800	56.000	8.200
Otros activos no corrientes	2.500	2.500	
Tesorería	2.400	2.400	
Deudores	25.000	21.000	-4.000
Existencias	47.000	41.000	-6.000
Total activo	228.700	212.900	-15.800
PASIVO			
Deudas financieras	37.000	37.000	
Deudas comerciales	17.000	17.000	
Otros pasivos	9.100	15.000	5.900
Total pasivo	63.100	69.000	5.900
Activos netos	165.600	143.900	-21.700

El valor razonable de los activos netos es inferior a su valor en libros por:

- Parte del inmovilizado material estaba obsoleto y con falta de actualización.
- Algunas de las existencias estaban deterioradas o tenían poca mala salida al mercado.
- Algunos saldos con clientes estaban pendientes desde hacía al menos 2 años y se decidió darlos de baja.
- Se han valorado bien las marcas de la empresa por ser conocidas y con buen prestigio en el mercado local.
- Se reconocieron unos compromisos con los empleados que no estaban en libros.

Usar el 25 % como tipo impositivo para el efecto fiscal. El efecto neto fiscal de los ajustes por impuestos diferidos por las distintas valoraciones se encuentra incluido en la columna de «valor razonable», bien como «Otros activos no corrientes», bien como «Otros pasivos».

Los activos netos de 143.900 euros se asignaron a una única unidad generadora de efectivo independiente.



Se pide:

1. Calcular el fondo de comercio resultante de la operación justificando sus cálculos en la fecha de la combinación y prepare los asientos contables de la empresa de Andra. Explique su respuesta.
2. Poco antes de cumplirse un año desde la combinación se hizo una valoración independiente y se detectó que la estimación de otros pasivos por compromisos con los empleados debería ser de 18.000 euros en lugar de 15.000 euros. Además, se revisó la estimación del beneficio del primer año a 240.000 euros. Prepare los asientos que proceda para registrar los efectos de esta situación. Explique su respuesta.
3. Suponga que tras 4 años el negocio de producción y venta de aceite tiene un valor en libros de 167.000 euros. Su valor en uso se estima en 100.000 euros y su valor razonable neto de costes de venta es 90.000 euros. Prepare los asientos que estime oportuno para registrar los efectos de esta situación y explique su respuesta.

Solución

Se trata de una fusión impropia y se hacen las siguientes consideraciones a efectos de la solución:

- La diferencia de la combinación se calcula en la fecha de control que es la de la compra de la participación.
- La fusión es inmediata por lo que se toma como referencia el balance que hay en la fecha de la compra.

Por la compra de las acciones en el momento inmediato anterior a la fusión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	16.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		16.000

Y por la recepción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5303	Participaciones a corto plazo, en empresas del grupo	162.892,30	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
190	Acciones o participaciones emitidas		16.000
14-	Provisión por pagos contingentes		20.000
171	Deudas a largo plazo		108.236,92
521	Deudas a corto plazo		18.655,38

Y por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	16.000	
100	Capital social		10.000
110	Prima de emisión o asunción		6.000

Apartado 1

El fondo de comercio de combinación se obtiene a partir del coste de la combinación de negocios menos el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos

Coste de la combinación de negocios:

Valor de las acciones (1.000 × 16)	16.000
Contraprestación contingente	20.000
Pasivo asumido (25.000 a _{6-0,05})	126.892,30
Total	162.892,30

El valor de los activos identificables menos los pasivos asumidos es el siguiente, considerando que los efectos fiscales no están en la tabla anterior por las cantidades facilitadas es:



Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Inmovilizado material	90.000	Deudas financieras	37.000
Inmovilizado intangible	56.000	Deudas comerciales	17.000
Otros activos no corrientes	2.500	Otros pasivos	15.000
Tesorería	2.400		
Deudores	21.000		
Existencias	41.000		
Total	212.900	Total	69.000

$$212.900 - 69.000 = 143.900$$

Coste de la combinación de negocios	162.892,30
Menos el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	-143.900
Fondo de comercio	18.992,30

