

- **El sujeto pasivo de AJD en los préstamos hipotecarios**
Francisco Adame Martínez
- **Tutela multinivel de los derechos fundamentales en el ámbito tributario**
Iruna Suberbiola Garbizu
- **La tributación de las propinas en los casinos**
Daniel Tarroja Píera
- **Aportación de documentos en los procedimientos tributarios de revisión**
Luz Ruibal Pereira
- **Servicios electrónicos en el IVA**
Javier Bas Soria
- **Aspectos controvertidos de la cuantía en las reclamaciones económico-administrativas**
Félix Alberto Vega Borrego
- **ISD, libre circulación de capitales y responsabilidad patrimonial del Estado legislador**
Lorenzo Emiliano Costa
- **Cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad**
Antonio Longás Lafuente
- **Información no financiera en los mercados de capitales**
Enrique Plasencia Valiente
- **Supuesto práctico del Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad**
Ana Luna García González

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Diciembre 2018 – Número 429

PRESIDENTE EJECUTIVO

Roque de las Heras Miguel (*Presidente del CEF*)

DIRECTOR

Alejandro Blázquez Lidoy (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos*)

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo (*Profesora del Área Tributaria del CEF*)

Javier Romano Aparicio (*Profesor del Área Contable del CEF*)

CONSEJO ASESOR

Eladio Acevedo Heranz (*Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales*)

Sotero Amador Fernández (*Profesor de Contabilidad del CEF*)

Carolina del Campo Azpiazu (*Socia de KPMG Madrid*)

Inocencio Carazo González (*Socio Director de Insesa Concursal Abogados*)

Juergen B. Donges (*Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia*)

María Antonia García Benau (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia*)

Beatriz García Osma (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III*)

Alberto García Valera (*Inspector de Hacienda del Estado*)

Begoña Giner Inchausti (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia*)

María Luisa González-Cuéllar Serrano (*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III*)

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*)

Gaspar de la Peña Velasco (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado*)

Ferrán Rodríguez Arias (*Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*)

Enrique Rubio Herrera (*Presidente del ICAC*)

José Andrés Sánchez Pedroche (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA*)

Jesús Sanmartín Mariñas (*Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales de España*)

Fernando Serrano Antón (*Catedrático Jean Monnet. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM*)

Enrique Villanueva García (*Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad. UCM*)



www.cef.es

P.º Gral. Martínez Campos, 5
Gran de Gràcia, 171
Alboraya, 23
Ponzano, 15

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

Tel. 914 444 920
Tel. 934 150 988
Tel. 963 614 199
Tel. 914 444 920

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID
 Tel. 914 444 920
 Fax 915 938 861
 Correo electrónico: info@cef.es

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.
 C/ Destreza, 7
 Polígono Industrial «Los Olivos»
 28906 Getafe (Madrid)

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

ISSN: 1138-9540

ISSN-e: 2531-2138

SUSCRIPCIÓN ANUAL (2018)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
154 €	<ul style="list-style-type: none"> • Suscriptores: 18 € • No suscriptores: 22 €

En la página www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su periodo de suscripción los podrá obtener de forma gratuita; los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un coste de 6,05 € por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50%.

Esta Revista se encuentra indexada en las siguientes bases de datos y organismos:



Correo electrónico: revistacef@cef.es

Edición electrónica: www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm

© 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. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos prácticos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 100/2018** El sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los préstamos con garantía hipotecaria
Taxpayer of tax on documented legal acts in loans with mortgage guarantee 5
(Francisco Adame Martínez)
- 101/2018** La trilogía Taricco, un análisis de la tutela multinivel de los derechos fundamentales en el ámbito tributario
The Taricco trilogy, an analysis of the multilevel protection of fundamental rights in the tax field 47
ACCÉSIT PREMIO «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2018
(Irene Suberbiola Garbizu)
- 102/2018** La imposición sobre el juego en los casinos y su problemática actual en relación con las propinas
Casino gambling taxation and its current problematic with the tax treatment of the tips 77
(Daniel Tarroja Piera)
- 103/2018** Límite temporal a la aportación de documentos en el marco de un procedimiento tributario
Temporary limit for providing documents in the framework of a tax procedure 103
(Luz Ruibal Pereira)
- 104/2018** Tributación de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el IVA
VAT taxation of telecommunications, broadcasting or electronically supplied services 135
(Javier Bas Soria)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 105/2018** Las reglas de cuantía de las reclamaciones económico-administrativas y las consecuencias derivadas de su infracción (Análisis de la RTEAC de 7 de junio de 2018, RG 2751/2015, y de la SAN de 27 de julio de 2018, rec. núm. 81/2017) 137
(Félix Alberto Vega Borrego)
- 106/2018** Impuesto sobre sucesiones y donaciones, libre circulación de capitales y responsabilidad patrimonial del Estado legislador: Una visión de conjunto (Análisis de la reciente jurisprudencia del TJUE y del TS) .. 152
(Lorenzo Emiliano Costa)

CASO PRÁCTICO

- 107/2018** ^(a) Supuesto práctico sobre deducciones en IVA de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad 167
(Antonio Longás Lafuente)

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

- 108/2018** Información no financiera en los mercados de capitales: Hacia una información integrada 169
Non-financial information in capital markets: Towards integrated information
(Enrique Plasencia Valiente)

CASO PRÁCTICO

- 109/2018** ^(a) Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad 199
(Ana Luna García González)

 Solo disponible en versión digital

Las referencias aparecidas en los artículos de esta Revista (NFJXXXXX y NFCXXXXX) son los códigos que identifican los documentos en la base de datos Normacef (<http://www.normacef.es>).

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.

El sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los préstamos con garantía hipotecaria

Francisco Adame Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Sevilla

EXTRACTO

La determinación del sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados ha sido una cuestión conflictiva desde la aprobación de este tributo. Las Salas Primera y Tercera del Tribunal Supremo han venido manteniendo tesis distintas. En tres Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre, la Sección Segunda de su Sala Tercera cambió lo que era su doctrina tradicional y decidió que el sujeto pasivo era el banco. Tres semanas después el pleno de dicha sala decidió cambiar de nuevo y considerar sujeto pasivo al prestatario. Posteriormente, el Gobierno ha decidido modificar la ley del impuesto para establecer que el sujeto pasivo es el banco.

Palabras clave: AJD; sujetos pasivos; hipotecas; jurisprudencia Tribunal Supremo.

Taxpayer of tax on documented legal acts in loans with mortgage guarantee

Francisco Adame Martínez

ABSTRACT

The determination of the taxpayer of the tax on documented legal acts has been a controversial issue since the approval of this tax. Inside the Supreme Court the First Chamber (Civil Matters) and Third Chamber (for Contentious Administrative Proceedings) have been maintaining different theses. In three Sentences of 16, 22 and 23 October, the specialized Section on tax law of the Third Chamber changed his traditional doctrine and decided that the taxpayer was the bank. Three weeks later, the Plenary of the Third Chamber decided to change again and considered the borrower as taxpayer. Finally, the Government has decided to modify the law to establish that the taxpayer is the bank.

Keywords: documented legal acts; taxpayers; mortgages; Supreme Court case-law.

Sumario

1. Introducción
2. Evolución de la regulación legal del sujeto pasivo
3. Evolución de la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en recursos contra cláusulas abusivas
4. Evolución de la jurisprudencia de la Sala Tercera: Especial análisis de la doctrina recogida en sus Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018
5. Los últimos acontecimientos: La nueva doctrina del pleno de la Sala Tercera y la aprobación del Real Decreto-Ley 17/2018
6. Consideraciones sobre la compatibilidad del impuesto sobre actos jurídicos documentados con el derecho europeo y la constitucionalidad del artículo 29 del texto refundido de la Ley del ITP y AJD
7. Reflexiones finales

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Adame Martínez, F. (2018). El sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los préstamos con garantía hipotecaria. *RCyT. CEF*, 429, 5-46.

1. INTRODUCCIÓN

Las recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 (recs. núms. 5350/2017 –NFJ071642–, 4900/2017 –NFJ071852– y 1168/2017 –NFJ071851–, respectivamente) se han pronunciado sobre un tema que ha generado bastante conflictividad desde que se aprobó el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (texto refundido de la Ley del ITP y AJD) allá por el mes de septiembre de 1993. Se trata de la determinación del sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en aquellos casos en que lo gravado sea una escritura pública de constitución de préstamo con garantía hipotecaria. En efecto, no se trataba de una cuestión pacífica pues dentro del propio Tribunal Supremo tanto su Sala Primera como la Tercera habían venido manteniendo tesis distintas en el tiempo transcurrido desde la aprobación de dicha norma. La supuesta discrepancia entre la Sala Primera y la Tercera, que es donde está el origen de la situación actual, nunca debió prosperar y llevarnos a donde nos ha llevado, porque creo que estamos ante una cuestión estrictamente tributaria y no ante un tema bancario relativo a cláusulas abusivas. Por tanto, por un criterio de especialidad poco tenía que decir la Sala Primera y en todo caso siempre debería prevalecer la doctrina emanada de la Sala Tercera.

Con ocasión de las precitadas sentencias que se pronunciaban sobre recursos de casación interpuestos por la Empresa Municipal de la Vivienda de Rivas Vaciamadrid, se ha producido un auténtico terremoto en España, cuyas consecuencias son todavía difíciles de precisar en el momento de redactar estas líneas. En estos tres fallos la Sala Tercera concluyó que el sujeto pasivo del tributo en las escrituras de constitución de préstamos con garantía hipotecaria es la entidad financiera en su condición de principal beneficiado por la documentación del crédito hipotecario en escritura pública.

La reacción de los mercados a ese anuncio no se hizo esperar y la cotización de los bancos al día siguiente de la publicación de la primera de estas sentencias, concretamente el viernes 19 de octubre, bajó de forma alarmante. Esta situación pudo sin duda influir en la decisión del presidente de la Sala Tercera el magistrado don Luis Díez-Picazo que, en una decisión sin precedentes adoptada ese mismo día, optó por paralizar la tramitación de varios recursos sobre la misma materia y avocar la cuestión al pleno para que fuera este quien decidiera si se confirmaba o no esta doctrina. Ese pleno se convocó para el 5 de noviembre y durante dos días veintiocho magistrados de la Sala Tercera estuvieron debatiendo intensamente si debía confirmarse esta nueva doctrina o volver a la que había venido manteniendo el tribunal en las últimas dos décadas. Al final el pleno decidió el 6 de noviembre por 15 votos a favor y 13 en contra que el sujeto pasivo sea el cliente y no la entidad bancaria, enmendando así de forma sorprendente la doctrina sentada tres semanas antes por los magistrados de la Sección Segunda, que son teóricamente los especialistas en materia tributaria¹.

¹ La cronología de los acontecimientos sucedidos durante esos dos días de intenso debate (5 y 6 de noviembre, fechas que nunca se borrarán de la memoria de los magistrados de la Sala Tercera) revela el papel clave que tuvo el presi-

Cuando ya parecía que finalmente el debate estaba cerrado con este pronunciamiento del Supremo, el presidente del Gobierno anuncia que el Consejo de Ministros aprobaría al día siguiente, es decir, el 8 de noviembre, un real decreto-ley para modificar el texto refundido de la Ley del ITP y AJD con el fin de establecer de nuevo y en contra de la doctrina del Tribunal Supremo del día anterior que el sujeto pasivo de actos jurídicos documentados es el banco. Y efectivamente así ha sido porque el Gobierno ha aprobado el Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del ITP y AJD para establecer, como había interpretado el Supremo en sus Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018, que el sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en su modalidad de documentos notariales cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía es la entidad prestamista. Curiosamente este real decreto-ley se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado de 9 de noviembre de 2018, el mismo día en el que han aparecido publicados los fallos de las Sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16, 22 y 23 de octubre. En cambio, aún no se han publicado las sentencias votadas por el pleno de su Sala Tercera el 6 de noviembre que decidieron que el sujeto pasivo es el prestatario. De manera que se va a dar la paradoja de publicarse estos fallos del Supremo diciendo que el sujeto pasivo es el prestatario cuando la normativa ya se ha modificado para decir que el sujeto pasivo es la entidad prestamista.

En las páginas que siguen analizaré primero la evolución de la regulación del sujeto pasivo hasta su recentísima modificación por el Real Decreto-Ley 17/2018. Después me ocuparé de los argumentos utilizados por las Salas Primera y Tercera del Tribunal Supremo para defender una y otra doctrina. A continuación comentaré esa reciente modificación normativa para después dedicar un epígrafe a realizar unas breves consideraciones sobre la compatibilidad con el Derecho europeo del impuesto sobre actos jurídicos documentados y sobre su constitucionalidad. El trabajo concluye con un apartado en el que se incluyen algunas reflexiones finales a modo de epílogo.

2. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN LEGAL DEL SUJETO PASIVO

Para entender mejor la situación de confusión actual tal vez convenga comenzar este trabajo haciendo un repaso por cómo se ha regulado la determinación del sujeto pasivo en las sucesivas

dente de la Sala Tercera en la decisión finalmente adoptada. Con el fin de desbloquear la situación en un determinado momento el presidente llevó a votación una propuesta de consenso formulada por la magistrada doña Pilar Teso Gammella que implicaba considerar sujeto pasivo a los bancos pero a partir de la fecha de publicación de la sentencia, es decir, sin retroactividad alguna. Esa opción que al parecer era su favorita solo obtuvo 11 votos y fue rechazada. Tras ese fracaso el presidente decidió que se votara directamente la estimación o no de los recursos y, por tanto, el mantenimiento o no de la nueva doctrina que había elaborado la Sección Segunda de la Sala Tercera. Cuando le llegó su turno, el resultado era de 14 a 13 a favor de volver a la doctrina clásica y ante la posibilidad de empate optó por sumarse a los partidarios de volver a la situación anterior. Como jurista no termino de entender cómo el presidente de la Sala pudo primero defender que el sujeto pasivo del impuesto era el banco, pero sin darle efectos retroactivos al pronunciamiento del tribunal y al momento y como no se aprobó su propuesta cambiar de opinión para votar a favor de considerar sujeto pasivo del tributo al cliente.

regulaciones del impuesto sobre actos jurídicos documentados desde su introducción en nuestro ordenamiento hasta la modificación operada por el Real Decreto-Ley 17/2018. Creo que muchos de los problemas que hemos vivido en los últimos días derivan de la defectuosa regulación del sujeto pasivo de dicho tributo.

El precedente más inmediato de las figuras englobadas en el actual ITP y AJD debemos buscarlo en la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, y sobre todo en el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, que en desarrollo de dicha ley aprobó el texto refundido de la ley y las tarifas de los impuestos generales sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Ambos tributos vinieron a sustituir al primitivo impuesto de derechos reales, establecido por la Ley de 21 de marzo de 1958, de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, y desarrollado reglamentariamente por el Decreto 176/1959, de 15 de enero. De esta forma fueron regulados en un mismo texto legal que contenía un buen número de preceptos comunes a ambas figuras porque los funcionarios públicos encargados de su gestión y aplicación eran los mismos.

El precitado Decreto 1018/1967, de 6 de abril, dispuso en su artículo 104 que era el único precepto legal que contenía su capítulo II titulado «Sujeto pasivo y responsable del tributo», concretamente en la letra c) de su apartado 1, que los obligados al pago del impuesto sobre actos jurídicos documentados (regulado en su título tercero) en los documentos notariales eran «los otorgantes, personas que los insten o soliciten o aquellos en cuyo interés se expidan».

La separación entre los impuestos generales sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se hizo efectiva, por lo que interesa a los efectos de este trabajo, con la aprobación de la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La regulación del sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos se contenía en su artículo veinte, que decía lo siguiente: «Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho, y, en su defecto, las personas que los insten o soliciten, o aquellos en cuyo interés se expidan». Obsérvese que si lo comparamos con lo previsto en el Decreto 1018/1967 se hace referencia por primera vez al «adquirente del bien o derecho», lo cual a la postre va a ser una de las causas de la confusión jurisprudencial y se añade que «en su defecto» lo serán «las personas que los insten o soliciten, o aquellos en cuyo interés se expidan».

La disposición final tercera de esta Ley 32/1980 preveía la elaboración y aprobación por el Gobierno, en el plazo máximo de seis meses a partir de su entrada en vigor, de un texto refundido así como del Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Dando cumplimiento a este mandato se aprobó dicho texto refundido por el Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre. En él se recogían, junto con las normas de las Leyes 32/1980 y 41/1980, de 5 de julio, de medidas de apoyo a la vivienda, aquellas otras, procedentes del precitado Decreto 1018/1967 que se consideraban en plena vigencia. Su artículo 30, como no podía ser de otra manera, reguló el sujeto pasivo en los mismos términos que lo hizo la ley de la que traía causa. Esta regulación se incluyó en su artículo 30 que decía así: «Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho, y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan».

A su vez este texto refundido sería desarrollado por el Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el primer reglamento específico del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados². Este primer reglamento del impuesto sobre transmisiones reguló el sujeto pasivo en su artículo 41 y lo hizo literalmente en los mismos términos que lo había hecho la ley a la que desarrolla, por lo que no es necesario reproducir el precepto.

Y llegamos a la normativa actualmente vigente del impuesto, que se encuentra contenida en el texto refundido de la Ley del ITP y AJD aprobado por Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre³. La regulación del sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados es idéntica a la que se contenía en el artículo 30 del Real Decreto legislativo y en el 41 de su reglamento, a los que nos acabamos de referir. En efecto, su artículo 29 dispone: «Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales o aquellos en cuyo interés se expidan».

Para desarrollar este texto legal se aprobó el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Este reglamento vino a sustituir al aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre. De nuevo vuelve a repetirse aquí la circunstancia antes apuntada, pues el reglamento actualmente vigente al igual que su predecesor se limita en muchos casos a reproducir los artículos del texto refundido y en otros simplemente a matizar lo allí establecido. Sin embargo, en materia de sujetos pasivos introduce una novedad fundamental.

¿En qué términos regula el sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados el reglamento vigente? Pues lo hace introduciendo efectivamente una importante novedad respecto a lo establecido en la ley. La regulación se encuentra en su artículo 68 que tiene dos párrafos. El primero reproduce literalmente lo previsto en el artículo 29 de la ley. Y el segundo, que constituía una novedad respecto de lo dispuesto en la ley, decía desde su aprobación el 29 de mayo

² La doctrina ha puesto de relieve un dato importante relacionado con el parco contenido de este Reglamento: de sus 91 artículos, 60 eran reproducción del precitado texto refundido de 1980. Así lo ha puesto de relieve Alcalde Barrero (2010, p. 12), quien añade que esta insuficiencia del texto reglamentario quedaba suplida por el mantenimiento de la vigencia, en lo que no se opusiese al mismo, de los viejos reglamentos de los impuestos de derechos reales y timbre del Estado, situación que a su juicio no dejaba de plantear problemas en la gestión del impuesto.

³ Fue dictado por el Gobierno en desarrollo de la autorización prevista en la disposición adicional novena de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas. Inicialmente la autorización estaba prevista para que dicho texto refundido se dictase en 1992, pero la disposición adicional tercera de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, prorrogó dicha autorización para 1993 y la extendió a regularizar, aclarar y armonizar las disposiciones legales relativas al impuesto. Se trata de un texto legal que incorpora los preceptos del anterior texto refundido del impuesto y las posteriores modificaciones introducidas en el mismo por diversas leyes. Dado el tiempo transcurrido desde su aprobación, son muchas las modificaciones que ha sufrido el vigente texto refundido. En concreto ha sido modificado en más de veinte ocasiones por diversas leyes estatales (algunas de ellas son Leyes de Presupuestos que como es sabido tienen ciertas limitaciones en cuanto a su posible contenido) e incluso algunos de sus preceptos han sido anulados por sentencias del Tribunal Constitucional.

de 1995 lo siguiente: «Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario».

En sus Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo va a concluir considerando que el contenido de este apartado 2 del artículo 68 del reglamento constituye un evidente exceso reglamentario que lo convierte en ilegal, ilegalidad que se declara conforme a lo previsto en el artículo 27.3 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Conviene advertir que el Tribunal Supremo se había pronunciado ya sobre la legalidad de este segundo apartado del artículo 69, pero en sentido contrario. Fue en su Sentencia de 20 de enero de 2004 (rec. núm. 158/2002 –NFJ016135–) con ocasión de un recurso contencioso-administrativo contra la desestimación por Acuerdo del Consejo de Ministros de 26 de julio de 2002 de recurso de alzada *per saltum*, por el que se instaba directamente la declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 68 del reglamento al hilo de una Resolución de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, que había denegado la petición de devolución de ingresos indebidos por un importe de 308.304 pesetas de entonces en concepto de actos jurídicos documentados relativo a la constitución de un préstamo hipotecario. A juicio del recurrente, quien adquiere un derecho como es la hipoteca y aquel en cuyo interés se expide el documento notarial de inscripción registral constitutiva (además es él quien lo insta y solicita) y en consecuencia es sujeto pasivo del tributo el acreedor hipotecario y no el prestatario. En el Acuerdo del Consejo de Ministros se argumentaba que en los préstamos hipotecarios se gravan conjuntamente el contrato de préstamo y el de hipoteca, siendo el sujeto pasivo designado la persona del prestatario, por lo que, cuando se grava por cualquier modalidad del impuesto una escritura que recoge un préstamo hipotecario, el sujeto pasivo es siempre el prestatario, invocando para ello la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2001⁴. El recurso contencioso-administrativo va a ser rechazado por el tribunal argumentando en su fundamento de derecho cuarto que en un préstamo «el adquirente es el prestatario (que es el que adquiere la cantidad prestada y se obliga a su devolución, con pago en su caso de los intereses), y, en un préstamo hipotecario, el adquirente sigue siendo el prestatario (que es quien adquiere la cantidad prestada, si bien el prestamista queda garantizado con el derecho real de hipoteca, pero sin adquirir tal derecho, porque lo que se produce es la constitución de dicho derecho real, que realiza precisamente el prestatario o un tercero, en su caso, sobre un bien de su propiedad)». En cualquier caso, concluye el tribunal, «sea quien fuere el adquirente en el caso de hipoteca, si se

⁴ En el Acuerdo del Consejo de Ministros se añadía que esta sujeción no iba contra la Sexta Directiva de la CEE ni contra la Directiva 69/335/CEE que regula la tributación de la financiación de las empresas, por dos razones: primero porque actos jurídicos documentados es un tributo documental que grava, no el acto en sí mismo considerado, sino el documento que lo sustenta y acoge, y, segundo, porque «al ser el sujeto pasivo del mismo la persona a la que se concede al préstamo, para que pudiera aplicarse el IVA tendría que tener como actividad la de ser receptor de préstamos hipotecarios, con el absurdo que ello conlleva, cuando es así, también, que, según la jurisprudencia comunitaria, los importes que determinan la cuantía de la base imponible del IAJD no son incardinables en el concepto de volumen de negocios del sujeto pasivo».

aplica la norma según la que en la constitución de hipoteca en garantía de un préstamo la tributación se hace exclusivamente por el concepto de préstamo, el sujeto pasivo sigue siendo el adquirente del bien o derecho, o sea, el adquirente del préstamo, que es el prestatario». En contestación a la alegación del recurrente de que quien adquiere el derecho es el acreedor hipotecario, el Tribunal Supremo afirma que cabe argüir «que la hipoteca se constituye, no se transmite, y que en los préstamos hipotecarios existen numerosos supuestos de actas o documentos notariales que se formalizan precisamente a solicitud del prestatario (como son los casos de cancelación parcial del préstamo, un acta de extinción de hipoteca o un acta de subrogación en el préstamo hipotecario)».

El tribunal invoca para ello otros dos pronunciamientos anteriores de la misma sección y sala, en concreto sus Sentencias de 17 de noviembre de 2001 (rec. núm. 2194/1996 –NFJ071925–) y de 23 de noviembre de 2001 (rec. núm. 2533/1996 –NFJ011957–). En la primera de ellas se concluyó que el sujeto pasivo solo podía ser el prestatario como adquirente del bien o derecho y ello porque el «derecho» a que se refiere el precepto «es el préstamo que refleja el documento notarial, aunque este se encuentre garantizado con hipoteca y sea la inscripción de este en el Registro de la Propiedad elemento constitutivo del derecho de garantía». Entonces defendía el Tribunal Supremo que la concreción que hace el apartado 2 del artículo 29 se explica porque «el requisito de que las escrituras o actas notariales contengan actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, está refiriéndose, indisolublemente, tanto al préstamo como a la hipoteca». Y en la segunda sostuvo el Supremo, a los efectos que aquí interesan, que «la unidad del hecho imponible en torno al préstamo produce la consecuencia de que el único sujeto pasivo posible es el prestatario».

Otro argumento que utilizó el recurrente fue el de la inconstitucionalidad de la cuota variable del tributo por ser uno de los residuos históricos del impuesto sobre el timbre, donde no existe la nota que predica el artículo 31.1 de la Constitución española (CE), la de capacidad económica, porque tal impuesto supone solo la contraprestación que el Estado obtiene por dar mayor fuerza a los documentos auténticos. Después volveré en el apartado 6 de este trabajo sobre el asunto de la constitucionalidad del artículo 29 del reglamento, ahora me limito a dejar apuntado que el Tribunal Supremo se despachó este argumento afirmando que «como se declara en el propio acuerdo del Consejo de Ministros de 26 de julio de 2002, ninguna contradicción existe entre el IAJD y el criterio general del artículo 31.1 de la CE, ya que, con abstracción de ser un tributo documental, su base imponible se fija en función de la cuantía del acto que se documenta, y tal cuantía siempre está en relación directa con la capacidad económica del sujeto pasivo».

En definitiva, y recapitulando, nos quedamos con una idea: la Sala Tercera del Tribunal Supremo se había venido pronunciando hasta el 16 de octubre de 2018 a favor de la legalidad y la constitucionalidad del artículo 29 del reglamento del impuesto.

Antes de concluir este apartado me parece oportuno mencionar cómo se regula el sujeto pasivo en este tributo en la normativa vigente en los territorios forales. La respuesta es muy simple: lo está en los mismos términos que en la legislación estatal, pues en los territorios forales o bien la norma foral o bien los respectivos reglamentos del impuesto incluyen una norma idéntica al apartado 2 del artículo 29 del reglamento. No obstante, conviene distinguir por qué la situación

es diferente en unos territorios y otros. En el caso de Vizcaya tanto el apartado 2 del artículo 42 de la Norma Foral 11/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como el artículo 66 del Decreto Foral 106/2001, de 5 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la Diputación foral vizcaína, disponen que el sujeto pasivo es el prestatario. En el caso de Guipúzcoa sí cabría hablar de exceso reglamentario porque la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de esta Diputación foral no dice nada al respecto, mientras que el reglamento del impuesto aprobado por Decreto Foral 9/2011, de 22 de marzo, en su artículo 24.2 dispone que el sujeto pasivo del impuesto en las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria es el prestatario. En el caso de Álava sucede lo contrario, es decir, que el Reglamento del ITP y AJD, aprobado por Decreto Foral 66/2003, de 30 de diciembre, no ha previsto expresamente que el prestatario sea el sujeto pasivo, pero en cambio la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, que es la norma reguladora del ITP y AJD, sí contempla en el apartado 2 de su artículo 54 esa consideración del prestatario como adquirente a estos efectos y en consecuencia como sujeto pasivo. En Navarra tanto el texto refundido de la Ley foral de las disposición del ITP y AJD, aprobado por Decreto Foral legislativo 129/1999, de 26 de abril, concretamente en su artículo 21, como el reglamento del impuesto, aprobado por Decreto Foral 165/1999, de 17 de mayo, este último en su artículo 53, disponen expresamente que se considerará adquirente al prestatario en estos casos.

Así pues, a diferencia de lo que ocurre a nivel estatal, la consideración del prestatario como sujeto pasivo se incluye en las normas forales de Álava y Vizcaya y en la ley foral de Navarra, reguladoras del impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Estas leyes forales, según se afirma en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, «no desarrollan ni complementan, por lo tanto, ley alguna, sino que suplen a las leyes estatales», por lo que «deben tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquellas». Esta ley orgánica introdujo una nueva disposición adicional quinta en la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, para regular el llamado blindaje foral vasco. En dicha disposición se atribuye al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las normas forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución. Esto supone que en la práctica se vienen a equiparar a efectos de impugnación las normas estatales y forales. Hasta esa modificación las normas forales reguladoras de los distintos impuestos eran recurribles ante los tribunales de lo contencioso-administrativo. Para justificar este importantísimo cambio en la exposición de motivos de dicha ley orgánica se afirma que los derechos históricos de los territorios forales, al menos en su núcleo esencial, «no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que entrañan, sin duda, una cuestión constitucional, tanto como las que pueda plantear cualquier otro precepto de la Constitución, lo que obliga a arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa, que remedie el déficit de protección de la foralidad que resulta de la falta de legitimación de las instituciones forales para acudir al Tribunal Constitucional en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invada el espacio que la disposición adicional primera de la Constitución y el artículo 37 del Estatuto vasco les reserva en exclusiva».

Como consecuencia de lo anterior se da la paradoja de que el Tribunal Supremo ha declarado nulo el artículo 29 del Reglamento estatal del ITP y AJD y dicha nulidad no se extiende a los preceptos homólogos de las normas forales de Álava y Vizcaya y de la ley foral de Navarra, porque, como antes indiqué, en Guipúzcoa solo el reglamento atribuye la condición de sujeto pasivo al prestatario. Tras la modificación operada por la precitada Ley Orgánica 1/2010, cuya constitucionalidad ha sido confirmada por el propio tribunal en su Sentencia de 23 de junio de 2016, ni la Sala Primera ni la Sala Tercera del Tribunal Supremo son competentes para juzgar la validez de los preceptos contenidos en dichas normas que consideran sujeto pasivo al prestatario⁵. Así pues, nos encontramos con que en esos dos territorios no resulta de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo en esta materia, de manera que mientras no se modifiquen las normas forales en dichos territorios el sujeto pasivo seguiría siendo el prestatario.

3. EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA DE LO CIVIL DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RECURSOS CONTRA CLÁUSULAS ABUSIVAS

Gran parte de la polémica suscitada en los últimos años sobre la tributación de los préstamos hipotecarios en el impuesto sobre actos jurídicos documentados deriva de la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo que se ha pronunciado sobre este asunto con ocasión de recursos de casación, en los que se discutía sobre la posible nulidad por abusivas de cláusulas en préstamos con garantía hipotecaria, que atribuían el pago de todos los gastos e impuestos al prestatario consumidor.

El fallo que hizo que volviera a revivir una polémica que ya parecía resuelta tras las sentencias dictadas por su Sala Tercera, a las que después me referiré, fue la Sentencia del pleno de la Sala de lo Civil de 23 de diciembre de 2015 (rec. cas. núm. 2658/2013 –NCJ060752–), de la que fue ponente el magistrado don Pedro José Vela Torres. Esta sentencia rechaza el recurso extraordinario por infracción procesal y el de casación interpuesto contra la Sentencia de fecha 26 de julio de 2013, dictada por la Sección 28.^a de la Audiencia Provincial de Madrid estimando el recurso de apelación planteado por la Organización de Consumidores y Usuarios en relación con diversas cláusulas que figuraban en los contratos de dos conocidas entidades bancarias. No conformes con dicho pronunciamiento, las dos entidades bancarias acudieron al Tribunal Supremo.

Una de las cláusulas cuestionadas por la precitada Organización de Consumidores era la que atribuía a la parte prestataria, entre otros muchos gastos, todos los tributos, comisiones y gastos ocasionados por la preparación, formalización, subsanación, tramitación e inscripción de escrituras, modificación y ejecución de los contratos de préstamos hipotecarios, así como por la constitución, conservación y cancelación de su garantía. El Tribunal Supremo declaró nula esta cláusula que

⁵ Véase en este sentido el interesante comentario publicado por Zejalbo Martín (16 de febrero de 2017), notario de Lucena (Córdoba).

endosaba todos los gastos propios de la constitución de hipotecas al prestatario por considerar que vulneraba lo dispuesto en el artículo 89.3 del Real Decreto legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias (TRLGCU), que considera abusiva «la imposición al consumidor de los gastos de documentación y tramitación que por ley corresponda al empresario».

Con su argumentación la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo lo que hizo fue sembrar la duda sobre un tema que en principio parecía que estaba resuelto por su Sala Tercera. La Sala Primera del tribunal, tal vez excediéndose de lo que es su competencia, dijo que era nula la cláusula que atribuía al consumidor el pago de todos los gastos e impuestos derivados de la operación, incluyendo tributos en los que el sujeto pasivo es la entidad prestamista. Y lo decimos porque en su Sentencia de 23 de diciembre de 2015 la Sala Primera, tras criticar que en esta materia la cláusula de atribución de todos los gastos al consumidor no distinguiera, concluyó: «De tal manera que la entidad prestamista no queda al margen de los tributos que pudieran devengarse con motivo de la operación mercantil, sino que, al menos en lo que respecta al impuesto sobre actos jurídicos documentados, será sujeto pasivo en lo que se refiere a la constitución del derecho y, en todo caso, la expedición de las copias, actas y testimonios que interese y que, a través de la cláusula litigiosa, carga indebidamente sobre la otra parte contratante. En su virtud, tanto porque contraviene normas que en determinados aspectos tienen carácter imperativo, como porque infringe el artículo 89.3 c) del TRLGCU, que considera como abusiva la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario, la declaración de nulidad efectuada por la Audiencia es plenamente ajustada a derecho». Recordando lo que ya dijo en su Sentencia de 25 de noviembre de 2011 (Sentencia núm. 842/2011 –NFJ045292–) con referencia a un contrato de compraventa de vivienda, la sala añadió que «la imputación en exclusiva al comprador/consumidor de los tributos derivados de la transmisión, era una cláusula abusiva, por limitar los derechos que sobre distribución de la carga tributaria estaban previstos en la legislación fiscal, por lo que la condición general que contuviese dicha previsión debía ser reputada nula».

Recapitulando: se puede afirmar que la Sala Primera concluye, primero, que es abusivo exigir al prestatario sin posibilidad de negociación todos los impuestos vinculados a la concesión de un préstamo hipotecario a través de cláusulas en los contratos bancarios y, segundo, que la entidad prestamista es sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados «en lo que se refiere a la constitución del derecho y, en todo caso, la expedición de las copias, actas y testimonios que interese».

Esta era la doctrina mantenida por la Sala Primera del Tribunal Supremo, que no olvidemos es competente exclusivamente en materia civil de conformidad con lo previsto en el artículo 56 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, cuando se admitió el 15 de enero de 2018 el recurso de casación que ha dado lugar a la Sentencia de 16 de octubre de 2018. Pero así las cosas, resulta que dos meses después de admitirse por la sección de admisión de la Sala Tercera los recursos de casación que han dado origen a las sentencias comentadas en este trabajo y a través de dos Sentencias de 15 de marzo de 2018 (Sentencias núms. 147 y 148/2018 –NFJ069784 y NFJ069783, respectivamente–), de las que fue ponente el magistrado don Pedro José Vela Torres, es decir, el mismo que en la Sentencia de 23 de diciembre de 2015, la Sala Primera da un giro evidente en el criterio que venía

manteniendo hasta dicha fecha y pasa a alinearse con la doctrina que de forma reiterada venía manteniendo la Sala Tercera al concluir que el sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados por la constitución de hipotecas no es la entidad prestamista sino el deudor o prestatario.

Las dos Sentencias de 15 de marzo de 2018 resuelven también recursos de casación en los que se cuestionan cláusulas de los contratos de entidades bancarias con consumidores y traen causa de dos Sentencias de la Audiencia Provincial de Oviedo de 1 y 17 de febrero de 2017. Como bien ha explicado Rodríguez Achútegui (2018, pp. 115-124) estas dos sentencias tratan de zanjar la polémica sobre si una de las consecuencias de la declaración de abusividad de la cláusula que dispone que todos los gastos de constitución del préstamo hipotecario correspondan al consumidor/prestatario alcanza también, como podía interpretarse que apuntaba la precitada Sentencia de 23 de diciembre de 2015, a lo tributado por actos jurídicos documentados. En el apartado 3 del fundamento de derecho quinto de ambas sentencias la Sala Primera expresa con meridiana claridad que «respecto de la constitución de la hipoteca en garantía de un préstamo, en armonía con la jurisprudencia de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, debemos concluir que el sujeto pasivo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es el prestatario». Y después en el apartado 5 de dicho fundamento de derecho concluye, también sin dejar ninguna sombra de duda, que el artículo 29 del Reglamento del ITP y AJD no es ilegal cuando afirma: «Aunque se ha discutido sobre la legalidad de dicha norma reglamentaria, la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo a que antes hemos hecho referencia no ha apreciado defecto alguno de legalidad (por todas, sentencia de 20 de enero de 2004)».

Conviene hacer notar que el tribunal hace una distinción entre la cuota variable o gradual, que grava aquellos documentos notariales que tengan por objeto cantidad o cosa valuable y que contengan actos o contratos inscribibles en los registros que la ley contempla y donde será sujeto pasivo, como acabo de indicar, el prestatario, invocando para ello lo dispuesto en el polémico artículo 68 del reglamento y la cuota fija por los actos jurídicos documentados del timbre de los folios de papel exclusivo que el Estado facilita al notario para una mayor seguridad y en los que se redactan la matriz y las copias autorizadas (arts. 71 y ss. del reglamento), en los que habrá que distinguir entre el timbre de la matriz y el de las copias autorizadas. Respecto de la cuota fija que recae sobre la matriz, la Sala Primera de nuevo se remite a la doctrina de la Sala Tercera para concluir que corresponde el abono del impuesto al prestatario, salvo en aquellos casos en que pudiera existir un pacto entre las partes sobre la distribución de los gastos notariales y registrales. Y añade: «Como el Real Decreto 1426/1989, de 17 de noviembre, por el que se aprueba el Arancel de los Notarios, habla en general de interesados, pero no especifica si a estos efectos de redacción de la matriz el interesado es el prestatario o el prestamista, y el préstamo hipotecario es una realidad inescindible, en la que están interesados tanto el consumidor –por la obtención del préstamo–, como el prestamista –por la hipoteca–, es razonable distribuir por mitad el pago del impuesto (solución que, respecto de los gastos notariales y registrales, apunta la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 7 de abril de 2016)».

Llama desde luego la atención que la Sala Primera del Tribunal Supremo manifieste que no puede reinterpretar quién sea el sujeto pasivo del tributo en la modalidad gradual, pero sí en la

cuota fija, permitiendo que se pague por mitades en caso de que exista pacto en relación con el abono de los gastos notariales (aun cuando dicho pacto no fuera por mitades)⁶.

Por otra parte, respecto de la cuota fija que recae sobre las copias autorizadas, la Sala Primera afirma que habrá que considerar sujeto pasivo a quien las solicite, que normalmente será el prestatario, pues así se desprende del precitado artículo 68 del reglamento.

La Sala Primera estima en ambos casos los recursos de casación pero en su fundamento de derecho sexto y tras acotar los efectos de la sentencia diciendo que «el profesional restituya al consumidor las cantidades que hubo que pagar por impuestos cuyo pago la ley impone al profesional», reconoce con buen criterio que para adoptar esta decisión «la jurisdicción civil no puede enjuiciar si le parece adecuada la determinación del sujeto pasivo obligado al pago del impuesto que hace la normativa reguladora de cada impuesto». La determinación de quién es el sujeto pasivo de un impuesto –dice el tribunal– «es una cuestión legal, de carácter fiscal o tributario, que no puede ser objeto del control de transparencia o abusividad desde el punto de vista de la Directiva 93/13/CEE, sobre contratos celebrados con consumidores, ni de la legislación nacional protectora de consumidores».

La argumentación contenida en los fundamentos jurídicos de estas dos sentencias es prácticamente idéntica salvo en un importante párrafo que solo encontramos en la primera de ellas, es decir, en la número 147/2018, y en el que la Sala Primera se va a mostrar respetuosa con la doctrina de la Sala Tercera. En efecto, en ella se admite, sin ambages, que a quien corresponde primigeniamente la interpretación de las normas tributarias, de conformidad con lo previsto en los artículos 9.4 y 58 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 1, 2 y 12 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, en relación con el artículo 37 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, es «a la jurisdicción contencioso-administrativa, y en su cúspide, a la Sala Tercera de este Tribunal Supremo». El párrafo al que nos referimos concluye así: «Como hemos dicho en relación con otros impuestos, por ejemplo el IVA, el conocimiento de las controversias entre particulares acerca del cumplimiento de obligaciones dimanantes de relaciones contractuales corresponde, en principio, al orden jurisdiccional civil, conforme al art. 9.1 LOPJ, pero cuando la controversia versa sobre la existencia o contenido de la obligación tributaria o sobre la determinación del sujeto que resulta obligado en virtud de la misma, su conocimiento corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa (sentencias 707/2006, de 29 de junio [NCJ050361]; 1150/2007, de 7 de noviembre [NCJ041138]; 343/2011, de 25 de mayo [NCJ063615]; y 328/2016, de 18 de mayo [NCJ061351])».

En conclusión, lo importante de estas sentencias es que en ellas la Sala Primera del tribunal llega a dos conclusiones: primera, que la jurisdicción civil es competente para pronunciarse sobre la distribución de gastos en los préstamos hipotecarios y, segunda, que la interpretación de las normas tributarias corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa. Al hilo de este segundo reconocimiento y reiterando la doctrina de la Sala Tercera con profusa cita de su jurisprudencia, concluían ambos fallos que el sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados era el prestatario.

⁶ Así lo advierte también Agüero Ortiz, A. (2018).

4. EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA TERCERA: ESPECIAL ANÁLISIS DE LA DOCTRINA RECOGIDA EN SUS SENTENCIAS DE 16, 22 Y 23 DE OCTUBRE DE 2018

Una vez expuesta la doctrina de la Sala Primera y con carácter previo al análisis de la evolución de la doctrina de la Sala Tercera hasta llegar a las recientes Sentencias de octubre y noviembre de 2018, conviene sintetizar cuáles son las dos posibles interpretaciones que se pueden mantener en relación con la determinación del sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los préstamos hipotecarios a fin de verificar si ambas son válidas desde el punto de vista civil.

Una primera posición consiste en considerar que tiene preferencia el derecho real sobre el derecho de obligaciones de manera que la hipoteca ocupa el primer plano y desplaza al préstamo a un segundo plano. De acuerdo con lo anterior, el sujeto pasivo debe ser el prestamista acreedor hipotecario en su condición de adquirente o beneficiario de la hipoteca. La primera copia de la escritura la está instando la entidad financiera y sobre todo y lo que es más importante se expide en su interés en el sentido previsto en el artículo 29 del texto refundido de la Ley del ITP y AJD, pues será esa copia la que le permita privilegiar su crédito e iniciar, llegado el caso, un juicio ejecutivo. Junto a lo anterior, hoy por hoy no se discute que la cuota gradual de este tributo grava el documento notarial en la medida en que es inscribible, y en este caso, lo que se inscribe es la hipoteca y no el préstamo. Esta primera interpretación sería, por otra parte, acorde con la consideración que en el texto refundido de la Ley del ITP y AJD se hace del impuesto sobre actos jurídicos documentados como un gravamen documental al que es ajeno el negocio jurídico subyacente.

La segunda interpretación posible pasa por considerar que tiene preferencia el derecho de obligaciones sobre el derecho real de manera que el préstamo es el negocio jurídico principal y la hipoteca es un negocio jurídico accesorio de garantía de aquel. Por tanto, el beneficiario del préstamo y aquel en cuyo interés se formaliza la escritura es el prestatario, por lo que debe ser este y no la entidad prestamista el sujeto pasivo. Esta interpretación se apoyaría en el párrafo segundo del artículo 69 del reglamento que disponía hasta su reciente anulación lo siguiente: «Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario».

Ambas interpretaciones son, por tanto, perfectamente válidas desde una perspectiva estrictamente civil. Siguiendo un discurrir lógico, corresponde ahora ver cómo ha ido evolucionando la doctrina de la Sala Tercera sobre este particular hasta llegar a la situación actual. Pero antes de ello me gustaría recordar, como ya he avanzado en la introducción del trabajo, que estamos ante una cuestión estrictamente tributaria. Es evidente que la competencia para conocer de los recursos de casación en materia contencioso-administrativa y por consiguiente para dictar doctrina en materia tributaria le corresponde a la Sala Tercera de conformidad con lo previsto en el artículo 58 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Por tanto si la Sala Tercera, que es la que se ocupa de los recursos en materia tributaria, decidió cambiar de criterio y mantener que el sujeto pasivo es la entidad prestamista no hay por qué avocar la cuestión al pleno de la sala para decidir si se mantiene este nuevo criterio o se vuelve al antiguo porque está en contradicción con el sostenido por la Sala Primera. Las propias sentencias de la Sala Tercera, que estoy comentando,

así lo vienen a reconocer cuando señalan que el hecho de que la Sala Primera haya corregido la doctrina que llevó a su Sección Primera a admitir el recurso no condicionaba en ningún caso el pronunciamiento de fondo que debía efectuarse en esta sentencia. Y ello porque la única que es competente para fijar doctrina en materia tributaria es la Sala Tercera.

Además de lo anterior, no debemos perder de vista que dentro de la Sala Tercera hay una sección que es la Segunda especializada en materia tributaria. Por tanto, no tiene mucho sentido que si la Sección Segunda se pronuncia a favor de considerar que el sujeto pasivo del impuesto es el banco, después venga el pleno de la sala a enmendar la plana a dicha sección cambiando su doctrina para decir que el sujeto pasivo es el prestatario.

Tradicionalmente la Sala Tercera se había venido decantando en una doctrina muy reiterada por la segunda interpretación, es decir, por considerar que el sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en las escrituras de préstamos con garantía hipotecaria era el prestatario. En sus primeros pronunciamientos al respecto, la sala se refería a la polémica sobre una cuestión previa como es la sujeción de los préstamos hipotecarios al impuesto sobre actos jurídicos documentados y sobre todo a la necesidad de clarificar algunos aspectos de dicho tributo que «tantas dificultades encierra en su actual configuración». Este planteamiento se recoge, por ejemplo, en sus Sentencias de 19 y 23 de noviembre de 2001 (reces. cas. núms. 2196/1996 –NFJ011956–⁷ y 2533/1996 –NFJ011957–⁸, de las que fueron ponentes respectivamente los magistrados don Pascual Sala Sánchez y don Alfonso Gota Losada), en los que con ocasión de recursos planteados por entidades mercantiles a las que se había concedido un préstamo hipotecario formalizado en escritura pública, el tribunal mantuvo que la unidad del hecho imponible en torno al préstamo produce la consecuencia de que el único sujeto pasivo posible es el prestatario, afirmando en concreto lo siguiente:

⁷ Este recurso de casación se dirigía contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional –Sección Segunda– de 23 de enero de 1996, desestimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil Manuel Asín, SL contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de abril de 1992 confirmatorio en alzada de la anterior Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, que había inadmitido la reclamación promovida frente a una liquidación tributaria girada en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados con motivo de la concesión de un préstamo hipotecario a dicha mercantil.

⁸ El recurso de casación traía causa de la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de febrero de 1996, desestimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil «Inmobiliaria Torremolinos, SA» contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de marzo de 1993, confirmatoria a su vez en alzada de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que tuvo su origen en la reclamación presentada por dicha mercantil contra liquidación practicada por la Delegación de Hacienda de Málaga en concepto de actos jurídicos documentados derivado de un préstamo hipotecario concertado con el entonces Banco Hipotecario de España. La citada mercantil consideraba que «no era el sujeto pasivo del impuesto centrándose su atención en la garantía hipotecaria, como causa determinante de la sujeción a gravamen del documento, lo que le llevaba a defender que el "adquirente" del devengo real de la hipoteca en los términos del entonces artículo 30 del Texto refundido de la Ley del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, no era otro que el acreedor garantizado por el mismo. Asimismo la recurrente sostenía que si nos atenemos a la regla subsidiaria "aquellas en cuyo interés se expidan", estaba claro que el interesado en el otorgamiento de la escritura pública para su inscripción en el Registro de la Propiedad es el prestamista, dado que tal solemnidad como requisito *ad constitutionem* del derecho real de hipoteca».

«Es necesario añadir al respecto que, aunque, en puridad de conceptos, la conclusión de la unidad del hecho imponible, más que del mencionado art. 15.1 del Texto Refundido aquí considerado encontraba su más claro apoyo en el art. 18 del Reglamento de 29 de diciembre de 1981, que, en vez de hablar, como hacía el tan citado art. 15.1, de que "la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis en garantía de un préstamo, (tributarían) exclusivamente por el concepto de préstamo", se refería a que "la constitución de préstamos garantizados con fianza, prenda, hipoteca y anticresis (tributarían) solo por el concepto de préstamo" –matiz que no pasa desapercibido a la Sala y que incluso podría haber dado pie a interpretar que el hecho imponible no era el préstamo hipotecario, sino la hipoteca, aunque su gravamen quedaba subsumido en el gravamen del préstamo, con la consecuencia de que el Reglamento se había excedido de la previsión legal que desarrollaba–, es lo cierto que la interpretación tradicional de esta Sala ha aceptado siempre la premisa de que el hecho imponible, préstamo hipotecario, era y es único, y que, por tanto, la conclusión de su sujeción a AJD, hoy por hoy, es coherente, cualesquiera sean las tendencias legislativas que, en un futuro próximo, pudieran consagrar su exención en esta última modalidad impositiva, introduciendo la necesaria claridad en el sistema aplicativo de un impuesto, como el de AJD, que tantas dificultades encierra en su actual configuración, como ha hecho finalmente la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, al añadir un nuevo apartado 18 al art. 45.I.B del Texto Refundido del ITP y AJD vigente de 24 de septiembre de 1993, aunque, obviamente, no sea de aplicación al caso aquí cuestionado.

En cualquier caso, la unidad del hecho imponible en torno al préstamo, produce la consecuencia de que el único sujeto pasivo posible es el prestatario, de conformidad con lo establecido en el art. 8 d), en relación con el 15.1 del Texto Refundido ITP y AJD, y en relación, asimismo, con el art. 18 del Reglamento de 1981, hoy art. 25 del vigente de 29 de mayo de 1995, que, por cierto, ya se refiere a la constitución de, entre otros, derechos de hipoteca en garantía de un préstamo y no a la de préstamos garantizados con hipoteca».

También es una constante en la jurisprudencia de la Sala Tercera sobre este tema desde sus primeros pronunciamientos defender que el sujeto pasivo era el prestatario de la consideración del préstamo como negocio jurídico principal y de la hipoteca como negocio jurídico accesorio de garantía de aquel. El beneficiario del préstamo y aquel en cuyo interés se formalizó era de acuerdo con esta doctrina del Supremo el prestatario. Esta tesis se recoge, por ejemplo, en sus Sentencias de 25 de septiembre de 1989 (rec. núm. 6/1988 –NFJ071990–) y de 6 de febrero de 2002 (rec. núm. 103/1997 –NFJ071927–), de las que fue ponente el magistrado don Emilio Pujalte Clariana). Y llevaba razón en términos de pureza jurídica el tribunal porque puede existir préstamo sin hipoteca, pero no hipoteca sin préstamo.

Esta doctrina ha sido completada y reiterada posteriormente por la Sala Tercera entre otras en sus Sentencias de 15 y 24 de junio de 2002 (reces. núms. 2363/1997 –NFJ013482– y 3170/1997

–NFJ012570–, ponentes don Pascual Sala Sánchez y don Alfonso Gota Losada, respectivamente); de 14 de mayo y 27 de octubre de 2004 (reces. cas. núms. 4075/1999 y 7941/1999 –NFJ018943–, ponentes don Alfonso Gota Losada y don Manuel Vicente Garzón Herrero); de 20 de enero, 27 de marzo, 20 de junio y 31 de octubre de 2006 (reces. cas. núms. 693/2001 –NFJ022166–, 1839/2001, 2794/2001 y 4593/2001 –NFJ024428– de las que fueron ponentes respectivamente en el primer caso don Juan Gonzalo Martínez-Micó; en el segundo, don Rafael Fernández Montalvo, y en el tercero y cuarto, don Emilio Frías Ponce).

En ellas se viene a insistir en la misma idea, es decir, que el sujeto pasivo en la modalidad de documentos notariales de actos jurídicos documentados solo puede ser el prestatario y ello «no ya por un argumento similar al de la unidad del hecho imponible en torno al préstamo, conforme ocurre en la modalidad de transmisiones onerosas –arts. 8.º d), en relación con el 15.1 del Texto Refundido y con el art. 18 de su Reglamento–, sino porque el "derecho" a que se refiere el precepto es el préstamo que refleja el documento notarial, aunque este se encuentre garantizado con hipoteca y sea la inscripción de esta en el Registro de la Propiedad elemento constitutivo del derecho de garantía». A juicio del tribunal, «cuando el art. 31 del Texto Refundido exigía, entre otros que ahora no interesan, el requisito de que las escrituras o actas notariales contengan actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, está refiriéndose, indisolublemente, tanto al préstamo como a la hipoteca». Y buena prueba de que es así –concluye el Supremo– «la constituye el que el Reglamento vigente de 29 de mayo de 1995 –que, aun no aplicable al supuesto de autos, tiene un indudable valor interpretativo–, en el párrafo 2.º de su art. 68, haya especificado que "cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario"».

Esta doctrina del Tribunal Supremo sale al paso de los pronunciamientos contradictorios que sobre la cuestión objeto de este trabajo habían venido dictando algunos tribunales superiores de justicia en la década de los noventa. Veamos brevemente algunos de estos pronunciamientos. En un supuesto no idéntico, pero sí asimilable al aquí analizado, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en Sentencia de 3 de julio de 1997 (rec. núm. 497/1993 –NFJ005984–) había concluido, en relación con la determinación del sujeto pasivo de actos jurídicos documentados liquidado como consecuencia del otorgamiento de una escritura pública de cambio de garantía, que únicamente podía considerarse como sujeto pasivo del impuesto al prestatario cuando se documenta el préstamo y su garantía en un solo acto (ya que en ese caso la hipoteca se yuxtapone al negocio jurídico principal que es el préstamo), pero no cuando únicamente se produce un cambio de garantía a favor del prestamista, puesto que el beneficiario es la entidad de crédito que ya estaba suficientemente garantizado.

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia de 16 de enero de 1997 (rec. núm. 2901/1994), en un supuesto de otorgamiento de una hipoteca en garantía de un aval que cubría el importe de la mitad de un crédito prestado para asegurar un préstamo concedido a la empresa que ofrece la hipoteca, había concluido que la escritura de hipoteca no tenía por objeto la concesión de un préstamo, dado que quien adquiriría los derechos derivados de la contragarantía era el banco y, por tanto, al ser el beneficiario, sobre él debía recaer la condición de sujeto pasivo de actos jurídicos documentados.

En tercer término, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su Sentencia de 29 de enero de 1998 (rec. núm. 288/1995 –NFJ007009–), en relación con un supuesto de constitución de una hipoteca en garantía de un aval prestado para garantizar determinadas deudas tributarias de los sujetos que otorgan la escritura de hipoteca, se pronuncia en el sentido de que no resultaba de aplicación el artículo 15 del entonces texto refundido de la Ley del ITP y AJD, puesto que no nos hallamos ante una escritura de préstamo hipotecario, correspondiendo, por tanto, la tributación a la entidad de crédito, ya que la hipoteca se constituyó en favor del banco para el caso de que ejecutara el aval prestado, siendo pues este el único beneficiario de la operación.

Hay que hacer notar que estos dos últimos pronunciamientos, como acertadamente tuvo ocasión de advertir el Tribunal Supremo, se referían a un supuesto diferente, concretamente a la constitución de hipoteca en garantía de aval, constituido, a su vez, en garantía de préstamo y, por lo tanto, no ante una hipoteca que garantice el préstamo sino ante una contragarantía del aval prestado por el banco o constitución de un derecho real de garantía para asegurar obligaciones que puedan derivarse para la entidad financiera avalista.

Más recientemente el tribunal vino de nuevo a reiterar su doctrina sobre la consideración del prestatario como sujeto pasivo, por ejemplo, en su Sentencia de 22 de noviembre de 2017 (rec. núm. 3142/2016 –NFJ068794–, ponente don Ángel Aguallo Avilés)⁹. En el recurso que dio origen a esta sentencia, la entidad recurrente defendió la ilegalidad del párrafo segundo del artículo 68 del Reglamento del ITP y AJD, sin embargo el tribunal no lo consideró así. En ese momento formaban parte de la Sección Segunda de la Sala Tercera cuatro de los seis magistrados que casi once meses después en las Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 han decidido cambiar de criterio y concluir que el sujeto pasivo del impuesto en estos supuestos no es el cliente sino el banco. Estos fallos resuelven los recursos de casación planteados por la Empresa Municipal de la Vivienda de Rivas Vaciamadrid, SA, contra tres Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de junio de 2017, que invocando la repetida doctrina que se acaba de exponer del Tribunal Supremo habían concluido que el sujeto pasivo de actos jurídicos documentados era el prestatario, porque el derecho que refleja el documento notarial –al ser el préstamo con garantía hipotecaria una unidad a efectos tributarios– es el préstamo, aunque esté garantizado con hipoteca y solo esta sea inscribible¹⁰.

⁹ Esta sentencia resolvía un recurso de casación para la unificación de doctrina con el fin de corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico planteado por la Empresa Municipal de la Vivienda y el Suelo de Torrejón de Ardoz, SA, contra la Sentencia número 573, de 26 de mayo de 2016, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional número 870/2014 contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de marzo de 2014, que había a su vez desestimado la reclamación económico-administrativa instadas contra el acuerdo liquidatorio por ITP y AJD, dictada por la oficina liquidadora de Torrejón Ardoz de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid. La recurrente había solicitado un préstamo con garantía hipotecaria sobre varias fincas de su propiedad y pretendía que fuese la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid quien asumiese el pago del impuesto. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid había concluido apoyándose en la doctrina del Tribunal Supremo antes citada que el sujeto pasivo era el prestatario y el Supremo en esta sentencia confirma dicha doctrina.

¹⁰ Véanse los comentarios de urgencia que realicé a estos fallos el 23 de octubre y publicados en *Taxlandia*, conocido blog fiscal y de opinión tributaria en el que tengo el honor de colaborar (Adame Martínez, 2018).

Estos fallos han sido votados favorablemente por cinco magistrados de la sección, si bien uno de los que votaron a favor, don Nicolás Maurandi Guillén, presidente de la sección, firma un voto particular concurrente para poner de relieve un par de argumentos en los que la sentencia no pone especial énfasis a pesar de que a su juicio eran básicos para enfocar debidamente el problema que debía resolverse.

En primer lugar, llama la atención este magistrado sobre la inclusión de dos tributos muy diferentes dentro de la genérica tributación sobre actos documentados –el gravamen sobre documentos notariales (tributo sobre el *instrumentum* notarial) y el gravamen sobre actos jurídicos documentados notarialmente (tributo sobre el *negotium* notarial)– y, por tanto, «también muy distintos en cuanto a los elementos que habían de ser ponderados en uno y otro para indagar quién era la persona más interesada en la actuación sometida al gravamen y, consiguientemente, la que "más méritos" presentaba para individualizar la capacidad económica gravada por el tributo y ostentar la cualidad de sujeto pasivo». Mientras que en el primero de estos tributos la razón que lo justifica, según este magistrado, es «la ventaja genérica que ofrece la fe pública notarial respecto de los hechos o actos jurídicos sobre los que se proyecta, con independencia de la modalidad de los mismos y de que tengan o no un alcance económico», en el segundo es «la mayor protección substantiva y procesal que ofrece la fe pública notarial respecto de actos y contratos en los que concurren estas dos notas: que tengan por objeto una cantidad o cosa evaluable económicamente; y que sean inscribibles en los registros que enumera el artículo 31.2 del TR/LITP/AJD». Desde esta perspectiva, apunta este magistrado que las razones que justifican el tributo sobre los actos jurídicos documentados concurren en mucha mayor medida en el acreedor hipotecario. A su juicio, lo que aquí se grava «es el inequívoco beneficio que dicho acreedor hipotecario obtiene con la intervención notarial y registral para que la protección de su derecho de crédito resulte reforzada con las ventajas substantivas y procesales que son inherentes al derecho real de hipoteca». Y, frente a ello, prosigue razonando en su voto particular, «la posible ventaja que para el deudor prestatario pueda tener la formalización notarial del préstamo es, sin ningún género de dudas, notablemente inferior (si no nula) a la que obtiene el acreedor hipotecario».

En segundo término, el presidente de la sección se refería en su voto particular concurrente a la necesidad de tener en cuenta los postulados del artículo 31.1 de la Constitución como principal patrón hermenéutico a seguir para resolver la cuestión analizada en esta casación. Conforme a dicho precepto, el principal condicionante constitucional es la exigencia de que «el tributo comporte para el obligado tributario una contribución fiscal derivada de una concreta manifestación, directa o indirecta, de su capacidad económica individual; y que la carga que le sea impuesta guarde una relación de coherencia y proporción con la razón del gravamen». La debida observancia del artículo 31 aconseja según este autor situar la capacidad económica gravada por el tributo sobre los actos jurídicos documentados notarialmente en el acreedor hipotecario pues dicha capacidad resulta nula o es notoriamente inferior en el deudor prestatario. Esta afirmación se fundamenta según este magistrado en que dicho tributo «toma consideración no solo el importe de la obligación principal del préstamo, sino también una serie de partidas (intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos) que únicamente encarnan derechos económicos del acreedor hipotecario». Además de lo anterior, concluye este magistrado que «si hay que buscar una concreta manifestación de capacidad económica individual que guarde relación con

la figura tributaria de la que se viene hablando, esta relación se da antes y en mucha mayor medida con los derechos económicos del acreedor hipotecario que con los del deudor prestatario».

El sexto componente de la sección, el magistrado son Dimitry Berberoff formuló en las tres sentencias un voto particular discrepante por entender que tiene la condición de sujeto pasivo el prestatario y no el prestamista. Comienza este magistrado haciendo una reflexión sobre la importancia de la previsibilidad del derecho y sobre el papel de la jurisprudencia en el reforzamiento de la seguridad jurídica. En su opinión, a la vista de la matización efectuada por la Sala Primera en sus Sentencias de 15 de marzo de 2018 al criterio que anteriormente había venido manteniendo y del reconocimiento expreso de la competencia de la Sala Tercera para la determinación del sujeto pasivo, lo procedente habría sido desestimar el recurso de casación por no concurrir razones o motivos que pudieran justificar el importante giro jurisprudencial que se produce con estas tres sentencias. En su opinión no concurre ninguna modificación normativa puesto que el marco normativo es prácticamente el mismo desde 1993; tampoco hay contradicciones sustanciales en la jurisprudencia de la Sala Tercera porque la misma se ha mantenido uniforme desde su Sentencia de 19 de noviembre de 2001 hasta la más reciente de 22 de noviembre de 2017, que fue la última antes de los tres pronunciamientos de octubre de 2018; en tercer término, los argumentos utilizados para cambiar de doctrina ya podían encontrarse en la argumentación de algunas de las sentencias anteriores. Discrepa este magistrado de la categorización de un determinado acto o negocio como principal y otro como accesorio a efectos tributarios sin indagar la verdadera naturaleza tributaria (tasa o impuesto) que reviste el gravamen sobre la escritura. Tras destacar que no hay dos hechos imposables distintos sino dos modalidades distintas de un único hecho imponible, defiende que no cabe disgregar a efectos tributarios el préstamo de la hipoteca pues se trata de negocios jurídicos conexos, documentados en la misma escritura y que exhiben una unidad jurídica, funcional y económica y en los que, «por su propia configuración como contrato real de garantía, la hipoteca es accesorio del préstamo». En consonancia con ello, no se puede, a su juicio, «otorgar preponderancia al requisito de la inscribibilidad, sobre la base del artículo 31.2 TRLITP y AJD considerándolo como un requisito de sujeción al IAJD –cuando, en realidad, se configura como un requisito solo de la cuota gradual–, desde el momento que el sentido jurídico y usual de la institución conduce a la conclusión de que el negocio principal es el préstamo». Por otra parte, entiende que no se pueden diferenciar dos sujetos pasivos, uno por la cuota fija y otro para la cuota gradual. Invocando la doctrina jurisprudencial que ahora se modifica, por ejemplo, en la Sentencia de 20 de enero de 2004 (rec. núm. 158/2002 –NFJ016135–), recuerda este magistrado que «en un préstamo, el adquirente es el prestatario (que es el que adquiere la cantidad prestada y se obliga a su devolución, con pago en su caso de los intereses) y, en un préstamo hipotecario, el adquirente sigue siendo el prestatario (que es quien adquiere la cantidad prestada, si bien el prestamista queda garantizado con el derecho real de hipoteca, pero sin adquirir tal derecho, porque lo que se produce es la constitución de dicho derecho real, que realiza precisamente el prestatario o un tercero, en su caso, sobre un bien de su propiedad)».

Como ya ha quedado indicado antes, la conclusión a la que llega una mayoría clara de la Sección Segunda, dando a mi juicio un claro ejemplo de profesionalidad e independencia judicial, es que debe modificarse la jurisprudencia mantenida hasta la fecha por la Sala Tercera y declarar que el sujeto pasivo de actos jurídicos documentados cuando el documento sujeto es una

escritura pública de préstamo con garantía hipotecaria es el acreedor hipotecario y no el prestatario¹¹. Es evidente que en noviembre de 2017, que fue la última vez que dicha sección se pronunció antes de octubre de 2018, la decisión se adoptó por unanimidad y ahora el nuevo criterio ha salido adelante por una mayoría de 5 a 1.

A continuación analizaremos los tres argumentos en que se fundamentan las sentencias que estamos analizando para llegar a esa conclusión. Esos tres argumentos son los siguientes: 1) La inscribibilidad es la circunstancia que hace que el acto jurídico se someta al impuesto, pues lo inscribible no es el préstamo sino la hipoteca (como negocio principal a efectos tributarios en las escrituras públicas en las que se documentan préstamos con garantía hipotecaria); 2) La configuración legal de la base imponible donde también se considera como aspecto principal e incluso único la hipoteca, añadiéndose que la capacidad económica que aquí se pone de manifiesto no es la del prestatario sino la del acreedor hipotecario; 3) El tenor literal del artículo 29 de la ley del impuesto, que establece que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y en su defecto las personas que insten o soliciten los documentos notariales o «aquellos en cuyo interés se expidan».

Respecto al requisito de la inscripción, el Supremo comienza distinguiendo entre el préstamo y la hipoteca. Con buen criterio, el Alto Tribunal recuerda que el préstamo no goza de la condición de inscribible según lo dispuesto en los artículos 2 de la Ley hipotecaria y 7 de su reglamento, porque ni es un derecho real ni tampoco tiene la trascendencia real típica a la que alude dicho artículo 7 del Reglamento hipotecario. En cambio, la hipoteca sí es inscribible y es un derecho real de garantía de constitución registral. Así lo confirma el artículo 1.875 del Código Civil cuando dispone que «es indispensable, para que la hipoteca quede válidamente constituida, que el documento en que se constituya sea inscrito en el Registro de la Propiedad». A ello se une que el procedimiento de ejecución directa contra los bienes hipotecados solo podrá ejercitarse, a tenor de lo previsto en el artículo 130 de la Ley hipotecaria «como realización de una hipoteca inscrita, sobre la base de aquellos extremos contenidos en el título que se hayan recogido en el asiento respectivo».

La calificación como derecho real de garantía de constitución registral le sirve al Supremo para defender que la hipoteca es el «negocio principal a efectos tributarios en las escrituras públicas en las que se documentan préstamos con garantía hipotecaria». Esta afirmación supone un cambio respecto a la doctrina que se venía manteniendo desde hace casi 30 años antes por esta misma sección de la Sala Tercera de considerar al préstamo como negocio jurídico principal y a la hipoteca como un negocio jurídico accesorio de garantía de aquel. Reforzando su argumentación sobre el requisito de la inscribibilidad, el Supremo concluye afirmando lo siguiente: «En otras palabras, si el tributo que nos ocupa solo considera hecho gravable el documento notarial cuando incorpora "actos o contratos inscribibles en los Registros públicos" que se señalan y si esta

¹¹ La decisión de la sala parece que fue inesperada para la Abogacía del Estado, pues el abogado del Estado ante el Tribunal Supremo, R. Huesca Bobadilla (2018, p. 26), al analizar los recursos de casación pendientes en relación con esos dos tributos apuntaba lo siguiente: «Lo lógico, dado que su criterio sobre el particular ha sido siempre muy claro al respecto y más después de la rectificación de la Sala de lo Civil, es que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal ratifique su doctrina dejando claro que el sujeto pasivo es siempre el prestatario».

circunstancia actúa como *condictio iuris* de la sujeción al impuesto, es claro que en los negocios jurídicos complejos resultará esencial aquel de ellos que cumpla con tal exigencia. De no ser así, esto es, si seguimos considerando al préstamo como principal, no tendría demasiado sentido someter al gravamen un negocio jurídico no inscribible solo por la circunstancia de que exista un derecho real accesorio constituido en garantía del cumplimiento de aquel».

La doctrina ya había advertido hace tiempo de los problemas que se podían derivar en relación con la determinación del sujeto pasivo de la referencia que se hace tanto en el artículo 29 del texto refundido de la Ley del ITP y AJD como en el párrafo primero del artículo 68 del reglamento a la persona «en cuyo interés» se expida el documento notarial. Esa persona, escribía López-Gil Otero (2005, p. 346), debía concretarse bajo la perspectiva de ver a quién beneficia o interesa el acceso al registro del documento notarial. Y para esta autora, de seguir esta interpretación tenía que concluirse que sería sujeto pasivo la entidad otorgante del préstamo, primera interesada en que se verificara la inscripción¹².

En esta misma línea crítica con la previsión contenida en el párrafo segundo del artículo 68 del reglamento del impuesto se posicionó Villarín Lagos (2004, p. 493) en 2004. Esta autora, que sin duda ha debido ser leída por los magistrados de la Sección Segunda y por los letrados del gabinete técnico antes de redactar las sentencias que estoy comentando, calificaba entonces a dicha disposición reglamentaria como incongruente, pues los preceptos legales que declaran sujetos a actos jurídicos documentados la formalización en escritura del acto constitutivo de un préstamo hipotecario, así como la interpretación que de los mismos ha hecho la jurisprudencia y la doctrina administrativa, en su opinión prácticamente sin excepción, conducen a concluir que «la hipoteca es lo que ocupa el primer plano en la consideración tributaria desplazando al préstamo; luego el sujeto pasivo debería ser el prestamista acreedor hipotecario, como adquirente, puesto que es quien adquiere o se beneficia de la hipoteca». Esta posición principal de la hipoteca respecto del préstamo a efectos de la consideración tributaria en el impuesto se refuerza además, añade esta autora, porque solo la hipoteca cumple uno de los requisitos imprescindibles del aspecto material de su hecho imponible como es el de «ser inscribible» en alguno de los registros mencionados en el artículo 31.2 del texto refundido de la ley del impuesto.

También se han mostrado a favor de considerar como sujeto pasivo al prestamista los hermanos García Gil (2004, pp. 457-458 y 815) en su Tratado sobre el ITP y AJD. Consideran estos autores que el acto jurídico documentado que se sujeta a gravamen por actos jurídicos documentados es la hipoteca que garantiza el préstamo, dado que el préstamo como tal no es inscribible en el Registro de la Propiedad. Aunque al inscribirse la hipoteca hay que hacer mención al préstamo, el objeto de la inscripción es la hipoteca. En su opinión, la persona en cuyo interés se expide el documento debe concretarse bajo la perspectiva de ver a quién beneficia o interesa la inscripción del documento notarial para lograr que el acto o contrato tenga plena eficacia frente a terceros.

¹² En opinión de la autora, el problema planteado había sido resuelto por el texto reglamentario al añadir un segundo párrafo que llegaba a calificar como «regla bastante clarificadora». Este planteamiento no es desde luego compartido por el Tribunal Supremo que ha anulado ese segundo párrafo por exceso reglamentario.

Sin duda, desde este prisma, el acreedor hipotecario es el beneficiario de la garantía y la persona en cuyo interés se formaliza dicha garantía, y por tanto es él el sujeto pasivo.

El segundo argumento que utiliza el Supremo para defender que el sujeto pasivo es la entidad financiera es la configuración legal de la base imponible en la parte del tributo que grava el contenido material del documento. Recordemos que el artículo 30.1 de la Ley del ITP y AJD regula la base imponible en los siguientes términos: «La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos». En opinión de la Sección Segunda de la Sala Tercera la regulación que allí se hace de la base imponible contempla como aspecto principal (único) a la hipoteca. Así lo avala además la referencia que se hace a los intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos porque estos conceptos solo van a poder determinarse porque constan en la escritura pública de constitución y porque son los que permitirán, se añade, que el acreedor pueda ejercitar la acción privilegiada que el ordenamiento le ofrece.

En esta línea ya se había pronunciado Villarín Lagos (2004, pp. 492 y ss.) cuando puso de relieve que las interpretaciones que la doctrina administrativa y la jurisprudencia habían hecho sobre cuál era la base imponible en este tributo llevaban también a la misma conclusión, es decir, que la hipoteca ocupa el primer plano desplazando al préstamo¹³. Así se deriva de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, contenida, por ejemplo, en sus Sentencias de 21 de mayo de 1998 (rec. núm. 2541/1992 –NFJ071924–, ponente don Jaime Rouanet Moscardó) y 30 de octubre de 1999 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1555/1995 –NFJ008164–, ponente don José Mateo Díaz), que declaran sin paliativos que la base imponible en una escritura de préstamo hipotecario está constituida por el total de las cantidades garantizadas por la hipoteca y no solo por el importe del préstamo.

Al hilo de este argumento, el Supremo se pregunta si aquí se pone de manifiesto la capacidad económica del prestatario o la del acreedor hipotecario. Y defiende que la capacidad económica que se pone de relieve es la del acreedor hipotecario que es el verdadero beneficiario de la escritura notarial y de su inscripción en el registro. El prestatario solo recibe el préstamo y se obliga a su devolución, lo que implica que no pone de manifiesto capacidad económica. Aquí tengo que reconocer que tengo muchas dudas porque no veo claro desde una perspectiva constitucional que ninguno de los dos ponga de manifiesto la capacidad económica necesaria para el establecimiento de un impuesto; más bien habría tal vez que pensar en el establecimiento de una tasa, como después comentaré¹⁴.

¹³ Para reforzar su conclusión contraria a lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 68 del reglamento añade esta autora que la misma «adquiere aún mayor sentido si se advierte que el prestatario no siempre es quien garantiza la devolución del préstamo obtenido hipotecando sus bienes, pues cabe la posibilidad de que sea un tercero quien lo haga». En estos supuestos, afirma, «si lo que determina la sujeción al tributo es la hipoteca, no es lógico que el sujeto pasivo resulte ser alguien –el prestatario– que ni siquiera participa en la realización de dicho acto jurídico».

¹⁴ También muestra sus dudas al respecto García Novoa (2018), en su magnífico artículo.

El tercer razonamiento que utiliza el tribunal pasa por interpretar el contenido del artículo 29 del reglamento que considera sujeto pasivo al adquirente del bien o derecho y «en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan». El criterio hermenéutico complementario a utilizar a la vista de la dificultad de determinar quién es el «adquirente» y de que estamos ante un negocio complejo en el que se pueden identificar dos adquirentes lleva al Supremo a considerar esencial la figura del «interesado». Del razonamiento del Supremo se deduce una llamada de atención al legislador que debería haber regulado con más precisión el concepto de adquirente cuando alude a las «dificultades para determinar con precisión quién sea la persona del adquirente». Y a su juicio no cabe duda de que «el beneficiario del documento que nos ocupa no es otro que el acreedor hipotecario, pues él (y solo él) está legitimado para ejercitar las acciones (privilegiadas) que el ordenamiento ofrece a los titulares de los derechos inscritos. Solo a él le interesa la inscripción de la hipoteca (el elemento determinante de la sujeción al impuesto que analizamos), pues esta carece de eficacia alguna sin la incorporación del título al Registro de la Propiedad». En esta línea se había pronunciado ya en 2005 Falcón y Tella (2005, pp. 111 y ss.) al poner de manifiesto que la regulación contenida en el artículo 29 del texto refundido de la Ley del ITP y AJD apuntaba, si de lo que se trataba era de gravar la hipoteca, a la entidad financiera que concede el préstamo y no el prestatario, al ser aquella la que adquiriría el derecho real de hipoteca y en cuyo interés se expedía la escritura, sin que el reglamento —concluía— «tenga rango suficiente para modificar este criterio, incurriendo el párrafo segundo del artículo 68 en una manifiesta extralimitación».

Este razonamiento no se ve alterado según el Supremo porque el artículo 29 del reglamento en su segundo párrafo diga que «cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario». El legislador no incorpora en sede de actos jurídicos documentados una previsión equivalente a la contemplada en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas en el artículo 15 de la ley. El Supremo interpreta que no lo hace porque consideró que lo verdaderamente importante en el negocio complejo en el que nos encontramos a efectos de la aplicación del tributo era la necesidad de inscripción, requisito que concurre exclusivamente en la hipoteca.

Con base en lo anterior, el tribunal concluye que el apartado 2 del artículo 68 del reglamento no tiene ese valor interpretativo o aclaratorio que le venía otorgando la jurisprudencia del Tribunal Supremo sino que «constituye un evidente exceso reglamentario que hace ilegal la previsión contenida en el mismo, ilegalidad que debemos declarar en la presente sentencia conforme dispone el artículo 27.3 de la Ley de esta Jurisdicción».

Otro aspecto importante a destacar es que las Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 son firmes, han sido dictadas por la sección especializada en materia tributaria de la sala competente, sus fallos han sido publicados en el BOE de 9 de noviembre de 2018, el mismo en el que curiosamente aparece el Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, que modifica el sujeto pasivo del impuesto y que a continuación se analizará —qué casualidad— y no cabe su revisión por no concurrir ninguno de los presupuestos previstos en el artículo 102 de la ley de esta jurisdicción y porque además el artículo 267.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial deja meridianamente claro que los tribunales «no podrán varias las resoluciones que pronuncien después de firmadas». En consonancia con lo anterior, queda claro que el apartado 2 del artículo 68 del Reglamento del ITP y AJD

seguirá estando anulado porque el apartado cuarto del fallo de la Sentencia de 16 de octubre lo ha anulado con efectos *erga omnes* y *ex tunc* por ser contrario a la ley y aquí no cabe vuelta atrás¹⁵.

Los efectos de las Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre eran claros. El impuesto sobre actos jurídicos documentados que hasta la fecha habían venido soportando los prestatarios, habría sido pagado en virtud de una norma de nuestro ordenamiento jurídico, el precitado artículo 68 del reglamento y no como consecuencia de un pacto entre prestamista y prestatario. La pregunta a responder en este escenario era la siguiente: ¿Habrían podido los prestatarios que han soportado el tributo reclamar con carácter retroactivo a las entidades bancarias lo pagado antes de la declaración de nulidad de dicho precepto? Entiendo que no porque lo prohibía el artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, cuando establece:

«La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas. Las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada. También se publicarán las sentencias firmes que anulen un acto administrativo que afecte a una pluralidad indeterminada de personas».

Una vez que ha sido anulado el artículo 68 del reglamento debíamos regirnos, en primer lugar, por lo que el texto refundido de la ley del impuesto nos dice sobre el sujeto pasivo de actos jurídicos documentados, pero sobre todo por la interpretación que del mismo pudiera hacer el Tribunal Supremo. Y resulta que el tribunal ha decidido de nuevo cambiar de criterio, como hemos explicado, y volver a la doctrina tradicional de considerar sujeto pasivo al cliente.

5. LOS ÚLTIMOS ACONTECIMIENTOS: LA NUEVA DOCTRINA DEL PLENO DE LA SALA TERCERA Y LA APROBACIÓN DEL REAL DECRETO-LEY 17/2018

Como ya se avanzó en la introducción del trabajo, en una decisión sin precedentes hasta la fecha, el presidente de la Sala Tercera decidió avocar al pleno de la misma varios recursos de casación pendientes sobre la determinación del sujeto pasivo en el impuesto sobre actos jurídicos documentados, que habían sido interpuestos también por la Empresa Municipal de la Vivienda de Rivas Vaciamadrid, con el fin de decidir si se confirmaba o no la nueva doctrina sentada por las Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre, dictadas –recordemos– por los jueces de su Sección Segunda actuando en todo momento en ejercicio de su independencia judicial como jueces naturales. Esta reacción no me parece muy afortunada ni en el fondo ni en la forma. Respecto al fondo porque la

¹⁵ Como bien aclara García Novoa (2018), no cabía, como se llegó a apuntar, «limitar los efectos de la sentencia, pues la nulidad de un reglamento no es equiparable a la declaración de inconstitucionalidad de una ley por el Tribunal Constitucional».

Sección Segunda es la especializada en materia tributaria y, por tanto, son sus magistrados los que teóricamente pueden pronunciarse con mayor precisión sobre la materia. Y en cuanto a la forma porque en la nota informativa emitida un día después de la publicación de la Sentencia de 16 de octubre para comunicar dicha avocación, el presidente afirmaba que la doctrina allí recogida supone un giro «radical» en el criterio jurisprudencial mantenido hasta la fecha y alude no se sabe muy bien por qué a la «enorme repercusión económica y social». ¿A qué se quiso referir el presidente de la sala con la expresión «enorme repercusión económica y social»? Habrá que preguntárselo a él.

Al margen de lo anterior, lo que me interesa ahora destacar es que esa avocación se debería haber llevado a cabo antes de dictar las tres sentencias que establecían una nueva doctrina y no después. Parece lo lógico, pero desde luego lo cierto es que el artículo 197 de la Ley Orgánica del Poder Judicial no dice nada sobre el momento en que debe realizarse dicha avocación al limitarse a disponer que «podrán ser llamados, para formar sala, todos los magistrados que la componen, aunque la ley no lo exija, cuando el presidente, o la mayoría de aquellos, lo estime necesario para la administración de justicia».

Esta decisión de avocar la cuestión al pleno generó una situación de inseguridad jurídica manifiesta para los ciudadanos y para los operadores jurídicos y supuso una considerable pérdida de «crédito» o de prestigio para el Tribunal Supremo, que se vio acrecentada aún más tras lo sucedido en la reunión del pleno.

En efecto, el pleno de la Sala Tercera se reunió el 5 de noviembre para deliberar y tras prácticamente dos días de intensos debates, narrados prácticamente al minuto por los medios de comunicación con un nivel de expectación sin precedentes en España, falló en la tarde del 6 de noviembre por 15 votos a favor y 13 en contra que el sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados es el cliente y no la entidad prestamista, cambiando así de doctrina respecto a lo decidido tres semanas antes por la Sección Segunda de dicha sala¹⁶. En el momento de cerrar este trabajo aún no se ha publicado esta sentencia de la Sala Tercera que irá acompañada de varios votos particulares, por lo que no podemos en este momento analizar los argumentos utilizados para fundamentar ese cambio jurisprudencial.

Se generó tanta confusión como consecuencia de la decisión de avocar la cuestión al pleno que en el periodo comprendido entre la publicación de la Sentencia de 16 de octubre y el 6 de noviembre varios Juzgados de primera instancia de Alicante, Castellón, Málaga o Vigo han dictado sentencias en reclamaciones en vía civil siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la Sentencia de 16 de octubre y condenando a las entidades financieras a devolver el impuesto sobre actos jurídicos documentados indebidamente pagado por los prestatarios, sin esperar a ver qué decidía el pleno de la sala, por considerar que el único interesado en elevar a escritura pública una hipoteca es el banco¹⁷.

¹⁶ Véanse los sugerentes comentarios realizados a esta decisión del Supremo por Serantes Peña (2018), Durán-Sindreu Buxadé (2018a) y Gómez Taboada (2018).

¹⁷ En el caso del Juzgado de Primera Instancia n.º 6 de Vigo se trata de una sentencia dictada por la misma jueza que en marzo de 2016 se había desmarcado de la doctrina del Tribunal Supremo decretando la nulidad de una cláusula suelo

Cuando ya parecía que todo este espectáculo había terminado y que ya no tendríamos más sobresaltos, el Gobierno aprobó el Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, para modificar el artículo 29 del texto refundido de la Ley del ITP y AJD con el fin de establecer que el sujeto pasivo del impuesto en la constitución de préstamos con garantía es el banco y no el cliente, dando así la razón a lo que había dicho la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre. Este real decreto-ley consta de un artículo único, con dos apartados, una disposición derogatoria y tres disposiciones finales.

En su preámbulo se justifica su aprobación indicando, en primer lugar, que la sucesión de acontecimientos en el Tribunal Supremo en relación con esta cuestión «ha generado una situación de inseguridad jurídica, que afecta al mercado hipotecario en su conjunto, y que es preciso abordar con carácter inmediato». Y tal vez aquí la argumentación se queda incluso corta porque la situación generada por el cambio de doctrina del Supremo en menos de tres semanas ha causado estupor entre los juristas españoles y ha contribuido a un importante desprestigio del Tribunal Supremo.

Esa situación de incertidumbre e inseguridad jurídica encaja según el Gobierno en el presupuesto exigido por el artículo 86 de la Constitución para el recurso al decreto-ley que es una situación de extraordinaria y urgente necesidad a la que debe ponerse fin de forma inmediata. Después se invocan sucesivamente, primero la necesidad de regular con precisión las reglas de una actividad mercantil tan común como el contrato de préstamo con garantía hipotecaria y segundo la necesidad de atender el mandato constitucional de garantizar a los ciudadanos sus derechos como consumidores. Además de lo anterior, según el preámbulo también concurren las notas de excepcionalidad, gravedad, relevancia e imprevisibilidad que exigen una acción normativa inmediata en la línea de la doctrina que al respecto ha elaborado el Tribunal Constitucional, entre otras, en sus Sentencias 68/2007 (NSJ023443) y 137/2011 (NCJ055592).

Particular interés tiene la referencia que se hace en el preámbulo a los límites a la utilización del decreto-ley en materia tributaria desde la perspectiva de su incidencia en el deber de contribuir en la forma que esta cuestión ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional. Según el preámbulo la modificación de la regulación del sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados no estaría vedada al decreto-ley porque la misma afecta a un «aspecto parcial» de la regulación de un tributo en concreto (el impuesto sobre actos jurídicos documentados) y únicamente en una de sus modalidades (documentos notariales, y solo para los préstamos con garantía hipotecaria). Se trataría, pues, de una «modificación de alcance acotado» que tan solo afectaría «a un impuesto indirecto e instantáneo que grava una específica manifestación de capacidad económica, y no a un tributo global sobre la renta o sobre el consumo». Para ello se invoca la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en relación con el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (Sentencia 108/2004 –NFJ018220–) y sobre el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (Sentencia 137/2003 –NFJ014343–) en las que

con retroactividad plena, en un momento en el que todavía no se había pronunciado al respecto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

el tribunal declaró que esos impuestos no constituían «uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario», por lo que su modificación parcial por decreto-ley no repercutía «sensiblemente» en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes. Como puede verse, para el tribunal todo lo que no sea tocar el impuesto sobre la renta de las personas físicas, no afecta al deber de contribuir.

Con base en esta justificación, el real decreto-ley modifica dos preceptos del texto refundido de la Ley del ITP y AJD. El primero es el artículo 29 al que se da nueva redacción para establecer que el sujeto pasivo en estos casos sea la entidad prestamista. En concreto, dicho precepto queda redactado así:

«Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista».

Muy crítico se ha mostrado con esta modificación normativa García Novoa (2018) al afirmar que con la misma «se consuma el atentado a la técnica jurídica tributaria consistente en alterar el sujeto pasivo de un impuesto sin modificar aspecto alguno de su hecho imponible». Como bien explica este autor es como «si el sujeto pasivo no fuera el elemento subjetivo del hecho imponible y fuese posible designar indistintamente a un sujeto u otro como contribuyente».

El segundo precepto que se modifica del precitado texto refundido es su artículo 45 con el fin de que los bancos no tengan que pagar el impuesto sobre actos jurídicos documentados en los préstamos hipotecarios que concedan a las siguientes entidades:

- El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.
- Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha ley.
- Las cajas de ahorros y las fundaciones bancarias, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.
- La Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
- El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las comunidades autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

- Los partidos políticos con representación parlamentaria.
- La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- La Obra Pía de los Santos Lugares.

Todas estas entidades se encuentran exentas del impuesto en virtud de lo establecido en su artículo 45.I A). La modificación consiste en añadir un apartado 25 en el artículo 45.I B) de dicho texto refundido con la siguiente redacción:

«25. Las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) anterior».

Tras la aprobación del real decreto-ley se ha suscitado la cuestión de si la consideración de las entidades financieras como sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados incluye a las cooperativas de crédito y a las cajas rurales. Las cooperativas de crédito están reguladas en el título V de la vetusta Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Su artículo 40.2 dispone que les serán de aplicación los beneficios contemplados en el artículo 33 «que les sean aplicables por su naturaleza y actividades, con excepción de los regulados en los apartados 2 y 3 de dicho precepto». Por tanto, a estas entidades se les aplica la exención que dice la Ley del ITP y AJD «por cualquiera de los conceptos que le puedan ser de aplicación» respecto de la «constitución y cancelación de préstamos». Por tanto, mientras no se modifique este precepto, estas entidades se puede interpretar que están exentas de todas las modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en relación con esas operaciones cuando actúen como prestamistas. En cambio, no veo ningún fundamento para defender la exención cuando el préstamo lo otorga una caja rural.

En el Real Decreto-Ley 17/2018 se ha incluido una disposición derogatoria única que deroga las normas contradictorias y se podría interpretar que con base en la misma ambos tipos de entidades pasan a ser sujetos pasivos del impuesto sobre actos jurídicos documentados en las escrituras de préstamos hipotecarios que concedan. Esa disposición derogatoria única dice así: «Quedan derogadas cuantas disposiciones incluidas en normas de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en este real decreto-ley». Ahora bien, lo cierto es que el texto de esta disposición derogatoria única es por decirlo de algún modo una cláusula de estilo que se reproduce en la mayoría de reales decretos-leyes que se aprueban. Así he tenido ocasión de comprobar que ocurre, por ejemplo, en la mayoría de los publicados en 2018 y desde luego en todos los que contienen alguna modificación legal. Además, cuando expresamente se quiere derogar una norma que puede ser problemática, se cita expresamente. Así sucede, por citar alguno concreto, con el Real Decreto-Ley 5/2018, de 27 de julio, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa europea en materia de protección de datos. Con base en lo anterior y para que no quede ninguna duda acerca de la sujeción de las cooperativas de crédito al impuesto sobre actos jurídicos documentados tal vez sería conveniente la derogación o modificación legal del artículo 33 de la Ley 20/1990 para expresamente excluirlos de la exención allí prevista.

Hay una tercera modificación de calado en este real decreto-ley que tan solo se anuncia en su preámbulo pero sobre la que curiosamente no se da ningún tipo de detalle y que me limito a citar para no extenderme más en este epígrafe. Se trata de la prohibición a las entidades bancarias de la posibilidad de deducir en su impuesto sobre sociedades el impuesto sobre actos jurídicos documentados que soporten por las escrituras de constitución de préstamos con garantía hipotecaria cuando actúen como prestamistas. Para ello y con efectos no desde la entrada en vigor del decreto-ley que es el 10 de noviembre de 2018, sino a partir del 1 de enero de 2019 se añade una nueva letra m) al artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que es el que regula los gastos que no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles, a través de la disposición final primera que dice así:

«Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de este real decreto-ley, se añade una nueva letra m) en el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma:

"m) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre"».

La última cuestión que me gustaría comentar en relación con la reforma operada por el Real Decreto-Ley 17/2018 es que al pasar a considerar como sujeto pasivo a la entidad bancaria, todos aquellos colectivos que venían disfrutando de tipos reducidos de gravamen aprobados por las comunidades autónomas, por ejemplo para préstamos solicitados para adquisición de su vivienda habitual por jóvenes menores de 30 o 35 años dependiendo de la comunidad autónoma, familias numerosas o por personas discapacitadas o cuando se trate de viviendas de protección pública, pueden ver encarecidos sus préstamos hipotecarios pues los bancos van a tener que soportar el tipo general del impuesto en lugar del tipo reducido anteriormente previsto para estos colectivos y todo apunta a que a las entidades financieras les repercutirán ese coste.

6. CONSIDERACIONES SOBRE LA COMPATIBILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS CON EL DERECHO EUROPEO Y LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 29 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL ITP Y AJD

El impuesto sobre actos jurídicos documentados es un tributo ciertamente conflictivo. No solo plantea los problemas que estamos comentando en relación con la determinación del sujeto pasivo sino que incluso se ha cuestionado la propia sujeción al mismo de las escrituras que documentan préstamos garantizados con hipoteca hasta que el Tribunal Supremo así lo confirmó en Sentencias de 2 de octubre de 1989 (–NFJ000610–, ponente don Emilio Pujalte Clariana) y 9 de

octubre de 1992 (rec. núm. 870/1990 –NFJ071946–, ponente don Gustavo Lescure Martín), así como su compatibilidad con el derecho europeo e incluso su constitucionalidad.

La posible incompatibilidad con el derecho europeo fue advertida con bastante fundamento por Falcón y Tella que se mostró muy crítico con esa doctrina del Tribunal Supremo que confirmó la sujeción al impuesto de los préstamos garantizados con hipoteca. Tras destacar que lo lógico sería que este tributo no fuera compatible con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el supuesto de escrituras y actas que reflejasen operaciones sujetas a este último, concluía este autor que la aplicación de actos jurídicos documentados con el IVA vulneraba la Sexta Directiva ya que suponía, de hecho, aplicar un tipo incrementado respecto a los previstos para el IVA (el tipo ordinario o reducido del IVA más la cuota gradual de actos jurídicos documentados); además y esto es lo más grave, añadía, el incremento que implica el gravamen proporcional no era deducible para el destinatario de la operación con lo que se rompía la neutralidad pretendida con la armonización de la imposición sobre el volumen de ventas de las empresas. Si lo que se grava es el préstamo y no la hipoteca, también veía este autor problemas de compatibilidad con el artículo 11 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, según el cual «los Estados miembros no someterán a ninguna imposición, cualquiera que sea su forma [...] b) los empréstitos [...] sea quien fuera el emisor, y todas las formalidades a ellos relativas [...]». Se trata de una norma que prohibía gravar los préstamos solicitados por sociedades, cualquiera que sea su forma, así como cualquier formalidad relativa a los mismos (con la única excepción del arancel que remuneraba los costes de su inscripción)¹⁸.

Las consideraciones formuladas por este autor siguen siendo válidas tras la derogación de la Directiva 69/335/CEE por la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, pues su artículo 11 sigue prohibiendo a los Estados someter a tributación los empréstitos, sea quien fuera el emisor y todas las formalidades a ellos relativas. Además, su preámbulo recuerda que los impuestos indirectos, entre los que se incluyen los llamados *stamp duty*, grupo del que forma parte el impuesto sobre actos jurídicos documentados, «dan lugar a discriminaciones, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de los capitales»¹⁹.

¹⁸ Recuerda Falcón y Tella (2005, pp. 101 y ss.), que la Ley de Reforma Tributaria de 1964 establecía expresamente la incompatibilidad entre la cuota variable y el impuesto general sobre el tráfico de las empresas, pero esa incompatibilidad fue suprimida por la Ley 32/1980 sin que nadie hubiera logrado dar ninguna explicación razonable sobre el fundamento de la supresión. En su opinión, la teórica protección jurídica «que ofrece la posibilidad de inscribir el documento en un Registro público no es razón suficiente para mantener el gravamen cuando la operación documentada queda sujeta a IVA, ya que cuando se aplica TPO u OS esa teórica protección es la misma y, sin embargo, no se exige la cuota proporcional». Criticando esa doctrina del Tribunal Supremo que había confirmado la sujeción de los préstamos hipotecarios a este tributo, este autor argumentaba que «no tiene sentido alguno que la exención introducida con efectos de 1 de enero de 1996 para todos los préstamos, empresariales o no, haga aparecer un concepto tributario, el de AJD, que no aparece expresamente previsto en norma alguna (o al menos no aparecía hasta la Ley de acompañamiento para 2003 [...] y que nunca se había aplicado a este tipo de operaciones [...])».

¹⁹ *Vid.* la breve pero interesantísima referencia que hace C. García Novoa (2018) a las dudas que este impuesto plantea desde la perspectiva del derecho europeo.

De hecho, el Tribunal de Justicia ha declarado ya incompatible con el derecho europeo algún tributo de este tipo. Es lo que sucedió, por ejemplo, con el *stamp duty reserve tax* del Reino Unido, un impuesto del 1,5% sobre transmisiones de valores en un servicio de compensación (*clearing service*). La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 1 de octubre de 2009 (asunto C-569/07 –NFJ035239–) concluyó que «en la medida en que un impuesto como el SDRT grava los títulos nuevos, creados como consecuencia de un aumento de capital, tal impuesto constituye una imposición en el sentido del artículo 11, letra a), de la Directiva cuya percepción está prohibida por dicha disposición».

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña planteó cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo mediante Resolución de 7 de abril de 2008, al hilo de un litigio entre una empresa del sector inmobiliario que había solicitado la devolución de la cuota gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados y la Generalidad de Cataluña. El Tribunal Superior de Justicia acudió a Luxemburgo porque tenía dudas sobre la compatibilidad de este tributo con el artículo 33 de la Sexta Directiva cuando se aplica a la formalización de una compraventa realizada por empresario cuya actividad consiste en la compraventa de inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento, coincidiendo el hecho imponible, la base imponible y el sujeto pasivo del IVA, que se exige simultáneamente por la misma operación de compraventa.

El Tribunal de Justicia va a desestimar esta cuestión prejudicial mediante Auto de su Sala Tercera de 27 de noviembre de 2008 (asunto C-151/08 –NFJ030836–) para lo que comienza recordando en su apartado 36 que «el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone a la imposición de determinados actos jurídicos y de todas las formalidades a ellos relativas, sino que prohíbe los impuestos, derechos o gravámenes que tengan carácter de impuestos sobre el volumen de negocios». Para ello examina si el impuesto sobre actos jurídicos documentados presenta una o varias de las características esenciales del IVA mencionadas en el apartado 32 de dicha resolución, en cuyo caso sería contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva²⁰. En los apartados 38 y 41 de este auto el Tribunal de Justicia concluye a la vista de las observaciones presentadas por los interesados que el impuesto sobre actos jurídicos documentados no cumple la primera de las características del IVA –tratarse de un tributo que se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios– pues no recae con carácter general sobre todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios sino que solo recae sobre la formalización de escrituras notariales relativas a determinados actos jurídicos especificados por la ley, esencialmente las transmisiones de inmuebles.

²⁰ Recordemos que según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia las características esenciales del IVA son cuatro: 1) Se trata de un tributo que se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; 2) La determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; 3) La percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, y 4) La deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, este impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor.

Por otra parte, el impuesto sobre actos jurídicos documentados no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que, en cada fase de este, pueden deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso. Como recuerda el tribunal en el apartado 43 de este auto, «se trata de un impuesto percibido únicamente cuando un bien inmueble entra en el patrimonio de un comprador, y que tiene por objeto, no el valor añadido de dicho bien, sino, según el artículo 30, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el valor declarado, sin perjuicio de una comprobación por parte de la Administración, sin posibilidad de deducir el impuesto pagado por razón de una eventual transacción anterior». De ello se deduce que el impuesto sobre actos jurídicos documentados tampoco presenta las demás características del IVA, por lo que no cabe calificarlo como un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva.

Aparte de la compatibilidad con el derecho europeo nos interesa en este apartado dedicar unas líneas a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la constitucionalidad de los artículos 29 del texto refundido de la Ley del ITP y AJD y 68 de su reglamento, pues ha sido una cuestión sobre la que se ha pronunciado nuestro supremo intérprete de la Constitución en un par de ocasiones. Ha sido a propósito de sendas cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña a través de sus Autos de 22 de septiembre de 2003 y 28 de junio de 2004. En ambos casos los argumentos esgrimidos por esta sala del tribunal catalán eran los mismos: vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), vulneración del derecho a la igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas (arts. 14 y 31.1 CE) y vulneración del derecho a disfrutar de una vivienda digna previsto en el artículo 47 de la CE. Las consideraciones relativas a la posible vulneración del derecho a la vivienda escapan del objeto de este trabajo, por lo que no voy a referirme a ellas. En cambio sí me voy a detener brevemente en las alegaciones relacionadas con los otros dos principios constitucionales.

La primera cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña fue desestimada por el Auto número 24/2005, de 18 de enero, y traía causa de la petición formulada por una entidad mercantil que había abonado una cantidad elevada en concepto de actos jurídicos documentados por dos préstamos con garantía hipotecaria otorgados por una caja de ahorros catalana y que posteriormente presentó una solicitud de rectificación de las auto-liquidaciones por entender que el sujeto pasivo del tributo era la caja de ahorros a cuyo favor se constituyó la hipoteca. A su juicio no había manifestación de capacidad económica en la constitución de un crédito con garantía hipotecaria para el deudor, sino para el acreedor hipotecario al ser el único beneficiario de la inscripción de la hipoteca en su favor, lo que convertía a la modalidad de actos jurídicos documentados en inconstitucional al no respetar el artículo 31.1 de la CE. La sala decidió oír a las partes a fin de decidir el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 29 del reglamento del impuesto.

El Ministerio Fiscal alegó que en la constitución de préstamos con garantía hipotecaria el negocio jurídico principal es el de préstamo (del que la hipoteca es un negocio jurídico accesorio de garantía) y el beneficiario de aquel, en cuyo interés se formalizó, es el prestatario. A su juicio, teniendo

en cuenta la unidad de hecho imponible en torno al préstamo que produce como consecuencia que el único sujeto pasivo sea el prestatario, no existen motivos para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. En similares términos se pronunció la letrada de la Generalidad de Cataluña. En su opinión no se vulneraba ni el principio de igualdad, ya que se trata de la misma manera a todos aquellos que son prestatarios, ni tampoco el de capacidad económica, pues la constitución de un préstamo hipotecario comporta la existencia de capacidad económica en el prestatario porque si no difícilmente le sería otorgado el préstamo, existiendo entonces la capacidad como riqueza potencial.

A la vista de estas consideraciones, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del tribunal catalán decidió elevar cuestión de inconstitucionalidad. Respecto a la vulneración del principio de capacidad económica en el auto de planteamiento se apuntaba que «[...] el prestatario no realiza ninguna manifestación de capacidad económica para que pueda ser considerado como sujeto pasivo del tributo, dado que no adquiere ningún bien ni derecho en dicho acto de otorgamiento de una hipoteca en garantía de un préstamo, siendo el acreedor hipotecario el que adquiere un derecho real de hipoteca que le permitirá ejecutar el inmueble en caso de impago del crédito». A juicio de la sala, el legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos del hecho imponible «aquellas circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica, y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en el mismo se manifieste aquella». Un tributo que se aplicará sobre una circunstancia (hecho imponible) que no fuera reveladora de capacidad económica sería a juicio de la sala inconstitucional (invocando en defensa de su tesis la STC 221/1992, de 11 de diciembre –NFJ002247–).

Junto a lo anterior, este órgano judicial, en la línea de lo defendido por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018, consideraba que «cuando el prestatario constituye una hipoteca a favor de una entidad bancaria en garantía del préstamo que le ha sido concedido por dicha entidad no puede entenderse que ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser gravada por el impuesto de "actos jurídicos documentados", pues quien manifiesta tal capacidad económica no es el prestatario, sino la entidad bancaria acreedora». Y prosigue diciendo la sala: «Esa capacidad económica se manifiesta en sede del acreedor hipotecario, pues es este quien adquiere un derecho real de hipoteca, derecho que le permitirá ejecutar el bien inmueble que el prestatario constituye en garantía de la devolución del préstamo que le ha otorgado la entidad bancaria, en caso de impago del capital o de los intereses del mismo. Es igualmente el acreedor hipotecario quien ostenta un especial interés por la documentación del préstamo en escritura pública, por cuanto dicha formalidad es necesaria para la constitución de la hipoteca, cuya inscripción en el Registro de la Propiedad es indispensable para que esta quede válidamente constituida (art. 1.875 del Código Civil). También resulta claro el interés de la entidad crediticia en el otorgamiento e inscripción de la escritura pública de préstamo hipotecario, a la vista de la posición de privilegio en orden al cobro de la deuda que pasa a ocupar dicha entidad».

De lo que se trata según la sala es de «someter a tributación a aquel que haya salido "ganando" con la operación, que en este caso no puede ser otro que el acreedor que tiene su crédito garantizado con hipoteca. Las SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 y 214/1994 ponen de manifiesto que una interpretación acorde con la capacidad económica exige gravar a aquel

sujeto que realmente la pone de manifiesto. Únicamente el acto de constitución de la garantía hipotecaria reúne los condicionantes para ser un acto gravable por el impuesto de "actos jurídicos documentados" y quien manifiesta capacidad económica en el acto de constitución de una hipoteca es el acreedor hipotecario que adquiere el derecho real de garantía». Y, por último, añadía la sala «que la ausencia de capacidad económica en los préstamos hipotecarios es una realidad que incluso ha sido reconocida recientemente por el legislador. En efecto, el propio legislador ha reconocido que en la cancelación de una hipoteca –momento en el que el deudor hipotecario muestra aparentemente una mayor capacidad económica en la medida en que desaparece un gravamen sobre su patrimonio– no se manifiesta ningún indicio de capacidad económica susceptible de ser gravado por el tributo de "actos jurídicos documentados"».