Recepción de los activos y pasivos por parte de Aceitero Verde, SA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material	90.000	
20	Inmovilizado intangible	56.000	
2-	Otros activos no corrientes	2.500	
57	Tesorería	2.400	
44	Deudores	21.000	
3	Existencias	41.000	
204	Fondo de comercio	18.992,30	
17	Deudas financieras		37.000





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
4	Deudas comerciales		17.000
-	Otros pasivos		15.000
5530	Socios de sociedad disuelta		162.892,30

Por la cancelación de las cuentas 5530, «Socios de sociedad disuelta», y 2403, «Participaciones a largo plazo en empresas del grupo»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	162.892,30	
2403	Participaciones a corto plazo en empresas del grupo		162.892,30

Apartado 2

Si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales.

Los valores provisionales serán ajustados en el periodo necesario para obtener la información requerida para completar la contabilización inicial (en adelante, periodo de valoración). Dicho periodo en ningún caso será superior a un año desde la fecha de adquisición.

En cualquier caso, los ajustes a los valores provisionales únicamente incorporarán información relativa a los hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y que, de haber sido conocidos, hubieran afectado a los importes reconocidos en dicha fecha.

Algunos cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente que reconozca la adquirente después de la fecha de adquisición pueden ser el resultado de información adicional que la adquirente obtenga después de esa fecha sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición. Estos cambios son ajustes del periodo de valoración. Por ejemplo, si se pacta una contraprestación contingente en función de los beneficios que se obtengan en los próximos tres ejercicios, en la fecha de adquisición la empresa adquirente deberá calcular la mejor estimación del citado importe, que será ajustado un año más tarde considerando la información existente en esa fecha sobre los resultados de la entidad.



Los ajustes se registran de forma retroactiva contra la diferencia de la combinación de negocios y considerando los efectos fiscales si los hubiera.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Otros activos no corrientes (3.000 × 25%) (Activos DT deducibles)	750	
204	Fondo de comercio	6.250	
14-	Provisión pago contingente		4.000
-	Otros pasivos		3.000

Además, habría que incrementar la amortización del fondo de comercio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113/680	Reservas voluntarias (cuotas de años anteriores) o Amortización del inmovilizado intangible (si es cuota del ejercicio actual)	625	
2804	Amortización acumulada del fondo de comercio		625

Apartado 3

Los datos anteriores son para el deterioro de la UGE:

Valor contable	167.000
Importe recuperable	100.000
Deterioro	67.000

El deterioro se aplica, en primer lugar, al fondo de comercio siendo irreversible y el resto, entre los activos no corrientes.

Fondo de comercio inicial	25.242,30
Amortización (25.242,30/10 × 4)	-10.096,92
Valor contable	15.145,38



Código	Cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	15.145,38	
2804	Amortización acumulada del fondo de comercio	10.096,92	
204	Fondo de comercio		25.242,30

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	51.854,62	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		51.854,62

Caso práctico núm. 6

Contabilidad de sociedades

Andra no es experta en finanzas, pero sabe que los beneficios de su empresa son suyos y está pensando que ahora que se acerca el verano, podría usar parte de esos beneficios para darse unas buenas vacaciones. El patrimonio neto de su empresa a 1 de enero de 2019 es el siguiente:

Patrimonio neto	Importe
Capital social (9.000 acciones × 10 € valor nominal)	90.000
Reserva legal	3.200
Reservas voluntarias	18.800
Pérdidas ejercicios anteriores	(4.300)
Pérdidas y ganancias	10.000
Acciones propias (1.500 acciones × 10 €)	(15.000)
Total	102.700

Además de las cuestiones legales, Andra siempre ha reservado un 10 % de los beneficios para imprevistos (en reservas voluntarias). El resto quiere repartirlo como dividendos, pero no sabe el importe máximo, considerando que tiene 20.000 euros como gastos de I+D en su activo y que tiene pérdidas de años anteriores.

Se pide:

1. Calcule y explique cuál es el importe máximo que Andra puede repartir como dividendos, y explique si Andra puede o no dedicar el 10 % para imprevistos. En ambos casos, prepare el asiento que habría que hacer si decidiera repartir el máximo dividendo posible.
2. Si Andra quisiera compensar todas las pérdidas de ejercicios anteriores que pueda, con cargo a beneficios, ¿qué importe máximo podría repartir como dividendos? ¿Podría en este caso ahorrar el 10 % para imprevistos? Prepare el asiento del reparto del beneficio en caso de decidir compensar todas las pérdidas posibles.