Argumenta la Sala de lo Contencioso-Administrativo que quien pone de manifiesto capacidad económica en la constitución de una hipoteca a favor de una entidad bancaria en garantía del préstamo susceptible de ser gravada por el impuesto sobre actos jurídicos documentados es la entidad financiera acreedora –es quien sale ganando con la operación– y no el prestatario. Sin embargo, el Tribunal Constitucional no lo entendió así, como por otra parte era de esperar sobre todo a la luz de la doctrina que sobre la capacidad económica ha ido elaborando desde su creación y que, por ejemplo, le ha llevado al amparo del sorprendente concepto de «renta potencial» (que yo sepa la renta o es real o no debería gravarse por inexistente) a considerar que no vulnera dicho principio la imputación de rentas inmobiliarias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por la titularidad de inmuebles urbanos a disposición del contribuyente distintos de la vivienda habitual y que no generen rendimientos del capital o de actividades económicas. Reproduzco a continuación la discutible conclusión a que este tribunal llegó en el fundamento jurídico sexto de su Sentencia 295/2006, de 11 de octubre (NFJ024032), al referirse a ese concepto: «cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que "renuncia" su titular –el que podría obtenerse mediante su arrendamiento– estamos ante una "renta potencial" susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que –en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas– hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas "es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial"»²¹.

De acuerdo con esta discutible doctrina tanto el prestatario como el acreedor ponen de relieve alguna capacidad económica. Pero resulta que el impuesto lo que grava es la especial protección que el ordenamiento otorga a la constitución del préstamo hipotecario en documento público. Y el beneficiario directo de la formalización en documento público del préstamo más bien parece que es la entidad financiera, que consigue así privilegiar su crédito a través del acceso mediante el documento público a la inscripción en el Registro de la Propiedad. En cualquier caso, el impuesto en su configuración actual y con los tipos de gravamen que se exigen en algunas comunidades autónomas, recordemos que dichos tipos pueden llegar al 1,5%, resulta excesivo. El Informe La-

²¹ En este tema resulta obligada la consulta de la magnífica obra de Ramos Prieto (2008).

gares publicado en febrero 2004 propuso incluso la supresión de la cuota gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados «cuando lo permita la situación presupuestaria»; a juicio de esta Comisión de expertos el «acto jurídico documentado» no constituye en sí mismo una manifestación de capacidad económica (Lagares Calvo, M. (Dir.), 2014, p. 261).

Con base en lo anterior, creo que si se decide mantener la modalidad de cuota gradual, debería reducirse considerablemente el tipo de gravamen respecto a los actualmente vigentes limitando la posibilidad de las comunidades autónomas de elevarlo más allá del 0,5%. Hay que tener en cuenta que, a la vista de lo que se viene recaudando con este tributo (en 2015 por ejemplo la recaudación ascendió a 1.741,50 millones de euros), su supresión inmediata no parece factible en un contexto de consolidación presupuestaria, como bien se destacaba en el precitado Informe.

Otra alternativa pasaría por analizar la posible conversión de este tributo en una tasa, como tuve ocasión de comentar hace ya tiempo en un trabajo monográfico sobre los aspectos problemáticos del ITP y AJD y en el que se incluían diversas propuestas de reforma²².

Veamos ahora cómo respondió el Tribunal Constitucional a los argumentos esgrimidos por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su cuestión de inconstitucionalidad. El tribunal descarta mediante el precitado Auto número 24/2005, de 18 de enero, la posible vulneración del principio de capacidad económica por parte de los artículos 29 del texto refundido de la Ley del ITP y AJD, puesto en relación con los artículos 8 d) y 15.1 del mismo texto refundido y con el artículo 68 del reglamento del impuesto. Para ello va a razonar del siguiente modo:

«En primer lugar, debe precisarse que la capacidad de endeudarse es una manifestación de riqueza potencial y, por tanto, de capacidad económica susceptible de gravamen, pues solo quien tiene capacidad de pago, esto es, quien tiene aptitud para generar riqueza con la que hacer frente a la amortización de un préstamo o de una deuda puede convertirse en titular del mismo. De la misma manera quien ofrece como garantía del préstamo un bien pone de manifiesto, no ya una riqueza potencial concretada en su ap-

²² Vid. Adame Martínez (2013, pp. 469-539). De todos modos, como allí advertía resultaría muy complicado la introducción de la tasa, propuesta que iba incluida en la página 44 del Programa electoral con el que concurrió el Partido Popular a las elecciones generales celebradas el 20 de noviembre de 2011 y de la que nada más se supo, porque de alguna manera habrá que compensar la pérdida de recaudación que experimentarán las comunidades autónomas como consecuencia de la sustitución del impuesto por la nueva tasa. También se hacía eco de la propuesta de transformación en una tasa cuyo importe quedaría limitado al coste del servicio el propio Informe Lagares –*vid.* Lagares Clavo (2014, pp. 260-261)–, que en relación con la posibilidad de convertir en tasa las modalidades correspondientes a la cuota fija de los documentos notariales, administrativos y mercantiles, aunque en él se advertía de la dificultad para la conversión en tasa que se derivaba del hecho de que la ventaja que recibe el contribuyente «no se plasma en un concreto servicio sino en una especial protección que se recibe del ordenamiento jurídico», por lo que no parece posible «utilizar los criterios de cuantificación propios de las tasas para fijar su cuantía» y por todo ello finalmente se descartaba proponer un cambio en la configuración de la cuota fija de los documentos notariales, administrativos y mercantiles.

titud para hacer frente al pago de la deuda, sino una riqueza real equivalente al valor del bien que ofrece como garantía del pago de la deuda.

En segundo lugar, es necesario subrayar que no puede confundirse el gravamen del negocio jurídico (la contratación del préstamo o la constitución de una garantía real, o ambos a la par), que no constituye el objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad, con el gravamen de la escritura pública que protocoliza el negocio jurídico realizado, que es el único objeto de la cuestión, y que se efectúa por la modalidad de "actos jurídicos documentados" del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la cual, dado que uno de los requisitos exigidos por el art. 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993 para aplicar el gravamen gradual del 0,5 por 100 es, aparte de que sea inscribible el acto y de que no esté sujeto a las modalidades de "transmisiones patrimoniales onerosas" o de "operaciones societarias" del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, o al impuesto sobre sucesiones y donaciones, que tenga contenido económico, no cabe duda que ello es un indicio, en la generalidad de los supuestos, de la existencia de una capacidad económica gravable.

Finalmente, es una opción de política legislativa válida desde el punto de vista constitucional que el sujeto pasivo de la modalidad de "actos jurídicos documentados" lo sea el mismo que se erige como sujeto pasivo del negocio jurídico principal (en el impuesto sobre el valor añadido o en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados), tanto cuando se trata de préstamos con constitución de garantías (aunque la operación haya sido declarada exenta en ambos impuestos), como cuando se trata de constitución de garantías en aseguramiento de una deuda previamente contraída, pues en ambos supuestos se configura como obligado tributario de aquella modalidad impositiva a la persona que se beneficia del negocio jurídico principal: en el primer caso, el prestatario (el deudor real); en el segundo supuesto, el acreedor real (el prestamista)».

Este razonamiento del Tribunal Constitucional fue muy criticado, por ejemplo, por Agüero Ortiz (2018, p. 11). Lleva razón esta autora cuando explica que quien obtiene un préstamo más que ver aumentada su capacidad económica lo que adquiere es un pasivo puesto que «debe» ese importe. En su opinión si realizásemos un inventario de los bienes del prestatario de un préstamo hipotecario para la adquisición de una vivienda, ese sujeto dispondría de un activo por el valor de la vivienda que a su vez está gravado por un derecho de garantía y un pasivo por el valor del préstamo y sus intereses, por lo que el resultado neto, concluye, es que no hay aumento de capacidad económica.

Respecto a la vulneración del principio de igualdad la Sala del Tribunal de Cataluña entendía básicamente que se generaría una discriminación de trato entre aquellos sujetos que tienen capacidad económica suficiente para adquirir una vivienda sin necesidad de recurrir al endeudamiento bancario, porque estos no debían satisfacer ningún impuesto por tal concepto, en comparación con aquellos otros (la mayoría de los españoles) que debían recurrir al crédito bancario para poder adquirir su vivienda.

El Tribunal Constitucional también termina rechazando la posible vulneración del principio de igualdad, lo cual era de esperar a la luz de la doctrina que ha elaborado para cerrar el acceso al recurso de amparo por esta vía y conforme a la cual el principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución es distinto o no se refiere a lo mismo que el principio de igualdad de su artículo 31, lo cual dicho sea de paso es algo que nunca podré llegar a entender, salvo que sea, como ya he dicho, para quitarse de encima la cantidad de recursos de amparo que en materia tributaria le venían lloviendo invocando el artículo 14. El modo en que razonó el tribunal para rechazar la cuestión de inconstitucionalidad en este punto fue el siguiente:

«Pues bien, es evidente que con nuestra doctrina no puede prosperar esta primera vulneración que se atribuye al precepto cuestionado, habida cuenta de que los supuestos citados por el órgano judicial en defensa de la lesión del principio de igualdad no son comparables, al no ser iguales, ni siquiera parecidos. En efecto, el primero de ellos, a saber, la comparación entre quienes se endeudan para adquirir un bien con quienes no se endeudan, es la comparación entre situaciones disímiles que no pueden dar lugar a un juicio de trato desigual en la ley, porque sería tanto como pretender comparar a quien adquiere un bien y, por tanto, paga tributos, porque realiza el hecho imponible de un determinado tributo, con quien no adquiere y, en consecuencia, no los soporta porque, como correctamente señala el Fiscal General del Estado, no realiza el presupuesto de aplicación de la norma tributaria [...].

En suma, en las dos comparaciones ofrecidas por el órgano judicial no puede apreciarse un trato discriminatorio sino, antes al contrario, una igualdad de trato para los grupos de personas que quedan bajo su aplicación, pues el ordenamiento tributario dispensa el mismo tratamiento a todos aquellos que, dentro del tráfico civil o mercantil, solicitan un préstamo hipotecario con o sin ofrecimiento de garantías. Igualmente, dispensa el mismo tratamiento a todos aquellos que no necesitan endeudarse y, cómo no, a los que en un momento dado solicitan un préstamo o contraen una deuda y en un tiempo posterior constituyen una garantía en pago de ese préstamo o deuda, por lo que no es apreciable la vulneración del principio de igualdad del art. 14 CE».

Esta misma doctrina es reiterada por el Auto número 223/2005, de 24 de mayo, que también trae causa de otra cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

A modo de recapitulación y para no cansar al lector se puede afirmar que según la doctrina del Tribunal Constitucional recogida en estos Autos los artículos 29 del texto refundido de la Ley del ITP y AJD y 68 de su reglamento no vulneran ni el principio de capacidad económica ni tampoco el derecho a la igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas, dado que la capacidad de endeudarse es una manifestación de riqueza potencial y, por tanto, una capacidad económica susceptible de gravamen. Ya hemos avanzado antes que ambas conclusiones eran perfectamente esperables teniendo en cuenta la doctrina que ha venido elaborando el Tribunal Constitucional sobre ambos principios constitucionales de justicia material de los tributos.

7. REFLEXIONES FINALES

La determinación del sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en la constitución de préstamos con garantía hipotecaria ha sido una cuestión polémica desde que se aprobó el texto refundido de la Ley del impuesto en 1993. Desde entonces se venían sucediendo discusiones doctrinales sobre la misma y también cambios de criterio en la doctrina de los tribunales de justicia.

La doctrina que tradicionalmente venía sosteniendo de forma reiterada la Sala Tercera del Tribunal Supremo a través de su sección especializada en materia tributaria era que el sujeto pasivo en estos casos era el prestatario apoyándose para ello en la previsión contenida en el párrafo segundo del artículo 68 del reglamento del impuesto. Así las cosas, la Sala Primera del Tribunal Supremo en recursos contra cláusulas abusivas en préstamos con garantía hipotecaria vino a introducir dudas en un tema que parecía estar resuelto al declarar nulas por abusivas las cláusulas que atribuían el pago de los gastos e impuestos al prestatario consumidor y afirmar que la entidad prestamista no quedaba al margen de los tributos que pudieran devengarse con motivo de esa operación mercantil.

A raíz de esa discrepancia entre la Sala Primera y la Sala Tercera y con ocasión de diversos recursos de casación la Sección Segunda de la Sala Tercera concluyó en las Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 que el sujeto pasivo no era el prestatario sino la entidad prestamista, dada su condición de principal beneficiado por la documentación del crédito hipotecario en escritura pública. Ello suponía un giro radical respecto a lo mantenido hasta entonces por dicha Sala Tercera.

Al día siguiente de hacerse público el primero de esos fallos, el presidente de la Sala Tercera, aún no se sabe muy bien por qué, decidió avocar al pleno de dicha sala varios recursos de casación que estaban pendientes sobre la misma materia con el fin de decidir si se mantenía o no esta nueva doctrina²³. Después de dos días de intensos debates el pleno de la Sala Tercera decidió por 15 votos a favor y 13 en contra que el sujeto pasivo debía seguir siendo el cliente y no la entidad prestamista como había determinado tres semanas antes la Sección Segunda de dicha sala, salvando así a las comunidades autónomas de tener que devolver millones de euros.

A este complicado panorama se une otra circunstancia que considero relevante. El ejercicio de competencias normativas por parte de las comunidades autónomas en este tributo nos ha llevado a un escenario en el que la carga fiscal que soportan los contribuyentes del impuesto sobre actos jurídicos documentados varía radicalmente en función de la comunidad autónoma en la que se escribe el préstamo hipotecario. Dejando al margen a las Diputaciones forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya y a la Comunidad Foral de Navarra, donde el tipo de gravamen es del 0,5%, en las comunidades autónomas de régimen común el tipo oscila entre el 0,75%, que es el vigente para 2018 en las Comunidades Autónomas de Canarias y Madrid, y el 1,5% que es el aplicable en Andalucía,

²³ Sobre las razones para adoptar esta decisión, A. Durán-Sindreu Buxadé (2018b) apunta que más allá de la «inérita y lícita opción» del presidente de la sala, la decisión adoptada no «se puede desvincular del enorme y desproporcionado poder económico que el sector financiero tiene».

Aragón, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia y la Región de Murcia, pasando por el 1% que se aplica en La Rioja y el 1,2% que es el fijado por Asturias y las Islas Baleares. Tal vez sea excesivo exigir un impuesto con un tipo de gravamen del 1,5% por privilegiar un préstamo hipotecario permitiendo su inscripción en el registro. Esta conclusión se confirma si lo comparamos con los tributos sobre constitución de hipotecas que se exigen en otros países de la Unión Europea como Francia, Italia, Luxemburgo y Portugal. Como ya he apuntado unas líneas más arriba tal vez se podría pensar en la conversión de este impuesto en tasa.

También es llamativa, por último, la disparidad existente en materia de tipos reducidos en este tributo en función de diversas circunstancias, así como en lo referente a tipos incrementados para el caso de escrituras notariales que formalicen la renuncia a la exención en el IVA. Estos últimos varían desde el 3% que se gira en Extremadura, o el 2,5% que se exige en Cataluña, Castilla-La Mancha, y Murcia, y el 1,5% que es el tipo aplicable en Asturias, La Rioja y Madrid. En una posición intermedia se encontrarían Andalucía, Aragón, Baleares, Cantabria, Comunidad Valenciana, Galicia donde el tipo vigente es el 2%. A la vista de este panorama, no podrá extrañarnos que algunos autores cuestionen la constitucionalidad de estas diferencias de carga fiscal, que desde luego son todavía más visibles en el ámbito de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones. El Tribunal Constitucional viene diciendo que en cuanto que las comunidades autónomas ejercen su autogobierno eso puede generar diferencias entre unos territorios y otros. Pero el problema es que las diferencias son tan grandes que empiezan a afectar a la igualdad efectiva entre ciudadanos.

Referencias bibliográficas

- Adame Martínez, F. D. (2013). Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos jurídicos documentados: aspectos problemáticos de su régimen actual y propuestas de reforma. En A. Cubero Truyo (Dir.), *Evaluación del sistema tributario vigente: propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- Adame Martínez, F. D. (2018). ¿Para qué existen distintas Salas en el Tribunal Supremo? *Taxlandia*. Recuperado de <<https://www.politicafiscal.es/francisco-adame/para-que-existen-distintas-salas-en-el-tribunal-supremo>>.
- Agüero Ortiz, A. (2017). Efectos y alcance de la nulidad de las cláusulas de gastos en préstamos hipotecarios con consumidores. Especial referencia al IAJD y los gastos de tasación. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 2. (BIB 2017, 10736).
- Agüero Ortiz, A. (2018). Venceréis, pero no convenceréis: Comentario a la STS 148/20918 de 15-3-2018 sobre la abusividad de la repercusión del ITP y AJD al consumidor que contrata un préstamo hipotecario. *Centro de Estudios de Consumo de la Universidad de Castilla-La Mancha*. Recuperado de <<http://centrodeestudiosdeconsumo.com/index.php/2-principal/3483-vencer%3%A9is,-pero-no-convencer%3%A9is-comentario-a-la-sts-148-2018-de-15-3-2018-sobre-la-abusividad-de-la-repercusi%C3%B3n-del-ity-ajd-al-consumidor-que-contrata-un-pr%C3%A9stamo-hipotecario-2>>.
- Alcalde Barrero, O. (2010). *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Comentarios y Casos prácticos*. Madrid: CEF.

- Casero Barrón, R. (2004). Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2004, sección 2.ª, Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso 158/2002. Sobre la cuota proporcional de la modalidad de actos jurídicos documentos en los documentos notariales. Especial mención de quien es sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios. *Quincena Fiscal*, 20.
- Durán-Sindreu Buxadé, A. (2018a). Una vez más, las hipotecas: bochorno fiscal. *Taxlandia*. Recuperado de <<https://www.politica-fiscal.es/antonio-duran-sindreu/una-vez-mas-las-hipotecas-bochorno-fiscal>>.
- Durán-Sindreu Buxadé, A. (2018b). Tribunal Supremo y poder económico. *Taxlandia*. Recuperado de <<https://www.politica-fiscal.es/antonio-duran-sindreu/tribunal-supremo-y-poder-economico>>.
- Falcón y Tella, R. (2005). *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: Iustel.
- García Gil, J. L. y García Gil, F. J. (2004). *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. (3.ª edición). Dijusa.
- García Novoa, C. (2018). La postverdad del impuesto a las hipotecas y el populismo fiscal. *Taxlandia*. Recuperado de <<https://www.politica-fiscal.es/cesar-garcia-novoa/la-postverdad-del-impuesto-a-las-hipotecas-y-el-populismo-fiscal>>.
- Gómez Taboada, J. (2018). De quilombo a quilombo, y tiro porque me toca. *Fiscal blog*. Recuperado de <<http://fiscalblog.es/?p=4522>>.
- Huesca Bobadilla, R. (2018). El nuevo rumbo emprendido por el Tribunal Supremo en la interpretación de la normativa reguladora de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Informativo Tributario BIT plus*, 220, 17-29.
- Lagares Calvo, M. (Dir.) (2014). *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*. Madrid: Ministerio de Hacienda.
- López-Gil Otero, R. J. (2005). Artículos 29 a 44. En Colomer Ferrandiz, C. y López-Gil Otero, R. J. *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España.
- Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2018). ¿Quién ha de pagar el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en un préstamo hipotecario? *Quincena Fiscal*, 10.
- Ramos Prieto, J. (2008). *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Rodríguez Achútegui, E. (2018). Las sentencias de 15 de marzo de 2018 del Tribunal Supremo sobre el pago de actos jurídicos documentados derivados de cláusula abusiva de gastos hipotecarios. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 5, 115-124. (BIB 2018\8537).
- Serantes Peña, F. (2018). El Tribunal Supremo se autolesiona. *Taxlandia*. Recuperado de <<https://www.politica-fiscal.es/francisco-r-serantes-pena/el-tribunal-supremo-se-autolesiona>>.
- Villarín Lagos, M., Muñoz del Castillo, J. L. y De Pablo Varona, C. (2004). *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Thomson Civitas.
- Zejalbo Martín, J. (16 de febrero de 2017). Últimas consideraciones sobre AJD en préstamos hipotecarios. *Notarios y Registradores*. Recuperado de <<https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/actos-juridicos-documentados-ajd-en-prestamos-hipotecarios/>>.

La trilogía Taricco, un análisis de la tutela multinivel de los derechos fundamentales en el ámbito tributario

Irene Suberbiola Garbizu

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea*

Este trabajo ha obtenido un **Accésit Premio «Estudios Financieros» 2018** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Alberto García Valera, doña Carolina del Campo Azpiazu, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, doña Clara Jiménez Jiménez, don Manuel Lucas Durán y don Jesús Sanmartín Mariñas.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

EXTRACTO

Con ocasión del análisis de las distintas resoluciones emitidas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en lo que ha venido a llamarse la «saga *Taricco*», este trabajo analiza los estándares de protección conferidos por la Carta Europea de Derechos Fundamentales en el ámbito tributario. Así, partiendo del estudio de la evolución de la extensión de los derechos fundamentales en la y de la Unión Europea, primero desde un punto de vista normativo y después jurisprudencial, el texto se centra en los precedentes inmediatos de la «trilogía» *Taricco* para, a continuación, analizar cada uno de los episodios que la conforman, el asunto C-105/14, la reacción de la doctrina y judicatura italiana, y, finalmente, la respuesta dada por el TJUE a la cuestión prejudicial planteada por la Corte Costituzionale italiana en el asunto M.A.S. y M.B., más conocida como *Taricco II*.

Palabras clave: protección multinivel de derechos fundamentales; Carta Europea de Derechos Fundamentales; tributos.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 01-11-2018

The Taricco trilogy, an analysis of the multilevel protection of fundamental rights in the tax field

Irune Suberbiola Garbizu

ABSTRACT

On the occasion of the analysis of the different resolutions issued by the Court of Justice of the European Union (CJEU) in what has come to be called the «Taricco saga», this work analyzes the standards of protection conferred by the European Charter of Fundamental Rights in the field of taxes. Thus, based on the study of the evolution of the extension of fundamental rights in the European Union, first from a normative and later jurisprudential point of view, the text focuses on the immediate precedents of the Taricco «trilogy» and then analyzes each one of the episodes that make it up, the C-105/14 case, the reaction of the Italian doctrine and judiciary, and, finally, the answer given by the CJEU to the preliminary ruling question raised by the Italian Costituzionale Court in the MAS and M.B issue, better known as Taricco II.

Keywords: multilevel protection of fundamental rights; European Charter of Fundamental Rights; taxes.

Sumario

- I. La protección de los derechos fundamentales en la y de la Unión Europea. Un universo multinivel
- II. El papel de los derechos fundamentales en la jurisprudencia tributaria del TJUE, las peculiaridades de una trilogía
- III. La trilogía *Taricco* como mecanismo que recalibra la tutela multinivel de los derechos fundamentales en la jurisprudencia tributaria del TJUE
 1. Sentencia de 15 de septiembre de 2015, asunto C-105/15, IVO Taricco y otros
 2. Remisión al Tribunal Constitucional italiano y debate doctrinal suscitado al respecto
 3. Sentencia de 5 de diciembre de 2017, asunto C-42/17, M.A.S. y M.B., *Taricco II*

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Suberbiola Garbizu, I. (2018). La trilogía Taricco, un análisis de la tutela multinivel de los derechos fundamentales en el ámbito tributario. *RCyT. CEF*, 429, 47-76.

I. LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN LA Y DE LA UNIÓN EUROPEA. UN UNIVERSO MULTINIVEL

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros, C-105/14, ha puesto en el mapa la relación existente entre los derechos recogidos en la Carta Europea de Derechos Fundamentales y el Derecho Tributario (Merino Jara, 2017, pp. 9-15). Por su ubicuidad, la trascendencia del ordenamiento europeo pudiera considerarse desde cualquiera de los círculos concéntricos con los que Ruiz Almendral (2017, p. 19) define los límites que el derecho de la Unión impone al poder tributario de los Estados miembros; desde la óptica del derecho aduanero, desde el punto de vista de los impuestos indirectos en los que los órganos comunitarios tienen competencias, desde el enfoque que aportan las instituciones europeas en el ámbito de los impuestos directos, y el modo en que las libertades fundamentales, el derecho de la competencia, en concreto la prohibición de ayudas de Estado, o las normas antidiscriminación afectan a estos últimos. A estos círculos concéntricos, debiéramos sumar el que conforman los derechos fundamentales.

Al respecto, la diversidad terminológica, utilizada para denominar los distintos tipos de derechos, obliga a realizar una precisión previa a modo de contextualización. En primer lugar, calificaremos como derechos fundamentales aquellos derechos reconocidos en las normas primarias de un ordenamiento jurídico de suerte que vinculan a todos los ciudadanos y poderes públicos, incluido el propio legislador, sin que estos poderes puedan contradecir lo que el poder originario o constituyente haya establecido sobre los mismos¹. Dentro del territorio de la Unión Europea (UE), coexisten de forma superpuesta tres sistemas de reconocimiento y garantía de derechos fundamentales. Por un lado, estarían los «derechos fundamentales nacionales» o derechos fundamentales reconocidos por el orden constitucional nacional de cada Estado miembro; por otro, los derechos fundamentales reconocidos por el ordenamiento jurídico de la UE, «derechos fundamentales "de" la Unión Europea» (DFUE); y, finalmente, en el seno del ordenamiento jurídico internacional (el formado por todos los tratados internacionales firmados y ratificados por los Estados), los conocidos como «derechos humanos», aquellos que, refiriéndose a valores básicos, declara el orden jurídico internacional, el de los tratados internacionales. Así, a partir de ahora, cuando nos refiramos al reconocimiento y garantía de derechos fundamentales «en» la UE, haremos referencia principalmente a los derechos fundamentales reconocidos por la UE, esto es, a los reconocidos por el ordenamiento jurídico primario u originario (tratados o normas y/o principios deducidos de los mismos por el TJCE) de la UE (sistema europeo-comunitario), es decir, a los derechos fundamentales «de» la UE (siguiendo, entre otros, a Ugartemendia Eceizabarrena, 2001; Ugartemendia Eceizabarrena y Ripol Carulla, 2017).

¹ Sobre el concepto de derechos fundamentales, *in extenso*, Alexy (1993, pp. 62 y ss.).

Respecto a estos últimos debemos confesar que la UE no ha tenido, hasta hace muy poco tiempo, ningún texto o catálogo que declare y/o reconozca derechos fundamentales. Así, si bien es cierto que el derecho comunitario originario o primario reconoce «algunos derechos» importantes², entre ellos no aparecen expresamente los clásicos derechos civiles y políticos, (derecho a la vida, libertad ideológica, libertad de expresión, de reunión, etc.), reconocidos en las Constituciones democráticas de los Estados miembros de la UE. En efecto, hasta diciembre del año 2000, cuando se proclama la llamada *Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea* (CDFUE), la UE no ha dispuesto de una carta propia de derechos fundamentales. Que no los haya recogido en una declaración formal y expresa que tenga fuerza jurídica vinculante, no quiere decir que no los haya reconocido y amparado, pues, si bien no se reflejaban expresamente en los tratados, los aceptaba y protegía a través de las resoluciones jurisdiccionales que dictaba el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), hoy TJUE. Así, sobre la inexistencia en el ordenamiento jurídico comunitario de un catálogo de derechos fundamentales, el TJCE desarrolla, desde finales de los años 60, una actividad de configuración y garantía de los mismos, fundada en su reconocimiento como parte de los «principios generales del derecho comunitario», que se concreta en la elaboración de todo un catálogo comunitario de derechos fundamentales, con toda una doctrina propia sobre la tutela de los mismos. De este modo, pese a que en un momento o fase inicial, el Tribunal de Luxemburgo muestra una clara tendencia a desentenderse de la cuestión de la protección de los derechos fundamentales, como decíamos, a finales de la década de los sesenta del siglo pasado, empieza a realizar un giro en esta materia, abandonando su primigenia e inviable posición, al optar por comenzar a asumir la tarea de proteger los derechos fundamentales.

El paso que inaugura el mencionado cambio de rumbo es el que se da en la Sentencia al caso *Stauder*, de 12 de noviembre de 1969, cuando el tribunal concluye que «... los derechos fundamentales de la persona [están] comprendidos en los Principios Generales del Derecho comunitario, ...». El fallo, sin embargo, no señala todavía cuáles son esos derechos fundamentales ni cuál debe ser su grado de protección, concreciones que irán apareciendo en sendas sentencias confirmatorias de la resolución *Stauder* que tendrán lugar en el lustro siguiente; la sentencia sobre *Internationale Handelsgesellschaft* (de 17 de diciembre de 1970, C-11/70) y el asunto *Nold* (de 14 de mayo de 1974, C-4/73). De la primera se desprende que, a falta de un catálogo comunitario de derechos fundamentales, la labor de configuración y tutela de dichos derechos en el ámbito comunitario corresponde, vía pretoriana, al propio Tribunal de Justicia, el cual utilizará como fuente de inspiración las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros. De la segunda que, además de reafirmar a las «tradiciones constitucionales comunes», la otra fuente de inspiración en la materia la constituyen los tratados internacionales para la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han colaborado o de los que sean signatarios, tratados entre los que destaca el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las

² Como los asociados a la ciudadanía europea; el derecho a no ser discriminado por razón de nacionalidad o sexo, o las libertades comunitarias de circulación de bienes, personas, capitales, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios a la que antes nos hemos referido.

Libertades Fundamentales³ (CEDH). En esta tesitura, y sobre la base de las premisas y circunstancias apuntadas, la jurisprudencia del tribunal va reconociendo toda una serie de derechos fundamentales, entre los que cabe destacar: el derecho a un proceso equitativo y a una tutela judicial efectiva; la irretroactividad de las disposiciones penales; el respeto a la vida privada y familiar; la inviolabilidad de domicilio; la integridad física de las personas; la libertad religiosa; la libertad de expresión; la libertad de asociación; la propiedad privada; el derecho a la igualdad; a la libertad de sindicación, etc., en otras palabras, lo que podríamos llamar todo un «catálogo jurisprudencial».

Junto con este primer reconocimiento jurisprudencial, se va construyendo un reconocimiento declarativo y normativo cuyo primer hito se cristaliza en el artículo 6.2 del Tratado de la Unión Europea (TUE) firmado en Maastricht, el cual positiviza el compromiso por el respeto de los derechos fundamentales al establecer que «La Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del derecho comunitario». Como podemos observar, se trata de un artículo que, si bien no constitucionaliza la protección de los derechos humanos y libertades fundamentales, ni añade nuevas garantías a las ya existentes o reconocidas por el tribunal, viene al menos a consagrar, desde el máximo nivel normativo, la adhesión de la UE a la protección de dichos derechos y libertades y el reconocimiento de la jurisprudencia desarrollada hasta el momento por el TJCE sobre esta materia relativa a los derechos fundamentales. Un segundo paso en el reconocimiento normativo de los derechos fundamentales lo propicia el Tratado de Ámsterdam (1999) que, manteniendo el contenido del mencionado artículo 6.2 del TUE, recoge expresamente la competencia del Tribunal de Justicia para la interpretación y aplicación del mismo. Ello no obstante, el Tratado no satisface las expectativas generadas en la materia y es objeto de valoraciones críticas que resaltan su reducido carácter innovador al respecto⁴. Para solventar dicho problema, se plantean dos propuestas de solución, por un lado, la idea de la adhesión al CEDH de 1950; por otro, la propuesta de elaboración de una declaración propia de derechos y libertades, una Declaración de la UE. Esta segunda propuesta, es decir, la que consistía en que la UE se dotara de un sistema original de protección de los derechos fundamentales partiendo de la elaboración de un catálogo propio, es precisamente la que se materializa en Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE, Niza, 2000), Carta que, pese a recogerse en la segunda parte del malogrado Tratado Constitucional de la UE (por la no ratificación de todos los Estados miembros), solo adquiere vinculatoriedad jurídica mediante la reforma de los tratados efectuada por el Tratado de Lisboa en 2007 y cuyo proceso de ratificación y entrada en vigor culmina en 2009. Desde entonces, y

³ En la actualidad, 47 países europeos lo han firmado y ratificado. Por lo que respecta a España, la firma del Convenio se produjo el 24 de noviembre de 1977, siendo ratificado y entrando en vigor el día 4 de octubre de 1978.

⁴ Véanse al respecto Sanz Caballero (1998, pp. 58-77); el Informe del grupo de expertos en derechos fundamentales presidido por Spiros Simitis publicado en febrero de 1998 por la Comisión Europea *Affirming Fundamental Rights in the European Union, time to act*.

según establece el artículo 6.1 del TUE, «la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de Derechos Fundamentales de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada [...], la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados».

La CDFUE es una suerte de *Bill of Rights* constituido por un preámbulo, 54 artículos y 7 títulos (dignidad, libertades, igualdad, solidaridad, ciudadanía, justicia y disposiciones generales) (entre otros, Rodríguez Bereijo, 2001, pp. 9-22; Alonso García y Sarmiento, 2006; Mangas Martín (Dir.), 2008; Ordeñana Guezuraga (Dir.), 2014; Carmona Contreras *et al.*, 2004, pp. 283-299; Carmona Contreras, 2016, pp. 13-40). Bebe de diversas fuentes, recogiendo los derechos reconocidos en el CEDH, la Carta Social Europea (1966) y la Carta Comunitaria de los derechos sociales fundamentales (1989), los reconocidos en las Constituciones nacionales, e, incluso, una serie de derechos fundamentales que ya están reconocidos también en el Tratado «comunitario» (TFUE) como son las cláusulas antidiscriminatorias (arts. 18 y 19 TFUE, *ex* 12 y 13 TCE) y los derechos fundamentales asociados a la ciudadanía europea (arts. 20 y ss. TFUE, *ex* 17 y ss. TCE).

En lo que a sus características más destacadas se refiere, a los efectos que nos ocupan, la más importante es la de que no solo vincula a las instituciones comunitarias, también vincula a las actuaciones del poder público estatal «cuando» esté aplicando derecho de la UE. En efecto, el artículo 51 de la Carta, referido a su ámbito de aplicación, explícitamente señala que sus disposiciones están dirigidas: 1) a las instituciones y órganos de la Unión, respetando el principio de subsidiariedad, así como 2) a los Estados miembros pero únicamente cuando apliquen el derecho de la Unión. En este sentido dicho artículo vendría a confirmar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la medida en la que la acción de los Estados miembros debe ser acorde con las exigencias derivadas de los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión, en particular, y entre muchas otras, las Sentencias de 18 de junio de 1991, *ERT*, C-260/89, apartado 42; de 29 de mayo de 1997, *Kremzow*, C-299/95, apartado 15; de 18 de diciembre de 1997, *Annibaldi*, C-309/96, apartado 13; de 22 de octubre de 2002, *Roquette Frères*, C-94/00, apartado 25; de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C-349/07, apartado 34; de 15 de noviembre de 2011, *Dereci y otros*, C-256/11, apartado 72, y de 7 de junio de 2012, *Vinkov*, C-27/11, apartado 58... A tenor de dicha jurisprudencia, si bien los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el derecho de la Unión, no deben serlo fuera de ellas, por lo que no se puede apreciar a la luz de la Carta una normativa nacional que no se inscriba en el marco del derecho de la Unión. En breve⁵, cuando una situación jurídica no está comprendida en el ámbito de aplicación del derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia no es competente para conocer de ella y las disposiciones de la Carta eventualmente invocadas no pueden fundar por sí solas su competencia. Así las cosas, podríamos señalar que esta última apreciación se corresponde con la que subyace al artículo 6 del TUE, apartado 1, en virtud del cual las disposiciones de la Carta no ampliarán en modo alguno las competencias de la Unión tal como se definen en los tratados. Del mismo modo, con arreglo al artículo 51, apartado 2, de la

⁵ Véase, en este sentido, el Auto de 12 de julio de 2012, *Currà y otros*, C-466/11, apartado 26.

Carta, esta no amplía el ámbito de aplicación del derecho de la Unión más allá de las competencias de la Unión, «no crea ninguna competencia o misión nuevas para la Unión, y no modifica las competencias y misiones definidas en los Tratados» (*Dereci y otros*, antes citada, apdo. 71). En sentido contrario, cuando una normativa nacional está comprendida en el ámbito de aplicación del derecho de la Unión, el TJUE debe proporcionar, en el contexto de una remisión prejudicial, todos los elementos de interpretación necesarios para que el órgano jurisdiccional nacional pueda apreciar la conformidad de dicha normativa con los derechos fundamentales cuyo cumplimiento debe garantizar. En otras palabras, habida cuenta de que los derechos fundamentales garantizados por la Carta deben ser respetados cuando una normativa nacional esté incluida en el ámbito de aplicación del derecho de la Unión, no existe supuesto alguno de los comprendidos en el derecho de la Unión en el que no se apliquen dichos derechos fundamentales, pues la aplicabilidad del derecho de la Unión implica, de suyo, la aplicabilidad de los derechos fundamentales garantizados por la Carta. Esta definición del ámbito de aplicación de los derechos fundamentales de la Unión se corrobora en las explicaciones relativas al artículo 51 de la Carta, según las cuales, «la obligación de respetar los derechos fundamentales definidos en el marco de la Unión solo se impone a los Estados miembros cuando actúan en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión», y que con arreglo al artículo 6 del TUE, apartado 1, párrafo tercero, y al artículo 52, apartado 7, de la Carta, deben tenerse en cuenta para la interpretación de esta⁶.

Según comentábamos, el Tratado de Lisboa introdujo en el artículo 6.2 del TUE el mandato de que: «La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados». Por diversas razones⁷ esta adhesión finalmente no ha llegado a llevarse a cabo pero, ello no obstante, no podemos dejar de señalar que, al igual que sucediera hasta ahora, el TUE continúa reconociendo a los derechos fundamentales como principios generales que necesariamente deben protegerse por el derecho de la Unión. Esto es precisamente lo que se deduce de la actual redacción del artículo 6.3 tras la reforma introducida por el Tratado de Lisboa

⁶ Por su parte, junto con esta primera característica, relativa según decíamos a su ámbito de aplicación, existen también otras características que definen a la CDFUE como son: 1) que recoge tanto derechos como principios; 2) que los derechos reconocidos en la misma pueden ser limitados, siempre que se haga por ley y de forma justificada en orden a tutelar otros derechos o para alcanzar objetivos de interés general. En cualquier caso, se excluye que los derechos proclamados en la misma puedan ser interpretados y aplicados de una forma más restrictiva que la ofrecida a derechos equivalentes en el CEDH (art. 52.3); 3) que bajo el nombre de *Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales* se recogen aclaraciones de las disposiciones de la Carta que constituyen un valioso instrumento interpretativo de la misma; 4) que tras el Tratado de Lisboa, la Carta adquiere eficacia jurídica vinculante con el mismo valor jurídico que los tratados, es decir, que el derecho originario; 5) que no altera el régimen del principio de atribución de competencias en la UE, esto es, no amplía las competencias de la Unión, su operatividad se circunscribe a este marco sin entrar en la esfera de las competencias retenidas por los Estados. En otras palabras, que no se le reconoce competencia para regular sobre un derecho o libertad; y, finalmente, 6) que no afecta por igual a todos los Estados miembros. En efecto, Polonia, Reino Unido y República Checa tienen un régimen de aplicación especial de la Carta.

⁷ Dictamen 2/2013 del TJUE, de 18 de diciembre de 2014, emitido en virtud del artículo 218.11 del TFUE sobre el Proyecto de Acuerdo de adhesión de la UE al CEDH (2013). Véase sobre el mismo Labayle y Sudre (2015, pp. 3-20).

que al respecto reza que «los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del derecho de la Unión como principios generales». De esta manera, como indica Alonso García (2014, p. 389) dichas tradiciones constitucionales comunes y el propio convenio han de utilizarse no solo como herramientas interpretativas sino también como fuente de inspiración para completar la Carta por la vía de los principios generales del derecho de la Unión.

Llegados a este punto, conviene ahora determinar el ámbito de aplicación de los derechos fundamentales «de» la UE. Según comentábamos en el territorio de la UE coexisten y conviven tres sistemas de reconocimiento de derechos: los derechos fundamentales nacionales o derechos reconocidos por las normas constitucionales de cada Estado miembro (sistema estatal), los «derechos humanos» o derechos reconocidos por el ordenamiento internacional (destacando de una forma especial el Convenio Europeo de Derechos Humanos o CEDH: sistema europeo-convenicional) y los derechos fundamentales «de» la UE (sistema europeo-comunitario). El ámbito de aplicación de estos últimos es un espacio dual. Por un lado, se circunscribe al «ámbito de actuación de las instituciones comunitarias» al regir y vincular toda la actividad de las instituciones y órganos comunitarios. Por otro, se expande también al «ámbito de actuación estatal en aplicación del derecho de la UE». La jurisprudencia del TJCE que promueve esta expansión de los derechos fundamentales de la UE al ámbito nacional es la que comienza a concretarse a partir de las Sentencias de 13 de julio de 1989, *Wachauf* (asunto 5/88), de 18 de junio de 1991, *ERT* (C-260/89), o en un caso precisamente relacionado con el juego, la Sentencia de 26 de junio de 1997, *Familiapress* (C-368/95), según las cuales se extiende el ámbito de aplicación de los mismos a actuaciones estatales no calificables como actos de ejecución o aplicación *stricto sensu* del derecho comunitario al exigir únicamente «una conexión suficiente» con este. Desde entonces, el TJCE solo declinará el examen de la compatibilidad de una actuación nacional con los mismos si esta cae fuera de dicho ámbito. Esta nueva orientación jurisprudencial supone la irrupción dentro del ámbito estatal de un nuevo sistema de tutela de los derechos fundamentales, el sistema europeo-comunitario, así como la asunción, por parte del TJCE, de la llamada doctrina de la incorporación, lo que, en esencia, genera un fenómeno de superposición entre diversas formas de tutela de derechos fundamentales. Dicha superposición plantea un problema inmediato, ¿cómo se conforma de manera concreta ese «ámbito de aplicación nacional» del derecho de la Unión y, por tanto, de respeto a los DFUE? ¿Qué actuación interna entra y cuál no entra en el mismo?

Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anterior a la entrada en vigor de la reforma Lisboa (2009), y por tanto anterior también a la eficacia jurídica vinculante de la Carta en el ámbito interno (arts. 6.1 TUE y 51.1 de la Carta), asumía una concepción amplia del concepto de «ámbito de aplicación» del derecho de la Unión, identificándola prácticamente con la idea de radio de acción del derecho de la Unión (Alonso García, 2014, p. 376; Groussot, Pech, Petursson, 2011, pp. 4 y ss.; Rosas y Armati, 2010, pp. 278 y 296). La entrada en vigor de la Carta, y con ella de su artículo 51.1, ha traído a colación la cuestión de si el ámbito de aplicación delimitado por esta es más restringido que el utilizado previamente por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que tutela los DFUE en cuanto principios generales del derecho comunitario (y/o de la Unión). Ello no

obstante, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia⁸, así como gran parte de la doctrina, continúan asumiendo una concepción extensiva del ámbito de aplicación de los DFUE que se identifica con la que se reconoce a los DFUE en cuanto principios generales del derecho de la Unión (entre otros, Lenaerts y Gutiérrez-Fons, 2010, pp. 1629-1669; Egger, 2006, pp. 515-553; Kokott y Sobotta, 2010; Ugartemendia Eceizabarrena, 2017, pp. 361-386; Von Bogdandy *et al.*, 2012, pp. 135-166; Alonso García y Ugartemendia Eceizabarrena (Coords.), 2017). Este reconocimiento de los derechos fundamentales de la UE y de su ámbito de aplicación dentro de cada Estado miembro cuando en los mismos se aplica el derecho comunitario implica el surgimiento, en el ámbito nacional, de un nuevo sistema de protección de los derechos fundamentales: el europeo-comunitario, sistema que viene a añadirse al estatal y al europeo-convencional (del CEDH), dando lugar al llamado fenómeno de «tutela multinivel» de los derechos fundamentales (Sorrentino, 2005, pp. 79-98; Rodríguez-Izquierdo Serrano, 2011, pp. 199-217; Díez-Hochleitner, 2013; De la Quadra-Salcedo Janini, 2015; Rodríguez-Izquierdo Serrano, 2016, pp. 117-150; Rodríguez-Izquierdo Serrano, 2017, pp. 483-514) que requiere una serie de normas para organizarse. En principio, dentro del ámbito estatal rigen los derechos fundamentales reconocidos a nivel nacional. Toda actuación estatal debe respetar los derechos fundamentales reconocidos a nivel nacional (derechos constitucionales), que están protegidos jurisdiccionalmente por el juez nacional y, en última instancia (estatal), por el Tribunal Constitucional. Sin embargo, cuando los poderes públicos del Estado aplican el derecho de la UE, están obligados a respetar los derechos fundamentales de la UE. Por otro lado, existe una tutela internacional de los derechos fundamentales en Europa: la tutela europeo-convencional según el sistema establecido en el CEDH que, como sabemos, se caracteriza por actuar de forma subsidiaria. Esta tutela se extiende sobre «todas» las actuaciones de los Estados miembros de la UE (y, por tanto, parte del CEDH), entren o no en el ámbito de aplicación del derecho de la UE⁹. Pues bien, como veremos, las sentencias *Taricco* suponen una reordenación y posterior matización de esta tutela multinivel.

II. EL PAPEL DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA DEL TJUE, LAS PRECUELAS DE UNA TRILOGÍA

Según comentábamos en líneas precedentes, el artículo 51 de la Carta se vincula a la actuación de las instituciones comunitarias y a las actuaciones del poder público estatal «cuando» esté aplicando el derecho de la UE. Igualmente, según anunciábamos en la introducción a este texto, siguiendo el patrón de los círculos concéntricos, tradicionalmente se ha entendido que el derecho de la Unión

⁸ Entre otras, Sentencias de 19 de enero de 2010, *Kücükdeveci*, C-555/07, apartados 22 y ss.; de 23 de noviembre de 2010, *Tsakouridis*, C-145/09, apartados 50-52, o la STJUE de 26 de febrero de 2013, *Akerberg*, C-617/10, apartados 17 y ss., sobre la que volveremos más adelante.

⁹ Finalmente, la actuación de las instituciones europeas está obligada a respetar los derechos fundamentales de la UE, pero, sin embargo, dicha actuación no se encuentra, aún, directamente supeditada al sistema europeo-convencional del CEDH. Ello no obstante, la eventual adhesión al CEDH en aplicación del artículo 6.2 del reformado TUE traerá previsiblemente cambios al respecto.

se aplica en materia tributaria cuando nos referimos a cuestiones relacionadas con el derecho aduanero, a impuestos indirectos en los que los órganos comunitarios tienen competencias (impuestos especiales e IVA), al enfoque que aportan las instituciones europeas en el ámbito de los impuestos directos, a las normas antidiscriminación que les afectan o a las libertades fundamentales contenidas en los tratados. Sin embargo, y al son de la progresiva ampliación del ámbito de aplicación de los derechos fundamentales en los términos antedichos, se ha instaurado un círculo concéntrico adicional, el de los derechos fundamentales, mediante la progresiva ampliación de lo que debe entenderse como ámbito de aplicación del derecho de la UE en materia tributaria vía pretoriana.

Si bien existen distintos hitos en la jurisprudencia que marca esta extensión progresiva de los derechos fundamentales contenidos en la Carta en materia de fiscalidad, motivos de tiempo y espacio nos obligan a centrarnos en dos sentencias concretas, las dos dictadas el 26 de febrero de 2013 por parte del TJUE, en los asuntos *Åkerberg Fransson* (C-617/10)¹⁰ y *Melloni* (C-399/11)¹¹, sentencia esta última sobre la que nos pronunciaremos más adelante, con ocasión del análisis de la Sentencia *M.A.S. y M.B.* (C-42/17).

En efecto, *Åkerberg Fransson* supone un punto de inflexión en la trayectoria del TJUE en la medida en que extiende la vinculación de la Carta a supuestos que, en origen, no parecían estar dentro del ámbito de aplicación del derecho de la UE. El caso se circunscribe en el marco de una petición de decisión prejudicial planteada, por el Haparanda tingsrätt (Suecia) en un procedimiento penal contra el señor Åkerberg Fransson, como consecuencia del contenido inexacto de sus declaraciones fiscales del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que derivaron en pérdidas para Hacienda, motivo por el cual se le imponen una serie de recargos fiscales. Al respecto, el tribunal sueco duda de si la prohibición de *ne bis in idem*, plasmada en el artículo 50 de la Carta, consiente que un Estado miembro reaccione frente al incumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, relacionadas con el IVA, con la imposición sucesiva de un recargo fiscal y de una sanción penal. En concreto, entre las cinco cuestiones presentadas, el tribunal plantea si el requisito establecido en el derecho nacional de que deba existir una base clara en el CEDH o en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) para inaplicar las disposiciones nacionales que presuntamente vulneren el principio *ne bis in idem* establecido en el artículo 4 del Protocolo n.º 7 del CEDH y, por ende, el artículo 50 de la Carta es compatible con el derecho de la Unión y, en particular, con sus principios generales, entre ellos, el de primacía y el de efecto directo.

¹⁰ Sobre estas sentencias, véanse, entre otros, Appanah (2014, pp. 333-356); Brokelind (2013, pp. 281-285); Kokott y Sobotta (2015, pp. 60-73); Lazzerini (2013, pp. 883-912); Ritleng (2013, pp. 267-292).

¹¹ En el caso *Melloni* el Tribunal Constitucional español plantea distintas cuestiones ante el TJUE, en primer lugar en torno a las normas reguladoras de la orden de detención europea. Igualmente, nuestro Tribunal Constitucional cuestiona la compatibilidad del artículo 4 bis, apartado 1, de la Decisión Marco 2002/584/JAI con las exigencias que se derivan del derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso equitativo del artículo 47 de la CDFUE junto con los derechos de defensa garantizados en su artículo 48.2. Del mismo modo, en caso de respuesta positiva a esta última cuestión, el Tribunal Constitucional interpela, con base en lo dispuesto en el artículo 53 de la Carta, sobre la posibilidad de tomar en consideración el estándar de protección derivado de la Constitución española, y, en consecuencia, su doctrina sobre la ejecución de órdenes de detención en cumplimiento de penas impuestas en rebeldía, y ello con el objetivo de evitar una interpretación que limite los derechos fundamentales reconocidos en nuestra Constitución.

Pues bien, pese a que las conclusiones del abogado general (AG) en el asunto, Pedro Cruz Villalón, vienen a propugnar que «la sola invocación o declaración escueta de una determinada situación jurídica como de "aplicación del Derecho de la Unión" no parece satisfactoria, [...] porque detrás de la misma se acusa la falta de un elemento o factor que cualifique una situación así identificada, y lo cual, a su juicio equivale a un llamamiento a una motivación expresa, de los supuestos en los que el desplazamiento de la función y la responsabilidad en la garantía de los derechos fundamentales desde los Estados hacia la Unión deban producirse» (párrafo 44), lo cierto es que el TJUE no atiende a su razonamiento. En esta ocasión el AG pretende distinguir entre la *causa* más o menos próxima y la pura *ocassio* para determinar el elemento que haga entender la conexión del caso en concreto con el derecho de la Unión y, por tanto, la aplicabilidad de los estándares de protección de la CDFUE. Al efecto indica que «el problema, en la medida que exista, con la concepción del alcance del principio *ne bis in idem* en el derecho sueco es un problema general para la arquitectura de su derecho sancionador, y como tal existente con entera autonomía de la recaudación del IVA, en el que el supuesto presente de represión de una conducta de falsificación de datos aparece como una simple *ocassio*»¹². Continúa el señor Cruz argumentando que, por ser algo desproporcionado, esta *ocassio* no debe traer como consecuencia un desplazamiento de la distribución de la responsabilidad en la garantía de los derechos fundamentales entre la Unión y los Estados. Y ello del mismo modo que le parecería desproporcionado afirmar que, estando implicada la recaudación del IVA, por medio de un enunciado como el del artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE, se estaba anticipando un desplazamiento de todas las garantías constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora de los Estados, desde estos a los Estados a la Unión, si lo que se hubiera traído a consideración hubieran sido cuestiones tales como las de adecuada defensa, la suficiencia de la prueba, u otras contenidas en el título VI de la Carta.

Como adelantábamos, pese a su vehemencia, el tribunal no atiende a los argumentos esgrimidos por el AG, de suerte que encuentra que la *ocassio*, la mera relación tangencial del derecho sancionador sueco con la normativa europea del IVA, es suficiente para considerarla como causa para la aplicabilidad de la Carta por encontrarse en relación (mediata sí, pero en relación) con el derecho de la Unión. En efecto, el TJUE considera que «los recargos fiscales impuestos al Sr. Åkerberg Fransson y la acción penal ejercitada contra él debido a la inexactitud de la información proporcionada en materia de IVA constituyen una aplicación de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112 (anteriormente artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva) y del artículo 325 TFUE, y por lo tanto del derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta». De este modo, la doctrina Åkerberg no solo amplía el elenco de las materias que deben considerarse como propias del derecho de la Unión, sino que, además, redefine las distintas esferas de protección de los derechos fundamentales de la y en la UE, a los efectos del artículo 51 de la Carta, aplicándola incluso en aquellos casos en los que la legislación nacional no ha implementado la directiva, es decir, aplicando el estándar de protección comunitario *in bonam partem*, en beneficio del justiciable. En este sentido, la sentencia contribuye a la cooperación y coexistencia de distintos estándares

¹² Párrafo 61 de las conclusiones.

de protección, los europeos y los nacionales, incluso en situaciones en las que, pese a ubicarse en el ámbito de aplicación del derecho de la UE, no se encuentren completamente determinadas por este.

III. LA TRILOGÍA *TARICCO* COMO MECANISMO QUE RECALIBRA LA TUTELA MULTINIVEL DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA DEL TJUE

En esta tesitura, *Taricco* supone un punto de inflexión en la evolución de la jurisprudencia comunitaria respecto del alcance del derecho de la Unión en relación con los derechos fundamentales.

La sentencia trae causa de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunale di Cuneo, Italia, en un proceso penal contra los señores Taricco, Filippi y otros, como miembros de una asociación ilícita a los que se les imputa la realización de montajes jurídicos fraudulentos de tipo «carrusel del IVA», en particular mediante la constitución de sociedades instrumentales y la emisión de documentos falsos gracias a los cuales adquirieron bienes sin abonar el IVA, abusando así del sistema europeo del IVA basado en el principio de tributación en destino. En efecto, el fraude carrusel es un tipo de fraude fiscal del IVA que se vale del distinto tratamiento conferido en este impuesto a las operaciones interiores y las operaciones intracomunitarias. En las primeras, el sujeto pasivo del tributo puede deducirse el IVA soportado en sus adquisiciones de suerte que únicamente debe ingresar en la Hacienda Pública la diferencia entre el IVA repercutido al realizar sus ventas y el soportado en sus adquisiciones. En las segundas, cuando el operador compra mercancía de otro país de la UE, deberá excluir el IVA del país origen y autorrepercutirse el IVA nacional que es automáticamente deducible. En el contexto del fraude carrusel, esta empresa, *missing trader* o «trucha», que se caracteriza por su escasa estructura empresarial y por estar administrada por testaferros insolventes, cuando transmite la mercancía lo hace en las condiciones propias de las operaciones interiores, es decir, repercutiendo el IVA a una segunda empresa que, a su vez, podrá deducírselo tras venderla al destinatario final con un margen mínimo de beneficio. Sin embargo, la operación se realiza sin el ingreso del IVA devengado por la operación, algo de lo que se percata la Administración tributaria normalmente tarde, una vez la «trucha» ya ha desaparecido. Por su parte, la segunda empresa, la empresa «pantalla» o *conduit company*, cumple con sus obligaciones a la perfección, repercutiendo la cuota del impuesto por las entregas realizadas y deduciéndose el IVA soportado, pero, normalmente, suele ser insolvente para evitar derivaciones de responsabilidad. El objetivo de estas empresas pantalla es ocultar el nexo entre la primera empresa y el destinatario final de la operación, por lo que suele ser habitual que exista una cadena de *conduit companies* a los efectos de diluir esta relación. Finalmente, existe un destinatario final que puede operar en dos modalidades: 1) como una empresa que actúa en el mercado interior, comprando la mercancía a un precio más barato de lo habitual, y obteniendo una repercusión deducible; y 2) como una empresa más de la trama delictiva cuya finalidad principal es lucrarse del fraude, pudiendo, además, vender la mercancía a un país comunitario con lo que, tratándose de una entrega intracomunitaria exenta, solicitaría la devolución del IVA soportado cerrando así un ciclo que vuelve a empezar (de ahí su nombre de «carrusel»).

Si bien es cierto que en este tipo de fraude, operado en distintas modalidades, el importe defraudado depende del número de vueltas que se le dé a la mercancía, además de la alteración de la competencia que suponen, las pérdidas generadas en el erario público, tanto por la reducción de la recaudación como por las devoluciones obtenidas de forma capciosa son francamente notables. En concreto, según la Comisión Europea¹³, la pérdida conjunta para las arcas públicas de los Estados miembros por este motivo es del orden de cincuenta mil millones de euros anuales, lo que obviamente es motivo de preocupación para unas instituciones europeas que tienen entre sus principales fuentes de financiación, precisamente, este impuesto. En esta tesitura parece evidente la motivación que empuja a la Comisión a combatir el fraude del IVA proponiendo distintas medidas¹⁴ que, finalmente, han llegado a materializarse en un conjunto de directivas entre las que destacamos: la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas decisiones destinadas a la concesión de excepciones; la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias; la Directiva 2010/23/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas prestaciones de servicios susceptibles de fraude; la Directiva 2010/66/UE del Consejo, de 14 de octubre de 2010, que modifica la Directiva 2008/9/CE por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro; la Directiva 2013/42/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la misma directiva por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA...

Como indica Rodríguez-Bereijo León (2016), la lucha contra el fraude en el IVA forma parte de un plan más ambicioso contra la evasión y elusión fiscal cuyos objetivos se marcan en el llamado *Anti Tax Avoidance Package* (ATAP) publicado por la Comisión el 28 de enero de 2016¹⁵ y que se ha materializado en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior¹⁶, y en el Proyecto de directiva del Consejo, presentado el

¹³ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir. Disponible en <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:52016DC0148>>.

¹⁴ Las últimas propuestas el pasado mes de octubre, como da cuenta la nota de prensa de la propia Comisión disponible en <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_es.htm>.

¹⁵ <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0023&from=EN>>.

¹⁶ Modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

11 de mayo de 2016¹⁷, para la modificación de la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Igualmente, fuera del ATAP, pero con el mismo ánimo de evitar la elusión fiscal, el 5 de julio de 2017 se aprueba la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal y que sustituye, a partir del 6 de junio de 2019, al Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas de 26 de julio de 1995, incluidos los Protocolos de 27 de septiembre de 1996, de 29 de noviembre de 1996 y de 19 de junio de 1997, en relación con los Estados miembros vinculados realizando, entre otras, una armonización parcial de los plazos de prescripción.

Pues bien, es precisamente en este contexto de guerra total contra el fraude fiscal que debemos entender los pronunciamientos del TJUE en la «saga»¹⁸ *Taricco*, donde, como decíamos, subyace un análisis de las consecuencias de un fraude carrusel en el que pueden llegar a no recuperarse varios millones de euros en concepto de IVA por entrar en juego el instituto de la prescripción, beneficiando a los acusados de una impunidad de hecho. Como decíamos, la saga se inicia con la STJUE de 15 de septiembre de 2015, en el asunto C-105/14, *Ivo Taricco y otros (Taricco I)*, a la que siguen, entre otras a las que haremos tangencialmente referencia, el Auto (ordinanza) n.º 24, de 26 de enero de 2017, de la *Corte Costituzionale* italiana, quien plantea al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial que finalmente resuelve el 5 de diciembre de 2017, en el asunto C-42/17, *Procedimiento penal c. M.A.S. y M.B. (Taricco II)*. Pasemos a analizarlas.

1. SENTENCIA DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2015, ASUNTO C-105/15, IVO TARICCO Y OTROS

Según comentábamos, el desencadenante de la sentencia es la cuestión prejudicial planteada, en el marco de un procedimiento penal incoado contra el señor Ivo Taricco y otros particulares sospechosos de haber cometido un fraude carrusel, sobre la interpretación de los artículos del 101 y 107 del TFUE y del artículo 158 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.

El juez nacional del caso observa que parte de las acciones penales incoadas contra los acusados se extinguen debido a la prescripción, y que el resto de las acciones puede también prescribir antes de que se emita una resolución judicial definitiva, como consecuencia de la complejidad de la investigación y de la duración del procedimiento, algo, por otro lado, no poco habitual en este país, debido a que la normativa nacional sobre la prescripción de la acción penal (la establecida en los arts. 160 y 161 Código Penal) impide que el plazo de prescripción aplicable a las infracciones fiscales en materia de IVA pueda ampliarse, en caso de interrupción, en más de una cuarta parte de su duración inicial. En este sentido, el órgano jurisdiccional nacional cuestiona

¹⁷ <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7148-2016-INIT/es/pdf>>.

¹⁸ Tomamos el nombre prestado a Gristolo y Scarcella (2017, pp. 701-712).

en su prejudicial si el derecho de la Unión se opone a una normativa nacional reguladora de la prescripción que, como la antedicha, se traduce en una impunidad de hecho de quienes cometen delitos en materia de IVA.

Al respecto, el Tribunal de Justicia no puede ser más elocuente al afirmar que una normativa nacional en materia de prescripción como la descrita, puede ser contraria a las obligaciones que el artículo 325 del TFUE, apartados 1 y 2, impone a los Estados miembros, siempre que dicha normativa nacional impida imponer sanciones efectivas y disuasorias *en un número considerable de casos* de fraude grave que afecten a los intereses financieros de la UE, o establezca, en el caso de fraudes que afecten a los intereses financieros del Estado miembro de que se trate, plazos de prescripción más largos que en el caso de fraudes que afecten a los intereses financieros de la Unión, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional nacional. Consecuentemente, el tribunal instituye el principio de primacía del derecho de la UE recordando que corresponde al tribunal nacional garantizar la plena eficacia del artículo 325 del TFUE, dejando para ello si es preciso sin aplicación las disposiciones del derecho nacional que impidan al Estado miembro dar cumplimiento a las obligaciones que le impone dicho artículo. En consecuencia, la «regla *Taricco*» (Perlo, 2017, p. 741)¹⁹, la inaplicación de la norma interna, es obviamente en *malam partem* para el acusado, que es privado durante el proceso judicial de su derecho a beneficiarse de la extinción de la acción pública. Sin embargo, según comentábamos, esta decisión se circunscribe en el seno de una jurisprudencia consolidada²⁰ «traicionando» la doctrina del efecto directo desarrollada hasta la fecha por la judicatura comunitaria al extenderla a ámbitos hasta ahora no desarrollados. Como indica Perlo (2017, p. 748), al contrario que sus precedentes, el asunto *Taricco* sacrifica a los individuos «bajo el altar de los intereses financieros de la Unión», aflorando, en la lucha sin tregua contra el fraude fiscal a la que antes hacíamos referencia, un arma adicional, el propio TJUE, que aporta una innovación normativa ante la ineficiencia del legislador nacional en materia de prescripción penal de delitos relacionados con el fraude del IVA. En efecto, para parte de la doctrina italiana (Amalfitano, 2016; Catalano, 2016; Gallo, 2017; Manes, 2016), el Tribunal de Justicia afirma por vez primera que una norma de rango primario, el artículo 325 del TFUE, produce, al menos parcialmente, un efecto directo vertical en *malam partem* para los individuos, lo cual supone un cambio significativo toda vez que se trata de una disposición general e indeterminada sobre la producción de leyes dirigida a los Estados miembros en la medida en que les impone una obligación de resultado²¹, lo cual no parece

¹⁹ Empleamos con esta autora la expresión utilizada por el relator del juez constitucional para referirse al contenido esencial de la sentencia europea en la vista celebrada el 23 de noviembre de 2016. Esta expresión fue utilizada posteriormente por el Tribunal Constitucional en la Resolución n.º 24/2017.

²⁰ *Berlusconi y otros*, Sentencia de 3 de mayo de 2015, asuntos C-387/02, C-391/02 y C-403/02 (p. 72), o *Kükükdeveci*, Sentencia de 19 de enero de 2010, asunto C-555/07 (p. 51).

²¹ Recordemos la redacción actual el artículo 325 del TFUE, circunscrito en la lucha contra el fraude, instituye que «1. La Unión y los Estados miembros combatirán el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas adoptadas en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, que deberán tener un efecto disuasorio y ser capaces de ofrecer una protección eficaz en los Estados miembros y en las instituciones, órganos y organismos de la Unión. 2. Los Estados miembros adoptarán para combatir el fraude que afecte a los intereses finan-

colegirse de los criterios que tradicionalmente guían la jurisprudencia²² europea en la indicación de normas que producen efectos directos.

Más aún, el tribunal liga esta obligación con la Carta Europea de Derechos Fundamentales y el principio de legalidad allí recogido, reconociendo una amplia discrecionalidad al dar efecto a la comprensión nacional de este principio y, sin embargo, sin vincularlo a criterios o requisitos particulares. La afirmación del efecto directo del artículo 325 del TFUE se hace en relación con una cuestión que resulta vital, como es la de que la inaplicación de las disposiciones nacionales debe hacerse velando «porque se respeten los derechos fundamentales de las personas afectadas» (apdo. 53 de la sentencia), entre los que se encuentran los contenidos en el artículo 49 de la CDFUE, «que consagra los principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas, según los cuales, nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el derecho nacional o el derecho internacional» (apdo. 54 de la sentencia). Pese a ello, aun reconociendo que las personas enjuiciadas podrían considerar que se les imponen sanciones que se hubieran evitado aplicando las disposiciones nacionales sobre la prescripción, «tal inaplicación del derecho nacional no vulnera los derechos de los imputados garantizados por el artículo 49 de la Carta, [...] pues solo tendrá como consecuencia impedir que se acorte el plazo de prescripción general en el marco de un procedimiento penal pendiente», permitiendo de este modo «un enjuiciamiento efectivo de los hechos imputados y garantizar, en su caso, la igualdad de trato entre las sanciones que tienen como finalidad proteger, respectivamente, los intereses financieros de la Unión y los de la República Italiana» (apdo. 55).

No obstante, a juicio del tribunal «en modo alguno resultaría de dicha inaplicación la condena de los imputados por una acción u omisión que en el momento de su comisión no constituyese una infracción sancionada penalmente por el derecho nacional ni la aplicación de una sanción que, en ese momento, no estuviera prevista por dicho derecho. Al contrario, los hechos que se repriman a los imputados en el procedimiento principal eran constitutivos, en el momento en que se cometieron, de la misma infracción y se castigaban con las mismas penas que las actualmente previstas» (apdo. 56). Decíamos que el TJUE alude al principio de legalidad reconociendo una amplia discrecionalidad al dar efecto a la comprensión nacional de este principio pero sin vincularlo a criterios o requisitos particulares. Lo que el TJUE proporciona en su lugar es una referencia a los estándares constitucionales nacionales que carece de encuadre sistemático. Al discutir en qué forma el principio de legalidad (en su forma nacional o europea, no lo especifica) modifica la

cieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros...». En este contexto, los Estados, que en principio tienen cierto margen de apreciación en lo que concierne a la elección de la naturaleza de la sanción (administrativa o penal) pueden, dentro de ciertos límites verse obligados a adoptar medidas de naturaleza penal. Véase al respecto Maffeo (2015, pp. 589-596).

²² No olvidemos que los efectos directos no son una característica intrínseca de una norma, sino una cualidad atribuida por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a merced de los casos, lo cual le habilita para que libremente pueda plantear el artículo 325 del TFUE como norma que produce efectos directos.

obligación derivada del artículo 325 del TFUE, parece referirse al artículo 49 de la Carta, incluso intenta concretar su contenido retomando la jurisprudencia pertinente del TEDH. En efecto, el TJUE se apoya en la jurisprudencia²³ del TEDH sobre el artículo 7 del CEDH, que consagra derechos que se corresponden con los garantizados por el artículo 49 de la Carta, y que, basándose en una doctrina fundada en el carácter procesal y no sustancial de la prescripción, no impide la ampliación de los plazos de prescripción en el caso de que los hechos imputados no hayan prescrito.

Llegados a este punto, Ugartemendia Eceizabarrena (2018) resalta el carácter marcadamente eurocéntrico de la sentencia, ya que no solo refuerza la idea ya apuntada en *Akerberg* respecto a que la sanción penal por fraude de IVA entra en el ámbito de aplicación del derecho de la Unión, y, por ende, en el de los derechos fundamentales de la UE, sino porque tampoco titubea sobre el parámetro iusfundamental a utilizar, el de la CDFUE, «sin referencias al sistema iusfundamental constitucional nacional, ni a las tradiciones constitucionales comunes». Como indica este autor, «para el Tribunal de Justicia, el espacio nacional de los Derechos Fundamentales ha "incorporado" totalmente los DFUE (incluso en un caso de frontera como este), además del principio de primacía, unidad y efectividad del derecho de la Unión. Y lo presenta como si lo hubiera hecho con "exclusividad"». En otras palabras, el TJUE trata el artículo 7 del CEDH y la concepción italiana del principio de legalidad en pie de igualdad, como si ambos desarrollaran la norma comunitaria en la misma medida, algo que, según veremos, no está exento de polémica. Como bien indica Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer (2017), el TJUE no ha tenido en cuenta que el CEDH es un convenio de mínimos y que la jurisprudencia del TEDH, como criterio de interpretación de tales mínimos, no puede justificar la reducción de garantías que superen lo previsto en dicho artículo ni vincula la calificación de la naturaleza jurídica que cada ordenamiento dé a la prescripción pues no unifica tales calificaciones²⁴.

Lo hasta hora expuesto supone un cambio de rumbo en la tutela multinivel de los derechos fundamentales de la y en la UE. Recordemos que hasta *Taricco*, el alambicado entramado de protección de los derechos fundamentales articulaba distintos niveles de protección de los mismos, el estatal, el europeo y el internacional, cada uno de forma acotada, y sin que en principio parecieran contradecirse. Pues bien, *Taricco I* imbrica los estándares de protección europeos imponiéndolos a los nacionales, ya que la *regla Taricco* implica que en aquellos supuestos en los que sale a colación el derecho de la Unión, los jueces nacionales deberán aplicar los derechos fundamentales de la UE incluso contra sus propios estándares iusfundamentales.

²³ Específicamente hace referencia a las SSTEDH *Scoppola c. Italia* (n.º 2), n.º 10249/03, § 110; *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Rusia*, n.º 14902/04, §§ 563, 564 y 570, y *Coëme y otros c. Bélgica*, n.ºs 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96 y 33210/96, § 149, en las que, según los jueces de Estrasburgo los actos cometidos por el acusado constituyeron un delito cuando se cometieron y las condenas impuestas no son más estrictas que las aplicables en el momento de los hechos, pese a lo cual los solicitantes no sufrieron más daños de los que estaban expuestos en el momento en que se cometieron los delitos, lo que permite ampliar los plazos de prescripción. Sobre estas y otras sentencias del TEDH véase Richardson (2017, pp. 323-334).

²⁴ En términos similares Perlo (2013, pp. 717-734).

2. REMISIÓN AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ITALIANO Y DEBATE DOCTRINAL SUSCITADO AL RESPECTO

La reacción a este cambio de rumbo del TJUE, como nave que guía el destino de la aplicación del ordenamiento europeo, no se hace esperar. Apenas diez días después de la sentencia, se desencadena un conflicto interpretativo de máxima tensión entre los jueces nacionales. Por un lado, la Sección Tercera de la Corte de Casación realiza una aplicación de la regla *Taricco* de manera muy extensiva, refiriéndola incluso de manera retroactiva a procesos en curso, en el entendimiento de que la interpretación del TJUE es una interpretación declarativa y no creativa²⁵. Por el contrario, entre tanto, la Corte de Apelaciones de Milán²⁶ (junto con la Corte Suprema²⁷ y la Corte de Siracusa²⁸) considera que la decisión de *Taricco* es una amenaza a los principios supremos del orden constitucional, rehúsa aplicarla e interpone una cuestión sobre su constitucionalidad por violación del principio de igualdad. Al respecto cuestiona si el artículo 2 de la Ley 130/2008, de 2 de agosto, que da aplicación al Tratado de Lisboa, infringe la Constitución italiana (CI), al imponer que los jueces nacionales, en las circunstancias recogidas en *Taricco*, deban inhabilitar, con consecuencias negativas para el acusado, las disposiciones nacionales relativas a la interrupción de la prescripción, en el entendimiento de que la decisión del TJCE violaría algunos principios fundamentales del derecho penal y los derechos del acusado contenidos en el artículo 25.2 de la CI. En el caso italiano, como apuntan diversos autores (entre otros, Grisostolo y Scarcella, 2017, pp. 701-713; Perlo, 2017; Romboli, 2017), el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia previa²⁹, y la propia corte que plantea la vía incidental al Tribunal Constitucional, la reserva de ley, contenida en el artículo 25.2 de la Constitución, prohíbe la retroactividad *in peius*, no solamente en lo concerniente a la regulación de los delitos y penas sino, también, a las disposiciones relativas al procedimiento inculpativo, entre las que se encuentra la prescripción, por tratarse de un instituto de naturaleza sustantiva y no meramente procesal. Más aún, a juicio de la Corte Suprema, los principios señalados son en cierto modo parte de la tradición constitucional común de los Estados miembros de la UE, por lo que este caso plantea problemas que podrían trascender el sistema legal italiano, y ser también relevantes para otros sistemas nacionales.

En cualquier caso, fruto del choque de culturas jurídicas, además de la eventual violación del artículo 25.2 de la CI, se esboza, también, la conculcación de otros principios constitucionales fundamentales como son el principio de taxatividad de la norma penal y el de separación de poderes y de sometimiento del juez a la ley. En efecto, en primer lugar, se considera que la regla *Taricco* disrumpe el sistema de fuentes normativas itálico, aplicando un esquema propio del *common law*, el

²⁵ Sentencia de 17 de septiembre de 2015, *Pennacchini*, n.º 2210. Véase también dentro de la doctrina italiana a Viganò (2016).

²⁶ Auto de 18 de septiembre de 2015.

²⁷ Auto de 30 de marzo de 2016.

²⁸ Auto de 25 de mayo de 2016.

²⁹ Entre otros en los Autos números 455/1998, 85/1998 y 393/2006.

de la «jurisprudencia-fuente de derecho», al exigir a sus magistrados que eliminen las disposiciones penales en virtud de una sentencia que no es otra cosa que la expresión de un órgano jurisdiccional desprovisto de legitimación política. En Italia, como en el resto de países con tradición de derecho continental, el principio de reserva de ley en materia penal impone la primacía de las disposiciones legislativas sobre cualquier otra fuente de derecho, lo cual exige que cualquier medida restrictiva de la libertad individual sea adoptada por las instituciones que constituyen la expresión de la representación política, es decir, el parlamento, elegido por sufragio universal directo por todos los ciudadanos. El principio de primacía y el efecto directo de las sentencias europeas estarían, por lo tanto, limitados en el derecho penal italiano, ya que, según la Corte, el principio constitucional de la reserva de la ley como principio de derecho material no puede ser derogado. Igualmente, y dado que las expresiones utilizadas por el TJUE en *Taricco I* son muy indeterminadas³⁰, se entiende que esta sentencia subvierte el rol de los jueces, a los que, en ausencia de criterios explícitos, unívocos y directamente aplicables, se les atribuye un poder de evaluación de la norma más allá de todo límite legal, obligándoles a desarrollar un papel de creación normativa que entra directamente en conflicto con el principio de separación de poderes, la sumisión exclusiva del juez a la ley y el principio de legalidad. A mayor abundamiento, se observa que esta indeterminación se predica no solo de la vaguedad de los términos utilizados en la sentencia sino también del propio artículo 325 del TFUE, que es definido por la Corte como una norma programática, esto es, como una disposición que establece un principio y no una regla que pueda ser susceptible de aplicación automática. Del mismo modo, junto con las anteriores, se señala el socavamiento de la finalidad reeducativa de la pena (art. 27.3 CI) habida cuenta de que la visión personalista de esta función sucumbe ante la visión patrimonial y financiera que subyace en la protección de los intereses financiero de la Unión.

En vista de estos argumentos, y en el entendimiento de que no se dan los presupuestos para una interpretación constitucionalmente coherente de la obligación establecida por el TJUE en *Taricco I*, el Tribunal de Apelación de Milán y la Corte de Casación solicitan al Tribunal Constitucional que se oponga a la primacía del derecho a la Unión a través de la teoría de los «contra-límites»³¹, como instrumento contra la aplicación del derecho europeo, por deferencia a la identidad constitucional nacional, y como consecuencia de la existencia de principios supremos (los antes mencionados) que no pueden ser subvertidos ni modificados en su contenido esencial.

En esta tesitura, las cuestiones planteadas podrían haber sido resueltas de forma diversa por el Tribunal Constitucional italiano. Podría, en efecto, haber utilizado el instrumento de los «contra-límites»³², en el convencimiento de que la regla *Taricco* rompería la identidad constitucional italiana (invocando el art. 4.2 TUE) y el principio de atribución de competencias a la UE. En esta

³⁰ *V. gr.* en el apartado 47 de la sentencia expresiones como «un número considerable de asuntos», «el fraude y las actividades ilícitas que afectan a los intereses financieros de la Unión», o «en número considerable de casos».

³¹ Sobre la teoría de los contra-límites, véanse, entre otros Chessa (2016); Romboli (2017); Vecchio (2012, 2015).

³² Para ello, Grisostolo y Scarcella (2017, p. 707 y ss.) ofrecen distintas alternativas que pueden ser utilizadas como base para la reivindicación de dichos contra-límites, algo que, por otra parte, descartan autores como Viganò (2016) o incluso en la obra de Viganò (2015).

línea, hay quienes, como Manes (2016), demandan la aplicabilidad de una vía análoga a los contra-límites, tomando como precedente sendas Sentencias del Tribunal Constitucional de 21 de abril de 1989 (n.º 232) y 22 de octubre de 2014 (n.º 238)³³ para ponerlo en relación con la posibilidad de aplicar la jurisprudencia europea solo en el caso de que esta esté consolidada³⁴. Igualmente, el Tribunal Constitucional italiano podría, también, haber optado «por una solución más transigente y de compromiso» (Romboli, 2017; Maffeo, 2015, p. 596) limitando la posibilidad de aplicar las disposiciones más restrictivas en materia de prescripción solo a los plazos no vencidos (Repetto, 2016).

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, lejos de seguir estas sugerencias, que hubieran supuesto una «guerra entre Cortes» (Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, 2017), plantea el problema en términos de aplicabilidad de la regla *Taricco*³⁵ interponiendo tres nuevas cuestiones prejudiciales ante el TJUE, cuyo objetivo no es tanto presionarlo para que la revoque sino que delimite su alcance. En concreto la Corte Costituzionale italiana interpela sobre la aplicación judicial nacional del artículo 325 del TFUE, apartados 1 y 2, en el sentido de que obliga a los órganos jurisdiccionales penales a abstenerse de aplicar una normativa nacional en materia de prescripción que, en un número considerable de casos, impide castigar fraudes graves que afecten a los intereses financieros de la Unión o que prevé plazos de prescripción más breves para los fraudes que afecten a los intereses financieros de la Unión que para los fraudes que afecten a los intereses financieros del Estado, «incluso cuando 1) la no aplicación carezca de una base legal suficientemente definida, 2) en el ordenamiento jurídico del Estado miembro la prescripción forme parte del derecho penal material y esté sujeta al principio de legalidad y 3) la no aplicación sea contraria a los principios superiores del ordenamiento constitucional del Estado miembro o a los derechos inalienables de la persona reconocidos por la Constitución» de ese Estado. En este sentido, el Tribunal Constitucional interroga al TJUE sobre la posibilidad de dotar de una interpretación diferente al artículo 325, compatible con el principio de legalidad en materia penal según la idiosincrasia jurídica italiana.

El razonamiento en el que la Corte Costituzionale sostiene sus cuestiones prejudiciales bebe de los argumentos esgrimidos por las instancias judiciales previas y la doctrina italiana. Por un lado, como indicábamos, saca a colación que el principio de legalidad de los delitos y penas reconocido

³³ Ambas resoluciones, aunque no se ocupan de las relaciones del derecho italiano con el ordenamiento de la UE afloran el problema de los límites que los principios supremos del ordenamiento nacional plantean a la introducción de regulaciones que provengan de otro ordenamiento y vengan a contradecirlos.

En el primer caso la Corte constitucional reivindicó su competencia exclusiva para determinar los límites a la incorporación de normas internacionales cuando entren en contradicción con los principios fundamentales del ordenamiento constitucional y con los derechos inalienables de la persona humana. En el segundo, en un supuesto concerniente a las relaciones entre el ordenamiento estatal y el TEDH, el Tribunal Constitucional afirmó que, aunque el juez nacional tenga la obligación de interpretar la ley conforme al CEDH, esta obligación se supedita a que interprete las leyes respetando los principios constitucionales.

³⁴ Repetto (2016), en relación con la vinculación del ordenamiento italiano solo a la jurisprudencia consolidada. Véase al respecto STEDH de 29 de octubre de 2013, asunto *Varvara c. Italia*, el Auto de la Corte de casación de 20 de mayo de 2014, n.º 209, y la Sentencia de la Corte constitucional de 26 de marzo de 2015, n.º 49.

³⁵ Atendiendo a propuestas doctrinales como la de Amalfitano (2016) o la de Mastronianni (2016).

en el artículo 25.2 de la CI regula, también, el régimen de la prescripción penal, de forma que no se puede admitir que las normas relativas a este instituto puedan ser objeto de una aplicación retroactiva en *malam partem*. Por otro, que la regla *Taricco* impone una obligación de inaplicación de las disposiciones sobre la interrupción de la prescripción penal que choca con el principio italiano de legalidad penal por no respetar la irretroactividad de la norma penal desfavorable y la exigencia de que toda normativa nacional relativa al régimen de imputación debe estar fundamentada en una base legal suficientemente precisa para poder delimitar y orientar la apreciación del juez nacional. Burchardt (2017) y Ugartemendia Eceizabarrena (2018) señalan como, al socaire del principio de legalidad penal, la Corte Costituzionale realiza una notable afirmación consistente en sostener que habida cuenta de que el ordenamiento constitucional italiano ofrece un estándar de protección más alto que el derivado del artículo 49 de la CEDF y del artículo 7 del CEDH, entraría en juego el artículo 53 de la primera, lo que autorizaría al juez nacional a liberarse de la regla *Taricco*. Con esta aseveración el Tribunal Constitucional logra una integración europea respetuosa con la diversidad de tradiciones nacionales; al tiempo que la considera como la máxima garantía de derechos y libertades. Finalmente, y en relación con la tercera de las cuestiones planteadas, el Tribunal Constitucional italiano sostiene que el principio de legalidad penal es parte de los derechos inalienables de las personas, y por tanto un principio rector del ordenamiento constitucional cuya vulneración pondría en jaque a la identidad constitucional de Italia. En concreto, recuerda que ni el derecho de la Unión ni las sentencias del TJUE pueden interpretarse en el sentido de que imponen a los Estados miembros la renuncia a los principios supremos de sus ordenamientos constitucionales, viniendo a indicar que, a tenor de la protección otorgada por el artículo 4.2 del TUE, el artículo 325 del TFUE es aplicable únicamente en la medida en que es compatible con la identidad constitucional del Estado miembro.

3. SENTENCIA DE 5 DE DICIEMBRE DE 2017, ASUNTO C-42/17, M.A.S. Y M.B., *TARICCO II*

Antes de la publicación de la sentencia del TJUE que da respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Corte Costituzionale italiana, la doctrina ya había adelantado distintos escenarios (Manes, 2017; Perlo, 2017, pp. 765 y ss.) posibles en su resolución: soluciones técnicas, como omitir el problema de la inadecuación del sistema de fraude al IVA a la luz de los recientes cambios en las normas penales italianas (Caianiello, 2017, pp. 216-230); reafirmando la regla *Taricco* pero con una interpretación «estelerizante» de la misma en el sentido de especificar las condiciones de la *gravedad* y del *número considerable de casos de fraude*, de suerte que se entienda sustraída de cualquier censura por violación del principio de precisión de la ley penal (Romboli, 2017); elevando la protección de los derechos fundamentales otorgados en la república italiana al nivel de valor de la UE en aplicación del artículo 53 de la Carta; limitando en el tiempo los efectos del pronunciamiento, en el sentido de que la regla *Taricco* solo es aplicable a los delitos cometidos tras el pronunciamiento (Amalfitano, 2017); la puesta en valor de los apartados 53 y 55 de *Taricco I*, en la medida en que indican que «si el órgano jurisdiccional nacional decide dejar sin aplicación las disposiciones nacionales controvertidas, habrá de velar igualmente por que se respeten los derechos fundamentales de las personas afectadas», lo cual, en cierta manera, y con una aplicación velada de la arquitectura de los contra-límites, ya ha sido realizado indirectamente

por el Tribunal Constitucional, al sostener que la interpretación del artículo 325 socava el principio constitucional de legalidad³⁶; seguir las indicaciones del AG Bot en sus conclusiones de 18 de julio de 2017 reafirmando en los postulados de la regla *Taricco*³⁷...

Pues bien, en el marco de un procedimiento acelerado la Gran Sala dicta, el 5 de diciembre de 2017, sentencia en el asunto C-42/17. El pronunciamiento del Tribunal de Justicia recuerda, en primer lugar, como hiciera el apartado 51 de *Taricco I*, que el artículo 325 del TFUE recoge una obligación de resultado que impone a los Estados miembros el deber de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas efectivas y disuasorias, si es preciso, dejando para ello sin aplicación las disposiciones del derecho nacional que impidan al Estado miembro de que se trata dar cumplimiento a las obligaciones impuestas en el tratado. En otras palabras, corresponde a los jueces nacionales dar efecto a las obligaciones que resultan del artículo 325 en aplicación de los principios recogidos en *Taricco I* (apdo. 39 de *Taricco II*).

Acto seguido, el TJUE recuerda las dudas planteadas al respecto por la Corte Costituzionale, en el sentido de que dicha solución podría menoscabar el principio de legalidad de los delitos y las penas en el ordenamiento italiano, que exige, en particular, que las disposiciones penales se determinen con precisión y no puedan ser retroactivas, añadiendo que, en esta república, el régimen de la prescripción en materia penal tiene carácter material y está comprendido en el ámbito de aplicación de dicho principio. Más aún, el tribunal ensalza el valor de este principio, en sus exigencias relativas a la previsibilidad, la precisión y la irretroactividad de la ley penal aplicable, tanto en el ordenamiento jurídico de la Unión como en los ordenamientos jurídicos nacionales³⁸. A partir de esta base consagra dicho principio subrayando, por un lado, que tal y como queda recogido en el artículo 49 de la Carta, se impone a los Estados miembros al aplicar el derecho de la Unión³⁹ cuando, como es el caso, prevén «en el marco de las obligaciones que les impone el artículo 325 TFUE, la imposición de sanciones penales por las infracciones en materia del IVA» (apdo. 52), y ello sin olvidar que en virtud del artículo 52.3 de la Carta, el derecho reconocido en su artículo 49 tiene el mismo sentido y el mismo alcance que el derecho garantizado por el CEDH (apdo. 54). Por otro, el TJUE reconoce que el principio de legalidad de los delitos y las penas forma parte de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros, habiendo sido consagrado por distintos tratados internacionales, en particular en el artículo 7, apartado 1, del CEDH.

Pues bien, a partir de estos mimbres, y sin referencia alguna a la relación existente entre el artículo 49 y el 53 de la Carta, el Tribunal de Justicia concluye que «si el juez nacional considera que la obligación de no aplicar las disposiciones del Código Penal controvertidas vulnera el principio de legalidad de los delitos y las penas, no debería cumplir dicha obligación y ello aunque su

³⁶ Auto 24/2017, pt. 7, p. 8.

³⁷ Sobre las conclusiones del AG véanse, entre otros, Daniele (2017); Cuppelli (2017); Bin (2017).

³⁸ Apartado 51 de *Taricco II*.

³⁹ Artículo 51.1 de la CEDF.

respeto permitiera subsanar una situación nacional opuesta al derecho de la Unión» (apdo. 61). O, lo que es lo mismo, el TJUE llega a la conclusión de que el artículo 325 del TFUE obliga al juez nacional a no aplicar las disposiciones internas controvertidas «a menos que la mencionada inaplicación implique una violación del principio de legalidad de los delitos y las penas, debido a la falta de precisión de la ley aplicable o debido a la aplicación retroactiva de una legislación que impone condiciones de exigencia de responsabilidad penal más severas que las vigentes en el momento de la comisión de la infracción» (apdo. 62). Obsérvese como el TJUE no aborda en absoluto el artículo 53 del CEDF, no tiene en cuenta que la comprensión nacional del principio de legalidad en Italia ofrece un nivel más elevado de protección de este derecho que el contemplado en el artículo 49 de la Carta y, que por lo tanto, puede prevalecer en virtud del artículo 53 de la misma. Como indica Burchardt (2017) con respecto a esta argumentación, el TJUE debería haberse comprometido más explícitamente con el artículo 53 de la Carta y la jurisprudencia relacionada con *Melloni* y *Åkerberg Fransson* que, ya lo veíamos, se ha convertido en parte de la arquitectura de primacía de la legislación de la UE.

Precisamente, en cuanto al principio de primacía del derecho de la Unión, la nueva sentencia del TJUE merece una serie de consideraciones. Según indica Ugartemendia Eceizabarrena (2018, pp. 22 y ss.), a diferencia de *Taricco I*, donde se mantiene incólume, en *Taricco II*, el tribunal modula su posición permitiendo que el juez nacional no cumpla con la obligación de inaplicar las disposiciones del Código Penal controvertidas «y ello aunque su respeto permitiera subsanar una situación nacional opuesta al derecho de la Unión» (apdo. 61). Sin embargo, al hacerlo no determina cuál es el parámetro iusfundamental que determina la aplicación o inaplicación de una norma en concreto, los DFUE, las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros o, en el caso concreto, el estándar marcado por la CI. Así, en el supuesto de que se considere que la medida viene marcada por los DFUE, *Taricco II* no supondría ningún cambio respecto al principio de primacía del derecho de la Unión, toda vez que estaríamos hablando de una reconsideración del contenido del artículo 49, o, en su caso, de la ponderación entre normas en todo caso comunitarias, la obligación de adoptar sanciones eficaces y análogas contenida en el artículo 325 del TFUE, con otras de igual rango dentro del ordenamiento europeo. Las conclusiones del AG Bobek en el caso C-574/15, *Scialdone*, en un asunto también relacionado con el IVA y la extinción de la responsabilidad penal, vendrían a abundar en este enfoque, al considerar (apdo. 139) que «las consecuencias prácticas de la primacía deben ponderarse en cada caso y conciliarse con el principio general de seguridad jurídica y, más concretamente en el ámbito del derecho penal, con el principio de legalidad. En palabras del AG, las obligaciones de los Estados miembros de garantizar la recaudación efectiva de los recursos de la Unión no pueden ir en contra de los derechos consagrados en la Carta, que también reconoce los principios fundamentales de legalidad, de la "lex mitior" y de seguridad jurídica», algo que, por otro lado, ya había apuntado previamente el propio TJUE en otro asunto relativo al IVA, *Belvedere Costruzioni*⁴⁰, al indicar que «la necesidad de garantizar que los recursos de la Unión se perciban de forma eficaz no puede ir en contra del

⁴⁰ Sentencia de 29 de marzo de 2012, C-500/10, apartado 23.

respeto del principio del plazo razonable que, con arreglo al artículo 47, párrafo segundo, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, se impone a los Estados miembros cuando estos aplican el derecho de la Unión y cuya protección se impone igualmente en virtud del artículo 6, apartado 1, del CEDH».

Por el contrario, si se optara por considerar que el parámetro decisivo es el nacional, en cierta manera, aunque no de forma sistemática, se estaría recuperando la doctrina *Åkerberg* (mencionada en el apdo. 47 de *Taricco II*) y *Melloni*, e implícitamente conminando al juez italiano a entender que tiene ese margen de actuación para el patrón nacional del principio de legalidad (apdo. 45 de *Taricco II*) en el sentido de que «cuando un acto del derecho de la Unión requiere medidas nacionales para su ejecución, las autoridades y tribunales nacionales siguen estando facultados para aplicar estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, siempre que esa aplicación no afecte al nivel de protección previsto por la Carta, según su interpretación por el Tribunal de Justicia, ni a la primacía, la unidad y la efectividad del derecho de la Unión» (apdo. 60 de *Melloni*). Esta es precisamente la interpretación formulada por Sarmiento (2017) en el entendimiento de que la sentencia hace una aplicación razonable de los criterios de *Melloni*, según los cuales los tribunales nacionales pueden elegir entre las normas de derechos fundamentales en virtud de la legislación nacional o de la UE al aplicar disposiciones europeas en ámbitos «no completamente determinados» por la legislación de la UE. Recordemos que en aquel caso no había discreción para el Estado miembro, por lo que se aplicó el estándar de la Carta y se descartó el estándar más protector en la Constitución española. Sin embargo, a juicio de este autor, en *Taricco II*, el juez nacional tiene bastante discreción bajo la legislación de la UE, se le reconoce tal discreción y se permite que la Corte Costituzionale la aproveche para mantener el nivel más alto de protección bajo la ley italiana. Así, si bien pudiera argumentarse que *Taricco II* podría actuar como la derogación del axioma «primacía, unidad y efectividad del derecho de la UE», también podría entenderse lo contrario, pues el TJUE no hace referencia a esta excepción, aunque la protección de los intereses financieros de la Unión podría perfectamente ubicarse de conformidad con los términos de la misma. No es esta, sin embargo, la opinión mantenida por Burchardt (2017), Bassini y Pollicino (2017) o Krajewski (2017), para quienes si bien es cierto que el TJUE utiliza la fórmula *Melloni*⁴¹ en el apartado 47 de la sentencia, no es menos cierto que en su lugar cita a *Åkerberg Fransson* y no se menciona el artículo 53 de la Carta en el que se basa *Melloni*. Más aún, atendiendo a la fórmula *Melloni*, si la legislación de la UE no proporciona la plena armonización de un asunto, los tribunales penales nacionales «son libres» de aplicar estándares iusfundamentales nacionales; la obligación de hacerlo deriva del derecho constitucional nacional, la legislación de la UE simplemente lo permite. En esta línea en el apartado 59 de *Taricco II*, el TJUE sostiene que el tribunal nacional «no está obligado» a desaplicar los plazos de prescripción, estando autorizado a aplicarlos de conformidad con los requisitos derivados de su legislación constitucional nacional. Sin embargo, acto seguido sostiene que el requisito de precisión «impide» que los tribunales nacionales

⁴¹ «Las autoridades y los tribunales nacionales siguen siendo libres de aplicar normas nacionales de protección de los derechos fundamentales, siempre que el nivel de protección previsto en la Carta, interpretado por el Tribunal, y la primacía, unidad y eficacia del derecho de la UE no están comprometidos».

dejen de aplicar los plazos de prescripción, esto es, viene a decir que los tribunales nacionales están obligados a aplicarlos, lo cual, de suyo, excluye la interpretación de *Taricco II* como una aplicación de la doctrina *Melloni* porque esta última proporciona solo un permiso, una habilitación, y no la obligación de aplicar estándares nacionales superiores de derechos fundamentales, si el asunto no está completamente armonizado por la legislación de la UE.

Precisamente, esta última idea nos lleva a formularnos una cuestión, cual es la de determinar el carácter jurídico de los estándares nacionales una vez que una determinada materia está armonizada por la legislación de la UE. En *Taricco I*, el TJCE mantuvo su opinión de que, en virtud del derecho de la UE, por defecto, el principio de legalidad no se aplica a los plazos de prescripción. Desde entonces, como adelantábamos en páginas precedentes, se ha llevado a cabo una armonización parcial de los plazos de prescripción aplicables a los procedimientos penales relacionados con el IVA⁴², mediante la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude a los intereses financieros de la Unión mediante el derecho penal. Pues bien, el artículo 12 de dicha directiva se refiere a los plazos de prescripción para la investigación, el enjuiciamiento, el juicio y la resolución judicial de las infracciones penales que afecten a los intereses financieros de la Unión. En este sentido, como apunta Krajewski (2017), ¿qué sucederá si a la hora de trasponer dicha directiva antes del 6 de julio de 2019, un Estado miembro decide ampliar considerablemente los plazos de prescripción, no solo para investigaciones nuevas, sino también para aquellos enjuiciamientos o procedimientos judiciales en casos de IVA en curso? Conforme a la legislación de la UE, los justiciables no podrán oponerse, ya que en el ordenamiento jurídico de la UE el principio de legalidad e incluso de seguridad jurídica no se aplica a cuestiones de «procedimiento» como los plazos de prescripción. Igualmente, y dado que el tema ya ha sido resuelto en la saga *Taricco*, no surgirán «expectativas legítimas», pues, de lo contrario, ¿significa esto que la legislación de la UE ha reducido efectivamente la protección jurídica de las personas de cualquier Estado miembro que considere que el principio de legalidad o seguridad jurídica sea universalmente aplicable, independientemente de que algunas disposiciones estén etiquetadas como sustantivas o de procedimiento?

Como vemos, el *affaire Taricco* y las resoluciones del TJUE al respecto plantean más preguntas que respuestas, lo que, sin duda, nos lleva a pensar, que con otros asuntos relacionados con el tema⁴³ tendremos ocasión de añadir más capítulos a esta trilogía⁴⁴. Lo que en cualquier caso parece claro es que *Taricco II* viene a corregir la perturbación que supuso su predecesora, en la tutela multinivel de los derechos fundamentales de la y en la UE eximiendo a los tribunales nacionales (en este caso el Tribunal Constitucional italiano) de la obligación impuesta por la regla *Taricco* en un evidente *overruling* respecto a la función que en la misma se le daba a los derechos constitucionales de los ordenamientos nacionales.

⁴² Lo apunta la propia sentencia *Taricco II* en su apartado 44.

⁴³ Como el anteriormente mencionado C-574/15 cuya Sentencia de 2 de mayo de 2018 no ha sido aún publicada.

⁴⁴ En la misma línea Martín Queralt (2018, p. 9).

Referencias bibliográficas

- Alexy, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Alonso García, R. y Sarmiento, D. (2006). *La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Explicaciones, concordancias y jurisprudencia*. Madrid: Thomson/Civitas.
- Alonso García, R. (2014). *Sistema jurídico de la Unión Europea*. Madrid: Civitas.
- Alonso García, R. y Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (Coords.) (2017). *La aplicación judicial de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea*. Oñati: IVAP.
- Amalfitano, C. (5 de octubre de 2016). Il ruolo dell'art. 325 TFUE nella sentenza Taricco e le sue ricadute sul rispetto del principio di legalità penale. Possibile una diversa interpretazione ad opera della Corte di giustizia? *Forum di Quaderni Costituzionali*. Recuperado de <<http://www.forumcostituzionale.it/wordpress/wp-content/uploads/2016/06/amalfitano.pdf>>.
- Amalfitano, C. (29 de enero de 2017). La vicenda Taricco nuovamente al vaglio della Corte di giustizia: qualche breve riflessione a caldo. *Eurojus*.
- Appanah, D. (2014). A propos des arrêts Aklagaren C/ Hans Akerberg Fransson et Stefano Melloni C/ Ministero fiscal rendus par la cour de justice le 23 février 2013. *Revue Generale De Droit International Public*, 2(118), 333-356.
- Bassini, M. y Pollicino, O. (5 de diciembre de 2017). Defusing the Taricco Bomb through Fostering Constitutional Tolerance: All Roads Lead to Rome. *Verfassungsblog on Constitutional Matters*.
- Bin, R. (20 de noviembre de 2017). Taricco: aspettando Godot, leggiamo Yves Bot. *Diritto Penale Contemporaneo*.
- Brokelind, C. (2013). Case note on Akerberg Fransson (case C-617/10). *European Taxation*, 6(53), 281-285.
- Burchardt, D. (7 de diciembre de 2017). Belittling the Primacy of EU Law in Taricco II. *Verfassungsblog on Constitutional Matters*. Recuperado de <<https://verfassungsblog.de/belittling-the-primacy-of-eu-law-in-taricco-ii/>>.
- Caianiello, M. (2017). Processo penale e prescrizione nel quadro della giurisprudenza europea. Dialogo tra sistemi o conflitto identitario? *Diritto Penale Contemporaneo*, 2, 216-230.
- Carmona Contreras, A. M.^a (2016). El espacio europeo de los derechos fundamentales: De la carta a las constituciones nacionales. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 107(36), 13-40.
- Carmona Contreras, A. M.^a, Álvarez Ortega, M., Barrero Ortega, A., Pérez Luño, A. E., Arcos Vargas, M., Aparicio Wilhelmi, M. y Clavero Salvador, B. (2004). El poder judicial europeo: Renovación versus continuidad. *Una constitución para la ciudadanía de Europa: Estudios sobre el proyecto de tratado por el que se instituye una Constitución para Europa*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Catalano, S. (5 de octubre de 2016). Il caso Taricco una fuga in avanti. *Forum di Quaderni Costituzionali*. Recuperado de <<http://www.forumcostituzionale.it/wordpress/wp-content/uploads/2016/06/catalano.pdf>>.
- Chessa, O. (2016). Meglio tardi che mai La dogmatica dei controlimiti e il caso Taricco. *Forum di Quaderni costituzionali*, 7.
- Cuppelli, C. (3 de octubre de 2017). Le Conclusioni dell'Avvocato Generale sul caso Taricco: aspettando la Corte di Giustizia... il dialogo (non) continua. *Diritto Penale Contemporaneo*.

- Daniele, L. I. (7 de septiembre de 2017). Il seguito del caso Taricco: L'Avvocato Generale Bot non apre al dialogo tra Corti. *European Papers (Insight)*.
- Dictamen 2/2013 del TJUE, de 18 de diciembre de 2014 (2013). Disponible en <<http://curia.Europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=160882&doclang=ES>>.
- Díez-Hochleitner, J. (2013). El derecho a la última palabra: ¿Tribunales constitucionales o Tribunal de Justicia de la Unión? *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional, WP IDEIR, 17*.
- Egger, A. (2006). EU-Fundamental Rights in the National Legal Order: The Obligations of Member States Revisited. *Yearbook of European Law, 25*, 515-553.
- Gallo, D. (25 de febrero de 2017). La primazia del primato sull'efficacia (diretta?) del diritto ue nella vicenda Taricco. *Sidiblog*. Recuperado de <<http://www.sidiblog.org/2017/02/25/la-primazia-del-primato-sullefficacia-diretta-del-diritto-ue-nella-vicenda-taricco/>>.
- Grisostolo, F. y Scarcella, L. (2017). Trouble Always Comes in Threes: The Taricco Case Saga and the Italian Limitation Period in VAT Fraud. *Intertax, 11(45)*, pp. 701-713.
- Groussot, X., Pech, L. y Petursson, G. T. (2011). The scope of application EU Fundamental Rights on Member States' action: In search of certainty in EU adjudication. *Working Paper n.º 1*.
- Kokott, J. y Sobotta, C. (2010). The Charter of Fundamental Rights of the European Union after Lisbon. *EU Working Papers, AEL, n.º 6*.
- Kokott, J. y Sobotta, C. (2015). Protection of fundamental rights in the European Union: On the relationship between EU fundamental rights, the European convention and national standards of protection. *Yearbook of European Law, 1(34)*, 60-73.
- Krajewski, M. (18 de diciembre de 2017). Conditional primacy of EU law and its deliberative value: an imperfect illustration from Taricco II. *European Law Blog*.
- Labayle, H y Sudre, F. (2015). L'avis 2/13 de la Cour de justice sur l'adhésión de l'Union européenne à la Convention européenne des droits de l'homme: pavane pour une adhésion défunte? *Rèvue Française de Droit Administratif, 1*, 3-20.
- Lazzerini, N. (2013). Il contributo della sentenza «Akerberg fransson» alla determinazione dell'ambito di applicazione e degli effetti della carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. *Rivista Di Diritto Internazionale, 3(96)*, 883-912.
- Lenaerts, K. y Gutiérrez-Fons, J. A. (2010). The constitutional allocation of powers and general principles of EU law. *CMLR, 47*, 1629-1669.
- Maffeo, A. (2015). Le système italien de la prescription des poursuites pénales entre Charibde et Scylla. *R.A.E.-L.E.A., 3*, 589-596.
- Manes, V. (6 de mayo de 2016). La «svolta» taricco e la potenziale «sovversione di sistema»: le ragioni dei controlimiti. *Diritto Penale Contemporaneo*.
- Manes, V. (13 de febrero de 2017). La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a «Taricco». *Diritto Penale Contemporaneo*.
- Mangas Martín, A. (Dir.) (2008). *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Comentario artículo por artículo*. Bilbao: BBVA.
- Martín Queralt, J. B. (2018). Límites de la dogmática penal a la tutela de los intereses financieros de la Unión Europea... o con la Iglesia hemos topad. *Carta Tributaria Revista de Opinión, 35*, 6-9.