Solución

Apartado 1

Según el artículo 273.2 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC):

Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

La determinación del importe del patrimonio neto debe realizarse conforme a los artículos 36 del Código de Comercio y 28 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019.

En el caso del supuesto objeto de resolución será:

El patrimonio neto a efecto de reparto debe ser mayor que el capital social legal:

Capital social	90.000
Reserva legal	3.200





Reservas voluntarias	18.800
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-4.300
Resultado del ejercicio	10.000
Acciones o participaciones propias	-15.000
Patrimonio neto contable	102.700
Capital social escriturado	90.000
Límite	12.700

El concepto de beneficio distribuible está desarrollado en el artículo 3.5 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019:

5. Beneficio distribuible: es el agregado del resultado del ejercicio, de acuerdo con el balance aprobado, y los siguientes ajustes:

a) Positivos.

1.º Las reservas de libre disposición, y

2.º El remanente.

b) Negativos.

1.º Los resultados negativos de ejercicios anteriores. No obstante, el exceso de estos resultados sobre los ajustes positivos solo se incluirá como ajuste negativo en la parte en que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes, y

2.º La parte del resultado del ejercicio en que deba dotarse la reserva legal y las restantes atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos.

A los exclusivos efectos de cuantificar el beneficio distribuible, el resultado del ejercicio deberá incrementarse en el importe de los gastos financieros contabilizados al cierre del periodo en concepto de dividendo mínimo o preferente.

La prima de emisión y la prima de asunción constituyen patrimonio aportado que puede ser objeto de recuperación por los socios, en los mismos términos que las reservas de libre disposición, y las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9.



En todo caso la distribución de resultados o la devolución de las aportaciones indicadas en el párrafo anterior, estará sujeta al cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 28.

+ Resultado del ejercicio		10.000
Ajustes positivos		
+ Reservas voluntarias	18.800	18.800
Suma de ajustes positivos		18.800
Ajustes negativos		
- Resultados negativos de ejercicios anteriores	-4.300	
Dotación reserva legal	-1.000	
Reservas I+D	-20.000	
Suma de ajustes negativos		-25.300
Beneficio distribuible		3.500

Asiento del reparto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	10.000	
112	Reserva legal		1.000
526	Dividendo activo a pagar (3.500 - 1.000)		2.500
113	Reservas voluntarias		6.500

Conclusión

Puede repartir como máximo 3.500 en forma de dividendos y podría llevar a reservas voluntarias el resto, aunque también caben otras alternativas como sanear todos los resultados o una combinación de ambas.

Comprobación *a posteriori* del artículo 273.3 en relación con la limitación del reparto por la existencia de gastos de investigación y desarrollo activados:



I+D	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Investigación	20.000	Reservas voluntarias	24.300
		Resultados negativos de ejercicios anteriores	-4.300
	20.000		20.000

Apartado 2

El beneficio distribuible es el mismo por lo que solo se pueden repartir 3.500.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	10.000	
112	Reserva legal		1.000
526	Dividendo activo a pagar (3.500 – 1.000)		2.500
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		4.300
113	Reservas voluntarias		2.200

Por tanto, sí que se pueden sanear todos los resultados negativos e incluso dotar reservas voluntarias por 1.200.

Caso práctico núm. 7

Operaciones financieras

Andra cumple este mes 35 años. Se considera joven y con cierto éxito profesional, lo que le lleva a pensar en su futuro. Calcula que podría trabajar durante otros 35 años y jubilarse para poder disfrutar de la vida dedicándose a sus aficiones. Para ello se pone a escribir las siguientes hipótesis respecto al resto de su vida.

- A los 70 desea cobrar mensualmente el equivalente a 3.000 euros de hoy (actualizar solo por inflación).