- Mastronianni, R. (2016). Supremazia del diritto dell'Unione e «controlimiti» costituzionali: alcune riflessioni a margine del caso Taricco. *Diritto Penale Contemporaneo*, 7.
- Merino Jara, I. (octubre-diciembre 2017). Carta Europea de Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. *Nueva Fiscalidad*, 4, 9-15.
- Ordeñana Guezuraga, I. (Dir.). (2014). *La Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea y su reflejo en el ordenamiento jurídico español*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- Perlo, N. (julio 2013). La Cour constitutionnelle italienne et ses résistances à la globalisation de la protection des droits fondamentaux: un «barrage contre le Pacifique». *RFDC*, 95, 717-734.
- Perlo, N. (octubre-noviembre 2017). L'affaire Taricco: la voie italienne pour préserver la collaboration des juges dans l'Union Européenne. *RTDEur*, 4.
- Quadra-Salcedo Janini, T. de la (2015). El papel del Tribunal Constitucional y de los tribunales ordinarios en un contexto de tutela multinivel de los derechos fundamentales. *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional*, WP IDEIR, 23.
- Repetto, G. (15 de mayo de 2016). La Cassazione sul caso Taricco, tra disapplicazione con effetti retroattivi in malam partem e mancata attivazione dei controlimiti. *Rivista AIC*, 2.
- Richardson, M. (2017). The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences. *EC Tax Review*, 6, 323-334.
- Ritleng, D. (2013). De l'articulation des systèmes de protection des droits fondamentaux dans l'Union. Les enseignements des arrêts Akerberg Fransson et Melloni. *Revue Trimestrielle De Droit Europeen*, 2(49), 267-292.
- Rodríguez Bereijo, A. (2001). La Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea. *Noticias de la Unión Europea*, 192, 9-22.
- Rodríguez Bereijo León, M. (2016). La sentencia del TJUE en el caso Ivo Taricco y otros y la aplicación extensiva del principio de efectividad en relación con la persecución del fraude en el IVA. *Revista Española de Derecho Europeo*, 58.
- Rodríguez-Izquierdo Serrano, M. (2011). Condiciones de interpretación para las disposiciones procedimentales estatales en la aplicación del Derecho Europeo: Primacía, efectos colaterales, efecto mariposa (pp. 199-217). En Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. y Jáuregui Bereciartu, G., *Derecho Constitucional europeo: actas del VIII Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España*.
- Rodríguez-Izquierdo Serrano, M. (2016). Pluralidad de jurisdicciones y tutela de derechos: los efectos de la integración europea sobre la relación entre el juez ordinario y el Tribunal Constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 107, 117-150.
- Rodríguez-Izquierdo Serrano, M. (2017). La posición de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Sistema Constitucional de Fuentes. *Teoría y Realidad Constitucional*, 39, 483-514.
- Rodríguez-Piñeiro y Bravo-Ferrer, M. (2017). Derechos fundamentales y primacía del Derecho de la Unión Europea. *Diario La ley*, 9107.
- Romboli, S. (junio-diciembre 2017). «Los contra-límites en serio» y el caso Taricco: el largo recorrido de la teoría hasta la respuesta contundente pero abierta al diálogo de la corte constitucional italiana. *ReDCE*, 28.

- Rosas, A. y Armati, L. (2010). *EU Constitutional Law. An Introduction*. Oxford: Oxford and Portland Hart Publishing.
- Ruiz Almendral, V. (2017). Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: consecuencias de un federalismo fiscal inacabado. *Revista Española de Derecho Europeo*, 64, 25-76.
- Sanz Caballero, S. (1998). Los Derechos fundamentales en el Tratado de Amsterdam: una reforma tímida pero positiva de los Tratados constitutivos. *Boletín europeo de la Universidad de La Rioja*, 4, 58-77.
- Sarmiento, D. (5 de diciembre de 2017). To bow at the rhythm of an Italian tune. *Despite our differences*.
- Sorrentino, F. (2005). La tutela multilivello dei diritti. *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1, 79-98.
- Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (2001). *El Derecho Comunitario y el legislador de los Derechos Fundamentales*. Oñati: IVAP.
- Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (2017). La eficacia entre particulares de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. *Teoría y Realidad Constitucional*, 39, 361-386.
- Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (2018). La saga *Taricco*. Últimas instantáneas jurisdiccionales sobre la pugna acerca de los derechos fundamentales en la Unión Europea. *Revista General de Derecho Constitucional*, 27.
- Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. y Ripol Carulla, S. (2017). *El Tribunal Constitucional en la encrucijada de los Derechos Fundamentales*. Oñati: IVAP.
- Vecchio, F. (2012). Primacía del Derecho europeo y contralímites como técnicas para la relación entre ordenamientos. *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, 17.
- Vecchio, F. (2015). *Primacía del derecho europeo y salvaguarda de las identidades: consecuencias asimétricas de la europeización de los contralímites*. Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.
- Viganò, F. (14 de septiembre de 2015). Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi in materia di IVA? *Diritto Penale Contemporaneo*. Recuperado de <<https://www.penalecontemporaneo.it/upload/1442220272VIGANO%202015b.pdf>>.
- Viganò, F. (30 de marzo de 2016). Il caso *Taricco* davanti alla corte costituzionale: qualche riflessione sul merito delle questioni e sulla reale posta in gioco. *Diritto Penale Contemporaneo*.
- Von Bogdandy, A. et al. (2012). Cómo proteger los derechos fundamentales europeos frente a los Estados miembros (pp. 135-166). En Von Bogdandy, A., Ugartemendia, J. A., Saiz Arnaiz, A. y Morales, M. (Coords.), *La tutela jurisdiccional de los derechos. Del constitucionalismo histórico al constitucionalismo de la integración*. Oñati: IVAP/MPI.

La imposición sobre el juego en los casinos y su problemática actual en relación con las propinas

Daniel Tarroja Piera

*Abogado. Director Área Fiscal.
Crowe Legal y Tributario*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alberto García Valera, doña Carolina del Campo Azpiazu, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, doña Clara Jiménez Jiménez, don Manuel Lucas Durán y don Jesús Sanmartín Mariñas.

EXTRACTO

En este trabajo nos proponemos analizar un nuevo conflicto surgido entre los operadores del juego (casinos) y las Administraciones tributarias en relación con la tasa sobre el juego y los aspectos relacionados con la delimitación del hecho imponible y la base imponible de dicha figura impositiva. Para ello, partiendo de un breve estudio de la evolución normativa en torno a la tasa sobre el juego, nos acercaremos al análisis de los elementos esenciales de este concepto tributario, para seguidamente examinar si corresponde la inclusión de las propinas que satisfacen los jugadores, como mayor importe de la base imponible de la tasa sobre el juego. Nuestro propósito es poner de manifiesto este reciente foco de conflicto entre las autoridades fiscales y los operadores del juego, en relación con las propinas que obtienen de los jugadores, comparándolo con el que ya tuvo lugar en su momento, cuando se incorporaron los importes abonados por las entradas de acceso a los casinos como mayor base imponible de la tasa sobre el juego.

Palabras clave: tasa sobre el juego; casinos de juego; hecho imponible; base imponible; propinas.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 03-10-2018

Casino gambling taxation and its current problematic with the tax treatment of the tips

Daniel Tarroja Piera

ABSTRACT

This paper is aimed to analyze a new discussion arisen between the gambling operators and the tax authorities in relation to the gambling tax and the facts related to the delimitation of the taxable event and the taxable base. Starting from a brief study of the normative evolution of the gambling tax, we will approach the analysis of the essential elements of this tax, to then examine if the tips paid by the players should be included to determine the tax base of the gambling Tax. The purpose of this paper is to highlight the recent focus of conflict between the tax authorities and the gambling operators, in relation to the tips that they obtain from the players. This new discussion will be compared to the one that already took place time ago, which ended considering that the entrance tickets paid by the players to the casinos were considered as more gambling tax taxable base.

Keywords: gambling tax; gaming casino; tax event; taxable base; tips.

Sumario

Introducción

1. Evolución normativa del sector del juego en España
2. La tasa sobre el juego en la actividad casino de juego. Delimitación del hecho imponible y la base imponible
3. Los ingresos que derivan de la actividad casino de juego
4. La problemática surgida en torno a las entradas en la actividad casinos de juego
5. La problemática surgida en torno a las propinas en la actividad casino de juego
 - 5.1. El marco normativo de las propinas en los casinos
 - 5.2. El tratamiento jurídico-laboral de las propinas
 - 5.3. El tratamiento jurídico-fiscal de las propinas en la tasa sobre el juego
 - 5.4. La posición de la Dirección General de Tributos en la reciente Consulta vinculante V3095/2017
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Tarroja Piera, D. (2018). La imposición sobre el juego en los casinos y su problemática actual en relación con las propinas. *RCyT. CEF*, 429, 77-102.

INTRODUCCIÓN

Con la llegada de la transición en España uno de los sectores que pasó de la prohibición total a una apertura paulatina, integrándose en el día a día de la sociedad, fue el sector del juego. Durante ese periodo se era consciente de que un sistema de prohibición absoluto no era la solución moralizadora pretendida en torno a la actividad del juego, puesto que la adopción de medidas tan restrictivas en países de nuestro entorno político, económico y social solo habían conllevado un aumento del juego clandestino y al establecimiento de un ambiente de inseguridad jurídica en torno a una actividad que se encontraba ampliamente aceptada por nuestra sociedad.

Con anterioridad a la despenalización prevista por el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, ya existía cierta regulación en el sector de juego, mediante el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre (de carácter preconstitucional), en el que se estableció un sistema de regulación y tributación sobre algunas actividades de juego (rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias), pero no fue hasta la llegada de la transición donde el sector vivió una gran apertura con su despenalización y con la incorporación de nuevos juegos y actividades que habían estado prohibidas y sin posibilidad de autorización por el Servicio Nacional de Loterías.

El sector del juego en España, como muchos otros sectores, no ha vivido exento de polémica, ya no solo por la propia naturaleza de la actividad desarrollada, que siempre ha sido concebida y considerada por algunos sectores como el «pecado original», sino porque siempre se ha hallado impregnada de ciertos aires de ilicitud, bien sea por una herencia de años fuera de la legalidad o por algunos rasgos o características más propios de la filmografía hollywoodiense que de la realidad.

Desde su establecimiento y a raíz de su *nomen iuris*, tasa sobre el juego, ya se plantearon problemas de adecuación al ordenamiento tributario pues la mayoría de la doctrina se cuestionó la corrección de la denominación dada por el legislador, habida cuenta de que no se correspondía con su auténtica naturaleza jurídico-tributaria dado que sus rasgos característicos son más propios de un impuesto (Banacloche Palao, 1994), o como sostiene Sánchez Galiana (1991), se podría definir de forma más acertada como una «tasa impropia».

Asimismo, el hecho de encontrarse dentro de los impuestos cedidos a las comunidades autónomas (CC. AA.), a través del singular modelo previsto en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de

septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y sus modificaciones posteriores, hicieron dudar en su momento de su adecuación a nuestro ordenamiento jurídico constitucional, por la posible violación del artículo 157.1 a) de la Constitución española (CE), hasta que diferentes pronunciamientos que se produjeron tanto por parte del Tribunal Constitucional en su Sentencia número 126/1987, de 16 de julio, como del Tribunal Supremo en su Sentencia recaída el 17 de febrero de 1989, pacificaron esta cuestión¹.

Otro de los puntos de mayor conflictividad tributaria entre los diferentes operadores del sector del juego y las Administraciones tributarias encargadas de la gestión, inspección y recaudación de esta figura impositiva desde su creación es la delimitación del hecho imponible y la precisión de los elementos que deben computarse como base imponible para su correcta liquidación. En el marco que afecta a los casinos de juego, desde la entrada en vigor de la tasa sobre el juego en 1977 hasta la actualidad, se han suscitado diferentes conflictos como, por ejemplo, el ocasionado en torno a la imputación del importe de las entradas que cobran los casinos para su acceso o, más recientemente, en relación con las propinas que los jugadores efectúan al personal que desarrolla sus funciones en estos establecimientos, que premian la excelencia en la prestación del servicio realizado o simplemente constituyen un acto de generosidad hacia el crupier por parte del jugador, quien decide libremente compartir, aunque levemente, la suerte en la jugada.

La divergencia en el tratamiento que debe darse a las propinas o dádivas que recibe el personal de los establecimientos de juego representa en la actualidad el mayor motivo de conflicto entre los obligados tributarios sujetos a la tasa sobre el juego y las Administraciones tributarias autonómicas, no solo por la posible extensión del hecho imponible que trataremos de analizar en el presente estudio, sino por su trascendencia en términos de recaudación. No debemos olvidar la importancia en cifras recaudatorias de las propinas en este tipo de establecimientos, pues debe tenerse en cuenta que los ingresos que han efectuado los casinos y establecimientos con juego de casino durante el ejercicio 2016 en toda España en concepto de propinas ascienden a la cifra de 28,45 millones de euros, lo que ha supuesto un 7,63 % de los ingresos netos procedentes del juego².

¹ La posición del Tribunal Constitucional en relación con el efecto que produce la denominación de tasa sobre el juego queda claramente resuelta en su Sentencia 296/1994, de 10 de noviembre, donde sostiene en su fundamento jurídico cuarto: «... sería puro nominalismo entender que tal denominación legal sea elemento determinante de su verdadera naturaleza fiscal, pues las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciben en el régimen jurídico a que vengan sometidas, que debe ser el argumento decisivo a tener en cuenta para delimitar el orden constitucional de competencias...». O más adelante cuando concluye: «Todo ello nos conduce a la conclusión de que el tributo sobre el juego creado por el art. 3 del Real Decreto-ley 16/1977 es una figura fiscal distinta de la categoría de "tasa", puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituye un auténtico "impuesto" que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresiva de capacidad económica».

² Fuente: *Memoria Anual del Juego 2016*. Dirección General de Ordenación del Juego. Ministerio de Hacienda y Función Pública (2016).

1. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL SECTOR DEL JUEGO EN ESPAÑA

La primera norma que reguló y despenalizó el juego fue el mencionado Real Decreto-Ley 16/1977. En su exposición de motivos encontramos un especial hincapié en la imperiosa necesidad de su delimitación y concreción del ámbito de desarrollo de la actividad de juego, no solo por la seguridad jurídica necesaria, sino también para contribuir de forma destacada al impulso de la economía en general y del sector turístico en particular, con un peso tan significativo e importante en nuestro país.

Seguidamente, mediante los Reales Decretos 444/1977 y 682/1977, ambos de 11 de marzo, se introdujeron normas de carácter complementario a las reguladas por el Real Decreto-Ley 16/1977, por las que se estableció el marco general normativo vinculado al sector del juego y, en particular, en el artículo tercero del Real Decreto 444/1977, el de los casinos de juego. Al mismo tiempo, se dictó a través de la Orden ministerial de 1 de junio de 1977 el Reglamento Provisional de Casinos de Juego.

Consecuencia de lo anterior, el Ministerio de Hacienda dictó la Orden de 23 de junio de 1978, por la que se aprobaron las normas de adaptación al Plan General de Contabilidad (PGC) para los casinos de juego, cumpliendo con el objetivo de armonizar las notas específicas de las empresas dedicadas a la explotación de casinos con los principios y reglas del PGC, consiguiendo con ello que los citados establecimientos contabilizasen adecuadamente sus operaciones. Poco después, fue publicada la Orden ministerial de 9 de enero de 1979 por la que se aprobó el Reglamento de Casinos de Juego, en sustitución de la Orden ministerial de 1 de junio de 1977.

Pasados tres años desde su despenalización y con la experiencia adquirida se promulgó el Real Decreto-Ley 9/1980, de 26 de septiembre, sobre financiación de los ayuntamientos y tasa de juego, que permitió modificar la tarifa progresiva aplicable a los casinos de juego para adaptarla a las cifras reales de ingresos brutos obtenidos en el desarrollo de su actividad, que eran notoriamente superiores a los previstos en el Real Decreto-Ley 16/1977.

Tras su despenalización y regulación inicial, se fueron dictando sucesivas normas reglamentarias que iban modificando parcialmente las anteriores, para corregir las diferentes problemáticas surgidas tras su incorporación y adecuarlas a los cambios estructurales que se iban produciendo, entre ellos los Reales Decretos 228/1981, de 5 de febrero; 1675/1981, de 19 de junio, y 467/1983, de 16 de febrero, y también los operados por la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

Posteriormente, el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, por el que se regula la tasa fiscal que grava la autorización o la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar, desarrolló las previsiones normativas incorporadas a nuestro ordenamiento jurídico por el Real Decreto-Ley 16/1977 y refundió el elenco normativo existente para poder encontrarlo en una única norma.

Paralelamente al desarrollo normativo estatal en sede del juego, es importante resaltar que, a través de la LOFCA de 1980 se establecieron los principios básicos del sistema de cesión de

tributos del Estado a las CC. AA. para garantizar su financiación, entre los cuales se preveía la posibilidad de la cesión a las CC. AA. de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de las diferentes tasas y exacciones sobre el juego. En el artículo 19 de la redacción vigente de la LOFCA, se definen las atribuciones que le son propias por cesión a las CC. AA., entre las que encontramos la determinación de exenciones, base imponible, tipo de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la aplicación de los tributos³.

Por tanto, junto con las disposiciones normativas de carácter estatal, será imprescindible atender también a la legislación específica que hayan adoptado las CC. AA., habida cuenta de que la materia del juego no se encuentra entre el elenco de competencias de carácter exclusivo que tiene atribuidas el Estado a través del artículo 149.1 de la CE.

La última aparición legislativa en materia del juego se produjo con la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, debido a la irrupción de los nuevos servicios de comunicaciones electrónicas y la utilización de los servicios de juego a través de internet, que han modificado la concepción tradicional del juego presencial o *in situ*, permitiendo el juego desde cualquier punto del territorio, dando la cobertura legal a una realidad social y económica que ya estaba ampliamente implantada en el mercado español. Asimismo, la mencionada ley contiene el marco regulatorio general de los juegos de ámbito estatal.

2. LA TASA SOBRE EL JUEGO EN LA ACTIVIDAD CASINO DE JUEGO. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE IMPONIBLE

El elemento de mayor trascendencia en cualquier relación jurídico-tributaria es el que hace nacer la obligación de tributar y con ello el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. El artículo 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), define el hecho imponible de cualquier concepto tributario, como «el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal».

En el ámbito de la tasa sobre el juego la definición del hecho imponible se ha mantenido inalterable desde su redacción dada por el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, que estableció en su artículo tercero, apartado primero: «Constituirá el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar».

La misma definición del hecho imponible la encontramos en las redacciones dadas por los Reales Decretos 444/1977, de 11 de marzo, y 2221/1984, de 12 de diciembre, así como en las modificaciones legislativas posteriores del Real Decreto-Ley 16/1977 hasta su redacción defi-

³ Sobre esta cuestión puede verse el trabajo realizado por Hermosín Álvarez (2003), en el que se analiza cuáles son los tributos estatales sobre el juego cedidos a las CC. AA.

nitiva dada por la disposición final quinta de la Ley 13/2011, de 27 de mayo. La redacción por la que optó el legislador y que ha permanecido inmutable en el tiempo no ha estado exenta de controversias interpretativas, puesto que en el caso de la explotación de casinos de juego existen dos autorizaciones previas y necesarias para el desarrollo de la actividad, la de instalación y la de apertura y funcionamiento.

Sin embargo, no parece que con la obtención de ambas autorizaciones ya se pueda aplicar el gravamen sobre el juego, pues de una conjugación del hecho imponible con la definición de la base imponible que afecta a la tasa sobre el juego (que más adelante se analizará pormenorizadamente), resulta indispensable la celebración del juego como elemento causal del hecho imponible.

En la misma línea que acabamos de exponer se manifestó en acertadas palabras Orón Moratal (1990): «En ese momento resulta imposible la integración de los distintos aspectos del elemento objetivo del hecho imponible; el material porque aún no se ha organizado el juego; el temporal porque aún no ha llegado el último día del año natural, y el cuantitativo, porque se desconocen los ingresos obtenidos para la acumulación necesaria para la aplicación de la tarifa». Afirmación que no podemos más que suscribir y que pone de relieve, como han expresado amplios sectores de la doctrina, el desacierto del legislador en torno a la delimitación del hecho imponible en la tasa sobre el juego. Por consiguiente, resulta imprescindible que la entidad autorizada a la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar obtenga ingresos procedentes de la participación de los jugadores en las diferentes modalidades o tipologías de juego admitidos legalmente, pues de lo contrario no existirá magnitud monetaria o manifestación de riqueza gravable por la tasa sobre el juego (Ramírez Gómez, 1985).

A nuestro modo ver, parece más razonable en términos jurídicos hablar de efectiva celebración u organización para que exista el hecho imponible, pues de no ser así, la mera tenencia de ambas autorizaciones sin la celebración de ningún tipo de juego podría permitir la aplicación del gravamen, pero no tendríamos ningún tipo de magnitud monetaria o manifestación de capacidad económica sobre la cual aplicar el hecho imponible.

Siguiendo lo expuesto, una correcta definición del hecho imponible, según nuestra opinión, debería delimitar y encuadrar de forma concreta la actividad gravada por la tasa sobre el juego correspondiéndose exclusivamente con la «acción de juego», pues es en dicha acción donde se dan los elementos característicos de esta figura impositiva, esto es, la manifestación de riqueza que se produce mediante la apuesta o «acción de juego», en el desarrollo de alguna de las modalidades de juego sujetos al ámbito de aplicación de la tasa.

En relación con la base imponible, viene definida en nuestro ordenamiento jurídico tributario por el artículo 50 de la LGT que la configura como aquella «magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible». Por tanto, deberemos acudir a la regulación que nos ofrece cada específica figura impositiva de nuestro ordenamiento para poder determinar específicamente cuál es la magnitud sobre la que aplicaremos la carga o gravamen.

En la tasa sobre el juego la base imponible ya fue muy claramente explicada por el artículo tercero del Real Decreto-Ley 16/1977 que la definió como, «los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar». Si bien se han producido múltiples correcciones y cambios legislativos en torno a la tasa sobre el juego, esta definición originaria de la base imponible ha permanecido inmutable en el tiempo.

No obstante lo anterior, deberemos completar la normativa dictada por el Estado mediante las respectivas leyes de juego autonómicas y los correspondientes reglamentos técnicos sobre casinos y otros operadores del juego, con los que las CC. AA. han delimitado definitivamente el contenido y la extensión de las exenciones, base imponible, tipo de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la aplicación de los tributos.

Analizando las diferentes normas de rango autonómico podemos observar como el legislador autonómico, si bien con algunos matices, se ha mantenido uniforme en cuanto a la conceptualización y definición de la base imponible que afecta la tasa sobre el juego⁴.

⁴ CC. AA. de Andalucía. No ha ejercido su competencia al respecto.

CC. AA. de Aragón. No ha ejercido su competencia al respecto.

CC. AA. del Principado de Asturias. Decreto legislativo 2/2014, de 22 de octubre. «Artículo 40 [...] Se entenderá por ingresos, a efectos de aplicación de las tarifas establecidas en los apartados 2 y 3 anteriores, el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que se pueda obtener, directamente derivado de su organización o celebración, deducidos los premios satisfechos. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

CC. AA. de Canarias. No ha ejercido su competencia al respecto.

CC. AA. de Cantabria. Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio. «Artículo 16 [...] la base imponible del tributo estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos. [...] En los casinos de juego, los ingresos brutos que obtengan procedentes del juego. Se entenderá por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego, en cada uno de los establecimientos que tenga el casino, y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

CC. AA. de Castilla y León. Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre. «Artículo 29 [...] En los casinos de juego, la base imponible estará constituida por los ingresos brutos que obtengan procedentes del juego. Se entenderá por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

CC. AA. de Castilla-La Mancha. Ley 8/2013, de 21 de noviembre. «Artículo 30. [...] En los casinos de juego y establecimientos de juegos de casino, la base imponible serán los ingresos brutos que se obtengan procedentes del juego. Se entenderá por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias.

No se computará en los citados ingresos la cantidad que, en su caso, se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

CC. AA. de Cataluña. Ley 25/1998, de 31 de diciembre. «Artículo 33 [...] En los casinos de juego, la base imponible está constituida por el importe de los ingresos brutos que los casinos obtienen procedentes del juego con la aplicación de las siguientes reglas: 1.º No se computa como ingreso el importe abonado por la entrada en las salas de juego».

Por tanto, podemos concluir que, el elemento que determina la sujeción al gravamen de la tasa sobre el juego en los casinos de juego, según ha establecido el legislador, son los ingresos brutos procedentes de la actividad del juego, entendiendo como ingresos brutos, aquellas cantidades que los jugadores destinan a la participación en el juego deducidas los importes pagados por la entidad en concepto de premio.

A nuestro modo ver, la definición ofrecida por el legislador en relación con la base imponible se asemeja más a la que debería ser la propia definición del hecho imponible, habida cuenta de que se podría concretar en mayor medida la magnitud dineraria que resulta de la valoración del hecho imponible. Un término que mejor se adecuaría a lo que se grava en la práctica es el margen bruto del juego, pues el margen bruto en cualquier actividad es el equivalente a los ingresos menos los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos, o expresado en estrictos términos de juego, los importes derivados de las apuestas que efectúan los jugadores (acción de juego), deducidos los importes pagados en concepto de premio por la entidad.

CC. AA. de Extremadura. Decreto legislativo 1/2018, de 10 de abril. «Artículo 53. Base imponible [...] la base imponible del tributo estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos [...] En los casinos de juego, los ingresos brutos que obtengan procedentes del juego. Se entenderá por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

CC. AA. de Galicia. Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio. «Artículo 20. [...] La base imponible de la tasa será la siguiente [...] En el caso del juego en casinos o del juego de lotería instantánea electrónica, vendrá constituida por la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores o a las jugadoras por sus ganancias».

CC. AA. de las Illes Balears. Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio. «Artículo 62. [...] En el caso del juego en casinos o del juego de lotería instantánea electrónica, constituirán la base imponible los ingresos brutos obtenidos por los sujetos pasivos. Se entiende por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cuantías que satisfagan los jugadores por las ganancias».

CC. AA. de La Rioja. Ley 10/2017, de 27 de octubre. «Artículo 63. [...] Casinos de juego: La base imponible estará constituida por el importe de los ingresos brutos que obtengan procedentes del juego. Tendrán la consideración de ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego, en cada uno de los establecimientos que tenga el casino, y las cantidades satisfechas a los jugadores en concepto de premios. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

Comunidad de Madrid. Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre. «Artículo 40. [...] La base imponible estará constituida por el importe de los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego. A tal efecto, tendrá la consideración de ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos por el casino de las actividades de juego y las cantidades pagadas a los jugadores en concepto de premio».

CC. AA. de la Región de Murcia. Decreto legislativo 1/2010, de 5 de noviembre. «Artículo 10. [...] Base imponible [...] Por regla general la base imponible de la tasa estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos. [...] En los casinos de juego los ingresos brutos que obtengan procedentes del juego. Se entenderá por ingresos brutos la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego, en cada uno de los establecimientos que tenga el casino, y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

Comunidad Valenciana. No ha ejercido su competencia al respecto.

3. LOS INGRESOS QUE DERIVAN DE LA ACTIVIDAD CASINO DE JUEGO

Como hemos visto en el apartado anterior, desde la perspectiva de la delimitación de los elementos que integran la base imponible, tanto la normativa estatal como las autonómicas, coinciden en que el elemento nuclear que la configura son los ingresos brutos obtenidos procedentes del juego.

Las empresas y, en particular, los casinos de juego pueden realizar operaciones de muy diversa índole, algunas con carácter habitual y directamente relacionadas con su objeto social, otras que se producen de forma excepcional, pero todas con la finalidad de generar los correspondientes ingresos en la entidad, que se erigen en el sustento de la explotación del negocio.

La normativa contable define los ingresos que obtienen las entidades dedicadas al tráfico mercantil, a los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del ejercicio en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decremento de los pasivos que dan como resultado a aumentos de patrimonio y que no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de este patrimonio. La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos de actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa, como las ganancias que cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades llevadas a cabo por la empresa, tal y como se desprende del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros adoptado por el International Accounting Standards Board, que fue incluido en la primera parte del PGC aprobado en 2007 que tuvo como principal objetivo aproximar nuestro ordenamiento contable a la regulación internacional.

Para poder atender a un análisis correcto del alcance y conceptualización de los ingresos que obtienen los casinos de juego, resulta imprescindible el estudio de la Orden del Ministerio de Hacienda de 23 de junio de 1978, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las sociedades de casinos de juego, que efectúa una regulación de la contabilidad que deben llevar las empresas titulares de los citados establecimientos. Si bien hace casi cuatro décadas desde su aprobación, debemos tener en cuenta que la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, manifiesta que se seguirán aplicando las adaptaciones específicas para cada sector, en todo aquello que no se oponga al PGC.

Tal y como se expone en la introducción de la orden, la motivación de la misma se sustenta en la necesidad de adaptar las cuentas del PGC para que puedan ser utilizadas de forma específica para la actividad desarrollada por las empresas titulares de casinos de juego. Uno de los elementos que ya advirtió el propio Instituto de Planificación Contable cuando redactó las normas de adaptación del PGC a las empresas que explotan casinos de juego fue su complejidad debido a las variadas actividades que se desarrollan en los establecimientos, pues estas empresas deben prestar alguna serie de servicios de carácter obligatorio (bar, restaurante, salas de espectáculos...) y otros de carácter facultativo, que no guardan relación directa con la actividad de juego.

Del análisis de la orden podemos observar como en la segunda parte de la misma se desarrollan las definiciones y relaciones contables que afectan de forma específica a esa actividad. En relación con la delimitación contable del concepto «ingresos» viene recogida de acuerdo con las

normas del PGC en el grupo 7 y según la orden, quedarán incluidas en este grupo las «Ventas e ingresos por naturaleza. Enajenación de bienes, prestación de servicios y actividades de juego, que son objeto del tráfico de la empresa; comprende también, clasificados por naturaleza, los demás ingresos considerados como de la explotación».

A su vez, la clasificación contable prevista por la orden ministerial elaborada por el Instituto de Planificación Contable divide el grupo 7 en varios subgrupos según la naturaleza del ingreso. Los subgrupos previstos por el PGC específico de casinos de juego pretenden diferenciar los ingresos obtenidos por el establecimiento, atendiendo a la procedencia de los mismos según sean:

- Ingresos de la explotación del juego (subgrupo 70).

Está integrado por la cuenta contable número 700, en la que se registran las entradas en las salas de juego.

La número 701, que recoge el producto bruto de los juegos. Esta cuenta se divide a su vez en diferentes subcuentas contables, para que cada tipología de juego desarrollado por la entidad quede independientemente registrada (ej.: 7010 Juegos de Contrapartida / 70100 Bola / 70101 Ruleta / 70102 Ruleta Americana... / 7011 Juegos de círculo / 70110 Baccara / ...). En esta cuenta se contabilizarán los ingresos brutos procedentes de los distintos juegos, incluida la tasa sobre el juego.

Por último, la número 702 en la que se anotan las ganancias de los jugadores y según establece la orden, en esta cuenta se registran los pagos satisfechos a los jugadores por su participación en los distintos juegos con saldo deudor.

- Ingresos de explotaciones complementarias (subgrupo 72).

En este subgrupo se registran los ingresos que provienen de otras actividades que puede desarrollar la entidad casino de juego en el establecimiento, pero que no están vinculadas a la actividad de juego. (ej.: 720 Bar y Restaurante / 721 Salas de Fiesta y Conciertos / 722 Salas de Teatro y Cinema / ...).

- Ingresos accesorios de la explotación (subgrupo 73).

En este subgrupo se registran los ingresos que obtiene la entidad de forma accesoria. Se recogen en el presente subgrupo los ingresos más diversos como pueden ser los obtenidos por la prestación de servicios al personal de la empresa (730), los que derivan de la cesión en explotación de propiedad industrial (731), arrendamientos (738) y los obtenidos por las propinas (739).

- Los demás subgrupos que se recogen en el grupo 7 siguen el mismo orden y definición que los previstos en el PGC (ej.: subgrupo 74 Ingresos Financieros / subgrupo 75 Subvenciones a la Explotación / ...).

En la desagregación de los subgrupos expuesta, se aprecia con mayor claridad la voluntad expresada por el Instituto de Planificación Contable en la introducción de la Orden Ministerial

de 1978 cuando asevera que «la contabilidad de las empresas titulares de casinos de juego es, sin duda, muy compleja, ya que son muy variadas las actividades de las mismas», pero que en cualquier caso «el cuadro contable que se presenta es coherente y permite registrar con la máxima claridad las distintas fases de los diversos componentes del proceso de circulación de valores».

Posteriormente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), órgano que tiene como misión fundamental ejercer la función supervisora en materia de auditoría de cuentas y contabilidad (entre otras funciones), publicó en marzo de 2001, en el Boletín del Instituto de Contabilidad número 45, una respuesta a la consulta 1 planteada por una entidad, con relación a la determinación del importe neto de la cifra de negocios en las sociedades que explotan salas de juego. En concreto, la entidad planteaba la consulta al ICAC sobre la contabilización de las operaciones surgidas en la actividad explotación de salas de bingo, cuestionando si les resultaba de aplicación las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades Casinos de Juego, aprobado por la Orden Ministerial de 23 de junio de 1978.

El ICAC resolvió la consulta planteada por la entidad, efectuando una única objeción en torno a las normas contenidas en la orden respecto de la contabilización en la cuenta «702. Ganancias de los jugadores». La Orden de 1978 establecía acerca de esa cuenta «que la misma tendría siempre saldo deudor, figurando en una partida con signo negativo en el haber del modelo de cuenta de resultados», pero el ICAC se planteó su adecuación con el modelo contable introducido en nuestro ordenamiento tras la reforma de 1989, concluyendo que resultaba de aplicación directa la Resolución de 16 de mayo de 1991, del ICAC, por la que se fijaron los criterios generales para la determinación del importe neto de la cifra de negocios, en la que se estableció que las reducciones en la cifra de negocios deben ser partidas de naturaleza similar, pero de signo contrario a aquellas que representan la corriente de ingresos de la actividad ordinaria de la empresa, como, por ejemplo, los descuentos y devoluciones que van asociados a las ventas.

El ICAC concluyó que los premios que otorgan las salas de juego, bien sean bingos o casino de juego, no comparten esa misma naturaleza, antes al contrario, responden a un gasto típico para poder obtener los ingresos propios de la actividad y, por ello, efectuó un cambio de criterio en torno a la forma de registrar contablemente los premios pagados a los jugadores, considerando que debían incluirse en una partida del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias formando parte de los beneficios o pérdidas de la explotación, y así poder reflejar con mayor claridad que «la cifra de negocios represente el importe de los ingresos obtenidos por la sociedad».

De todo lo expuesto se desprende, en primer lugar, que la Orden ministerial de 23 de junio de 1978, sobre Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades de Casinos de Juego, establece que los ingresos que obtengan los casinos de juego en el desarrollo de su actividad deberán clasificarse contablemente en función del origen y naturaleza de los mismos, según sean ingresos brutos propios de la explotación del juego, ingresos de explotaciones complementarias (donde se recogerán las otras actividades que puedan desarrollar la entidad) o ingresos accesorios a la explotación y de otra naturaleza. En segundo lugar, que la citada orden sigue manteniendo plena vigencia y a ella deberemos acudir para poder determinar correcta-

mente el concepto ingresos que derivan de la actividad de juego. Por último, el único pronunciamiento que ha efectuado el ICAC en torno a la adecuación de estas Normas de adaptación fue en marzo de 2001, considerando que solamente se debían modificar los aspectos relativos a la contabilización de las ganancias de los jugadores para adecuarlo al tratamiento contable operado por la reforma de 1989.

4. LA PROBLEMÁTICA SURGIDA EN TORNO A LAS ENTRADAS EN LA ACTIVIDAD CASINOS DE JUEGO

La conflictividad en el ordenamiento jurídico tributario forma parte, *per se*, de su propia naturaleza, bien sea por la complejidad y continuo cambio de la normativa tributaria, o bien por la generalización del sistema de autoliquidación de la mayoría de los tributos, que conlleva la posterior comprobación por parte de las Administraciones tributarias, a quien les corresponde determinar la corrección de las actuaciones llevadas a cabo por el obligado tributario.

La tasa sobre el juego no ha vivido exenta de esta conflictividad y ya en los albores de su implementación se suscitó una problemática en torno a los importes que los usuarios de las instalaciones de los casinos de juego abonaban por su acceso. La problemática vino originada porque, a través del artículo 4 del Real Decreto 682/1977, de 11 de marzo, por el que se dictan normas para la gestión, inspección y recaudación de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, se modificó y amplió la definición de la base imponible dada por el Real Decreto-Ley 16/1977, añadiendo a los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego «la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego».

La solución a la controversia que se originó tuvo en el presente caso una contundente respuesta por parte de los tribunales. El legislador había incurrido en un grave error, pues por vía reglamentaria había extendido y ampliado los elementos que integran la base imponible y, como es sabido, en el ámbito tributario opera el principio de reserva de ley, por lo que cualquier modificación de esa trascendencia debía venir de la mano de una norma con rango legal.

Circunscrita la problemática a una cuestión de técnica o metodología legislativa, habida cuenta de que la ilegalidad del precepto contenido en el citado Real Decreto 682/1977 excedió por vía reglamentaria un elemento esencial del tributo, quedando de manifiesto la infracción del principio de reserva de ley, fue el propio legislador quien retomó la primitiva redacción del Real Decreto-Ley 16/1977, a través del Real Decreto 228/1981, de 5 de febrero, que derogó el Real Decreto 682/1977, estableciendo en su artículo quinto de forma expresa que no se computarían en los ingresos brutos aquellas cantidades satisfechas por la entrada en las salas de juego.

Con la solución ofrecida por el legislador, fueron numerosos los pronunciamientos de los tribunales que anularon las liquidaciones efectuadas por las Administraciones tributarias autonómicas, en las que se habían incorporado los importes correspondientes a las entradas como

mayor base imponible, habida cuenta de su manifiesta nulidad. La más destacable de todas (por ser la primera de ellas) fue la dictada en fecha 28 de mayo de 1987 (NFJ000288) por el Tribunal Supremo, en la que el tribunal sentenció que «tal interpretación no es la correcta y por vía reglamentaria, obviamente inadecuada e insuficiente, amplía el ámbito objetivo y funcional de la tasa [...] significa lisa y llanamente, extender más que analógica, arbitrariamente los estrictos límites del hecho imponible, con infracción patente de la prohibición de tal metodología aplicativa contenida en el artículo 24 de la Ley General Tributaria»⁵.

Aislando la cuestión relativa a la vulneración del principio de reserva de ley que opera en el orden tributario y la notoria errata cometida por el legislador, parecería razonable que los importes que se abonen para el acceso a las salas de juego queden comprendidos en el hecho imponible de la tasa sobre el juego, pues están directamente vinculados a la celebración u organización del juego y, de una lectura conjugada del hecho imponible y la base imponible contenidos en el Real Decreto-Ley 16/1977 con la normativa de carácter contable prevista en la Orden ministerial de 23 de junio de 1978, en la que se consideran las cantidades que se obtienen por las entradas como ingresos de la explotación del juego, podría considerarse un planteamiento jurídicamente sostenible.

Pero nada más lejos de la realidad, ese planteamiento fue descartado por los propios tribunales, quienes delimitaron con extrema claridad el ámbito de afectación de la tasa sobre el juego. La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1987 sostuvo que «la norma legal reguladora alude con claridad y precisión al juego como elemento causal del hecho imponible y, en perfecta correlación, la base ha de quedar integrada por los ingresos brutos procedentes de ese juego y de su participación en él, con una vinculación directa. La actividad gravada y su reflejo monetario han de coincidir en todo su perímetro. Están excluidas, pues, cualesquiera otras cantidades percibidas de los clientes como contraprestación de otros servicios (entrada local, consumiciones en el bar o restaurante, venta de tabaco y tantas otras). Tales prestaciones accesorias no son juego ni están comprendidas en la autorización administrativa para este ni, en definitiva, conforman la actividad peculiar de los casinos», fijando de este modo lo que denominamos en el presente artículo como «acción de juego», como el elemento nuclear que grava la figura impositiva de la tasa sobre el juego.

La solución que proporcionaron los tribunales en el presente conflicto no solo permitió poner de manifiesto los efectos jurídicos que implica la vulneración del principio de reserva de ley en el ordenamiento tributario, sino que también proporcionó la delimitación concreta del hecho y de la base imponible en la tasa sobre el juego estableciendo una consolidada jurisprudencia al respecto por parte del Tribunal Supremo.

⁵ La citada Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1987 fue la primera que resolvió ese conflicto, pero el criterio del tribunal se mantuvo inquebrantable en todos sus pronunciamientos posteriores, haciendo siempre referencia explícita a la STS de 28 de mayo de 1987, entre las que encontramos las siguientes SSTS de 29 de abril de 1988, de 25 de mayo de 1989, de 22 de febrero de 1990, de 26 de enero de 1994 y de 18 de diciembre de 1997.

5. LA PROBLEMÁTICA SURGIDA EN TORNO A LAS PROPINAS EN LA ACTIVIDAD CASINO DE JUEGO

Recientemente se ha abierto un nuevo foco de conflicto entre las Administraciones tributarias autonómicas y los operadores del juego, que encuentra su origen en el tratamiento fiscal que corresponde a las propinas que perciben las entidades casinos de juego en el desarrollo de las actividades que le son propias.

En el presente caso, la disputa se circunscribe a si deben incluirse las propinas que reciben los casinos de juego en la base imponible de la liquidación de la tasa sobre el juego, o si, por el contrario, las propinas deben excluirse como elemento cuantificador de la base imponible y, por tanto, sometido a tributación.

Previo al análisis de la problemática descrita, resulta necesario desglosar diferentes aspectos que explican los motivos de la divergencia en el tratamiento sobre las propinas en sede de la tasa sobre el juego, y que van desde su regulación normativa, que se caracteriza por su especificidad y singularidad, pasando por su diferente tratamiento bien se analice desde una óptica laboral o fiscal.

5.1. EL MARCO NORMATIVO DE LAS PROPINAS EN LOS CASINOS

El marco normativo que regula las propinas en los casinos de juego encontró inicialmente una regulación muy detallada por parte del legislador en la Orden ministerial de 9 de enero de 1979, por la que se aprueba el Reglamento de casinos de juego, en la que se estableció la prohibición expresa tanto al director de juego, los subdirectores y a los miembros del Comité de Dirección de la posibilidad de participar en el tronco de propinas que define la propia orden y, al personal de juego, la posibilidad de solicitar propinas a los jugadores o de aceptarlas a título personal, tal y como establece el artículo 28 del Reglamento de casinos de juego.

El propio artículo 28 del reglamento establece que, en caso de entrega de propinas por parte de los jugadores, estas deberán ser depositadas con carácter inmediato en las cajas de seguridad que constan en las mesas de forma exclusiva para la recaudación de las propinas, así como en las cajas de propinas que podrán ser instaladas tanto en los departamentos de recepción como en el de caja de cambio. Todos los importes recaudados en concepto de propinas se contabilizarán al finalizar la jornada y se anotarán diariamente tanto en un libro específico de registro, como en una cuenta contable especial destinada a tal efecto.

Por último, uno de los elementos que más caracterizan la regulación normativa de las propinas en el sector de los casinos de juego se corresponde con lo previsto por el apartado cuarto y siguientes del artículo 28 del Reglamento de casinos, que establece que la distribución del denominado tronco de propinas entre la entidad y los trabajadores deberá ser comunicado a la autoridad sobre materia del juego competente, así como cualquier modificación que se efectúe en su distribución y, asimismo, se establece que con cargo al tronco de propinas habrían de abonarse

necesariamente conceptos vinculados a los empleados, como son sus salarios, cuotas de la Seguridad Social u otros servicios sociales en favor del indicado personal.

Esta previsión normativa determina que la entidad no tenga libre disposición sobre los importes recaudados en concepto de propinas, puesto que normativamente se establece la obligación de que los mismos vayan destinados a retribuir a los trabajadores de forma directa mediante un incremento salarial o mediante el abono de las cuotas de la Seguridad Social u otros servicios sociales.

Entre los motivos por los que se optó por una regulación tan detallada, debemos contemplar, por un lado, las influencias recibidas en el tratamiento de las propinas tanto en el orden socioeconómico (Voinin, 1931), como por la ordenación del juego existente en la República francesa, quien como país vecino y en el que el juego ya llevaba tiempo despenalizado, había optado por aceptar las propinas vinculadas a la actividad de juego como un uso y costumbre fuertemente arraigado en el sector (Javillier, 1996), a diferencia de otros países de nuestro entorno como el Reino Unido, donde la posibilidad de dar propinas a los empleados de los casinos no se permitió legalmente hasta el año 2005⁶.

Por otro lado, al tratarse de un sector que no ha vivido nunca exento del intento de engaño o de cierta malicia, la regulación exhaustiva sobre la entrega de cantidades en concepto de propinas o dádivas resultaba absolutamente necesaria para eludir manifiestas picarescas entre jugadores y personal trabajador de los establecimientos que operan en el sector del juego, pretendiendo de este modo evitar que se produjesen situaciones que perturbasen el normal desarrollo de la actividad. Pues de lo contrario, bajo la apariencia de la entrega de una propina o gratificación a un crupier que reparte las cartas en una mesa, se podría estar escondiendo la recompensa o el cobro por una alteración en la ordenación y normal desarrollo del juego, que solamente beneficiase a aquel que ha premiado al trabajador de la entidad de forma exclusiva.

Es fácilmente apreciable que la solución técnica por la que se optó entraña diferencias sustanciales en relación con la regulación y conceptualización de las propinas en otros sectores como puede ser la hostelería o la restauración, en los que la entrega de una propina también goza de un estatus de uso y costumbre fuertemente arraigado, pero en los que el legislador no ha ejercido un ánimo de control sobre su recaudación o sobre su distribución entre los empleados, quedando, por tanto, fuera del control de las Administraciones tributarias.

5.2. EL TRATAMIENTO JURÍDICO-LABORAL DE LAS PROPINAS

En la esfera laboral la problemática derivada de la conceptualización de las propinas no ha sido menor. La disyuntiva en torno al tratamiento jurídico que debe darse a aquellas cantidades

⁶ Las propinas son aceptadas en los casinos del Reino Unido tras la reforma operada por la UK Gambling Act de 2005: <www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/19/contents>. Antes de la reforma, la entrega de propinas a los trabajadores de los casinos no estaba permitida.

que se entregan de forma directa o indirecta al empleado de una empresa en desarrollo de su actividad y como gratificación o reconocimiento al servicio prestado también ha planteado grandes controversias en el orden social sobre el alcance de las mismas y sobre los derechos adquiridos por parte de los trabajadores receptores de las mismas.

La primera cuestión que se suscita es la consideración que deban darse a estas cantidades que reciben los trabajadores, pues si bien son generadas en el marco de la relación laboral, proceden del cliente que percibe la prestación del servicio y no del empleador. Esto supone que, de acuerdo con la definición legal de salario, las propinas o dádivas quedan excluidas de la contraprestación recibida por el trabajador por los servicios prestados, aunque se perciban como consecuencia de la relación laboral, pues provienen de la voluntariedad del cliente, y sus notas características son la aleatoriedad en su montante y, sobre todo, su ajenidad respecto a las partes que conciertan la relación laboral⁷.

En relación con las propinas, se detecta ya *ab initio*, una primera cuestión sobre si deben ser consideradas a efectos jurídico-laborales como un concepto salarial y, por tanto, que deriva de la prestación de trabajo efectivo que realiza el empleado o, por el contrario, un concepto extrasalarial que no genera en el trabajador ningún derecho adquirido a efectos de la base de cotización a la Seguridad Social, no computa a efectos de indemnizaciones por despido o no generan ninguna expectativa de cobro o suponen un derecho adquirido entre otras.

La Sala Cuarta del Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse en numerosas sentencias estableciendo una consolidada jurisprudencia sobre la consideración que deben tener las cantidades entregadas en concepto de propina tanto para el personal como para la entidad, entre las que debemos destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 1986 o posteriormente la de 23 de mayo de 1991⁸.

En relación con la primera de las citadas sentencias, el Tribunal Supremo estableció que «el salario es la contraprestación pecuniaria o especie que ha de abonar el empresario al trabajador por su tarea y que no han de tener consideración salarial las propinas procedentes de los jugadores que no son contraprestación de trabajo correlativas al beneficio que obtiene el empresario por hacer suyo el resultado, y que no están obligados a pagar, sino que provienen de los clientes que la realizan por liberalidad, en razón de los servicios prestados al donante o mejor impelidos a ellos por un uso social que les hace regalarlas cuando ganan, sin obligación alguna jurídica de su abono, más estando su práctica totalmente consolidada», o más adelante en la misma sentencia manifestó que «el dato de que no se den individualmente a los trabajadores en el casino, sino que formen con ellos un "tronco" controlado diariamente a través de caja con las firmas de los trabajadores, que constatan su importe dándose publicidad a los datos, y la circunstancia de que sea la

⁷ Sobre esta cuestión puede consultarse el artículo publicado por Sedano Almiñana (2016).

⁸ Esta línea jurisprudencial consolidada se puede apreciar también en las SSTs de 7 y 10 de julio de 1986, de 10 de noviembre de 1986, de 19 de febrero de 1987, de 20 de mayo de 1987 y de 25 de octubre de 1989, entre otras.

empresa la que recoja y distribuya las propinas según el sistema de puntos pactado, no cambia la naturaleza de la propina convirtiéndola en percepción salarial, dado su origen –del cliente– que no es fija en su cuantía ni periódica en su vencimiento, ni se abona como se ha dicho en razón de la cantidad y calidad de trabajo».

En la Sentencia de 23 de mayo de 1991, el Tribunal Supremo puntualizó, en relación con la distribución del tronco de propinas y partiendo de las bases sentadas por las Sentencias de 1 de marzo de 1986 y de 7 de julio de 1986, que «aunque también se financian con cargo a las propinas, sí tienen, por el contrario, la consideración de salarios, de acuerdo con el criterio jurisprudencial de referencia, las cantidades que, como retribuciones garantizadas o como remuneraciones del resto del personal se pagan por la empresa con tal carácter. La parte del fondo de propinas destinada a estas finalidades actúa, así como un ingreso del empresario, que es quien dispone sobre el mismo dedicándolo, con valor liberatorio para él, al cumplimiento de las obligaciones salariales que menciona el Reglamento de casinos y lo mismo sucede con las que se destinan al pago de otras obligaciones de la empresa como cotizaciones de la Seguridad Social o atenciones y servicios sociales. Todas estas cantidades en cuanto se afectan a cubrir gastos de la empresa se convierten en ingresos de la misma, aunque patrimonialmente tengan previsto un régimen especial en atención a la finalidad a la que están dedicadas y aunque, a efectos de control, se aplique una contabilidad independiente a través de la cuenta especial que menciona el artículo 28.3 de la Orden de 9 de enero de 1979. La afectación especial determina un régimen también especial de contabilización y una disponibilidad limitada, pero no cabe sostener que estas cantidades destinadas al abono de gastos empresariales pase directamente de los clientes a los trabajadores, pues algunas de ellas no se perciben por estos y otras lo son, pero como salarios pagados por la empresa. Solo en la participación en el tronco de propinas se mantiene, según la doctrina de esta Sala, esa relación directa entre la liberalidad del cliente y el ingreso del trabajador».

Desde la vertiente laboral, y tras el análisis de la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo, todo parece indicar que la única parte de las propinas que podría considerarse como un ingreso empresarial es la que se corresponde con la parte del tronco de propinas que la entidad destina a cubrir las obligaciones de la empresa en relación con los trabajadores de la misma, bien sea para el pago de las cotizaciones de la Seguridad Social de los trabajadores u otros servicios sociales. Pero tal y como determina el Tribunal Supremo, aunque pueda considerarse un ingreso empresarial, la empresa tiene una disponibilidad limitada, habida cuenta de que esta parte del tronco de propinas tiene previsto un régimen especial y la entidad viene obligada a que su destino sean las finalidades determinadas por la normativa reguladora.

Por el contrario, en aquella parte del tronco de propinas que la normativa prevé que directamente se abone a los trabajadores como complemento salarial, sí encontraríamos la relación directa entre liberalidad del cliente y el ingreso del trabajador, donde se aprecia con mayor claridad, que si bien constituye un ingreso empresarial, su destino es el cumplimiento de las obligaciones salariales que menciona el Reglamento de los casinos y que se detallan en los convenios laborales del sector y solo tendrá efectos liberatorios para la entidad en cuanto cumplan el destino previsto por la normativa de referencia.