- La inflación media anual prevista para los próximos 35 años es del 2 %.
- La pensión que cobraría del Estado ahora es de 1.800 euros, y asume que dentro de 35 años será la misma (actualizada por el IPC). Considere que este importe no aumentará a partir de que se jubile.
- Calcula que vivirá hasta los 90 años, así que a partir de entonces solo cobraría, en caso de seguir viviendo, la pensión del Estado.
- Andra estima que cualquier inversión o plan de ahorro podría darle de media un 4 %.

Se pide:

Andra desea conocer cuánto dinero debe ahorrar mensualmente para poder complementar su pensión a partir de los 70 años hasta cobrar el equivalente de 3.000 euros de hoy.

Solución

Considerando una inflación media del 2 % de forma acumulativa durante los 35 años que han de transcurrir para que Andra reciba la pensión, el importe que quiere cobrar debería ascender a 5.999,67 ($3.000 \times 1,02^{35}$).

Por otra parte, la pensión que espera cobrar, también revisada por el efecto de la inflación, será de 3.599,80 ($1.800 \times 1,02^{35}$).

Así pues, la diferencia entre estas cuantías ($2.399,87 = 5.999,67 - 3.599,80$) será el importe que complemente los ingresos de Andra durante los 20 años que transcurran desde su jubilación hasta cumplir los 90 años. No se considera la inflación durante este periodo de tiempo.

Financieramente, la renta formada por las aportaciones que se hagan durante los próximos 35 años deberán ser equivalentes a la renta de esos ingresos complementarios.

Si consideramos que la inflación no afecta a las aportaciones y, por tanto, estas se mantienen constantes, se deberá cumplir la siguiente equivalencia en el momento de la jubilación:

$$\text{Aportaciones}_{35} = \text{Reintegros}_{35}$$

$$X \times s_{(420-0,00327374)} = 2.399,87 \times a_{(240-0,00327374)}$$

$$i = 4 \% \quad i_{12} = 1,04^{1/12} - 1 = 0,327374 \%$$

$$X = 442,82$$

Que será la aportación mensual constante a realizar hasta el momento de la jubilación.

No obstante, si se considera que las aportaciones se ven afectadas por el IPC y crecen de forma acumulativa al 2 % anual, entonces los pagos deberán ser tratados como una renta variable en progresión geométrica, fraccionada, con capitales mensuales y variación anual.

$$\text{Aportaciones}_{35} = \text{Reintegros}_{35}$$

$$1,04^{35} \times A_{(C_1; 1,02)35-0,04} = 2.399,87 \times a_{(240-0,00327374)}$$

$$i = 4\% \quad i_{12} = 1,04^{1/12} - 1 = 0,327374\%$$

$$C_1 = 4.095,20$$

Donde C_1 será la cuantía de la primera aportación anual. Sin embargo, dado que las aportaciones son mensuales, se deberá convertir en una renta constante mensual pospable para llegar al resultado final:

$$X \times s_{(12-0,00327374)} = 4.095,20$$

$$X_1 = 335,17$$

Siendo X_1 el importe de la aportación mensual para el primer año, incrementándose cada año en un 2 % por el efecto de la inflación.

Normas de publicación

La *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)* editada por el Centro de Estudios Financieros, SL, con ISSN 1138-9540 (en versión impresa) e ISSN-e: 2531-2138 (en versión electrónica), es una publicación dirigida a los estudiosos y profesionales de las materias conectadas con las áreas tributaria y contable del Derecho que pretende ser un medio al servicio de aquellos que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, desean ofrecer al lector su aportación doctrinal o profesional sobre temas controvertidos y de interés.

La *RCyT. CEF* tiene una periodicidad mensual e incluye estudios de naturaleza académica de las materias relacionadas con el objeto de la publicación: Contabilidad y Tributación. También incluye artículos que analizan las disposiciones normativas y resoluciones judiciales y doctrinales de actualidad tributaria y contable más relevantes. Asimismo, destina un espacio al análisis de cuestiones de controvertida aplicación práctica tributaria y contable.

Los contenidos de la revista en versión impresa están también disponibles en versión digital en la página web <www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>, vehículo de divulgación y a su vez instrumento que permite la difusión de aquellos estudios que por las limitaciones propias del soporte papel verían dificultada su publicación.