5.3. EL TRATAMIENTO JURÍDICO-FISCAL DE LAS PROPINAS EN LA TASA SOBRE EL JUEGO

Una vez analizada la regulación normativa que afecta a las propinas y su conceptualización en el ámbito de la tasa sobre el juego, así como su tratamiento en el ámbito laboral, conviene analizar los motivos sobre los que se fundamentan las regularizaciones en sede de la tasa sobre el juego que están efectuando algunas Administraciones tributarias autonómicas, en las que incorporan las propinas como mayor base imponible a efectos de determinación de la cuota tributaria.

El conflicto que se ha puesto de manifiesto entre los casinos de juego y algunas Administraciones tributarias autonómicas trae causa de las Sentencias dictadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en fecha 6 de septiembre de 2001 y la posterior de 24 de enero de 2012, que mantienen una línea no del todo coincidente, con relación al carácter de ingreso empresarial o no de las propinas, con las sentencias dictadas por la Sala Cuarta del Tribunal Supremo⁹.

La Sentencia de 6 de septiembre de 2001 tiene su origen en el recurso interpuesto por los trabajadores de un casino de juego contra las liquidaciones dictadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con el concepto tributario impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el que se planteó su consideración como donación o rendimiento del trabajo, así como las retenciones que debía efectuar la entidad. En esta sentencia el Tribunal Supremo confirmó el criterio de la AEAT con respecto a su consideración como rendimiento del trabajo, desestimando los argumentos de los trabajadores que pretendían calificarlo como un donativo o liberalidad y, por tanto, no sujeto a tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

La sentencia, en definitiva, viene a confirmar que las propinas en el sector de casinos de juego, con base en su regulación normativa, no pueden considerarse como una donación que vaya directamente al trabajador porque «el jugador que va a un casino a jugar [...] va en busca de suerte, pero a diferencia de otras actividades en las que el cliente demanda algún bien o servicio y la empresa se lo entrega o presta, en el juego todo depende del azar y por ello, como una costumbre arraigada en el jugador, cuando tiene suerte, responde con una "propina", que es una recompensa al azar, propina que no puede ser exclusiva del "croupier", por la sencilla razón de que en dicha jugada la suerte ha favorecido al cliente, pero ha perjudicado al casino...». Y más adelante reafirmó que «en la actividad de juego la causa de la propina es sustancialmente dar la "suerte" al cliente, hacerle ganar en el juego, lo cual implica una paradójica contraposición, porque cuando gana el cliente, la empresa pierde por ello el Reglamento de los casinos, con toda lógica, establece que las propinas son de la empresa, pues sería absurdo que fuera de los empleados, en contra de su propio beneficio. No hay, pues, liberalidad ni donación remuneratoria (art. 619 del Código Civil), sino una actividad peculiar como es el juego, regulado, por muy diversas razones,

⁹ En este sentido De Val Arnal (2012) pone de manifiesto que: «La construcción de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 6 de septiembre de 2001, que considera a la propina como una donación, pero cuyo destinatario es el casino (la empresa) es una falacia jurídica».

con toda minuciosidad, en el cual las propinas que los clientes entregan a los "croupiers" y a los demás empleados son ingresos de la empresa, la cual parte de las mismas la satisface a sus empleados como un rendimiento de trabajo personal».

La Sentencia de 24 de enero de 2012 tiene su origen en el recurso de casación planteado por un sindicato de trabajadores del sector de la hostelería y turismo contra el Reglamento de casinos aprobado por una comunidad autónoma, por cuanto a juicio del sindicato la regulación del destino de las propinas efectuado en el reglamento aprobado era contrario a Derecho.

En la presente sentencia, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, efectuando una tarea de conciliación entre los diferentes pronunciamientos efectuados por el propio Tribunal Supremo en anteriores sentencias, admite que de acuerdo a la regulación normativa del sector casino de juego, la propina recibe un tratamiento específico y diferencial «lo que deriva en que la propina, se considere, en todo o en parte, como ingreso del propio casino».

Con base en las afirmaciones efectuadas por las citadas sentencias del Tribunal Supremo, que sostienen el tratamiento específico y diferencial de las propinas en el sector de los casinos de juego, algunas Administraciones tributarias autonómicas han aprovechado para extender el hecho imponible y la forma de determinación de la base imponible en la tasa sobre el juego, para incorporar los ingresos derivados de las propinas de los jugadores como mayor ingreso derivado del juego sometido a gravamen.

Tal y como se ha desarrollado en los puntos anteriores, la base imponible de la tasa sobre el juego viene determinada por «los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar». La finalidad del precepto es clara, la base imponible vendrá determinada por aquellas cantidades que los operadores del juego obtengan procedentes de la actividad de juego, deducidos los importes destinados al pago de los premios derivados de la acción de juego.

A nuestro modo de ver, que pueda considerarse a efectos laborales que la parte del tronco de propinas que se destinan a la retribución de elementos como la Seguridad Social de los trabajadores de los casinos de juego pueda constituir un ingreso empresarial, no habilita a la Administración tributaria para que pueda sostener que el mismo suponga un ingreso que deba incorporarse como mayor base imponible de la tasa sobre el juego y, por tanto, sometida a gravamen.

Sostener esta posición con base en las citadas sentencias, de entrada, constituye una analogía que, no solo está proscrita y vedada en el ordenamiento jurídico tributario, sino que conlleva un error de tratamiento y conceptualización sobre lo que debe considerarse como un ingreso derivado del juego y que, como tal, constituye el auténtico hecho imponible que grava la tasa sobre el juego.

Es evidente que ni las referidas sentencias se pronuncian en el marco del concepto tributario de la tasa sobre el juego, ni tampoco lo hacen de forma específica, respecto de la inclusión de las propinas en la base imponible de esta, o que las mismas puedan ser consideradas directamente

como subsumibles en el hecho imponible de la tasa. La analogía interpretativa que llevan a cabo las Administraciones tributarias autonómicas en el presente caso, justificando la inclusión de las propinas en la base imponible de la tasa, sobre la afirmación literal que efectúa la citada Sentencia de 24 de enero de 2012, «que la propina, se considere, en todo o en parte, como ingreso del propio casino», se revela no solo obvia, sino que además vulnera de forma clara el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), pues se llegaría a diferentes resultados de tratamiento fiscal, exclusivamente, en función del interés recaudatorio.

Si bien es cierto que en el presente asunto se produce una mezcolanza de conceptos jurídicos fiscales, laborales y contables, que afectan al tratamiento que deben recibir las propinas en función del ámbito o prisma desde el que se analice, no lo es menos que la delimitación del hecho imponible y de la base imponible en la tasa sobre el juego se concreta en la acción de juego, acción que se inicia con la apuesta que efectúan los jugadores al iniciarse el juego correspondiente y que finaliza con el pago del premio correspondiente por parte de la entidad, en caso de que hayan sido afortunados, o con la pérdida de la cantidad destinada a la apuesta en caso de que su jugada no haya sido agraciada.

Esta es la auténtica naturaleza y motivación del hecho imponible que pretende someter a gravamen una acción concreta que se pone de manifiesto cuando se efectúa una apuesta en alguno de los juegos que desarrollan en los casinos de juego; cualquier otra interpretación extensiva que pretenda agregar o añadir componentes a dicha acción, supone lisa y llanamente extender, al margen de la voluntad del legislador, el hecho imponible y los elementos integradores de la base imponible en la tasa sobre el juego.

5.4. LA POSICIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS EN LA RECIENTE CONSULTA VINCULANTE V3095/2017

Recientemente se ha publicado la Consulta vinculante V3095/2017, de 29 de noviembre, en la que la Dirección General de Tributos (DGT) ha evacuado respuesta a la consulta planteada por una entidad que desarrolla la actividad de casino de juego y se ha cuestionado el tratamiento fiscal que corresponde a las propinas que entregan los jugadores tanto en sede de la tasa sobre el juego, como del impuesto sobre sociedades, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre el valor añadido y, finalmente, del impuesto sobre actividades económicas.

La DGT efectúa un breve, pero conciso análisis, en relación con la consulta planteada por la entidad, sobre el tratamiento fiscal de las propinas, en el que pone de manifiesto que de acuerdo con la definición del hecho imponible previsto por el artículo 3 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, así como de la delimitación de la base de la imponible de la tasa sobre el juego y de las interpretaciones que ha efectuado el Tribunal Supremo sobre su alcance y definición.

Según la DGT, la base imponible debe vincularse estrictamente con la participación en el juego y, por ende, todas aquellas cantidades, aun produciéndose en el contexto del juego, como

las propinas, no deben ser consideradas como elemento a integrar en la base imponible de la tasa sobre el juego, pues no comportan una participación en el mismo. Para la DGT, el elemento nuclear que determina la afectación por la tasa sobre el juego deriva del hecho de que las cantidades sean destinadas a la participación en la acción de juego, pues, de lo contrario, quedan excluidas de la base imponible de la tasa sobre el juego.

6. CONCLUSIONES

A la vista de todo lo anteriormente expuesto, un primer punto que debe ponerse de relieve es la necesaria revisión por parte del legislador de los elementos que integran este tributo, empezando por su propia denominación (tasa), que se mantiene desde sus orígenes y nos evoca a su tratamiento preconstitucional, cuando ciertamente era necesaria la autorización por parte del Servicio Nacional de Loterías y su conceptualización era propiamente la de una tasa.

Actualmente, tras 40 años desde su aprobación inicial y en adecuación a nuestro sistema tributario, es evidente que tanto la doctrina como la jurisprudencia de los tribunales (baste por todos las sentencias del Tribunal Constitucional citadas en el presente estudio) coinciden de forma unánime en considerarlo un impuesto, esperando aun a día de hoy a que el legislador recoja el guante.

En esta aproximación al sector de los casinos de juego y, en concreto, al tratamiento fiscal que corresponde a las propinas, otro de los aspectos que más destaca es la detallada regulación existente sobre su registro, cómputo y distribución, a diferencia de otros sectores como la hostelería en el que las propinas se encuentran también ampliamente arraigadas como un uso y costumbre, pero por el contrario no gozan del mismo nivel de control establecido por el legislador.

Parece razonable que ante la posibilidad de que puedan producirse eventuales picarescas entre los jugadores y los crupieres, el legislador optase ya, *ab initio*, por una detallada ordenación y reglamentación en torno a la figura de las propinas que afecta a diferentes ámbitos (fiscal, laboral y contable). Esta diferente conceptualización y tratamiento en función de la perspectiva desde la que se analice ha dado lugar a diferentes conflictos entre los operadores del juego, los trabajadores y, más recientemente, las Administraciones tributarias autonómicas.

Desde una perspectiva contable, como hemos visto, las propinas tienen la consideración de ingreso accesorio a la explotación y así se registran contablemente. La naturaleza contable nos podría llevar al equívoco de considerar que este concepto constituye un ingreso para la entidad y, por ende, que puede determinar un mayor beneficio. Sin embargo, nada más alejado de la realidad de los hechos, las propinas que se registran como un ingreso accesorio de la explotación por parte de las entidades casino de juego tienen un destino previsto normativamente, y no es otro que su distribución de forma directa o indirecta en favor de los trabajadores de la entidad a través del tronco de propinas. Así las cosas, lo que por un lado tiene la consideración de ingreso, por el otro tendrá la consideración de gasto a efectos contables, pues su destino va dirigido a retribuir de forma complementaria al trabajador, corolario de lo anterior es su neutralidad a efectos contables.

Por ello, en nuestra opinión, sería recomendable una modificación de la regulación contable contenida en la Orden de 1978, para poder dar un tratamiento más coherente y adecuado a su propia naturaleza que, con toda seguridad, evitaría los problemas interpretativos que surgen tanto en sede laboral como fiscal. Sería más razonable que su registro contable no se efectuase en la cuenta de resultados, sino a través de una cuenta transitoria de registro de ingreso y pago de las propinas a los trabajadores.

Atendiendo a la auténtica naturaleza retributiva de las propinas en los casinos de juego que viene determinado por su destino, los trabajadores, y considerando que su destino ya está previsto normativamente, resultaría más adecuada una regulación contable que efectuase un tratamiento similar al de reconocimiento de cobros y pagos por cuenta de terceros.

Desde una perspectiva laboral, como hemos podido observar tras el análisis de diferentes pronunciamientos del Tribunal Supremo, el tratamiento de las propinas ha suscitado multiplicidad de conflictos en el orden jurisdiccional social. Es evidente que los trabajadores de las entidades casinos de juego han pretendido, desde su regulación inicial, que las propinas sean consideradas como elementos que constituyan una mayor retribución garantizada para los mismos y, asimismo, que estos importes abonados por las entidades puedan ser consideradas a efectos del cálculo de una indemnización por despido o también a efectos de determinar su base de cotización a la Seguridad Social. Pero de ser así, los empresarios del sector casinos de juego estarían asumiendo un coste añadido que no se produce en ningún otro sector laboral, bien por garantizar o bien por asumir directamente el coste, de unas cantidades que no dependen directamente de ellos ni del buen funcionamiento del negocio, sino de una imponderable como es la cantidad que un jugador está dispuesto a dar como gratificación o dádiva.

Desde una perspectiva fiscal, y en concreto en relación con la tasa sobre el juego, a nuestro modo de ver, parece claro que la regulación dada por el legislador a la delimitación del hecho imponible y a los elementos que integran la base imponible excluye de forma clara la consideración de las propinas como un elemento que deba considerarse para ser sometido a gravamen. La delimitación del hecho imponible dada por el legislador y su falta de modificación posterior desde su entrada en vigor hace ya cuatro décadas hacen que sea imprescindible el análisis de pronunciamientos de los tribunales sobre una concreta delimitación y ámbito de afectación.

La mayoría de los conflictos que se han suscitado a lo largo de los años en el ámbito de la tasa sobre el juego han delimitado de forma clara y concreta que el hecho imponible venga determinado por lo que denominamos «acción de juego» y, en consecuencia, el hecho imprescindible es la participación directa en el juego a través de la apuesta. Todos aquellos elementos que circundan al juego, pero que no determinan una participación directa en el mismo, no pueden tener una integración en la tasa sobre el juego, como en su día ya ocurrió con los ingresos derivados de los importes abonados por las entradas de acceso a los casinos de juego.

Solo partiendo de una *vis* extensiva del hecho imponible, se podría concebir la integración de las propinas como mayor base imponible de la tasa, pero como es sabido en el ordenamiento tributario, la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible o liquidable,

entre otros, tiene que venir en todo caso regulado por ley, por aplicación estricta del principio de reserva de ley (art. 8 LGT) que opera en nuestro ordenamiento, lo que nos lleva a concluir que, sin la habilitación legal expresa, las propinas ni pueden considerarse hecho imponible de esta figura impositiva, ni tampoco pueden integrarse como mayor importe de la base imponible.

Las sentencias analizadas que sirven de base al criterio que sostienen algunas Administraciones tributarias autonómicas se pronuncian acerca del tratamiento fiscal de las propinas en relación con los trabajadores que las perciben y, por tanto, su incidencia tanto en el ámbito laboral como del impuesto sobre la renta de las personas físicas de los perceptores. Tal y como hemos expuesto en apartados anteriores, su aplicación respecto de la tasa sobre el juego, para justificar la integración de las propinas como mayor base imponible, supondría no solo soslayar el principio de seguridad jurídica, perpetrando una clara arbitrariedad en su decisión proscrita por el artículo 9.3 de la CE, sino también vulneraría de forma clara la prohibición de analogía que opera en el orden tributario (art. 14 LGT), habida cuenta de que su motivación solo puede ser entendida como una hipérbole que pretende justificar una mayor base de recaudación tributaria sin amparo legal que lo sustente.

El reciente pronunciamiento que ha efectuado la DGT, en su Consulta V3095/2017, puede considerarse el inicio de la pacificación sobre esta controversia, aunque aún deberemos esperar al pronunciamiento definitivo de los tribunales para conocer si la visión extensiva que efectúan las Administraciones tributarias autonómicas tiene recorrido o si, por el contrario, de la conjugación de los diferentes ámbitos normativos y del análisis sistemático de las diferentes vertientes que afectan y se interrelacionan en relación con el tratamiento de las propinas que los jugadores destinan a gratificar el servicio prestado en sede de la tasa sobre el juego, permiten concluir, como aquí hemos efectuado, que no deben integrarse como mayor importe de la base imponible, habida cuenta de que ni tan siquiera se encuentran en el ámbito objetivo establecido por el legislador y que define el hecho imponible.

Referencias bibliográficas

- Banacluche Palao, C. (1994). *Tributos sobre juegos de suerte, envite o azar. ¿Tasa o impuesto?* Aranzadi.
- Bueno Maluenda, M. C. (2015). El impuesto estatal y las tasas sobre el juego. En *Manual de Derecho Tributario*. Aranzadi.
- Hermosín Álvarez, M. (2003). Tributos sobre el juego cedidos a las comunidades autónomas. *Revista de Estudios Regionales*, 66.
- Javillier, J. C. (1996). *Droit de Travail*. París.
- Orón Moratal, G. (1990). *Régimen fiscal del juego en España*. Tecnos.
- Orón Moratal, G. (1995). Los juegos de azar en el sistema tributario. *Carta Tributaria*, 237.
- Palomar Olmeda, A. (Coord.) (2013). *En torno al Juego de Azar. Actividad, Regulación y Actores*. Thomson Reuters Aranzadi.

- Pérez Fadón Martínez, J. J. (2017). La tributación actual del Juego en España. *Carta Tributaria*, 23.
- Ramallo López, F. E. (2009). Las competencias autonómicas en materia de casinos y juegos: El principio de territorialidad. Una controversia planteada a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 1166/2009. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 27.
- Ramírez Gómez, S. (1985). La tributación del juego en el Estado de las Autonomías. *Crónica Tributaria*, 54.
- Sánchez Galiana, J. A. (1991). La legitimidad constitucional de la tasa sobre el juego. En *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español. Ponencias y comunicaciones españolas: XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Marcial Pons.
- Sedano Almiñana, C. (2016). El tratamiento de las propinas desde un punto de vista jurídico-laboral. *Tribuna Laboral*.
- Val Arnal, J. J. de. (2012). Sobre la propina y los casinos de juego. ¿Es un ingreso empresarial?: Una interpretación jurídica difícil de sostener. *Revista Doctrinal Aranzadi Social*, 3.
- Voirin, P. (1931). *Estudio Jurídico de la Propina*. París.

Límite temporal a la aportación de documentos en el marco de un procedimiento tributario

Luz Ruibal Pereira

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela*

EXTRACTO

El presente trabajo pretende analizar la actual posición existente tanto en la Administración tributaria como en los órganos encargados del control en vía administrativa y judicial sobre un aspecto tan esencial como es el momento temporal para la aportación de documentos en cuanto elemento probatorio de la pretensión tributaria, así como los límites a los que se puede ver sometido. Partiendo del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución, se aborda la línea evolutiva generada a partir del análisis de distintas resoluciones administrativas y judiciales, en torno a la posibilidad de aportar documentos una vez finalizado el procedimiento de comprobación o investigación, en las posteriores y distintas fases de revisión.

Palabras clave: procedimiento tributario; prueba; aportación de documentos; tutela judicial efectiva.

Fecha de entrada: 15-10-2018 / Fecha de aceptación: 05-11-2018 / Fecha de revisión: 05-11-2018

Temporary limit for providing documents in the framework of a tax procedure

Luz Ruibal Pereira

ABSTRACT

The aim of this paper is to analyze the current position both in tax administration and in entities in charge of the administrative and judicial legal control, on the essential feature of the timing for the provision of documents, as evidence for tax claims. The paper also studies other legal limits to such provision.

Taking into consideration the right to effective legal protection enshrined in Article 24 of the Spanish Constitution, the evolutionary trend generated is analyzed, based on the analysis of different administrative and judicial resolutions, regarding the possibility of providing documents once the verification or audit procedures have been completed, at the subsequent and different administrative and judicial review phases.

Keywords: tax procedure; evidence; providing documents; right to effective legal protection.

Sumario

1. El derecho a aportar pruebas y documentos. La configuración legal del derecho
2. Los límites sustantivos a la aportación de pruebas en el marco de un procedimiento tributario
 - 2.1. El concepto de pretensión como elemento clave
 - 2.2. La vinculación entre la prueba aportada y la pretensión deducida: documentos que prueban hechos y pretensiones ya aducidas y documentos que prueban hechos nuevos
 - 2.3. El alcance probatorio de los documentos presentados: documentos que prueban por sí el hecho o pretensión y documentos que requieren de una ulterior actividad probatoria
 - 2.4. Ausencia versus insuficiencia de la prueba documental
 - 2.5. La buena fe y el abuso de derecho como límite
3. Los límites temporales a la aportación de documentos. Criterios generales y evolución jurisprudencial
 - 3.1. La posibilidad de aportación en el marco de un procedimiento en curso y aportación en fases posteriores
 - 3.2. Aportación de documentos dentro del procedimiento de comprobación
 - 3.3. Aportación de documentos en un procedimiento de revisión
 - 3.3.1. Aportación de documentos en vía contencioso-administrativa
 - 3.3.2. Aportación de documentos en vía de revisión administrativa
4. Conclusión

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Ruibal Pereira, L. (2018). Límite temporal a la aportación de documentos en el marco de un procedimiento tributario. *RCyT. CEF*, 429, 103-134.

1. EL DERECHO A APORTAR PRUEBAS Y DOCUMENTOS. LA CONFIGURACIÓN LEGAL DEL DERECHO

Es por todos sabido que el artículo 24 de la Constitución española (CE) recoge el derecho a obtener la tutela judicial efectiva de todo ciudadano, pudiendo para ello utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa. La configuración constitucional del precepto nos muestra que estamos ante un derecho fundamental de configuración legal, es decir, que requiere de un posterior desarrollo para su concreción y adecuación al concreto orden jurisdiccional, labor a la que se unirá el Tribunal Constitucional en su función de interpretación y depuración de las normas, fijando así el contorno y alcance constitucional del mismo.

La doctrina del Tribunal Constitucional ha sido recogida por el Tribunal Supremo en Sentencias, entre otras, de 16 de julio y 13 de septiembre de 2012 (recs. cas. núms. 261/2010 –NFJ048346– y 528/2010 –NFJ048577–, respectivamente), en las que sintetiza de forma nítida el contenido esencial del derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes, en especial las SSTC 74/2004, de 22 de abril (NCJ040455), y 86/2008, de 21 de julio (NCJ046452)¹, cuyas principales notas pueden resumirse en las siguientes:

- El derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa no comprende un hipotético derecho a llevar a cabo una actividad probatoria ilimitada en virtud de la cual las partes estén facultadas para exigir cualesquiera pruebas que tengan a bien proponer, sino que atribuye solo el derecho a la recepción y práctica de las que sean pertinentes.
- Desde el punto de vista de su respeto y garantía, se exige que la prueba se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos de tal forma que solo resultan admisibles los medios de prueba autorizados por el ordenamiento. Asimismo, la denegación de la prueba debe, por parte del órgano judicial, motivarse y, por parte del interesado, impugnarse para después poder alegar la vulneración de este derecho.
- La indefensión constitucionalmente relevante se circunscribe a aquellos supuestos de denegación de pruebas decisivas en términos de defensa, cuestión que deberá ser probada.

Esta mera referencia a su régimen constitucional, pues no es objeto de este trabajo realizar un análisis amplio y detallado del derecho, pretende destacar la relevancia de la configuración del

¹ También SSTC 165/2001, de 16 de julio (NCJ051438) (FJ 2); 168/2002, de 30 de septiembre (NSJ011584) (FJ 3); 131/2003, de 30 de junio (NCJ041690) (FJ 3).

derecho a la tutela judicial efectiva en la correcta interpretación de aquellas cuestiones que puedan surgir sobre la prueba en el marco de un procedimiento tributario y, en especial, su utilización como criterio hermenéutico a la hora de interpretar las normas que se refieren al momento temporal para la aportación de documentos. La conexión, tanto en el marco de un procedimiento de comprobación tributaria como en vía de revisión, entre la admisión de pruebas y el respeto al derecho a obtener una tutela judicial efectiva resulta evidente. Y, en el ámbito tributario, se sigue recordando que «la decisión sobre si es admisible la aportación de pruebas y documentos una vez ha concluido el procedimiento administrativo, constituye una cuestión de vital importancia, por estar en juego el derecho a la tutela judicial efectiva, que podría verse amenazado si se vetase»² (FD 2).

Siendo así, la interpretación y aplicación de aquellas normas que incidan en la regulación de cualquiera de las modalidades probatorias deberá tener en cuenta el contenido del mencionado artículo 24 de la CE. Y de ello pueden inferirse, como punto de partida, dos ideas fundamentales a la hora de abordar el tema que nos ocupa:

- No cabe una limitación a la aportación de documentos en el marco de un procedimiento de comprobación o de revisión que suponga una restricción al derecho fundamental en cuanto derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes³.
- No cabe una aceptación de aportación de documentos en el marco de un procedimiento de comprobación o de revisión que conlleve una transgresión de los principios de contradicción y de igualdad procesal de las partes que provoque indefensión⁴.

En el obligado marco de desarrollo normativo del mencionado derecho, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), reconoce en el artículo 34 el derecho de los obligados tributarios a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución (letra l) y el derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando (letra r). Al lado de este derecho se contienen en distintos preceptos del mismo

² STSJ de Castilla-La Mancha de 18 de octubre de 2016 (rec. núm. 200/2015 –NFJ064752–) (FD 2).

³ STC 30/2004, de 4 de marzo (NSJ014215) (FJ 2): «el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE tiene como contenidos esenciales el acceso a la jurisdicción, sin limitación de garantías ni impedimentos para alegar y demostrar en el proceso lo que se estime oportuno». En igual sentido, entre otras, SSTC 141/2011, de 26 de septiembre (NCJ055705) (FJ 4); 108/2000, de 5 de mayo (NSJ011827) (FJ 3); 71/2001, de 26 de marzo (NSJ009414) (FJ 3).

⁴ STC 8/2009, de 12 de enero (NCJ047858) (FJ 3): «tal omisión encaja perfectamente en la noción de indefensión acuñada en la jurisprudencia constitucional como "privación del derecho a alegar y a demostrar en el proceso los propios derechos", que "tiene su manifestación más trascendente, cuando por el órgano judicial se impide a una parte el ejercicio de este derecho a la defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, de justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos, o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias, en el ejercicio del indispensable principio de contradicción». En mismo sentido, SSTC 287/2005, de 7 de noviembre (NCJ040761) (FJ 2), y 226/2005, de 12 de septiembre (NCJ040411) (FJ 2).

texto legal previsiones relativas a la prueba que contribuyen a dibujar los contornos tributarios del mismo. Así, por ejemplo, el artículo 99 en el que se otorga al obligado tributario la posibilidad de no presentar aquellos documentos que no resultan admisibles por la norma tributaria o que obren en poder de la Administración tributaria⁵; el artículo 105 que establece la regla básica sobre carga de la prueba⁶; el artículo 106 que señala la aplicación supletoria del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil en materia de medios de prueba y valoración⁷; el artículo 236 que establece la obligatoriedad de practicar prueba sobre hechos relevantes⁸ o el artículo 241⁹ que restringe la admisión de pruebas a aquellas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

En este marco legal sobre la prueba en el ámbito tributario tiene cabida la aportación de documentos como una de las vías para poder llevar a cabo una conducta probatoria y, en definitiva, como mecanismo de sostenimiento de las pretensiones jurídicas de un obligado tributario.

Ahora bien, a pesar de la existencia de un marco legal y de la posible fijación de criterios generales interpretativos, no cabe duda de que la aceptación o no de una aportación de documentos en un momento posterior a la fase de comprobación es también una cuestión que indudablemente debe interpretarse en el marco de un procedimiento concreto y habida cuenta de las circunstancias del caso, tal y como ha señalado la jurisprudencia en distintas ocasiones: «la aportación de documentos y cualesquiera pruebas en vía de recurso administrativo de reposición, vía económico-administrativa y proceso jurisdiccional habrá de enjuiciarse en atención a las circunstancias concurrentes en cada caso»¹⁰.

-
- ⁵ Artículo 99.2 de la LGT: Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.
- ⁶ Artículo 105 de la LGT: 1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. 2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.
- ⁷ Artículo 106.1 de la LGT: En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.
- ⁸ Artículo 236.4 de la LGT: Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas.
- ⁹ Artículo 241.2 de la LGT: Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.
- ¹⁰ STSJ de Cataluña de 7 de junio de 2017 (rec. núm. 1109/2013 –NFJ068775–) (FD 3) y en el mismo sentido Sentencias de este mismo Tribunal 270/2014, de 27 de marzo (NFJ071824); 6/2013, de 10 de enero (NFJ051446); 70/2013, de 24 de enero (NFJ050835), y 1071/2013, de 30 de octubre (NFJ053412). STSJ de Canarias de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 25/2015 –NFJ065259–).

El Tribunal Supremo, como pasaremos a analizar, partiendo de un marco normativo genérico, ha ido creando una línea jurisprudencial en materia de admisión de documentos como prueba a lo largo de las distintas instancias administrativas y judiciales de clara tendencia aperturista. Línea jurisprudencial que, como ha señalado Bas Soria (2017, p. 124), podría llegar a considerarse reactiva frente a la rígida posición mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) sobre esta cuestión.

2. LOS LÍMITES SUSTANTIVOS A LA APORTACIÓN DE PRUEBAS EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

2.1. EL CONCEPTO DE PRETENSIÓN COMO ELEMENTO CLAVE

La jurisprudencia sobre la posibilidad de aportación de documentos en las distintas fases o instancias de revisión se ha ido construyendo sobre la base de la configuración del propio proceso contencioso-administrativo y del concepto de pretensión. Tal y como sostiene el Tribunal Supremo «el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa exige la existencia de un acto o actuación de la Administración sometida al Derecho Administrativo, pero no es el contenido del acto el que condiciona las facultades de revisión, sino las pretensiones formuladas en el escrito de interposición y en la demanda, siempre que la Administración hubiera tenido la oportunidad de resolver sobre las mismas, debiendo interpretarse este criterio en sentido amplio, de manera que no cabe exigir una correspondencia mimética entre las peticiones deducidas previamente en vía administrativa y las pretensiones articuladas en el proceso contencioso-administrativo» (Sentencia de 31 de mayo de 2016 [rec. cas. núm. 1342/2015 –NFJ071794–], FD 4)¹¹.

La íntegra satisfacción de la pretensión es, por lo tanto, la idea base sobre la que debe pivotar la argumentación de nuestros tribunales, idea que además resulta extrapolable al ámbito del procedimiento administrativo más aún cuando, como ha enfatizado el Tribunal Supremo, «esta Sala no comparte la visión en extremo formalista que subyace en las resoluciones aprobadas en la vía económico-administrativa, que convierten el procedimiento administrativo, ya sea de gestión o de revisión, antes que en un cauce adecuado para el ejercicio de los derechos mediante la confrontación de los hechos y de las normas que los amparan, a fin de reconocerlos o negarlos a la luz de la realidad de las cosas y del marco jurídico que los regulan, en una carrera de obstáculos que el administrado debe superar y en el que el objetivo es buscar la cobertura formal a una decisión desestimatoria con independencia de admitir que aquel lleva la razón en cuanto a la realidad de los hechos en que sustenta su pretensión» (Sentencia de 10 de noviembre de 2014 [rec. cas. núm. 2015/2013 –NFJ056483–], FJ 3).

Más recientemente, en la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) el Tribunal Supremo pone nuevamente en el epicentro de la cuestión el concep-

¹¹ En igual sentido STS de 19 de enero de 2015 (rec. cas. núm. 5923/2011).

to de pretensión al señalar que «las facultades de los órganos competentes (administrativos en el primer caso, judiciales en el segundo) deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones –fácticas y jurídicas– que resulten necesarias para llegar a aquella decisión» (FJ 3).

Al margen de los prolijos estudios doctrinales existentes sobre la figura, cuyo análisis excedería el objeto de este trabajo y partiendo de la definición elaborada por Guasp Delgado (1981, p. 66), la pretensión procesal puede configurarse como «un acto procesal y al mismo tiempo el objeto del proceso, integrando este objeto, no en cuanto a acción que se realiza en un cierto momento, sino en cuanto acto ya realizado que, por este mismo carácter de estado que imprime a la realidad una vez que ha influido sobre ella, hace girar en torno a sí misma el resto de elementos que aparecen en la institución procesal». La pretensión es, por tanto, el elemento de referencia al que deben atender los órganos encargados de la resolución de un recurso para adoptar aquellas decisiones procesales vinculadas a la misma y entre las que se encuentra, sin lugar a dudas, la admisión de pruebas.

En este marco, la distinción entre, por un lado, hechos nuevos o pretensiones distintas y, por el otro, motivos o argumentaciones distintas, se erige en criterio básico en la medida en que, como se recoge en la doctrina del Tribunal Constitucional, «mientras que los hechos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada» (Sentencia 158/2005, de 20 de junio –NCJ063589– FJ 5)¹², ya «se hubiesen alegado o no al agotar la vía administrativa» (Sentencia 202/2002, de 28 de octubre –NCJ047808–) por cuanto «la posibilidad de apoyar la pretensión en motivos distintos de los utilizados en vía administrativa es algo que autoriza expresamente la literalidad del artículo 69.1 LJCA» (Sentencias 160/2001, de 5 de julio –NFJ011154–, y 98/1992, de 22 de junio –NCJ063588–).

La distinción entre pretensiones y motivos se convierte, tal y como remarca el Tribunal Supremo, en un elemento fundamental en el análisis de una posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, y así lo señala en Sentencia de 30 de septiembre de 2010 (rec. núm. 5276/2005 –NFJ071796–): «La Sentencia de instancia no olvida pronunciarse sobre las citadas alegaciones, sino que consciente y deliberadamente decide no hacerlo porque «no fueron invocados oportunamente en vía administrativa constituyendo cuestiones nuevas» (FD Sexto, *in fine*). Es evidente, sin embargo, que las cuestiones a las que hemos aludido no suponen una alteración de los hechos ni de la pretensión planteada en vía administrativa (a saber, que se declarara la nulidad de la liquidación tributaria derivada del acta de inspección A02 núm. 0205132.4), sino nuevos motivos o argumentaciones para fundar el mismo *petitum*, razón por la cual la negativa de la Audiencia Nacional a responder ha supuesto una flagrante vulneración del derecho a obtener la tutela efectiva de Jueces y Tribunales sin que, en ningún caso, pueda causarse indefensión, garantizado en el art. 24.1 CE» (FJ 3). Doctrina que, también resulta necesario poner de manifiesto, ha sido elaborada sobre supuestos de paso de la vía administrativa a la judicial.

¹² La STS de 30 de septiembre de 2010 recoge la doctrina del Tribunal Constitucional sobre esta cuestión.

Por lo tanto, para abordar el estudio de la limitación temporal para la aportación de documentos como medio de prueba en un procedimiento tributario debemos partir de este concepto que entendemos constituye el centro neurálgico sobre el cual gira toda una serie de figuras procesales y que resulta además la clave interpretativa en materia de admisión de prueba pues a él se vincula, como hemos dicho, el derecho a una tutela judicial efectiva.

En el ámbito contencioso la referencia al concepto de pretensión podemos encontrarla tanto en el ámbito jurisdiccional como en la vía administrativa y ejemplo de ello son el artículo 56.1 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA) y el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Así, en el ámbito judicial, el artículo 56.1 de la LJCA señala: «En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración».

El mencionado precepto de la LJCA ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina por su falta de rigor conceptual, pero más allá de la posible inexactitud de los términos utilizados lo cierto es, como señala García Pérez (1998, p. 302), que la jurisprudencia ha diferenciado entre pretensión –concepto dentro del cual se incluyen tanto los hechos como la petición *stricto sensu*– y argumentación o fundamentación jurídica de la misma. Es decir, de acuerdo con el tenor literal de la norma, los motivos tienen como finalidad justificar la pretensión ejercida por la parte, de ahí que el Tribunal Supremo partiendo de la configuración del recurso contencioso-administrativo como un auténtico proceso establezca expresamente, sobre la base del artículo 56 de la LJCA, que: «el carácter revisor de la Jurisdicción solo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones. En efecto, el recurso contencioso administrativo, [...] en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa. Así se deduce del propio artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción» (Sentencia de 20 de junio de 2012 [rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–, FJ 5]¹³).

Si partimos de la idea de que un motivo puede considerarse como una vía de argumentación de las pretensiones, los motivos fácticos o jurídicos podrían introducirse en cualquier momento. En este sentido señala Guasp Delgado (1981, p. 84) que los fundamentos, en su vertiente de delimitación de la petición procesal, «son siempre, naturalmente, solo hechos, mientras que los argumentos se agrupan en las dos conocidas categorías de los motivos de hecho y los motivos de derecho».

¹³ En igual sentido SSTS de 18 de junio de 2008 (rec. cas. núm. para unific. doctrina 305/2004 –NFJ030098–) y de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 9779/2004 –NFJ038317–).

Por ello, al menos en el ámbito jurisdiccional, podemos diferenciar teóricamente entre pretensión, y su fundamentación jurídica, de ahí que se pueda distinguir entre «cuestión litigiosa», por un lado, y «motivo» y «argumentación», por otro. Si bien en muchas ocasiones la jurisprudencia no plasma de forma nítida la diferencia entre estos conceptos, en especial a la hora de abordar cuándo estamos ante una cuestión nueva y, por lo tanto, debe dejarse fuera del alcance cognitivo del tribunal en vía de recurso o cuándo se produce una alteración de la pretensión, la diferencia entre «cuestiones nuevas» y «motivos nuevos» parece referenciarse por parte del Tribunal Supremo en la distinción entre hechos que identifican pretensiones y fundamentos jurídicos que las justifican, «de tal modo que mientras aquellos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada»¹⁴. Esto supone que cualquier argumento jurídico podrá ser incorporado en vía judicial, aunque no haya sido previamente invocado en la vía administrativa, sin que constituya una cuestión nueva y siempre y cuando no se alteren los hechos ni la petición¹⁵.

Por lo tanto, desde el punto de vista de la prueba y en lo que interesa al objeto de este trabajo, entendemos que existe una vinculación entre la prueba aportada y la pretensión ejercitada hasta el punto de que el órgano judicial no puede obviar las «pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada» (STS de 10 de septiembre de 2018 [rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–], FD 3). Por lo que «no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial» (STSJ de Canarias de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–), FJ 2). Desde esta perspectiva, cabrá aportar nuevos documentos en fase de revisión cuando ello no suponga una alteración de los hechos controvertidos o una alteración sustancial de la pretensión deducida en el escrito de demanda o de interposición del recurso ni se modifique el acto administrativo impugnado.

Asimismo, en el ámbito tributario la LGT recoge esta vinculación en preceptos como el artículo 237¹⁶ o el artículo 239¹⁷ al señalar que el órgano de resolución debe conocer de todas las cuestiones de hecho o de derecho hayan sido o no planteadas por las partes. Asimismo, el Real

¹⁴ Entre otras, SSTS de 1 de julio de 1997 (rec. cas. núm. 13226/1991); de 31 de mayo de 2016 (rec. cas. núm. 1342/2015 –NFJ071794–), FD 2; de 17 de abril de 2017 (rec. cas. núm. 1129/2016 –NFJ071798–), FD 3. Jurisprudencia que recogen los TSJ como por ejemplo la STSJ de Canarias de 31 de octubre de 2013 (rec. núm. 98/2012 –NFJ054367–), FJ 3.

¹⁵ SSTS de 25 de septiembre de 2000 (rec. cas. núm. 7857/1994), 5 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 2120/2006) y 8 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 313/2009).

¹⁶ Artículo 237.1 de la LGT: Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

¹⁷ Artículo 239.2 de la LGT: Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

Decreto 520/2005, de 13 de mayo, prevé en su artículo 23.1 que «el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite» y, *a contrario sensu*, el artículo 57.1 establece que «el tribunal podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación».

Como puede comprobarse en el mencionado artículo 23.1 se utiliza tanto el concepto de cuestión como de pretensión en un sentido que requiere de alguna precisión para saber si estamos ante conceptos muy similares si no idénticos o si, por el contrario, pretenden hacer referencia a conceptos distintos. La dicción literal se refiere a «alegaciones sobre cuestiones de hecho y derecho» y acto seguido señala que se acompañarán los «documentos que sirvan de base a la pretensión». Parece así que la primera de las expresiones conduce más al concepto procesal de «motivo», mientras que la segunda expresamente se refiere al concepto de «pretensión».

Por lo tanto, podemos avanzar una primera conclusión: rechazada la idea de que estamos ante un proceso al acto y aceptada una concepción del procedimiento como cauce para el correcto ejercicio de los derechos de las partes, a la hora de establecer restricciones a la aportación de documentos, el límite debe situarse en el principio de inalterabilidad de la pretensión. Desde esta perspectiva, los documentos aportados que tengan como finalidad hacer prueba sobre cualquier extremo relativo a la pretensión ejercitada deben partir de una posición favorable a su admisión evitando quiebras injustificadas del derecho contenido en el artículo 24 de nuestra Constitución. Sobre todo, no debería impedirse con carácter general su aportación en vía de recurso, tanto administrativo como jurisdiccional, tal y como veremos a continuación. Interpretación que también resulta necesario poner de manifiesto, deberá coheretarse con las reglas de la lógica del proceso y la existencia de plazos para el desarrollo de las distintas fases, de tal forma que se garantice la viabilidad del mismo y siempre y cuando este se desenvuelva en un contexto de buena fe procesal por ambas partes.

2.2. LA VINCULACIÓN ENTRE LA PRUEBA APORTADA Y LA PRETENSIÓN DEDUCIDA: DOCUMENTOS QUE PRUEBAN HECHOS Y PRETENSIONES YA ADUCIDAS Y DOCUMENTOS QUE PRUEBAN HECHOS NUEVOS

Lo señalado en el apartado anterior nos permite diferenciar entre aquellas situaciones en las que la parte pretende en vía de recuso introducir nuevas pretensiones o mantener una misma pretensión genérica, pero sobre la base de hechos distintos, de otro tipo de situaciones. En el primero de los casos la jurisprudencia no suele ofrecer dudas sobre el rechazo en vía de recurso de alteración de las pretensiones y, en consecuencia, de la inadmisión de pruebas que puedan conducir a ello en la medida en que las pruebas aportadas deben tener como finalidad dar constancia de los hechos justificantes de la pretensión inicial.

Por lo que se refiere al segundo escenario, la respuesta no resulta tan lineal, pudiendo encontrarnos dos situaciones distintas. O bien que se trate de nuevos documentos que contribuyan

a probar los hechos y motivos alegados, o bien documentos que prueben motivos no alegados ante la Administración, pero referidos a los mismos hechos.

El primero de los supuestos es el que resultaría más fácilmente asumible pues se trata solo de nueva aportación documental en apoyo no solo de la pretensión sino también de los motivos contenidos inicialmente. Sin embargo, el Tribunal Supremo ha dado amparo también en la vía judicial a aquella segunda situación más amplia, tal y como hemos recogido en el apartado anterior, con el límite siempre de no introducir nuevas cuestiones. Y así lo han recogido en el ámbito de la aportación de documentos algunos tribunales como, por ejemplo, el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 18 de octubre de 2016 (rec. núm. 200/2015 –NFJ064752–) al recordar que «la Ley 29/1998 permite a los contribuyentes alegar, en defensa de su pretensión formulada en vía contencioso-administrativa, cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración –artículo 56.1–. Es evidente que en defensa de tales motivos, nuevos y no planteados a la Administración, podrán aportarse los documentos que se estimen oportunos, siendo indiferente que se tuvieran con anterioridad, ya que al referirse a motivos no alegados ante la Administración, era ociosa su aportación. Del mismo modo, la referida Ley permite también la aportación de documentos con el solo objeto de desvirtuar las alegaciones contenidas en la contestación a la demanda de la Administración, cuando estas pongan de manifiesto disconformidad en los hechos –artículo 56.4–» (FJ 2)¹⁸.

2.3. EL ALCANCE PROBATORIO DE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS: DOCUMENTOS QUE PRUEBAN POR SÍ EL HECHO O PRETENSIÓN Y DOCUMENTOS QUE REQUIEREN DE UNA ULTERIOR ACTIVIDAD PROBATORIA

Situándonos en el campo de la inalterabilidad de la pretensión, el alcance probatorio de los documentos presentados es otra de las cuestiones que han tenido proyección sobre el elemento temporal al que nos estamos refiriendo.

Para un correcto análisis de la cuestión hay que partir de una afirmación que debería funcionar como premisa general: el procedimiento de comprobación o investigación es el marco temporal normal y adecuado para presentar pruebas y aportar documentos (aunque debiera hacerse en este punto distinción entre los procedimientos de gestión y de inspección, habida cuenta de las restricciones que en los procedimientos de gestión existen a la dialéctica procesal). Ahora bien, dicho esto, la aportación de documentos con posterioridad a la finalización de este procedimiento también debe entenderse posible con carácter general, debiendo ser admita por los órganos de revisión.

En este marco podemos diferenciar dos situaciones: que los documentos presentados ofrezcan por sí mismos prueba del hecho que fundamenta la pretensión o que los nuevos documentos

¹⁸ En igual sentido, STSJ de Castilla y León de 21 de septiembre de 2009 (rec. núm. 117/2008 –NFJ036359–). Sobre la cuestión ya se había pronunciado el TS en Sentencias de 23 de septiembre de 2008 y 16 de diciembre de 1991.

aportados requieran de una complementaria labor de investigación o comprobación para determinar su alcance probatorio.

Pues bien, en la Resolución de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015 –NFJ068549–), el TEAC ha anclado en esta distinción la posibilidad de tomar o no en consideración documentos presentados con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación tributaria. En efecto, una vez dictada la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 (rec. cas. núm. 615/2016 –NFJ066660–) en la que se establecía que debía admitirse en un procedimiento de revisión tributaria la posibilidad de llevar a cabo la práctica de prueba con aportación de nuevos documentos, el TEAC entendió que dicha afirmación debía matizarse en función del alcance probatorio de los documentos aportados. En este sentido señalaba expresamente lo siguiente: «Ahora bien, naturalmente esta aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico-Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal económico-administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc.; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe. Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este TEAC en reciente resolución de 05-10-2017».

Por lo tanto, concluye que la posibilidad de aportar en el marco de un procedimiento de revisión pruebas que no fueron aportadas a lo largo del procedimiento de comprobación o inspección debe limitarse a aquellos casos en los cuales la valoración de la misma no requiera de actividad investigadora alguna por parte del tribunal.

Así se venía entendiendo desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2014 (rec. cas. núm. 1596/2012 –NFJ056239–) en la cual se desestimaba un recurso de casación por carencia manifiesta de fundamento al pretender una revisión de la valoración de la prueba vetada en vía casacional, señalando algunos tribunales de justicia que «la prueba aportada sí se admite, pero lo que ocurre es que ella, por sí misma, es insuficiente para acreditar lo que pretende» (STSJ de Andalucía de 2 de noviembre de 2017 [rec. núm. 88/2017 –NFJ070534–], FD 3), por lo tanto «la extemporaneidad de su presentación debilita su fuerza probatoria y será preciso que se desprenda de las mismas, de forma clara y contundente, la certeza de los hechos que pretenda acreditar» (STSJ de Cataluña de 7 de junio de 2017 [rec. núm. 1109/2013 –NFJ068775–]). Postura que, necesitada de un pronunciamiento en cada caso concreto, era reputada también como adecuada por alguna parte de la doctrina (Huesca Boadilla, 2015, p. 4).

Sin embargo, tal y como señala Bas Soria (2017, p. 124), dicha interpretación no se deduce de lo establecido por el Tribunal Supremo en la mencionada Sentencia de 20 de abril de 2017, y aun-

que pudiera resultar razonable una cierta ponderación de circunstancias como entiende el TEAC, lo cierto es que la sentencia no parece establecer limitaciones a la aportación de documentos¹⁹.

Por lo tanto, la aportación tardía de documentos que requieran de una ulterior actividad de comprobación no debe ocasionar sin más una inadmisión de la prueba. El órgano de revisión debe admitir los documentos y debe proceder a su toma en consideración. Ahora bien, en la medida en que el órgano revisor no realiza labores de investigación puede optar por ordenar una retroacción de actuaciones para que el órgano de comprobación vuelva a dictar acto de liquidación teniendo en cuenta la nueva prueba o bien puede entrar a valorar los documentos aportados y concluir que tienen o no *per se* fuerza probatoria suficiente. En este caso, el interesado tendrá que asumir que la aportación tardía de documentos puede suponer una disminución del valor probatorio de los mismos.

Sin embargo, algunos autores han considerado que la presentación con posterioridad al procedimiento de comprobación de documentos que conlleven la necesidad de realizar nuevas actuaciones investigadoras puede ser admitida, pero llevaría en todo caso a una decisión desestimatoria por requerir del órgano de revisión una labor que excede de sus competencias. Señala Puerta Arrúa (2018, p. 139) que, de aceptar la aportación de documentos que requiriesen de una posterior labor de investigación, conllevaría la necesidad de que el tribunal ordenase una retroacción de actuaciones para que el órgano de aplicación de los tributos llevase a cabo dicha labor y, en su caso, dictase una nueva liquidación, lo cual no resulta acorde con la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre los supuestos en los que procede la retroacción. Por ello, entiende que, en estos casos, el órgano revisor deberá entrar a valorar la prueba aportada por el obligado tributario, pero desestimarla por insuficiencia de la misma, al requerir de una ulterior investigación que excede de sus competencias. En sentido contrario, Bas Soria (2017, p. 124) sí entiende posible la retroacción de actuaciones en aquellos casos en los que deba remitirse nuevamente al órgano de aplicación de los tributos para alcanzar una decisión sobre la valoración de la prueba y así lo han hecho en ocasiones nuestros tribunales como, por ejemplo, en la STSJ de Extremadura de 5 de marzo de 2015 (rec. núm. 504/2011 –NFJ058452–).

Pero además de una posible retroacción de actuaciones, tampoco existe impedimento alguno que limite la posibilidad de valorar nuevos documentos por parte del órgano revisor siempre y cuando disponga de los elementos probatorios necesarios para llevar a cabo dicha labor; es más no son pocas las ocasiones en las que nuestros tribunales valoran pruebas en el marco del procedimiento del que estén conociendo. En este sentido el TSJ de Madrid en Sentencia de 28 de octubre de 2014 (rec. núm. 1150/2012 –NFJ057380–) pone el acento en el hecho de que la valoración de los documentos aportados «no pretende convertir esta Sección, ni antes al TEAR, en órganos de gestión tributaria, sino que tiene por finalidad justificar los hechos en que se basan los motivos de impugnación», cuestión que obviamente resulta perfectamente acorde con el proceso.

¹⁹ Según este autor el criterio del TS supone que «en todo caso y en todo momento debe admitirse y valorarse la prueba aportada por el interesado; aunque este la hurtara en un momento procesal anterior».

2.4. AUSENCIA VERSUS INSUFICIENCIA DE LA PRUEBA DOCUMENTAL

Una vez señalado con carácter general que, primero, cabe aportar nuevos documentos en fase de revisión no aportados en el seno del procedimiento de comprobación e investigación, y, segundo, que una vez admitidos los documentos no existe obstáculo procesal para que el tribunal pueda, si dispone de los elementos suficientes, proceder a su valoración, nos parece necesario incorporar un nuevo elemento al juego hermenéutico: la diferencia entre pruebas no aportadas en el marco de un procedimiento de comprobación tributaria e insuficiencia de las pruebas aportadas en el mismo. Los parámetros interpretativos deben ser diferentes en ambos casos, de tal forma que será en los casos de falta de aportación de documentos dónde debe entrar en liza la actitud del contribuyente como elemento determinante de la admisión o no de nuevos documentos en el proceso.

Los supuestos de insuficiencia probatoria de los documentos aportados en el procedimiento de comprobación o investigación no deben aunarse a situaciones de comportamiento obstructivo por parte del obligado tributario, pues nada impide a la Administración solicitar nueva documentación que complemente a la ya aportada si la considera insuficiente, como al obligado tributario utilizar medios de prueba distintos a los designados por el órgano administrativo. Por ello, en estos casos no debería existir impedimento alguno para su aportación en un momento posterior ni límites a la hora de su admisión y valoración. Así, el TSJ de las Islas Baleares en Sentencia de 25 de enero de 2017 (rec. núm. 150/2016 –NFJ066526–) separa ambos supuestos en el sentido de que «en el caso que nos ocupa, no se trata de nuevas alegaciones y tampoco se está en el caso de que se acredite por primera vez la realidad de las retenciones, sino que simplemente se complementa con otras pruebas lo que ya se aportó en fase de comprobación y fue interpretado como insuficiente. [...] Pues bien, con las facturas aportadas en la reclamación económico-administrativa no se hace sino disipar las dudas que generaron aquellos certificados, pues ahora ya se ve que lo certificado sí era correcto. Es decir, no estamos ante supuesto de aportación de pruebas que no se aportaron en fase de gestión, sino documentos que acreditan que aquellas pruebas sí presentadas en tiempo y forma (los certificados de retención) eran creíbles y debieron ser interpretados como suficientes» (FD 2). De igual forma lo entiende el TSJ de Canarias, en Sentencia de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–) al declarar que «por lo que se refiere a la cuestión de la aportación de documentos con posterioridad a la conclusión del procedimiento de gestión, se pone de manifiesto que no estamos ante una conducta renuente del obligado tributario ya que este presentó en alegaciones lo que consideró suficiente para acreditar el importe de los gastos de personal cuya deducibilidad invoca. Es como consecuencia de que tal documentación fue considerada insuficiente por la Administración que se aportó más documentación posteriormente en el procedimiento económico-administrativo; todo lo cual conduce a afirmar, de acuerdo con la doctrina expuesta, la procedencia de su análisis en vía de revisión» (FD 2).