Normas para el envío y presentación de originales

1. Los trabajos deberán ser originales e inéditos y se remitirán por correo electrónico a la dirección revista@cef.es, identificándose el archivo con los apellidos del/de la autor/a del trabajo seguidos de un guión y de la abreviatura de la sección de la revista a la que se destina: EDT (estudios doctrinales tributarios), EDC (estudios doctrinales contables), AJDT (análisis jurisprudencial y doctrinal tributario), ADC (análisis doctrinal contable), EPT (estudios profesionales tributarios), EPC (estudios profesionales contables), CPT (caso práctico tributario) o CPC (caso práctico contable).

Los trabajos destinados a la sección «Estudios doctrinales» se presentarán anonimizados, indicándose en un archivo independiente los datos de autoría y, en su caso, de la financiación de la investigación.

2. Los trabajos (excepto los dirigidos a la sección «Análisis jurisprudencial y doctrinal») han de estar encabezados por:
 - Título en español e inglés.
 - Lista de palabras clave/descriptores (no menos de 2 ni más de 5), en español e inglés.
 - Extracto de no más de 20 líneas, en español e inglés.
 - Sumario (comenzando en página nueva), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...; tres dígitos: 1.1.1., 1.1.2...).

El análisis jurisprudencial y doctrinal ha de estar encabezado por:

- Título en español.
- Extracto de no más de 20 líneas en español.
- Estructura: 1. Supuesto de hecho, 2. Doctrina del tribunal, y 3. Comentario crítico (se trata de un análisis crítico y no descriptivo. Tiene que ser más del 60% del total), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...) en el caso de que fuera necesario.

3. La extensión de los artículos (incluyendo título, extracto, palabras clave y sumario), en formato Microsoft Word (Times New Roman, cuerpo 11 e interlineado 1,5 para el texto y cuerpo 10 e interlineado sencillo para las notas a pie de página), será la siguiente:
 - Estudios doctrinales tributarios o contables: mínimo 20 y máximo 35 páginas.
 - Análisis jurisprudencial y doctrinal tributario o contable: mínimo 5 y máximo 10 páginas.
 - Estudios profesionales tributarios o contables: máximo 25 páginas.
 - Casos prácticos: máximo 25 páginas.
4. Las notas se numerarán consecutivamente y su texto se recogerá a pie de página y no al final. Se evitarán las que sean simples referencias bibliográficas, en cuyo caso deberán ir integradas en el texto señalando entre paréntesis solo el apellido del autor, el año de publicación y, si procede, las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.). La mención completa se incluirá al final en las «Referencias bibliográficas».
5. Las citas de referencias legislativas o jurisprudenciales contendrán todos los datos necesarios para su adecuada localización y serán neutras. Se recomienda el empleo de la base de datos NormaCEF (<www.normacef.es>). Las citas textuales deberán incluirse entre comillas latinas («») y, al final de las mismas, entre paréntesis, solo el apellido del autor, el año de publicación y las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.) de las que se ha extraído dicho texto. No se utilizará letra cursiva para las citas. Las citas bibliográficas a lo largo del texto se harán citando al autor solo por el apellido, año de publicación y, si procede, las páginas (todo entre paréntesis y separado por comas). *Vid.* ejemplos de citas basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
6. Las referencias bibliográficas se limitarán a las que expresamente sustentan la investigación y son citadas en el trabajo. No ocuparán más de 3 páginas. Se situarán al final del artículo y se ajustarán a las normas APA (6.ª ed.). *Vid.* ejemplos de lista de referencias basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
7. Los criterios de edición que deben seguir los autores se encuentran detallados en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.