A igual conclusión llegan nuestros tribunales cuando se utilizaron medios de prueba distintos a los exigidos por la Administración tributaria, pero igualmente válidos. Así lo ha puesto de manifiesto el TS en Sentencia de 5 de noviembre de 2014 (rec. cas. núm. 3119/2013 –NFJ056643–) en la que se dice: «Si la perspectiva que se adopta es la de la realidad de los gas-

tos, cuya deducción constituye el objeto litigioso, cualquiera que sea el modo en que se acredite su existencia, esta deberá ser tenida en cuenta, siendo inadmisibles que la falta de prueba de un gasto en el modo exigido por la Administración, se convierta en un motivo de denegación del gasto cuando este resulte debidamente acreditado por otros medios. Si la perspectiva de solución del litigio es la de decidir sobre si se dan las circunstancias que justifiquen la aportación de la documentación en un momento posterior al de la realización de la actividad de gestión, es evidente que la respuesta positiva se impone pues la acreditación, por otros medios, de los gastos litigiosos exige aceptar la documentación requerida –aunque presentada en un momento posterior– previamente respalda por otros medios, aunque no lo haya sido en la forma exigida por la Administración». Doctrina que recoge también el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 18 de octubre de 2016 (rec. núm. 200/2015 –NFJ064752–) incluso en situaciones en las que el contribuyente disponía del documento requerido: «el contribuyente disponía desde el primer momento de la documentación que finalmente, una vez concluido el procedimiento administrativo, aportó. Pero decidió en primer lugar presentar en defensa de su derecho otros documentos [...] Cuando finalmente acompañó los documentos que Hacienda consideraba válidos, aunque concluido el procedimiento administrativo, los mismos debieron ser admitidos por el Tribunal. Y ello como hemos expresado, a pesar de que obrando en poder del contribuyente desde el primer momento, este decidió acreditar su derecho por otros medios. [...] Vemos en consecuencia cómo, la sola consideración de si los documentos obraban o no en poder del contribuyente al inicio del procedimiento, es claramente insuficiente, y restringe de forma desproporcionada su derecho de defensa» (FJ 2).

Por lo tanto, no resulta acorde con el derecho de defensa una interpretación por parte de los órganos revisores que conduzca a rechazar la aportación de documentos en una fase posterior a la finalización del procedimiento de comprobación o investigación cuando el documento fue requerido por el órgano de comprobación y no fue aportado por el interesado, pero aportó otros documentos probatorios igualmente admitidos en derecho que sin embargo no fueron considerados suficientes por la Administración tributaria.

Distinto a la insuficiencia es la situación de ausencia de aportación de documentos durante el procedimiento de comprobación o investigación por parte del obligado tributario, en la que, a su vez, pueden ensayarse distintos escenarios en función de las circunstancias concurrentes:

- Que los documentos no se hubiesen podido presentar con anterioridad por fuerza mayor o imposibilidad.
- Que se hubiesen aportado fuera del plazo sin que haya habido mala fe o abuso de derecho.
- Que se hubiesen aportado posteriormente habiendo una clara conducta de mala fe o abuso por parte del obligado tributario.
- Que se aporte posteriormente, pero eran documentos que obraban en poder de la Administración, que sin embargo los requiere.

Tanto los tribunales como la Administración parecen tener claro la admisión de documentos que no se hubiesen aportado con anterioridad por imposibilidad objetiva o subjetiva o en aquellos casos en los que se aporten documentos que estaban en poder de la Administración, pues ambas situaciones tienen reconocimiento legal expreso de mayor o menor alcance. Así, por ejemplo, el artículo 241.2 de la LGT señala que en alzada ordinaria solo resultan admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia y el artículo 34 h) de la LGT reconoce el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante.

Más precauciones se han venido adoptando, sin embargo, cuando la no aportación en sede del procedimiento de comprobación o investigación no responde a una de estas causas. Y es precisamente en estos casos donde adquiere relevancia la jurisprudencia elaborada en torno a la conducta del obligado tributario tal y como veremos posteriormente.

2.5. LA BUENA FE Y EL ABUSO DE DERECHO COMO LÍMITE

Sin entrar en un análisis del concepto de buena fe y abuso del derecho, lo cual excede del objeto de este trabajo, resulta indiscutido afirmar que el principio de buena fe planea a lo largo de todo el desarrollo de las relaciones jurídicas, proyectándose tanto sobre los derechos como sobre las obligaciones.

Bien es sabido que el artículo 7 del Código Civil establece que los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe y que la ley no ampara el abuso del derecho. También lo es que dicho principio tiene una importante faceta procesal o procedimental tal y como prevé el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial al señalar que «en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe». Y entre dichos procedimientos quedan obviamente incluidos aquellos que se desarrollan en el ámbito tributario. Así lo recuerda la STS de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) al señalar que «los límites expuestos (la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos –y a las relaciones entre particulares y de estos con la Administración– del principio general que impone que los derechos se ejerciten "conforme a las exigencias de la buena fe", sin que la ley ampare "el abuso del derecho" (artículo 7 de nuestro Código Civil)» (FD 3).

Pues bien, tal y como pone de manifiesto González Pérez (2005, p. 354), dicho principio en el ámbito procesal «impone algo más que una interdicción de cualquier actuación conducente a entorpecer la buena marcha del proceso. Impone a las partes una actitud de colaboración, como la que se concreta en la facilitación de aquellas pruebas que obren en poder de alguna de ellas»; es decir, buena fe procesal es sinónimo de juego limpio procesal o, en palabras de Huesca Boadilla (2015, pp. 4 y 8), de lealtad procesal. Es por ello que los procedimientos tributarios deben configurarse como cauce de cooperación entre el obligado tributario y la Administración, en el que ambas partes proceden de buena fe, «evitando maniobras dilatorias u obstruccionistas de su buen desarrollo y sin predeterminaciones en cuanto a la finalización del mismo» (Ruibal Pereira, 2018, p. 350).

Tal y como hemos apuntado con anterioridad, la posición de los tribunales ha ido evolucionando a la hora de admitir la aportación de nuevos documentos una vez finalizado el procedimiento de comprobación o investigación hacia una admisión generalizada, pero en la que, a su vez, el comportamiento del obligado tributario ha pasado a desempeñar un papel fundamental como vamos a ver.

En el ámbito de los tribunales de justicia, para decidir si debía admitirse la aportación de documentos en una fase posterior al procedimiento de comprobación o investigación, se venía atendiendo a circunstancias como: el tipo de requerimiento de información (genérico o específico) realizado por la Administración tributaria y a la diligencia o falta de diligencia del obligado tributario. En este sentido, la STSJ de Canarias de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 25/2015 –NFJ065259–) entendió que «resultan determinantes las circunstancias que motivan la no aportación de los documentos y pruebas en el procedimiento de gestión o inspección, tales como un requerimiento de aportación de documentos genérico o, por el contrario, específico; o que la no aportación de documentos por parte del interesado sea imputable, o no, a una actuación poco diligente». Y, partiendo de estos criterios entiende el TSJ de Canarias en la sentencia mencionada, en el caso objeto del litigio el carácter específico de la documentación requerida y la posibilidad de tener acceso a dicho requerimiento tanto en fase de comprobación como en vía de recurso administrativo, llevan a concluir que el contribuyente actúa con una falta de diligencia debida y, por lo tanto, no cabe admitir las pruebas que pudieron ser presentadas en fases anteriores pues no cabe amparar el abuso de derecho²⁰. De igual forma, en Sentencia de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–) añade que «fuera de los casos en que el interesado no aporte dolosamente o con grave negligencia, los documentos requeridos o los que correspondan a cada supuesto, para reservar su aportación a las vías de revisión, económico-administrativa o jurisdiccional, rige en tales vías de revisión el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa de los derechos e intereses legítimos, conforme al artículo 24 de la Constitución. La conclusión anterior es especialmente aplicable cuando el requerimiento formulado por la Administración es genérico, sin petición de una documentación precisa» (FJ 2).

En la misma línea el TSJ de Madrid, en Sentencia de 19 de octubre de 2017 (rec. núm. 240/2016 –NFJ069411–), rechazó la aportación de determinados documentos en el recurso de reposición por cuanto «pone de manifiesto la contumaz pasividad del sujeto pasivo, quien habiendo tenido tiempo sobrado para atender al requerimiento en el plazo inicial o en el plazo de amplia-

²⁰ Señala la mencionada sentencia: «En el presente caso, la actora no ha alegado dificultad técnica o material de acceso a la notificación electrónica de la comunicación de inicio del procedimiento de gestión que impida que la misma se tenga por notificada. En dicha comunicación se le indicó concretamente que para justificar la procedencia de la deducción aplicada debía aportar las facturas acreditativas de las inversiones realizadas y, todavía, pudo aportar dicha documentación en la vía del recurso de reposición. La existencia de una indicación concreta de la documentación justificativa y la ausencia de una actuación diligente de la parte actora en la gestión de sus propios intereses permite considerar justificado, en aras de aquel principio general que no se examinara la documentación presentada por la actora en el procedimiento económico-administrativo, solución que debe trasladarse a esta sede. El razonamiento precedente determina la desestimación del recurso» (FJ 2).

ción y con posterioridad en el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación, no ha aportado documentación alguna» (FD 5).

Sin embargo, algún Tribunal Superior de Justicia ha venido mostrando una visión más restrictiva de la limitación, requiriendo una conducta más activa por parte del contribuyente a la hora de rechazar la admisión de nuevos documentos. Así, el TSJ de Cataluña señaló en Sentencias de 6 de febrero (rec. núm. 612/2013 –NFJ068096–) y 7 de junio de 2017 (rec. núm. 1109/2013 –NFJ068775–) que, conforme a la jurisprudencia de la sala sobre esta cuestión, debe entenderse que «solo en casos de circunstancias excepcionales, como las citadas de dolo o negligencia grave, podrá limitarse la aportación de documentos en las vías de revisión» (FJ 3)²¹.

Por lo tanto, el criterio decisor se situaba en unos casos en la falta de diligencia y en otros en el dolo o negligencia grave del obligado tributario.

También el Tribunal Supremo parece haber matizado su propia jurisprudencia pues si en la Sentencia de 17 de octubre de 2014 se refería a la «pasividad» del obligado tributario como fundamento del rechazo de aportación de documentos en vía judicial²², en la más reciente de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) viene a establecer como límite a la posibilidad de aportar pruebas en vía de revisión una única excepción: «que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente», añadiendo que «el comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita» (FJ 3). Por lo tanto, dos son las cuestiones que deben analizarse por parte de un tribunal antes de decidir sobre la admisión de documentos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación: la conducta del contribuyente y el reflejo en el expediente administrativo.

En este sentido, podemos comprobar que mientras la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia oscilaba entre la constancia de una «falta de diligencia» por parte del contribuyente o la exigencia de «dolo o negligencia grave» en su conducta, el Tribunal Supremo apuesta por una fórmula más abierta e indeterminada al referirse a una «actitud abusiva o maliciosa», pero cuya intensidad debe ser proporcional al efecto con el que se sanciona (la imposibilidad de aportar documentación). Esto supone que una vez más la posibilidad o no de aportación de documentos queda circunscrita, por lo que se refiere al primero de los requisitos (actitud abusiva o maliciosa), al mundo probatorio del caso concreto y a la interpretación judicial que de ello se haga, pero

²¹ En el mismo sentido la Sala se pronunció en Sentencias 270/2014, de 27 de marzo (NFJ071824); 6/2013, de 10 de enero (NFJ051446); 70/2013, de 24 de enero (NFJ050835), y 1071/2013, de 30 de octubre (NFJ053412).

²² En la STS de 17 de octubre de 2014 (rec. cas. núm. 1596/2012 –NFJ056239–), FD 4, se dice: «Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección».

añadiéndose un segundo requisito formal (constancia en el expediente de dicha actitud), cuya finalidad es obviamente facilitar la comprobación de dicha actitud a lo largo del procedimiento.

Ahora bien, a pesar de la dificultad de ensayar supuestos generales y abstractos de inadmisión de documentos una vez finalizado el procedimiento de comprobación o investigación, no creemos que, *a contrario sensu*, pueda mantenerse una presunción de mala fe o una actitud abusiva cuando simplemente el obligado no ha probado la imposibilidad de aportar los documentos en una fase anterior, como sin embargo se desprende la STSJ de Cataluña de 7 de junio de 2017 (rec. núm. 1109/2013 –NFJ068775–) cuando señala «Es interés del contribuyente, al efecto de calcular la ganancia patrimonial generada en la transmisión del inmueble, el fijar un precio de adquisición mayor y por ello, a tenor de lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT correspondía a él la carga de la prueba de acreditar la certeza de lo manifestado en su autoliquidación, y cuando debió de aportar la documentación que amparaba su pretensión no lo hizo, y la aportada en vía económico-administrativa no ha sido suficiente, en parte por la propia dinámica que comporta aportarla de forma tardía ante un órgano cuyo cometido no es liquidar sino revisar, y en parte también, porque la misma era incompleta y venía huérfana de otra prueba que validase el documento presentado, razón por la cual el recurso debe ser desestimado» (FJ 3).

Pero, además, la evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta cuestión presenta otro matiz de no poca importancia relacionada con la carga de la prueba. Si en la sentencia del año 2014 la admisión queda supeditada a que se acredite la imposibilidad subjetiva para su aportación con anterioridad, lo cual parece situar la carga de la prueba en el obligado tributario, en la sentencia de 2018 señala que solo cabe limitar la admisión cuando la actitud del interesado sea abusiva o maliciosa y se constate en el expediente, circunstancia que corresponde acreditar al órgano administrativo. Por lo tanto, la jurisprudencia última supone una inversión en la carga de la prueba a la hora de acreditar la actitud del obligado tributario, de importante trascendencia.

3. LOS LÍMITES TEMPORALES A LA APORTACIÓN DE DOCUMENTOS. CRITERIOS GENERALES Y EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL

3.1. LA POSIBILIDAD DE APORTACIÓN EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO EN CURSO Y APORTACIÓN EN FASES POSTERIORES

A la hora de abordar la cuestión relativa a los límites temporales para la aportación de documentos resulta básico partir de una concepción del procedimiento tributario, tanto en fase de gestión como de revisión, como un auténtico proceso en el que ambas partes dirimen un conflicto jurídico, debiendo rechazarse, tal y como mantiene el TS en la Sentencia de 10 de noviembre de 2014 (rec. cas. núm. 2015/2013 –NFJ056483–), «la visión en extremo formalista que subyace en las resoluciones aprobadas en la vía económico-administrativa, que convierten el procedimiento administrativo, ya sea de gestión o de revisión, antes que en un cauce adecuado para el ejercicio de los derechos mediante la confrontación de los hechos y de las normas que los amparan, a fin de

reconocerlos o negarlos a la luz de la realidad de las cosas y del marco jurídico que los regulan, en una carrera de obstáculos que el administrado debe superar y en el que el objetivo es buscar la cobertura formal a una decisión desestimatoria con independencia de admitir que aquel lleva la razón en cuanto a la realidad de los hechos en que sustenta su pretensión» (FJ 3).

Pues bien, partiendo de esta configuración entendemos necesario diferenciar dos posibles situaciones a la hora de pronunciarnos sobre la aportación de documentos:

- En primer lugar, que la aportación se pretenda realizar en el marco de un procedimiento concreto en curso, ya sea de comprobación, ya sea de revisión administrativa o judicial, pero fuera del trámite fijado por la norma.
- En segundo lugar, que la aportación de documentos se quiera llevar a cabo una vez iniciado un nuevo procedimiento, bien de revisión administrativa, bien jurisdiccional.

Es decir, una cuestión es determinar si se pueden aportar documentos en el marco de un procedimiento de comprobación en cualquier momento anterior al acta o al acto de liquidación, o dentro de un procedimiento de revisión administrativa en cualquier momento anterior a dictar resolución o, finalmente, en un procedimiento contencioso en cualquier momento anterior a la sentencia, y otra completamente distinta es iniciar un nuevo procedimiento y en este aportar documentos en el momento procesal oportuno destinados a probar la pretensión deducida que no fueron aportados en procedimientos anteriores. Y lo es por cuanto los principios que deben prevalecer en uno u otro caso pueden y deben ser distintos.

En el primero de los escenarios, la preclusión se erige, desde una perspectiva constitucional, como un principio fundamental para garantizar el derecho de defensa de ambas partes y, desde una sistemática procesal, como un mecanismo necesario de ordenación procesal que permita avanzar el procedimiento²³. Un procedimiento en el que se pudiesen admitir nuevas pruebas siempre que el interesado lo considerase oportuno conllevaría una vuelta atrás que obligaría a la repetición de actuaciones contrario tanto a la agilidad del proceso como a la garantía de un mínimo grado de seguridad jurídica en su aspecto procedimental.

Por el contrario, en el segundo de los escenarios, y como veremos a continuación, la jurisprudencia ha manifestado que la regla general debe enunciarse en sentido afirmativo, es decir, debe considerarse posible aportar documentos en vía judicial que no se aportaron en la fase de revisión administrativa. Así lo señala de forma contundente el Tribunal Supremo en el ámbito del proceso judicial (entre otras, SSTs de 20 de abril de 2017 [rec. cas. núm. 615/2016 –NFJ066660–], de 20 de junio de 2012 [rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–] y de 24 de junio de 2015 [rec. cas. núm. 1936/2013 –NFJ059126–]).

²³ Sobre la importancia del principio de preclusión en el ámbito del proceso civil *vid.* López Jiménez (2017, pp. 43 y ss.).

Y de igual forma dicha posibilidad debe extenderse al recurso de reposición o a la vía económico-administrativa permitiendo la aportación de documentos que no se incorporaron durante el procedimiento de comprobación. Nuevamente el Tribunal Supremo resulta contundente en la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) al establecer expresamente que «quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar –al adoptar su resolución– tales elementos probatorios» (FJ 3). Aunque dicha postura ya podía encontrarse con anterioridad en la doctrina elaborada por algunos Tribunales Superiores de Justicia como, por ejemplo, la STSJ de Canarias de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–) al señalar que, aun reconociendo que es el procedimiento de comprobación tributaria el lugar idóneo para la aportación de pruebas «tal consideración no puede llevar a negar en absoluto posibilidad de aportar documentos y cualesquiera pruebas en vía de recurso administrativo de reposición o en vía económico-administrativa, por cuanto supondría dejar vacío de contenido el artículo 236.4 de la LGT y 57 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión»²⁴.

3.2. APORTACIÓN DE DOCUMENTOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN

La Administración tributaria, así como los tribunales económico-administrativos venían sosteniendo que no resultaba posible la aportación con posterioridad al trámite de audiencia o al escrito de alegaciones salvo imposibilidad y lo hacían sobre la base de lo previsto en el artículo 112 de la Ley 30/1992 en la que se señalaba la improcedencia de tener en cuenta en la resolución de recursos «hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho»; previsión que se mantiene en el actual artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En el ámbito de los procedimientos tributarios una limitación similar aparece recogida en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, al establecer en el artículo 96.1 que durante el trámite de audiencia se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obliga-

²⁴ Y en la misma línea la Sentencia también del TSJ de Canarias de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 25/2015 –NFJ065259–) señala que esa consideración de lugar adecuado significa «que no puede dejarse al arbitrio de los obligados tributarios la determinación del procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses, lo cual constituye un trasunto del principio de que la Ley no ampara el abuso del derecho, como señala la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de octubre de 2015. Por otro lado, ello no puede llevar a negar en absoluto la posibilidad de aportar documentos y pruebas en vía de recurso administrativo de reposición o en vía económico-administrativa, por cuanto supondría dejar vacío de contenido el artículo 236.4 de la LGT» (FJ 2).

dos tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia y durante dicho trámite podrán aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas [...]. Añadiéndose en el número 4 que «una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución».

Pues bien, tal y como hemos señalado, este precepto tiene toda la lógica cuando nos encontramos en el primero de los escenarios antes relatados, es decir, cuando lo que se discute es el momento procesal para la aportación de documentos *ad intra* de un procedimiento. Y es en este marco donde también tendría sentido el argumento utilizado en distintas ocasiones por el TEAC en cuanto que no resulta posible dejar al arbitrio del contribuyente la duración de los procedimientos (Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2011 [RG 2722/2009–NFJ044384–], FD 3), como también se tiene señalado en algún pronunciamiento judicial al entender que un mínimo y elemental orden procesal impide que los interesados puedan elegir, a su arbitrio, el momento en el que presentar pruebas (SAN de fecha 22 de septiembre de 2016 [rec. núm. 152/2013–NFJ064429–]).

Por ello, en cuanto a la duración de los procedimientos, en el seno del procedimiento inspector la LGT ha arbitrado un mecanismo que parece compensar estas aportaciones tardías con el otorgamiento de un tiempo al órgano de inspección para su valoración. En este sentido, el artículo 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, considera como dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria, tanto los retrasos por parte del obligado tributario de requerimientos de aportación de documentos como la aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. De igual forma, la sanción por una aportación tardía de documentación viene de la mano del artículo 150.5 de la LGT cuando señala que «cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias». Por lo tanto, en el ámbito de la inspección de los tributos parece haberse encontrado una vía para impedir una conducta renuente a la colaboración por parte de un obligado tributario desde la perspectiva de la aportación documental, la cual puede resultar adecuada siempre y cuando se aplique en un entorno de colaboración entre ambas partes y vaya acompañada de una interpretación administrativa que permita la aportación de documentos en fases posteriores del procedimiento que respondan a causas justificadas.

Por lo tanto, en esta fase la incorporación de restricciones temporales obedece pues a una lógica racional del procedimiento que permite garantizar el derecho de defensa de ambas partes, de ahí que resulte proporcional y necesario establecer límites a la aportación de documentos sobre la

base del principio de preclusión y de un mínimo orden procesal que impida el abuso del derecho en este ámbito, pero, asimismo, estos mismos principios deben avalar la posibilidad de prever situaciones en las que se admitan documentos con posterioridad. En este sentido, la propia naturaleza de los procedimientos de comprobación tributaria llevados a cabo por los órganos de gestión requeriría de ciertas matizaciones en esta cuestión, pero a ello nos referiremos en otro trabajo.

De igual forma, la aportación de documentos en la vía de recurso jurisdiccional, viene sometida en todo caso a su aportación en los trámites habilitados legalmente para ello, normalmente en los escritos de demanda y contestación de la demanda, supuestos a los que se une la posibilidad de aportación en el trámite de conclusiones. Es decir, la previsión de restricciones temporales a la aportación de documentación no es exclusiva del ámbito administrativo, sino que se establece también en el ámbito del proceso tal y como prueba el contenido del artículo 56.4 de la LJCA al señalar que «después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil. No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones».

En este ámbito jurisdiccional queremos apuntar también una cuestión que todavía no ha encontrado respuesta en nuestro actual sistema de recursos y que resulta especialmente relevante una vez que ha entrado en vigor la reforma de la casación en el orden contencioso-administrativo. Nos referimos a la aportación al proceso de una o varias sentencias dictadas por el Tribunal Supremo fijando doctrina aplicable al caso una vez concluidos los trámites posibles para aportación de documentos en un procedimiento y de cuya aplicación resulta una estimación de las pretensiones de la parte. Y ello es especialmente importante por cuanto el nuevo recurso de casación contencioso-administrativo impide el acceso a la casación en aquellos casos en los que el Tribunal Supremo ya haya sentado doctrina sobre la cuestión, consolidándose en estos casos una clara situación de vulneración de la justicia tributaria.

3.3. APORTACIÓN DE DOCUMENTOS EN UN PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN

Si nos situamos ahora en el plano de cambio de procedimiento, bien distinta se muestra la escenografía cuando el artículo 112 de la Ley 30/1992 se ha utilizado por determinados tribunales para negar la posibilidad una vez finalizado el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación, de aportar documentos en alguno de los procedimientos de revisión.

3.3.1. Aportación de documentos en vía contencioso-administrativa

No nos detendremos demasiado en este apartado por cuanto ha sido la vía judicial la primera instancia en la que se ha reconocido la posibilidad de aportar por primera vez pruebas no

aportadas en el correspondiente procedimiento de comprobación tributaria. Tradicionalmente se había vedado esta posibilidad sobre la base de una concepción ciertamente restrictiva del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa. Sin embargo, dicha concepción fue objeto de matización por parte de la jurisprudencia que, sobre la base del principio *pro actione* vinculado a un correcto entendimiento del derecho a la tutela judicial efectiva contenido en el artículo 24 de la Constitución, reconoció un mayor campo de actuación a la actividad probatoria en el seno del proceso y actualmente existe una clara línea jurisprudencial avalada tanto por el Tribunal Constitucional (SSTC 75/2008, de 23 de junio –NFJ029057–; 25/2010, de 27 de abril –NCJ052098–) como por el Tribunal Supremo (SSTS de 11 de febrero de 2010 [rec. cas. núm. 9779/2004 –NFJ038317–] y de 20 de junio de 2012 [rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–]) que establece el límite en la alteración de los hechos que fundaron la pretensión, introduciendo cuestiones nuevas, pero que permite la aportación de nuevas pruebas que acrediten la veracidad de los hechos que sirven de fundamento a la pretensión ejercitada.

Así lo proclama la STS de 20 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–)²⁵ al establecer que «el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida». El artículo 56.1 de la LJCA permite alegar en la demanda aquellos motivos que se consideren necesarios para fundamentar sus pretensiones, de tal forma que «no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial» (FJ 5).

Ahora bien, como ya hemos apuntado al inicio del trabajo, y a pesar de la consolidada doctrina general sobre la admisión de nuevas pruebas en vía judicial, no resulta sencillo en la práctica diferenciar aquellas situaciones en las que se aporta nueva documentación para acreditar la realidad de los hechos ya introducidos en la fase de comprobación de aquellas otras en las que se aportan nuevos datos no alegados con anterioridad, pues en este último caso podría llegar a producirse una vulneración de las facultades de la inspección y de la finalidad del procedimiento, tampoco deseable²⁶. Por ello, todo apunta a que sobre la base de líneas generales que defi-

²⁵ Así lo recoge también la STSJ de Canarias de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–), FJ 2.

²⁶ Así lo señala Fernández Montalvo en el voto particular a la Sentencia de 20 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–) al señalar: «la recurrente podía aportar con su demanda nuevos documentos pero no nuevos gastos. Nueva documentación que acreditase la realidad y calificación fiscal de gastos planteados ante la Administración, pero no documentación, nueva o no, relativa a gastos distintos de los que conformaron la pretensión deducida ante la Administración. B.- Si el criterio de la mayoría que suscribe la sentencia se consolidara como jurisprudencia de la Sala, se daría base para considerar como actuación legítima y amparable la de quienes, con vulneración de las funciones de la

nen contornos de este derecho, seguirá siendo necesaria una interpretación pegada a los hechos para decidir en cada caso cuando estamos únicamente ante la aportación de nuevos documentos.

3.3.2. Aportación de documentos en vía de revisión administrativa

Tal y como hemos señalado, el artículo 112 de la Ley 30/1992 (actual art. 118 Ley 39/2015) no puede erigirse en fundamento de la inadmisión de documentos en fase de revisión. Esta interpretación es la que rechaza el Tribunal Supremo en la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) al negar la validez de una interpretación conforme a la cual el artículo 112 de la Ley 30/1992 «impide al interesado en todo caso aportar pruebas o efectuar alegaciones en sede de revisión económico-administrativa cuando aquellas o estas no fueron incorporadas o aducidas en el procedimiento de aplicación de los tributos» (FJ 2), y lo hace sobre la base de dos argumentos:

- El primero, referido a la no aplicación del artículo 112 de la Ley de procedimiento administrativo en el ámbito tributario, por cuanto no cabe aplicación de otra ley cuando la cuestión está expresamente regulada en la disciplina de la que se trate; es decir, no cabe acudir al mencionado precepto cuando en la normativa tributaria existe previsión, y detallada, del procedimiento económico-administrativo; regulación que el Alto Tribunal tilda de no solo «extensa y minuciosa» sino «completa».
- Y el segundo, partiendo de una aplicación supletoria del artículo 112, por aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo que en esta materia es clara: sí cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión.

Dicha posibilidad se extiende a toda la fase de revisión administrativa, de tal forma que nos encontramos con pronunciamientos jurisprudenciales que lo reconocen tanto en sede del recurso de reposición como respecto de la vía económico-administrativa. En efecto, la Resolución del TEAC de 14 de abril de 2009 era un claro ejemplo de la postura mantenida por los órganos de revisión administrativa con relación a la posibilidad de aportar documentos una vez finalizado el procedimiento de comprobación tributaria. Sin embargo, el TEAC se ha visto obligado a modificar su posición como consecuencia de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo sobre esta cuestión en Sentencias, entre otras, de 24 de junio de 2015 o 20 de abril de 2017.

En efecto, la STS de 24 de junio de 2015 (rec. cas. núm. 1936/2013 –NFJ059126–) señaló que la interpretación conforme a la cual la aportación de documentos tiene el límite temporal otorgado por la Administración responde a una concepción revisora de la LJCA. Este carácter revisor solo impide alterar hechos que individualizan las causas de pedir o modificar las pretensiones. Y si esto es así en vía jurisdiccional con más razón cuando los documentos se aportan

inspección tributaria (art. 141 LGT) y finalidad del correspondiente procedimiento, se reservan no solo documentación sino también datos precisos para la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas».

en sede del recurso de reposición. Posteriormente la STS de 20 de abril de 2017 (rec. cas. núm. para unific. de doctrina 615/2016 –NFJ066660–) nuevamente ha señalado que en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con aportación de documentos que acompañen al escrito de interposición. Entiende el tribunal que, si es posible aportar en vía económico-administrativa y en vía judicial, más lógico que puedan aportarse en el primero de los medios de los que dispone el interesado:

«En cuanto al concreto problema planteado en este proceso, que no es otro que el de si, al interponerse un recurso de reposición, cabe o no practicar prueba a petición del recurrente, hay que entender que en nuestro Derecho tributario el recurso de reposición es entendido como uno de los medios de revisión en vía administrativa, como se lee en el artículo 213.1 b) de la Ley General Tributaria. Y es aquí, en relación al procedimiento de revisión, donde la Administración considera que no es posible que en dicha fase, superada la de gestión y liquidación tributaria, se pueda dar lugar a un periodo de prueba cuando el mismo pudo llevarse a cabo con anterioridad.

Tal planteamiento sin embargo, no puede ser compartido por esta Sala que ha llegado a la conclusión de que en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba, regula en su conjunto la Ley General Tributaria. Más específicamente, en el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa, se dice: "el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite". Este último inciso –"a dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite"– pone de relieve que es factible que se aporte documentación con el escrito de interposición y que la Administración está obligada a pronunciarse sobre dicha documentación –artículos 34 y 224 de la Ley General Tributaria–» (FJ 3).

Por lo que se refiere a la aportación de prueba en vía económico-administrativa la LGT resulta claramente restrictiva a la hora de permitir la aportación de pruebas por primera vez. En este sentido el artículo 241 de la LGT prevé que en alzada solo son admisibles las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

Inicialmente el TEAC, sobre la base de este precepto, entendió que no debía valorar la prueba aportada una vez finalizado el procedimiento de comprobación, salvo imposibilidad para haberla aportado en un momento anterior; imposibilidad que entendió en unos casos de carácter objetivo, es decir, supuestos que nos situarían, por ejemplo, ante casos de fuerza mayor u obtención de documentos con posterioridad (Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 [RG 6668/2012 –NFJ056570–]) y en otros, con matices subjetivos, como por ejemplo, ante requeri-

mientos imprecisos o genéricos de la Administración (Resolución del TEAC de 23 de enero de 2014 [RG 761/2012 –NFJ054012–]) (Puerta Arrúa, 2018, p. 136).

Sin embargo, el Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de noviembre de 2014 (rec. cas. núm. 2015/2013 –NFJ056483–) ya anunció que no resultaba admisible aquel posicionamiento que considerase que la previsión del artículo 241 de la LGT solo admite la prueba en la alzada cuando no haya podido incorporarse en primera instancia por una imposibilidad objetiva. Así, expresamente declara el Alto Tribunal que «esta imposibilidad alude a una "imposibilidad subjetiva" no a un obstáculo objetivo para su presentación» (FJ 3). Argumento que parece indicar la necesidad de valorar la conducta del contribuyente a la hora de presentar o no documentos en la fase anterior de recursos, pero no necesariamente que debe ser el interesado el que tenga que probar la imposibilidad, como sí parece concluir el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 18 de octubre de 2016 (rec. núm. 200/2015 –NFJ064752–) al establecer que por imposibilidad objetiva «ha de entenderse, cualquier motivo que le haya impedido aportar la documentación en el momento procesal oportuno si bien se juzga necesario, no obstante, en estos casos, que el interesado justifique al Tribunal u órgano que haya de resolver su recurso, los motivos de la aportación extemporánea de los documentos» (FJ 2).

En la misma línea entiende Huesca Boadilla (2015, p. 5) que una adecuada aplicación del principio de tutela judicial efectiva debe llevar a separar aquellos supuestos en los cuales el obligado tributario «a su voluntad, pretenda sustraer a la Inspección en el momento procesal oportuno los datos necesarios» de aquellos otros en los que «se acredite una imposibilidad cierta y justificada de aportar la documentación» durante dicho procedimiento, tal y como se desprende de la doctrina emanada del TEAC en la Resolución de 6 de noviembre de 2014²⁷.

Sin embargo, la STS de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) supone un avance importante en la medida en que realiza una serie de consideraciones generales sobre la vía económico-administrativa y los tribunales económico-administrativos que sientan las bases para la solución que adopta con relación al tema de la aportación de documentos. Así, la mencionada sentencia recuerda la plenitud de funciones revisoras con las que actúan los tribunales económico-administrativos y el perfil cuasijurisdiccional del procedimiento de revisión en la vía tributaria, por lo que les resultaría de aplicación la jurisprudencia sobre el alcance del carácter revisor de la vía contencioso-administrativa. Así se desprende del fundamento jurídico tercero.2 cuando señala lo siguiente:

«Ese contenido natural no puede ser obstáculo, sin embargo, para que el interesado pueda discutir con plenitud la decisión que en tal procedimiento se adopte con

²⁷ La Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/2012 –NFJ056570–) se refiere expresamente a la necesidad de diferenciar entre la actitud del obligado tributario que «a su voluntad sustraiga a la Inspección los datos necesarios» de aquellas situaciones en las que existe una «imposibilidad justificada de aportar», de tal forma que no procede la admisión de la documentación cuando «no que[de] acreditada la concurrencia de circunstancia excepcional que justifique la tardía aportación».

todos los argumentos defensivos que tenga por conveniente y a través de los cauces que el ordenamiento jurídico le brinda, especialmente cuando –como sucede con la vía económico-administrativa– le son impuestos como presupuesto obligatorio para someter aquella decisión a la revisión de un juez.

Es más: la "inutilidad" a la que se refiere la sentencia sería predicable, si prosperase el criterio sostenido en la sentencia recurrida, no del procedimiento de aplicación de los tributos, sino de la vía de revisión económico-administrativa, que se convertiría en una pura continuación de lo actuado previamente, sin verdaderas posibilidades de enjuiciar el acto administrativo previo y con unas limitadísimas facultades de control jurídico, lo que resultaría claramente contradictorio con la plenitud de las funciones revisoras que, a tenor de la ley y de la jurisprudencia, se otorga a los tribunales económico-administrativos.

3. Habría un argumento más que abonaría la tesis que aquí sostenemos y que deriva de la regulación legal del procedimiento de revisión económico-administrativo, de la que se desprende no solo su carácter obligatorio, sino su evidente aproximación al procedimiento judicial.

Si ello es así, esto es, si la vía revisora se configura como un cauce de perfiles cuasi jurisdiccionales, habría que aplicar a tal procedimiento la reiterada jurisprudencia que señala que el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida».

Partiendo pues de esta configuración y más allá de recodar la posibilidad de aportar pruebas en vía económico-administrativa, sostiene que solo cabrá limitarse dicha posibilidad cuando «la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente», apareciendo dicha actitud «con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita» (FJ 3).

Por lo tanto, la actual jurisprudencia parece abogar por una admisión de la aportación de prueba en cualquier fase revisora, siempre y cuando se mantenga dentro de los límites de la pretensión deducida y de los hechos que la delimitan y cuando no responda a una clara conducta abusiva o de mala fe por parte del obligado tributario.

4. CONCLUSIÓN

La posibilidad de aportación de documentos a lo largo de un procedimiento de comprobación tributaria como en los posteriores procedimientos de revisión constituye una cuestión bá-

sica en la configuración del derecho de defensa de los ciudadanos contenido en el artículo 24 de la Constitución.

Si bien es verdad que la lógica de los procedimientos y la viabilidad de los mismos requieren del establecimiento de determinados plazos y fases que deben ser respetados por las partes, asumiendo cada una de ellas los efectos que la ley vincula a su incumplimiento, dicha perspectiva no debe conllevar en modo alguno una interpretación de las normas procedimentales que supongan una merma del derecho fundamental de la defensa. Es por ello que dicho derecho constitucional debe estar siempre en la base de cualquier interpretación de la norma que pueda incidir sobre el mismo. Y para ello, tanto la Administración tributaria como los órganos de revisión en vía administrativa o judicial deben tener muy presente que la prueba se vincula al concepto de pretensión, de tal forma que deben rechazarse todos aquellos posicionamientos que niegan con carácter general la admisión de nuevos documentos o nuevas pruebas en fases posteriores sobre la base de que con ello se están introduciendo cuestiones nuevas en el proceso. Al contrario, habrá que partir de una posición favorable a la aportación de nuevos documentos en fase de revisión cuando no supongan una alteración de los hechos o de la pretensión deducida ni se modifique el acto administrativo impugnado. El órgano de revisión deberá, en consecuencia, admitir los documentos y proceder a su valoración, con los resultados que de dicha situación se puedan derivar (estimación porque hacen prueba suficiente, desestimación porque son insuficientes para probar o retroacción de actuaciones porque requiere de nuevas labores investigadoras complementarias del órgano de gestión). A su vez, el obligado tributario tendrá que asumir la pérdida de fuerza probatoria que puede conllevar una aportación tardía de documentos.

Un ejemplo de ello podemos encontrarlo en la cuestión relativa a la aportación de documentos en la vía de revisión, administrativa o jurisdiccional, no aportados en la fase de comprobación administrativa, pues la jurisprudencia ha ido evolucionando hacia una interpretación de la norma claramente favorable a la admisión de los mismos. De una inicial posición defensora de la inadmisión de documentos no aportados previamente en la fase administrativa de comprobación, construida sobre un pretendido carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, se ha ido mutando hacia una admisión en supuestos en los que se hubiese probado la imposibilidad, primero objetiva y después también subjetiva, de haberlos aportado con anterioridad, hasta llegar a la actual doctrina del Tribunal Supremo en la que se parte de la situación contraria, es decir, de la admisión de dicha aportación salvo que concurra una conducta del obligado tributario contraria a la buena fe o que suponga un abuso de derecho.

Más allá de la resolución del caso concreto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018 establece una serie de consideraciones cuya importancia no es menor y que podemos sintetizar en los siguientes puntos:

- La satisfacción plena de la pretensión es el eje de rotación de las cuestiones planteadas en el seno de un procedimiento de revisión.
- Desde la perspectiva de la prueba, esta concepción lleva a mantener con carácter general una interpretación favorable a la admisión de documentos en vía de revisión.

- De igual forma, las limitaciones que se establezcan a esta posibilidad deben ser fruto de una conducta del interesado contraria a la buena fe o que supongan un abuso de derecho. Por ello, esta conducta debe probarse y dejarse constancia de ella en el expediente administrativo.
- Finalmente, estas consideraciones no deben entenderse exclusivas del ámbito jurisdiccional, sino que el carácter cuasijurisdiccional de los tribunales económico-administrativos hace que les resulte de aplicación los mismos criterios jurisprudenciales.

Por lo tanto, solo en aquellos casos en los que el contribuyente haya tenido una actitud «abusiva o maliciosa» a lo largo del procedimiento de comprobación o posteriormente en alguna de las fases de revisión y que esta conducta haya sido de cierta intensidad, podría un tribunal negar la admisión de documentos aportados en un momento posterior, siempre y cuando además dicha circunstancia se pruebe y quede debidamente constatada.

En conclusión, estamos ante una cuestión en la que la elaboración de ciertas reglas generales que sirvan de parámetro interpretativo en la actuación de las partes en un procedimiento resulta verdaderamente relevante, sobre todo en términos de reducción de litigiosidad. Pero no será posible, cuando resulte discutido, renunciar a un análisis de las circunstancias concretas en cada caso que permitan determinar si estamos ante la aportación de documentación nueva acreditativa de hechos ya aducidos o ante la incorporación de nuevos hechos o si la no aportación en fase de comprobación responde a una actitud deliberadamente abusiva del interesado. En todo caso, y ello no está exento de relevancia, parece que la última jurisprudencia hace recaer en la Administración tributaria la carga de la prueba de la actitud contraria a la buena fe, dejando en el expediente muestras de dicha actitud.

Referencias bibliográficas

- Bas Soria, J. (2017). La aportación de nuevas pruebas en procedimientos de revisión. *RCyT. CEF*, 413-414, 115-124.
- García Pérez, M. (1998). La regla de la inalterabilidad de la pretensión en el proceso contencioso-administrativo. *Anuario da Facultade de Dereito da Coruña*, 2.
- González Pérez, J. (2005). Buena fe y abuso del derecho: su reflejo en el proceso administrativo. *El abuso del proceso: mala fe y fraude de ley procesal*. Cuadernos de Derecho Judicial, XVIII, CGPJ.
- Guasp Delgado, J. (1981). *La pretensión procesal*. Madrid: Civitas.
- Huesca Boadilla, R. (2015). El momento de aportación de nuevas pruebas en el procedimiento inspector. *Quincena Fiscal*, 22 (versión electrónica).
- López Jiménez, R. (2017). *Las alegaciones complementarias*. Dykinson.
- Puerta Arrúa, A. (2018). Doctrina administrativa sobre la aportación de pruebas en vía de revisión tras la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017. *RCyT. CEF*, 424, 134-140.
- Ruibal Pereira, L. (2018). Medidas correctoras y represivas del fraude fiscal en vía administrativa. *El fraude fiscal en España*. AEDAF, Thomson Reuters-Aranzadi.

Tributación de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el IVA

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor de CEF.- UDIMA

EXTRACTO

En el presente trabajo se analizan las especialidades en la tributación de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, especialmente tras la reforma operada mediante la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017; incorporada a nuestro ordenamiento mediante la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, así como las novedades incluidas en la mencionada directiva y que están pendientes de transposición.

Palabras clave: concepto de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; reglas de localización de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; régimen especial de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; régimen exterior de la Unión y régimen de la Unión.

Fecha de entrada: 05-11-2018 / Fecha de aceptación: 19-11-2018

VAT taxation of telecommunications, broadcasting or electronically supplied services

Javier Bas Soria

ABSTRACT

This paper analyzes the specialties for the taxation of telecommunications, broadcasting or electronically supplied services, especially under the modification carried out by Council Directive 2017/2455; adopted into our legal system by Law 6/2018, of July 3, as well as the provisions included in the aforementioned directive pending transposition.

Keywords: taxation of telecommunications, broadcasting or electronically supplied services; place of supply of services of telecommunications, broadcasting or electronically supplied services; special schemes for the taxation of telecommunications, broadcasting or electronically supplied services: third territories scheme and intra-Community scheme.

Sumario

1. Introducción
2. Concepto de servicios por vía electrónica y de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión
3. Reglas de localización aplicables a los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión
 - 3.1. Regla general de localización de los servicios
 - 3.2. Regla especial para los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión
 - 3.3. Lugar de realización de las prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión
4. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica
 - 4.1. Significado del régimen especial
 - 4.2. Normas comunes
 - 4.3. Régimen exterior de la Unión
 - 4.4. Régimen de la Unión
5. Otras modificaciones introducidas por la Directiva (UE) 2017/2455

Cómo citar este estudio:

Bas Soria, J. (2018). Tributación de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el IVA. *RCyT. CEF*, 429, E1-E26.

1. INTRODUCCIÓN

La Comisión Europea viene impulsando una modernización en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), especialmente en lo que se refiere a las ventas transfronterizas, para tratar de simplificar las obligaciones y distorsiones que se producen en esta materia, como se recoge en la Comunicación de abril de 2016, que contiene el Plan de Acción sobre el IVA: «Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir». Esta iniciativa se ha traducido en diversas propuestas de modificación del IVA que afectan a sus normas fundamentales, especialmente la Directiva Refundida 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva Refundida).

Entre las mismas se incluye la propuesta de diciembre de 2016, de modernización del IVA con vistas al comercio transfronterizo entre empresas y consumidores, apoyada igualmente por la voluntad de desarrollo de un mercado único digital europeo (Comunicación de mayo de 2015 «Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa») que se ha traducido en la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifica la Directiva Refundida.

El objetivo declarado de dicha directiva de modificación es, por una parte, simplificar los procedimientos para lograr que las dificultades administrativas no impidan a las empresas, particularmente a las pequeñas, el acceso al comercio electrónico, y, por otra parte, eliminar las distorsiones que hacían más beneficioso el régimen de tributación en el IVA para las empresas de territorios terceros frente a las empresas comunitarias, fundamentalmente por el acceso al sistema de Mini Ventanilla Única (MOSS, por su acrónimo en inglés, *Mini One Stop Shop*) y por el régimen de pequeños envíos.

Como tantas veces, la aplicación de las medidas aprobadas se debe realizar de forma escalonada, el 1 de enero de 2019 y el 1 de enero de 2021, incluyendo en el primer tramo las medidas referidas a la tributación de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; quedando para un momento posterior la nueva regulación de las ventas a distancia y del régimen de pequeños envíos, a los que nos referiremos posteriormente.

El legislador nacional ha incluido las medidas para dar cumplimiento a la obligación de transposición en la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

2. CONCEPTO DE SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA Y DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN

El legislador nacional ofrece una definición de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el artículo 69.Tres, números 3, 4 y 5, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Los servicios de telecomunicación se definen en el número 3 del artículo 69.Tres de la LIVA de la siguiente manera:

«Servicios de telecomunicación: aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas».

Por su parte, el número 4 del artículo 69.Tres de la LIVA define los servicios prestados por vía electrónica de la siguiente forma:

«Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica».

Finalmente, el número 5 del mismo artículo 69.Tres de la LIVA define los servicios de radiodifusión y televisión en los siguientes términos:

«Servicios de radiodifusión y televisión: aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación».

Aún más amplio es el desarrollo de estas enumeraciones que contiene el Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Reglamento de ejecución), en su modificación efectuada por el Reglamento 1042/2013, en los artículos 6 bis (definición de servicios de telecomunicación), 6 ter (definición de servicios de radiodifusión y televisión) y 7 (definición de servicios de vía electrónica).

Así, en el artículo 6 bis.1 del Reglamento de ejecución se incluye un listado de servicios que cabe entender incluidos dentro de los servicios de telecomunicaciones y que comprende las siguientes prestaciones:

- a) Los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía).
- b) Los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP).
- c) Los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas.
- d) Los servicios de radiobúsqueda.
- e) Los servicios de audiotexto.
- f) Los servicios de fax, telégrafo y télex.
- g) El acceso a internet, incluida la World Wide Web.
- h) Las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

Añade el apartado 2 de este artículo que estos servicios no comprenderán, en ningún caso, los comprendidos en los restantes servicios que estamos estudiando, es decir, los prestados por vía electrónica y los de radiodifusión y televisión.

Reglas similares se repiten en la definición de servicios de radiodifusión y televisión y de los prestados por vía electrónica que se contiene en el Reglamento de ejecución. Aunque lógico es que al ocuparse de la definición de tales servicios se preocupe el legislador comunitario por

deslindarlos, realmente tal deslinde carece de relevancia excesiva en la medida en que, como veremos, el tratamiento que se dispensa a todos estos servicios resulta homogéneo.

El artículo 6 ter del Reglamento de ejecución se destina, como ya hemos señalado, a los servicios de radiodifusión y televisión. En su apartado 1 contiene una definición de estos servicios, prácticamente idéntica a la recogida por el legislador español en el artículo 69.Tres.5.º de la LIVA.

En su apartado 2 añade una precisión sobre las prestaciones incluidas en estos servicios, incluyendo los siguientes:

- Los programas de radio o de televisión transmitidos o retransmitidos a través de las redes de radiodifusión o de televisión.
- Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), siempre que se emitan de forma simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes de radiodifusión o de televisión.

Más interesante resulta el apartado 3 de dicho precepto, en el que además de incluir la conocida exclusión de los restantes servicios de este tipo, en el presente caso, servicios por vía electrónica y de telecomunicaciones, se excluyen también los siguientes:

- El suministro de información, previa solicitud, sobre programas concretos.
- La cesión de derechos de radiodifusión o de retransmisión televisiva.
- El arrendamiento financiero de equipos técnicos o de instalaciones para su utilización en la recepción de una emisión.
- Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que esa distribución sea simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes tradicionales de radio o televisión.

Finalmente, el artículo 7 del Reglamento de ejecución desarrolla el concepto de servicios prestados por vía electrónica. En el apartado 1 se ofrece un concepto general, más sencillo, a nuestro juicio, que el adoptado en la norma nacional. Así se consideran servicios electrónicos los «prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información».

El apartado 2, al igual que en los restantes casos, abarca una lista de servicios que cabe entender incluidos en este caso, y entre los que se comprenden los siguientes:

- El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones.

- Los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web.
- Los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
- La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador.
- Los paquetes de servicios de internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.).

Se cierra esta enumeración del apartado 2 con una remisión al anexo I del propio reglamento, en el que, a su vez, se especifica, en relación con cada uno de los tipos de servicio a los que se refiere el anexo II de la directiva como servicios telemáticos, qué prestaciones concretas cabe entender incluidas. Así, combinando ambas listas obtenemos el siguiente conjunto de servicios incluidos como servicios por vía electrónica:

- Servicios de suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos, que comprenderá los siguientes:
 - Alojamiento de sitios web y de páginas web.
 - Mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas.
 - Administración de sistemas remotos.
 - Depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos.
 - Suministro en línea de espacio de disco a petición.
- Servicios de suministro de programas y su actualización, que comprenderá los siguientes:
 - Acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones.

- Programas para bloquear la descarga de *banners* publicitarios.
- Descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras.
- Instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web.
- Instalación automatizada en línea de cortafuegos.
- Servicios de suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos, que comprenderá los siguientes:
 - Acceso o descarga de fondos de escritorio.
 - Acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas.
 - Contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas.
 - Suscripción a periódicos y revistas en línea.
 - Weblogs y estadísticas de sitios web.
 - Noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos.
 - Información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la bolsa continuamente actualizados.
 - Suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, *banners* en un sitio web o página web.
 - Uso de motores de búsqueda y de directorios de internet.
- Servicios de suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio, que comprenderá los siguientes:
 - Acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles.
 - Acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos.
 - Acceso o descarga de películas.
 - Descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles.
 - Acceso automatizado a juegos en línea que dependan de internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.
 - Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de la red de radiodifusión o televisión, de internet o de redes electrónicas similares, para escucharlos o verlos en el momento elegido por el usuario y previa

petición individual de este último basándose en un catálogo de programas seleccionado por el prestador del servicio de comunicación, como por ejemplo, televisión o vídeo a la carta.

- Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que se transmitan o retransmitan simultáneamente a través de las redes tradicionales de radio o televisión.
 - Suministro de contenidos de audio y audiovisuales a través de las redes de comunicaciones que no sean facilitados por un prestador de servicios de comunicación bajo su responsabilidad editorial.
 - Entrega subsiguiente de producciones de audio o audiovisuales de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador.
- Servicios de suministro de enseñanza a distancia, que comprenderá los siguientes:
 - Enseñanza a distancia automatizada que dependa de internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.
 - Ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente, sin intervención humana.