Proceso editorial

- Recepción de artículos. Se acusará su recibo por la editorial, lo que no implicará su aceptación.
- Remisión de originales al Consejo de redacción. La editorial remitirá el trabajo al Consejo de redacción de la revista, que lo analizará y decidirá su aceptación, su admisión condicionada a la introducción de cambios por el/los autor/es o su rechazo. En cualquiera de los casos, la decisión adoptada será comunicada al/a los autor/es.
- Sistema de revisión por pares. El estudio enviado a evaluación será analizado por dos evaluadores externos, de forma confidencial y anónima (doble ciego), que emitirán un informe sobre la conveniencia o no de su publicación, que será tomado en consideración por el Consejo de redacción. El trabajo revisado que se considere que puede ser publicado condicionado a la inclusión de modificaciones deberá ser corregido y devuelto por los autores a la revista en el plazo máximo de 1 mes, tanto si se solicitan correcciones menores como mayores.
- Proceso editorial. En los trabajos de investigación, una vez finalizado el proceso de evaluación, se enviará al autor principal del trabajo la notificación de aceptación o rechazo para su publicación. Asimismo, le serán remitidas, si así se requiere editorialmente, las pruebas de imprenta de su trabajo para su examen y eventual corrección. Terminado el proceso y disponible el artículo, se le hará llegar por correo electrónico al autor.



Oposiciones

Desde 1977 gran parte de los funcionarios que en la actualidad ocupan los cargos de mayor responsabilidad en España han pasado por nuestras aulas, tanto presenciales como virtuales. Todos ellos han cumplido su objetivo de **aprobar la oposición con el #MétodoCEF.-** ¡Tú también puedes ser uno de ellos!

Sobre el #MétodoCEF.-

1. Presencial, telepresencial y online

Elige entre preparar tu oposición en nuestros centros, seguir las clases en streaming y en directo o la preparación online

2. Temarios

De elaboración propia y actualizados

3. Equipo preparador

Todos nuestros preparadores han sido opositores

4. Adaptado

Metodología adaptada a cada tipo de ejercicio

Preparamos oposiciones a

Administración General
Administración Local
Banco de España
Comunidades Autónomas
Cuerpos de Informática

Empleo y Seguridad Social
Ministerio de Hacienda
Ministerio de Justicia
Ministerio del Interior
Unión Europea



INICIO
Preparación
en octubre
de 2020

Tu currículum no dice que
**TE SACASTE
EL GRADO
MIENTRAS
CUIDABAS
A TU HIJO.**

En la UDIMA reconocemos tu esfuerzo. Por eso te ofrecemos una metodología online que encaja con tu ritmo de vida, sea cual sea.

ERES MÁS DE LO QUE SE VE
udima.es

Nuestro equipo de profesionales hace de la UDIMA un lugar donde cumplir tus sueños y objetivos: profesores, tutores personales, asesores y personal de administración y servicios trabajan para que de lo único que tengas que preocuparte sea de estudiar.

GRADOS OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Ingeniería de Organización Industrial • Ingeniería de Tecnologías y Servicios de Telecomunicación • Ingeniería Informática

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Magisterio de Educación Infantil • Magisterio de Educación Primaria • Psicología (rama Ciencias de la Salud)

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Administración y Dirección de Empresas • Economía • Empresas y Actividades Turísticas • Marketing

Facultad de Ciencias Jurídicas

Ciencias del Trabajo, Relaciones Laborales y Recursos Humanos • Criminología • Derecho

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

MÁSTERES OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Enseñanza del Español como Lengua Extranjera • Formación del Profesorado de Educación Secundaria • Gestión Sanitaria • Psicología General Sanitaria • Psicopedagogía • Tecnología Educativa

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Auditoría de Cuentas • Banca y Asesoría Financiera • Dirección Comercial y Marketing • Dirección de Empresas (MBA) • Dirección de Empresas Hoteleras • Dirección de Negocios Internacionales • Dirección Económico-Financiera • Dirección y Gestión Contable • Marketing Digital y Redes Sociales

Facultad de Ciencias Jurídicas

Análisis e Investigación Criminal • Asesoría de Empresas • Asesoría Fiscal • Asesoría Jurídico-Laboral • Dirección y Gestión de Recursos Humanos • Gestión Integrada de Prevención, Calidad y Medio Ambiente • Práctica de la Abogacía • Prevención de Riesgos Laborales

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Interuniversitario en Unión Europea y China • Mercado del Arte • Seguridad, Defensa y Geostrategia • Sociedad y Relaciones de Poder en el Mundo Premoderno

TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADO

(Consultar en www.udima.es)