Finalmente, como en los demás casos, el apartado 3 del precepto incluye una lista de servicios que no se encuentran incluidos, en la que además de los servicios de radiodifusión y televisión y de telecomunicación, se citan:

- Las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica.
- Los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares.
- El material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas.
- Los CD y casetes de audio.
- Las cintas de vídeo y DVD.
- Los juegos en CD-ROM.
- Los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico.
- Los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota.

- Los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos.
- Los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea.
- Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión.
- Los servicios de ayuda telefónica.
- Los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal.
- Los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas.
- Las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea.
- El alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea.

3. REGLAS DE LOCALIZACIÓN APLICABLES A LOS SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA, DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN

3.1. REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

Tanto en las entregas de bienes como en las prestaciones de servicios, el legislador ha establecido una regla general de localización y una serie de reglas especiales. La relación que guardan tales reglas entre sí es la propia del principio de especialidad, que postula que la ley especial se aplica con preferencia sobre la ley general, por lo que, habiéndose establecido alguna regla especial, será preferente sobre la regla general de localización del artículo 69 de la LIVA. Así lo ha reconocido el TJUE, entre otras, en Sentencia de 6 de diciembre de 2007, asunto C-401/06, Comisión contra Alemania (NFJ026987), en la que dice:

«29. En tercer lugar, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, en lo que se refiere a la relación entre el apartado 1 y el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, dicho apartado 2 indica toda una serie de conexiones específicas, mientras que el citado apartado 1 establece a este respecto una regla de carácter general. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden dar lugar a casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rentas (véanse, en particular, las Sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. P. 2251, apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C 327/94, Rec. P. I-4595, apartado 20, y SPI, antes citada, apartado 15).

30. Por tanto, en lo referente a la interpretación del artículo 9 de la Sexta Directiva, el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2 de esta disposición. En cada situación hay que preguntarse si esta se rige por uno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2. En su defecto, es aplicable el apartado 1 de este mismo artículo (véanse, en particular, las Sentencias Dudda, apartado 21, y SPI, apartado 16, antes citadas)».

La regla general de localización se contiene en los artículos 44 y 45 de la Directiva Refundida, modificados con efectos 1 de enero de 2010 por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, estableciendo sendas reglas generales para la localización de los servicios: el lugar de realización de las prestaciones de servicios que tengan como destinatarios a empresarios o profesionales será el lugar en el que tenga la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente el destinatario; por el contrario, cuando los destinatarios de los servicios no tengan la consideración de empresarios o profesionales actuando como tales, el lugar de prestación será el lugar en el que este radique la sede o el establecimiento permanente del empresario que presta el servicio y desde el que se realice. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, se establece como lugar de la prestación de los servicios el domicilio o residencia habitual del prestador.

El artículo 69.Uno de la LIVA, en su redacción vigente, recoge esta misma dualidad en la regla de localización. Se subraya, además, que la regla general será aplicable en defecto de la aplicabilidad de las reglas especiales, contempladas en los artículos 70 y 72 de la LIVA. Así, establece el mencionado precepto:

«Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto».

En todo caso, en la aplicación de la regla general en los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, debemos tener presente la regla de cierre contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA y que localiza en el territorio de aplicación del im-

puesto (TAI) tales servicios, cuando no se entiendan realizados en la Comunidad por aplicación de la regla general (es decir, cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal establecido en territorio tercero), pero su utilización o explotación efectivas se realicen en el TAI.

3.2. REGLA ESPECIAL PARA LOS SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA, DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN

Desde la reforma de 2010, tanto la Directiva Refundida como la LIVA han contenido reglas especiales de localización para los servicios objeto de nuestro estudio: por una parte, servicios por vía electrónica (arts. 58 de la directiva y 70.Uno.4.º LIVA) y, por otra, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión (arts. 58 de la directiva y 70.Uno.8.º LIVA), si bien con idéntico contenido: era una regla aplicable exclusivamente en el caso de que el destinatario fuera una persona que no tuviera la condición de empresario o profesional y localizaba los servicios en el TAI siempre que el destinatario de los mismos se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI.

Con la reforma operada y con vigencia a partir de 1 de enero de 2019 se han unificado las reglas para todos los servicios de este tipo, sean prestados por vía electrónica, o sean de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, y cuyos destinatarios sean personas que no actúen como empresarios o profesionales.

El elemento novedoso que se ha introducido con la nueva regulación es un umbral aplicable exclusivamente a los empresarios o profesionales de los Estados miembros (EM) de la Unión Europea (UE). Se restringe, además, la aplicación a los empresarios con una dimensión limitada, identificándolos con aquellos que solo se encuentran establecidos en un único EM. El umbral se fija en 10.000 euros. Cuando el conjunto de prestaciones de servicios de estos servicios a destinatarios de un EM en el año natural se encuentra por debajo del umbral, el empresario puede optar por tributar en el EM donde esté establecido el mismo o en el EM de residencia del destinatario. En todo caso, formulada la opción se debe tributar obligatoriamente en el EM de residencia del destinatario por el que se haya optado, sin que la opción tenga validez operación por operación. Una vez superado dicho umbral, desaparece la opción y se deben localizar las prestaciones, obligatoriamente, en el EM de residencia del destinatario. No existe, sin embargo, una exclusión por esta superación del umbral, de forma que no se establece un periodo mínimo de aplicación de la regla tras la superación del mismo.

Para los empresarios establecidos en territorios terceros y los empresarios establecidos en la Unión, cuando estos cuenten con más de un establecimiento, no existe dicho umbral, y los servicios prestados a personas que no tengan la condición de empresario o profesional deben tributar, siempre, en el EM de residencia del destinatario.

Finalmente, debemos destacar que esta regla no resulta de aplicación a los servicios cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales, que se localizarán por aplicación de la regla general.

Se regulan estas cuestiones en los apartados 4.º y 8.º del artículo 70.Uno de la LIVA (en vigor a partir de 1 de enero de 2019), que establecen:

«4.º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:

a) Cuando concurran los siguientes requisitos:

a') que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b') que el importe total, excluido el impuesto, de dichas prestaciones de servicios a destinatarios que no sean un empresario o profesional actuando como tal, que se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el territorio de la Comunidad excluido el Estado miembro señalado en la letra a'), haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 10.000 euros o su equivalente en su moneda nacional.

Lo previsto en esta letra a) será de aplicación, en todo caso, a las prestaciones de servicios efectuadas durante el año en curso una vez superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior.

También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las mencionadas prestaciones de servicios efectuadas en las condiciones señaladas en esta letra a), aunque no se haya superado el citado límite, cuando los empresarios o profesionales hubieran optado por dicho lugar de tributación en el Estado miembro donde estén establecidos.

b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a') de la letra a) anterior.

[...]

8.º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando concurran los siguientes requisitos:

a) que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro;

b) que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo

la sede de su actividad económica, o su único establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

c) que el importe total, excluido el impuesto, de dichas prestaciones de servicios, a los destinatarios citados en la letra a), no haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 10.000 euros o su equivalente en su moneda nacional.

Lo previsto en este número será de aplicación, a las prestaciones de servicios efectuadas durante el año en curso hasta que haya superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior.

Dichos empresarios o profesionales podrán optar por no aplicar lo dispuesto en este número, en la forma que reglamentariamente se establezca aunque no hayan superado el límite de 10.000 euros. La opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales».

Debe completarse esta regla de localización con las previsiones contenidas en el Reglamento de ejecución que contempla también una serie de presunciones para establecer la localización concreta de los destinatarios de los servicios en estos supuestos, contenidas en los artículos 24 bis y 24 ter. Estas presunciones establecen lo siguiente:

- Cuando el servicio se preste en un lugar que requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio.
- Cuando dicho lugar que requiere la presencia física sea un buque u otro medio de transporte, se considerará que es el lugar donde se inicie el transporte.
- Cuando el servicio se preste a través de una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido en el lugar de instalación de la línea fija terrestre.
- Cuando el servicio se preste a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios.
- Cuando para usar el servicio sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar.

Añade el artículo 24 quinquies del Reglamento de ejecución que estas presunciones podrán refutarse mediante tres elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido en otro lugar.

El artículo 24 septies del Reglamento de ejecución incorpora los elementos de prueba aplicables:

- a) La dirección de facturación del cliente.
- b) La dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización.
- c) Los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco.
- d) El código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente.
- e) La ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio.
- f) Otra información relevante desde el punto de vista comercial.

3.3. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA, DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN

Podemos concluir la exposición anterior con una sistematización de los puntos de conexión que fijan las reglas citadas:

A) Prestador empresario establecido únicamente en el TAI, destinatario

- a) Empresario o profesional:
 - Establecido en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
 - Establecido en el TAI de otro EM: localizado en TAI de ese otro EM, por aplicación de la regla general.
 - Establecido en territorio tercero: localizado en ese territorio tercero, por aplicación de la regla general; salvo en los casos en los que, por aplicación de la regla especial contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios sean de utilización o explotación en el territorio de la UE.
- b) Persona que no actúa como empresario o profesional:
 - Con domicilio o residencia en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla especial.
 - Con domicilio o residencia en el TAI de otro EM: en este caso, debemos diferenciar las siguientes situaciones:

- Si no se ha superado el umbral de 10.000 euros en ese otro EM ni se ha optado por tributar en el TAI de ese otro EM: localizado en TAI, por aplicación de la regla especial.
 - Si no se ha superado el umbral de 10.000 euros en ese otro EM pero se ha optado por tributar en el TAI de ese otro EM: localizado en el TAI de ese EM, por aplicación de la regla especial. Estos servicios podrán aplicar el régimen especial (RE) de la Unión, al que después nos referiremos.
 - Si se ha superado el umbral en ese otro EM: localizado en el TAI de ese EM, por aplicación de la regla especial. Estos servicios podrán aplicar el RE de la Unión, al que después nos referiremos.
- Establecido en territorio tercero: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general. Estos servicios no pueden acogerse a la regla especial de «exportación de servicios» que se contempla en el artículo 69.Dos de la LIVA.

B) Prestador empresario establecido únicamente en el TAI de otro EM, destinatario

a) Empresario o profesional:

- Establecido en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
- Establecido en el TAI de otro EM: localizado en TAI de ese otro EM, por aplicación de la regla general.
- Establecido en territorio tercero: localizado en ese territorio tercero, por aplicación de la regla general; en este caso, si fuera de aplicación la regla especial contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios se localizarían en el TAI cuando fuera este el lugar de utilización o explotación.

b) Persona que no actúa como empresario o profesional:

- Con domicilio o residencia en el TAI, debemos diferenciar:
 - Si no se ha superado el umbral de 10.000 euros ni se ha optado por tributar en el TAI: TAI del EM de establecimiento del empresario, por aplicación de la regla especial.
 - Si se ha superado el umbral: tributación en el TAI por la operación en la que se supera el umbral y todas las posteriores. Estos servicios podrán aplicar el RE de la Unión, al que después nos referiremos.

- Si se ha optado: tributación en el TAI por todas las operaciones. Estos servicios podrán aplicar el RE de la Unión, al que después nos referiremos.

- Establecido en el TAI de otro EM o establecido en territorio tercero: estas operaciones son ajenas al IVA, en la medida en que no inciden en el TAI.

C) Prestador empresario establecido en más de un TAI de la UE o en territorio tercero, destinatario

a) Empresario o profesional:

- Establecido en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
- Establecido en el TAI de otro EM: localizado en TAI de ese otro EM, por aplicación de la regla general.
- Establecido en territorio tercero: localizado en ese territorio tercero, por aplicación de la regla general; en este caso, si fuera de aplicación la regla especial contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios se localizarían en el TAI cuando fuera este el lugar de utilización o explotación.

b) Persona que no actúa como empresario o profesional:

- Con domicilio o residencia en el TAI, se localiza la prestación en el TAI, por aplicación de la regla especial, sin que se apliquen umbrales. Estos servicios podrán aplicar el RE de la Unión o el RE externo de la Unión, a los que después nos referiremos.
- Establecido en el TAI de otro EM: se localiza la prestación en el TAI de ese otro EM, por aplicación de la regla especial, sin que se apliquen umbrales. Estos servicios podrán aplicar el RE de la Unión o el RE externo de la Unión, a los que después nos referiremos.
- Establecido en territorio tercero, distinguimos:
 - Si el prestador es empresario establecido en el TAI, aunque con varios establecimientos, siendo el lugar de ubicación del establecimiento prestador el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
 - En otro caso: estas operaciones son ajenas al IVA, en la medida en que no inciden en el TAI.

4. RÉGIMENES ESPECIALES APLICABLES A LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN O DE TELEVISIÓN Y A LOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA

4.1. SIGNIFICADO DEL RÉGIMEN ESPECIAL

La regla general de localización de las prestaciones de servicios no presenta especiales problemas en la gestión del impuesto. Cuando se trata de operaciones que se realizan entre empresarios y se localizan en la sede del destinatario, la declaración, liquidación y pago del impuesto no presenta una problemática especial, pues se realiza por el empresario destinatario, por la llamada regla de inversión del sujeto pasivo, cumpliendo con las obligaciones materiales y formales en el territorio donde normalmente cumple con sus obligaciones del impuesto. Igualmente, cuando las operaciones se realizan entre un empresario o profesional y una persona que no tiene la condición de empresario o profesional y se localizan en sede del empresario prestador, tampoco la gestión presenta problemas, pues el empresario prestador cumple con sus obligaciones en el Estado de su establecimiento, sin mayor especialidad.

Los problemas se generan cuando las reglas de localización fijan el punto de conexión de un servicio en un territorio donde el empresario o profesional que presta el mismo no se encuentra establecido, siendo además que el destinatario del servicio no tiene la condición de empresario o profesional.

Como hemos visto en el epígrafe anterior, tal es el caso de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión. Se localizan en el TAI determinadas operaciones realizadas por empresarios establecidos en otros EM (en función de la superación del umbral o el ejercicio de una opción), así como las realizadas por empresarios establecidos en territorios terceros, cuyos destinatarios son personas que no actúan como empresarios o profesionales residentes o domiciliados en el TAI.

Igualmente, se localizan en el TAI de otros EM tanto determinadas operaciones realizadas por empresarios establecidos en el TAI (en función de la superación del umbral o el ejercicio de una opción), así como las realizadas por empresarios establecidos en territorios terceros, cuyos destinatarios son personas que no actúan como empresarios o profesionales residentes o domiciliados en el TAI de esos otros EM.

Dado que los destinatarios en todos estos casos no son empresarios, el legislador comunitario ha decidido con muy buen criterio que, por la recepción de tales servicios, no se les deben imponer obligaciones materiales ni formales relacionadas con el IVA de estas operaciones a las personas que no tienen la condición de empresario o profesional.

Por lo tanto, el cumplimiento de las obligaciones debe recaer en el empresario o profesional prestador del servicio, lo que entraña determinadas dificultades y costes de aplicación del tributo para los mismos, en la medida en que se le obliga a cumplir con obligaciones en un territorio distinto al de su establecimiento.

Originalmente se estableció un régimen especial para los prestadores de estos servicios establecidos en territorios terceros, con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales y para garantizar la efectiva recaudación del IVA. Con la modificación a partir de 1 de enero de 2015 de la regla de localización, localizando en todo caso los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el lugar de domicilio o residencia del destinatario que no tuviera la condición de empresario o profesional, se extendió este régimen también a los empresarios establecidos en otros EM de la UE.

La reforma que entrará en vigor el 1 de enero de 2019, como hemos visto, solo ha supuesto el establecimiento del umbral y/u opción para los empresarios establecidos en un único TAI de la UE, manteniéndose, con pequeños ajustes, este régimen especial.

Como ya hemos señalado, el régimen especial atiende a una simplificación en las obligaciones formales, para hacer menos costoso el cumplimiento de las obligaciones formales asociadas a la aplicación del tributo. Se presenta en dos modalidades:

- El denominado régimen exterior de la Unión, aplicable a empresarios o profesionales no establecidos, que realicen prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, de las que sean destinatarios personas que no tengan la condición de empresario o profesional, y que sean residentes o domiciliados en el TAI de algún EM de la UE.

Esencialmente, en este caso se les va a permitir elegir una sola Administración tributaria frente a la cual se van a cumplir el conjunto de obligaciones por el impuesto, esto es, la declaración, liquidación y pago del impuesto. Al Estado miembro que se haya elegido para el cumplimiento de estas obligaciones se le denominará «Estado miembro de identificación».

- El denominado régimen de la Unión, aplicable a empresarios o profesionales establecidos en el TAI de un EM (aunque cuenten con establecimientos permanentes en el TAI de otro u otros EM), que realicen prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, de las que sean destinatarios personas que no tengan la condición de empresario o profesional, y que se localicen por las reglas especiales establecidas en el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de la LIVA en el TAI de un EM distinto del de su establecimiento.

La especialidad, en este caso, vendrá determinada por que el «Estado miembro de identificación» será el EM donde se encuentre establecido el empresario o profesional.

4.2. NORMAS COMUNES

La aplicación de este régimen especial es voluntaria, debe optarse por su aplicación en el momento de presentación de la declaración de inicio, que se deberá presentar a más tardar en el décimo día del mes siguiente a la fecha en la que se hayan iniciado las operaciones.

Formulada la opción, el régimen especial se aplicará en todos los EM en los que se realicen operaciones acogidas al mismo.

En el caso de no acogerse a este régimen especial, los empresarios o profesionales deberán cumplir sus obligaciones de registro, declaración y pago del impuesto en todos y cada uno de los EM en los que realicen operaciones de las susceptibles de acogerse al régimen especial.

El artículo 163 septiesdecies de la LIVA recoge las siguientes causas de baja en el régimen especial:

- a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales.

Esta declaración deberá presentarse al menos 15 días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que quiera dejar de utilizarse el régimen especial y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de dos trimestres naturales contados a partir de la fecha en la que surta efecto la misma y respecto al régimen especial al que se aplique.

- b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido. Se presume producida esta causa cuando no se presten servicios de este tipo en ninguno de los EM de consumo durante ocho trimestres seguidos.
- c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales, tales como el cambio de sede o la implantación de un establecimiento permanente.
- d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales. Se considera que se produce este hecho en cualquiera de los supuestos siguientes: cuando se haya remitido comunicaciones o recordatorios de la obligación de presentar declaración durante los tres trimestres anteriores y no se haya presentado en el plazo de 10 días a computar desde la recepción de la comunicación o recordatorio; cuando se hayan remitido comunicaciones o recordatorios de la obligación de efectuar el pago durante los tres trimestres anteriores y no se haya pagado íntegramente en el plazo de 10 días a computar desde la recepción de la comunicación o recordatorio; cuando el empresario o profesional haya incumplido la obligación de poner a disposición de cualquiera de los EM, sea el de identificación o el de consumo, el registro, cuando se hayan remitido comunicaciones o recordatorios de esta obligación y no se haya presentado en el plazo de 10 días a computar desde la recepción de la comunicación o recordatorio.

En aquellos casos en los que la exclusión se deba a este incumplimiento reiterado, el empresario o profesional no podrá acogerse a ninguna de las dos modalidades del régimen especial durante un periodo de ocho trimestres consecutivos a partir de la fecha de efectos de la exclusión.

En todo caso, la decisión sobre la exclusión será adoptada por el EM de identificación exclusivamente; si bien, los demás EM pueden solicitar al mismo que excluya a un determinado operador.

En los casos en los que se pretenda cambiar de EM de identificación, por traslado de la sede o de establecimiento permanente, debe presentarse una declaración de baja en el Estado que constituía EM de identificación y presentar una nueva declaración de alta en el nuevo EM que será EM de identificación. El cambio de EM de identificación surtirá efecto desde la fecha en que se produzca, siempre y cuando el empresario o profesional presente la declaración correspondiente a cada uno de los EM de identificación afectados en la que informe del cambio de EM de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en que se haya producido el cambio de sede o de establecimiento permanente; sin que en tal caso se produzca periodo mínimo de exclusión del régimen especial.

4.3. RÉGIMEN EXTERIOR DE LA UNIÓN

Tal y como ya hemos adelantado, este régimen resulta aplicable a los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, considerando como tales a los que no tengan, al menos, un establecimiento permanente en cualquier EM, que presten servicios de los incluidos en el régimen a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, establecidas en el TAI de cualquier EM de la UE, según recoge el artículo 163 octiesdecies de la LIVA.

El régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios localizadas en los EM, de acuerdo con lo dispuesto por los números 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 de la LIVA, tratados anteriormente en el epígrafe 3.

Como hemos señalado, el régimen se funda en la elección por el empresario o profesional de una administración de la UE como ventanilla única, a la que se denomina «Estado miembro de identificación», y donde cumplirá todas sus obligaciones formales y materiales. Dicha opción se ejecuta mediante la declaración en este Estado del inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad.

Todas las obligaciones materiales y formales se deben cumplir ante el EM de identificación (el art. 163 noniesdecies LIVA se denomina obligaciones formales, pero a pesar de ello se establece, como obligación específica, el ingreso del impuesto correspondiente, lo que indudablemente es una obligación material). En concreto, enumera el citado artículo las siguientes obligaciones:

- a) Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial, por vía electrónica.

Como consecuencia de la declaración de inicio, la Administración tributaria asignará al empresario o profesional un número individual de identificación, que se notificará por vía electrónica y deberá hacerse constar en las declaraciones-liquidaciones que presente.

- b) Presentar, por vía electrónica, una declaración-liquidación del impuesto por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios. La declaración no se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del periodo al que se refiere la declaración.

En la misma se indicará la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas.

- c) Deberá ingresar, dentro del plazo de presentación de la declaración y en el EM de identificación, el impuesto correspondiente a cada declaración; esto es, la totalidad de las cantidades a ingresar en la totalidad de los EM.
- d) Mantener a disposición, tanto de las autoridades del EM de identificación como del EM de consumo, un registro de las operaciones incluidas en el régimen especial, con la precisión suficiente para que las Administraciones tributarias de cualquiera de los EM de consumo puedan comprobar si la declaración presentada es correcta.

El artículo 61 quinquiesdecies del Reglamento del IVA (RD 1624/1992, de 29 de diciembre) recoge el detalle de la documentación a incluir en este registro:

- a) El Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio.
- b) El tipo de servicio prestado.
- c) La fecha de la prestación del servicio.
- d) La base imponible con indicación de la moneda utilizada.
- e) Cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible.
- f) El tipo del impuesto aplicado.
- g) El importe adeudado del impuesto con indicación de la moneda utilizada.
- h) La fecha y el importe de los pagos recibidos.
- i) Cualquier anticipo recibido antes de la prestación del servicio.
- j) La información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido.
- k) El nombre del cliente, siempre que se disponga del mismo.
- l) La información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.

La aportación de dicho registro se realizará, previa solicitud de cualquier EM de identificación o consumo, por vía electrónica.

El registro deberá conservarse durante un periodo de 10 años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

e) Expedir y entregar factura.

Se establece, finalmente, en el artículo 163 vicies de la LIVA que en la declaración-liquidación a presentar por este régimen especial no podrá deducirse cuota soportada alguna.

No obstante, podrá obtenerse su devolución con arreglo al procedimiento previsto para la devolución de las cuotas soportadas que haya establecido cada uno de los EM de consumo. En el caso español, dicho procedimiento es, como sabemos, el previsto en el artículo 119 bis de la LIVA, teniendo como especialidad que no se requerirá la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el TAI.

4.4. RÉGIMEN DE LA UNIÓN

Este régimen, como ya hemos adelantado también, se aplica en el caso de empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no establecidos en el EM de consumo, que presten servicios incluidos en el régimen especial a personas que no tengan la condición de empresario o profesional siempre que, además, según lo dispuesto en el artículo 58 de la Directiva Refundida, los servicios deban entenderse efectuados en un EM distinto de aquel en el que esté establecido el empresario o profesional.

En este caso, la especialidad viene determinada porque el «Estado miembro de identificación» será el EM donde tenga su sede.

Si dispusiera de varios establecimientos permanentes (téngase presente que según la directiva cuando se dispone de varios centros de actividad, la sede es un establecimiento permanente, por lo que solo puede hablarse estrictamente de sede cuando se dispone de un único establecimiento permanente), el empresario o profesional podrá optar entre los EM en que disponga de un establecimiento permanente. La opción vinculará en tanto no sea revocada, teniendo una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

El artículo 163 duovicies de la LIVA recoge las obligaciones asociadas a esta modalidad del régimen especial que, al igual que en el RE de la Unión, son las siguientes:

- a) Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial.
- b) Presentar, por vía electrónica y en el plazo de 20 días a partir del final del periodo al que se refiere, una declaración-liquidación del impuesto por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios.
- c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde, el importe se ingresará en euros en

la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

- d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial a disposición tanto del EM de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

También en este caso se recoge la exclusión del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios a los que se refiere este régimen en cada uno de los Estados de consumo.

No obstante, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y que realicen en un EM de consumo operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho EM podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el EM de consumo y que se destinen a la prestación de los servicios en este régimen especial, a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes del impuesto que deban presentar en dicho EM por la realización de esas otras operaciones distintas a las del régimen especial.

En todo caso, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto conforme al procedimiento previsto para la devolución a no establecidos.

Acaba aclarando el artículo 163 quatercices de la LIVA que este régimen especial de la Unión no resultará aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos prestados en el TAI por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo; siéndoles aplicable el régimen general del impuesto.

5. OTRAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA DIRECTIVA (UE) 2017/2455

Como hemos señalado anteriormente, la Directiva 2017/2455 establecía determinadas medidas que debían ser objeto de transposición antes de 1 de enero de 2019, esencialmente, la relativa al establecimiento de un umbral para tributar en sede del destinatario en las prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión que tengan por destinatario a personas que no actúen como empresario o profesional establecidas en la Comunidad; y otras, complementarias de las anteriores, que deberían ser objeto de transposición antes de 1 de enero de 2021, pendientes aún de incorporación a nuestro ordenamiento y que van a ser objeto de un breve comentario.

En primer lugar, se suprimirá el régimen de ventas a distancia, contemplado en el artículo 68.Tres y Cuatro de la LIVA, que se incorporará al régimen de Mini Ventanilla Única. Esto supondrá la desaparición de los umbrales particulares de cada EM y el establecimiento de un umbral común de 10.000 euros, por encima del cual deberá tributarse en destino. Se mantiene, como hemos visto, la opción por tributación en destino. En todo caso, la superación del umbral o la opción no conllevarán las obligaciones de registro, declaración e ingreso en el Estado de destino, pues al incorporarse a la Mini Ventanilla Única las obligaciones se cumplirán mediante la presentación en el EM de identificación.

En segundo lugar, se incorporarán también al sistema de Mini Ventanilla Única otros servicios distintos de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, siempre que, por aplicación de una regla especial, deban entenderse prestados en destino, y cuyo destinatario sea una persona que no actúa como empresario o profesional. Un ejemplo de servicios localizados por esta regla especial podría ser un servicio relacionado con un bien inmueble.

En tercer lugar, se suprime la exención en la importación de pequeños envíos, contemplada en el artículo 34 de la LIVA, para los bienes con un valor inferior a 22 euros, por ser una fuente de distorsión de la competencia para los proveedores de tales bienes situados en países terceros.

Se sustituirá por un régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros países y cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros. A tales importaciones se les dispensará de una declaración completa en el momento de su importación, aplicándoseles un sistema análogo a la Mini Ventanilla Única: el importador establecido en territorio tercero elegirá un estado de identificación, en el que se identificarán y declararán todas las importaciones.

En los casos en los que no se utilice esta nueva Mini Ventanilla Única, se podrá aplicar un nuevo régimen especial para la declaración y liquidación del IVA a la importación para bienes cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, que introduce la directiva.

En cuarto lugar, se establece un nuevo supuesto de responsabilidad en relación con el IVA impagado para los titulares de plataformas, interfaces electrónicas, portales y asimilados que permitan a terceros no establecidos en la Comunidad la venta de bienes en la Comunidad a través de los mismos.

Finalmente, se introducen determinadas medidas de simplificación en la Mini Ventanilla Única, como son la ampliación del plazo de presentación de las declaraciones, de 20 a 30 días, y se permite que la modificación de las declaraciones presentadas se realice en otras posteriores, sin acudir necesariamente a procedimientos de rectificación.

Las reglas de cuantía de las reclamaciones económico-administrativas y las consecuencias derivadas de su infracción

Análisis de la RTEAC de 7 de junio de 2018, RG 2751/2015, y de la SAN de 27 de julio de 2018, rec. núm. 81/2017

Félix Alberto Vega Borrego

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

EXTRACTO

La cuantía de las reclamaciones económico-administrativas incide en la determinación del tribunal económico-administrativo competente, el momento en que termina la vía administrativa, el procedimiento aplicable y la posterior competencia en vía judicial. Su determinación es compleja cuando el acto impugnado regulariza, liquida o sanciona, de forma agregada, obligaciones tributarias distintas, provocando supuestos en los que la misma se fije de forma errónea, alterando los elementos antes señalados. Cuando ello sucede, debe determinarse si estamos ante una causa de nulidad de pleno derecho o de mera anulabilidad, dado que este extremo puede incidir en la posibilidad de apreciar o no la prescripción en vía económico-administrativa.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 7 de junio de 2018 (RG 2751/2015 –NFJ070695–) aborda la cuestión sobre cómo debe fijarse la cuantía de una reclamación económico-administrativa cuando el acto impugnado regulariza de manera agregada varias obligaciones tributarias. Se trata de establecer si la cuantía de la reclamación viene determinada por el importe económico del acto en su conjunto o el importe de cada una de las obligaciones tributarias regularizadas –en este caso, la cuantía de la reclamación sería el de la obligación del mayor importe–.

La consideración de una posición u otra es relevante, dado que la cuantía del acto impugnado afecta, entre otras cuestiones, al Tribunal Económico-Administrativo (TEA) competente para conocer del recurso –Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR) o el TEAC– y el procedimiento aplicable (el ordinario o el abreviado).

De estos dos aspectos destaca especialmente el primero, pues incide también en el momento en que termina la vía administrativa y la posterior competencia judicial en el caso de que se acuda a la vía contencioso-administrativa. Como es sabido, las resoluciones del TEAC son recurribles ante la Audiencia Nacional (art. 11.1 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [LJCA]) y no ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) correspondiente, como sucede con las resoluciones de los TEAR dictadas en única instancia. No obstante, esta regla general se excepciona cuando el TEAC enjuicia actos en aplicación de tributos cedidos dictados por Administraciones tributarias autonómicas (arts. 10.1 e) y 11.1 d) LJCA). Aquí, aunque el TEAC haya resuelto en primera o única instancia, la competencia judicial corresponde al TSJ de la comunidad autónoma donde tenga su sede el órgano que hubiera dictado el acto originario.

Sobre esta última cuestión se pronuncia de manera indirecta la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de julio de 2018 (rec. núm. 81/2017 –NFJ071109–), realizando un pronunciamiento genérico sobre las consecuencias del incumplimiento de estas normas (nulidad de pleno derecho o mera anulabilidad), cuando provoca que se pronuncie un órgano que carece de competencia por razón de la cuantía.

Esta sentencia tiene su origen en un recurso contra la resolución de una cuestión incidental planteada por el recurrente contra la decisión del TEAC de declararse incompetente para conocer una reclamación económico-administrativa. El TEAC considera que por razón de la cuantía no tenía competencia, por lo que la decisión sobre la reclamación correspondía al TEAR competente por razón del territorio, decisión que agotaría la vía administrativa. La sentencia de la Audiencia Nacional rechaza pronunciarse sobre si la decisión del TEAC fue o no correcta, pues considera

que esta cuestión debe ventilarse en la reclamación o los recursos contra la resolución que dicte el TEAR, tras la declaración de incompetencia del TEAC –y no contra el acto por el que el TEAC se declara incompetente o resuelve la cuestión incidental planteada por el interesado contra dicho acto por el que se declara incompetente–. Con todo, aunque la sentencia de la Audiencia Nacional inadmite el recurso contra la resolución del TEAC por la que se declara incompetente, realiza una breve referencia sobre las consecuencias del hipotético incumplimiento de las reglas que fijan la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La resolución del TEAC resuelve el asunto interpretando el artículo 35.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), que se refiere a la fijación de la cuantía cuando el acto impugnado, de forma agregada, liquida, regulariza o sanciona obligaciones tributarias distintas (por ejemplo, varios ejercicios o periodos de liquidación de un mismo tributo).

El TEAC resuelve señalando que aunque la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGI), permiten que el acto impugnado pueda contener «tantas liquidaciones como periodos son objeto de comprobación, de forma que la deuda final resultante del acuerdo puede determinarse por la suma algebraica de todas las liquidaciones practicadas, [hay que tener en cuenta que el art. 35.2 RGRVA prevé precisamente una regla específica para fijar la cuantía de estas reclamaciones que implica que] para determinar la cuantía de la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación, habrá que estar a la deuda de mayor importe (referida a cada periodo impositivo o de liquidación) que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todas las consignadas en el indicado acuerdo» (FJ 3). La resolución del TEAC apoya esta conclusión en la interpretación que de este precepto realizó el Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 de mayo de 2011 (rec. núm. 206/2010 –NFJ044901–).

Por su parte, la Audiencia Nacional califica la infracción de las reglas de cuantía cuando de ello se deriva en un pronunciamiento por un órgano incompetente como un supuesto de nulidad. En particular señala que «en el momento de realizar dicha impugnación el recurrente podrá invocar como uno de los motivos de nulidad la falta de competencia por razón de la cuantía del TEAR [...] para resolver las reclamaciones económicas administrativas interpuestas» (FJ 3). Como veremos en este trabajo, la calificación del incumplimiento de las reglas de cuantía como un supuesto de nulidad de pleno derecho o mera anulabilidad es una cuestión relevante y controvertida, como ponen de manifiesto varias resoluciones anteriores del TEAC, entre las que destaca la de 14 de octubre de 2014 (RG 5188/2011 –NFJ071684–).

3. COMENTARIO CRÍTICO: LAS REGLAS DE CUANTÍA DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS Y LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU INFRACCIÓN

3.1. INTRODUCCIÓN

La regulación de la cuantía de los procedimientos de revisión y, en particular, de las reclamaciones económico-administrativas se ha caracterizado, a la vista de los antecedentes más cercanos, por dos aspectos.

El primero es que no se ha regulado en una norma con rango de ley. Ni la LGT de 1963 ni la de 2003 han regulado los criterios para fijar la cuantía. Todo lo más que han hecho es fijar los importes donde la cuantía podía tener consecuencias, pero no los criterios para fijarla. Ello resulta criticable, pues una cuestión con tanta trascendencia parece que debería regularse a través de una norma con rango de ley, especialmente porque tiene efectos sobre la posterior vía de revisión judicial.

Como consecuencia de lo anterior, ha sido siempre el «legislador reglamentario» el que se ha ocupado de esta cuestión. Primero fue el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (RPREA 1981) –*vid.* sus arts. 50 a 53–. Luego fue el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (RPREA 1996) –*vid.* sus arts. 46 y 47–. Y, finalmente, el RGRVA de 2005 –*vid.* sus arts. 35 a 37–.

El segundo es que las reglas de fijación de la cuantía en la vía económico-administrativa se ha realizado al margen de la regulación de la misma cuestión en el ámbito contencioso-administrativo. Esta circunstancia explica que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas se haya puesto atención tradicionalmente a efectos de fijar la cuantía al contenido del acto impugnado, sin tener en cuenta cuál era la pretensión del recurrente, como sucede en el ámbito contencioso-administrativo. En efecto, las reglas de cuantía de este orden jurisdiccional no solo atienden al contenido del acto administrativo impugnado, sino también a la pretensión del recurrente, a la vista del contenido de los artículos 40 a 42 de la LJCA. Eso explica, por ejemplo, que se llegara a plantear que la cuantía era inexistente, o de cero euros, en la reclamación económico-administrativa contra un acto que denegaba la devolución de un impuesto, por ejemplo, de un millón de euros, mientras que en el ámbito judicial sí se ha considerado que la cuantía del asunto era de un millón de euros, pues la pretensión del recurrente no solo consistía en la anulación del acto impugnado, sino también en el reconocimiento de la devolución indicada.

Con todo, especialmente a partir del RGRVA de 2005, existen algunos puntos donde hay convergencia entre la LJCA y la regulación en el ámbito económico-administrativo, que se refieren fundamentalmente a la fijación de la cuantía cuando el acto impugnado liquida, regulariza o sanciona obligaciones tributarias distintas (por ejemplo, varios ejercicios o periodos de liquidación de un mismo tributo). La tendencia aquí es a establecer la cuantía no en función del importe total del acto, sino ateniendo a la parte del mismo que se refiere a la obligación tributaria de mayor importe.

Con esta finalidad el RGRVA de 2005 disponía lo siguiente en su artículo 35.2:

«2. Cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo objeto de la impugnación se incluyan varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento».

Este precepto ha sido modificado parcialmente en la reforma de 2017 del RGRVA realizada por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre. Sin embargo, la redacción actual no ha variado materialmente la solución que pretendía establecer la redacción original de este precepto. Hay que significar también que los reglamentos anteriores al RGRVA de 2005 no contenían una regla similar al artículo 35.2, por lo que durante su periodo de aplicación la cuantía de la reclamación venía fijada por el importe total del acto, a pesar de que pudiera estar regularizando de forma agregada varias obligaciones tributarias.

En el apartado siguiente analizaremos esta cuestión y cómo se resuelve por parte de la resolución del TEAC que da lugar a este comentario.

3.2. LA CUANTÍA DE LA RECLAMACIÓN CUANDO EL ACTO IMPUGNADO LIQUIDA, REGULARIZA O SANCIONA VARIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE FORMA AGREGADA

Tanto la LGT como el RGI permiten que un mismo procedimiento de comprobación se extienda a obligaciones tributarias distintas. Si la Administración considera que existen aspectos que deben ser corregidos, bien puede dictar un acto por cada obligación tributaria que proceda regularizar, bien puede regularizar cada una de dichas obligaciones recogiéndolas finalmente en un único acto.

Así se establece, por ejemplo, para el procedimiento de comprobación limitada, al señalar el artículo 164.5 del RGI que «en relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos impositivos o de liquidación comprobados». En el ámbito del procedimiento de inspección, el artículo 176.3 del RGI se pronuncia en términos similares.

El hecho de que la Administración en un único acto pueda recoger el resultado de una regularización que comprende varias obligaciones tributarias distintas no supone que cada una de ellas pierda su autonomía. Tampoco exonera a la Administración de concretar cuál es el resultado que corresponde a cada una de ellas, aunque finalmente se recojan de forma agregada. O dicho de otra manera, la Administración debe identificar e individualizar cada una de las deudas resultantes de cada obligación tributaria objeto de comprobación, sin perjuicio de que la liquidación o el acto final pueda recoger la suma algebraica de todas ellas.

Esta exigencia (de individualización) es coherente con la configuración del régimen de las obligaciones tributarias porque, entre otros aspectos, la liquidación de intereses de demora de cada deuda tendrá un *dies a quo* diferente. Así lo ha señalado el TEAC, en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA), en varias Resoluciones como la de 29 de junio de 2010 (RG 229/2009–NFJ038869–).

Además de estos casos, existen otros ejemplos en los que un mismo acto administrativo regulariza o recoge de forma agregada aspectos que se refieren a obligaciones tributarias diferentes o de distinto origen. Ello sucede habitualmente en las actuaciones derivadas de procedimientos de apremio, y particularmente cuando se trata de actuaciones de derivación de la responsabilidad contra responsables y sucesores (art. 174.4 d) LGT). También en materia sancionadora el acto que pone fin al procedimiento puede imponer sanciones que tienen su origen en infracciones vinculadas a obligaciones tributarias diferentes –*vid.* el art. 22.4 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario–.

Cuando el interesado impugna un acto que regulariza o se refiere a obligaciones tributarias diferentes, recogiendo finalmente de forma conjunta el resultado de todas ellas, se plantea inmediatamente la siguiente duda: ¿cómo se determina la cuantía a efectos del correspondiente recurso administrativo o judicial? Esta duda surge porque existen dos respuestas posibles: identificar la cuantía con la cuota, deuda o importe de cada obligación tributaria o identificar la cuantía con el montante global de la cuota, deuda u otro importe del acto impugnado que de forma conjunta recoge el resultado individualizado de la regularización procedente por cada una de las obligaciones tributarias comprendidas por el procedimiento.

La respuesta que se dé a esta pregunta tiene gran trascendencia. Para su correcta explicación creemos que es útil exponer brevemente con carácter previo cómo se ha tratado esta cuestión en la vía judicial, preferentemente al hilo de la fijación de la cuantía en el ámbito contencioso-administrativo para determinar si cabe recurso de apelación, y hasta la entrada en vigor de la reforma de la LJCA por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, para acceder al recurso de casación ante el Tribunal Supremo. Como es sabido, hasta esta reforma el acceso al recurso de casación ordinario dependía fundamentalmente de la cuantía del asunto y no, como sucede actualmente, de si el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

El Tribunal Supremo reiteradamente se pronunció en el sentido de que cuando un mismo acto liquida, regulariza o sanciona obligaciones tributarias distintas, aunque afecten al mismo tipo de tributo, solamente accederían a la casación (y correlativamente al recurso de apelación) las que específicamente alcancen la cuantía mínima establecida en cada momento por la LJCA (*vid.*, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2008 [rec. núm. 547/2004 –NFJ031820–] y 4 de mayo de 2009 [rec. núm. 20/2008 –NFJ036436–]).

En este sentido, para identificar cada una de las obligaciones tributarias, el Tribunal Supremo atiende al carácter instantáneo o periódico del tributo (u obligación de realizar pagos a cuenta). Cada ejercicio de un tributo periódico da lugar a una obligación tributaria diferente, y será el monto de la cuota resultante el que habrá que verificar para ver si alcanza la cifra establecida en

cada momento para los recursos en los que se exija una cuantía mínima (*vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2001 [rec. núm. 796/1996 –NFJ011801–]). Cuando se trata de tributos instantáneos, la cifra de referencia es la cuota devengada por cada hecho imponible. No obstante, cuando se trata de tributos instantáneos de liquidación periódica –como por ejemplo el IVA–, el Tribunal Supremo consideró que había que atender a la cuota derivada en cada periodo de liquidación (mensual o trimestral). Por lo tanto, cuando se trata de tributos de carácter instantáneo de liquidación periódica, no se atiende ni a la cuota devengada por cada hecho imponible, ni a la resultante del conjunto del año natural. El mismo criterio se ha aplicado a las obligaciones de realizar retenciones e ingresos a cuenta, en la medida en que se trata de una suerte de «tributo/obligación instantánea» de liquidación periódica (*vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2010 [rec. núm. 180/2009 –NFJ041170–]). Un ejemplo ilustrará lo anterior:

EJEMPLO

Comprobación del IVA en los ejercicios 2010 y 2011, siendo el periodo de liquidación trimestral (T). Tras la comprobación resulta una liquidación que se desglosa del modo siguiente en lo que respecta solamente a la cuota:

- 1T-2010, 3T-2010, 2T-2011 y 3T-2011: correctos.
- 2T-2010 (+ 30.000 €), 4T-2010 (+ 100.000 €), 1T-2011 (+ 660.000 €), 4T-2011 (+10.000 €).
- Total de cuota liquidada: 800.000 euros.

Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, cada trimestre del IVA da lugar a una obligación tributaria distinta. Por ello hay que comprobar la cuota exigida por el acto impugnado por cada periodo de liquidación, sin que pueda atenderse a estos efectos a la suma del total de las cuotas liquidadas, a pesar de que, como en este caso, el acto de liquidación las recoja de forma agregada. Conforme a ello, en el ejemplo indicado solamente podría acceder a la casación ordinaria la cuota del primer trimestre del IVA 2011 (1T-2011), pues es la única que supera la cifra de 600.000 euros –nos referimos, lógicamente, a los periodos en que la cuantía para acceder al recurso de casación estaba fijada en dicha cuantía, particular que sucedió desde la modificación de la LJCA por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, hasta la entrada en vigor el 22 de julio de 2016 de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 7/2015–.

Dada la redacción de los apartados 1, 2 y 5 del artículo 35 del RGRVA antes de su modificación en 2017, consideramos que en el ámbito económico-administrativo la cuantía podría identificarse del mismo modo en que sucede en el ámbito judicial cuando el acto impugnado comprende obligaciones tributarias distintas. En consecuencia, para fijar la cuantía de las reclamaciones habría que

atender al montante de cada obligación tributaria, sin perjuicio de que aquí, a diferencia de lo que sucede en el ámbito judicial, se tome el importe de la deuda tributaria y no solamente el de la cuota.

La aplicación a las reclamaciones económico-administrativas de los mismos criterios utilizados por el Tribunal Supremo para la vía judicial tendría apoyo suficiente en la redacción del artículo 35.2 del RGRVA al señalar que «cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo objeto de la impugnación se incluyan varias deudas, [...], se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, [...] de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento».

Conforme a ello, en la vía económico-administrativa cada obligación tributaria generaría una deuda tributaria diferente a los efectos de establecer la cuantía. Para determinar cuándo nos encontramos ante obligaciones diferentes se puede aplicar la distinción que utiliza el Tribunal Supremo entre tributos periódicos e instantáneos y dentro de los instantáneos, entre tributos de liquidación periódica y tributos sin periodo de liquidación (o de liquidación inmediata). Si esto es así, utilizando aquí los datos del ejemplo señalado anteriormente, en ese caso existirían a efectos del artículo 35.2 del RGRVA cuatro deudas u obligaciones tributarias diferentes, dado que conforme a la doctrina del Tribunal Supremo cada periodo de liquidación del IVA genera una deuda (cuota) independiente. De ahí que, siguiendo estos criterios en el marco del artículo 35.2 del RGRVA, la cuantía de la reclamación económico-administrativa sería la de la deuda de mayor importe –que en el ejemplo era la del primer trimestre del IVA 2011 (660.000 €) y no la suma del conjunto de la deuda que de forma agregada recoge el acto de liquidación (800.000 €)–.

En la medida en que en la vía económico-administrativa haya que identificar cuándo nos encontramos ante obligaciones o deudas tributarias diferentes del modo expuesto anteriormente, puede observarse que en este punto no habría diferencias sustanciales entre las reglas que rigen la cuantía en las vías administrativa y judicial: cada obligación tributaria genera una deuda tributaria diferente a efectos de determinar la cuantía, a pesar de que se liquiden en un mismo acto administrativo.

Aunque exista esta similitud, no podemos olvidar que el recurso de alzada ordinario, a diferencia de lo que sucede en el ámbito del recurso de casación ordinario, podrá interponerse contra todas las obligaciones tributarias que recoja el acto o actos impugnados, siempre que el importe de alguna de ellas supere la cuantía establecida para este recurso –este mismo criterio es aplicable también cuando se produce la acumulación de reclamaciones (*vid.* art. 35.5 RGRVA, en la redacción anterior a la reforma de 2017, hoy art. 230.4 LGT)–. Por el contrario, en la vía contencioso-administrativa cuando un acto recoja varias deudas o se produzcan supuestos de acumulación, aunque la cuantía se determina por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquellas, ello no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación (art. 41.3 LJCA).

Pues bien, a pesar de que esa interpretación era la más razonable, sobre todo porque es la que encaja en el tenor literal del artículo 32.2 del RGRVA, la posición inicial del TEAC y algunos pronunciamientos de la Audiencia Nacional era diferente, esto es, consideraban que la cuantía de la reclamación había que identificarla con el importe global del acto impugnado, a pesar de que liquidara, regularizara o sancionara obligaciones tributarias distintas (*vid.*, entre otras, las Resolu-

ciones del TEAC de 31 de enero de 2008 [RG 282/2006 –NFJ028500–] y 12 de julio de 2007 [RG 1259/2005 –NFJ028554–] y las Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de noviembre de 2009 [rec. núm. 180/2007 –NFJ071703–] y 18 de abril de 2011 [rec. núm. 651/2009 –NFJ043768–].

Estos pronunciamientos eran más que discutibles, y estaban en cierta manera condicionados, si bien de forma errónea, por la solución que ofrecía la legislación anterior al RGRVA de 2005, que no contemplaba un precepto similar al artículo 35.2, particular que llevaba a fijarse solo en el importe global del acto.

En este contexto, temporalmente puede fijarse la terminación de esta interpretación errónea de las reglas de cuantía del RGRVA 2005 en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2011 (rec. núm. 206/2010 –NFJ044901–), que es precisamente la sentencia que cita la resolución del TEAC que es objeto de este comentario.

En esta sentencia del Tribunal Supremo el acto de origen impugnado era una liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) que de forma agregada regularizaba cuatro ejercicios –en el marco del mismo recurso se impugnaba también un acto sancionador que también, de forma agregada, exigía la sanción impuesta por cada uno de esos cuatro ejercicios–. Ninguna de las deudas o sanciones de cada ejercicio superaba la cifra de 150.000 euros, si bien la suma de todas ellas sí superaba esa cantidad. En el caso en particular, a pesar de que la resolución del TEAR se pronunciaba en única instancia, el obligado tributario recurrió en alzada ante el TEAC, el cual resolvió la misma porque consideró que la cuantía sí era superior a 150.000 euros, teniendo como referencia el importe total del acto y no el monto de cada una de las obligaciones regularizadas.

El Tribunal Supremo rechazó la posibilidad de acudir en alzada en este caso interpretando por primera vez el artículo 35.2 del RGRVA (*vid.* FJ 2). La sentencia comienza señalando que «el hecho imponible en el IRPF es la obtención de renta por parte de una persona física residente en España en el transcurso de un periodo impositivo concreto; estamos, pues, ante un impuesto periódico, cuyo cálculo se delimita temporalmente, y este periodo impositivo es el del año natural, produciéndose el devengo el 31 de diciembre de cada año [...]». Conforme a ello, cuando «[el art. 35.1 RGRVA] habla de deuda tributaria en referencia al art. 58 de la LGT, no puede más que referirse a la que surge de la obligación tributaria, de suerte que a una obligación tributaria sigue la correspondiente deuda tributaria; y cuando, art. 35.2 del RD 520/2005, hace referencia a un solo documento con varias deudas, está contemplando, así mismo, varias obligaciones tributarias que dan lugar a varias deudas que quedan plasmadas en un único documento».

A la vista de lo anterior, la sentencia del Tribunal Supremo concluye que en este caso «existen cuatro hechos imponibles, la obtención de rentas en los ejercicios de 1999, 2000, 2001 y 2002, que ha dado lugar a cuatro deudas tributarias, conformada por cada cuota anual y sus respectivos intereses; y también, una sanción por cada uno de los ejercicios. La liquidación [...] comprende en un solo documento cuatro deudas tributarias, una por cada ejercicio, y, acumulado, un solo acuerdo sancionador que comprende hasta cuatro sanciones una por cada ejercicio; siendo ello así, la cuantía a tener en cuenta a efecto de cuantificar la reclamación, art. 35.2, es la deuda, esto es cuota

más intereses, o acto, esto es sanción, de mayor importe. Y visto que ninguna supera la cuantía de los 150.000 €, art. 36, no cabía contra la resolución del TEAR [...] recurso de alzada ante el TEAC. Por tanto, la resolución del TEAR agotaba la vía económico-administrativa, resultando competente, art. 10.1.d) de la LJ, el Tribunal Superior de Justicia [y no a la Audiencia Nacional]].

Pues bien, la resolución del TEAC, que es objeto de este comentario, enjuicia un supuesto similar al de la sentencia del Tribunal Supremo, esto es, un acto de liquidación donde de forma agregada se regularizan varias obligaciones tributarias distintas –en este caso, dos ejercicios de IRPF–. La resolución señala que aunque las normas que regulan los procedimientos de comprobación e inspección permitan que un único acuerdo de liquidación contenga «tantas liquidaciones como periodos son objeto de comprobación, de forma que la deuda final resultante del acuerdo puede determinarse por la suma algebraica de todas las liquidaciones practicadas», a efectos de determinar la cuantía de la reclamación económico-administrativa contra ese único acto resulta aplicable el artículo 35.2 del RGRVA. De forma específica, señala el TEAC que este precepto «prevé el supuesto de que en el documento en el que se consigne el acto administrativo impugnado se incluyan varias deudas, y establece que la cuantía de la reclamación será la de la deuda de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todas las consignadas en el documento» (FJ 3). La resolución termina su fundamentación apoyándose en la sentencia del Tribunal Supremo antes referida.

La solución que propugna la resolución del TEAC es correcta porque es la regla que prevé el artículo 35.2 del RGRVA. En este contexto, no se trata de un criterio totalmente novedoso, pues desde hace tiempo los TEA vienen asumiendo en la práctica esta interpretación, especialmente a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo indicada. El hecho de que se haya tenido que pronunciar de forma específica el TEAC ahora en 2018 responde más que a un cambio de criterio a un error que probablemente se produjo al configurar el pie de recurso de la resolución del TEAR recurrida en este caso.

La reforma de 2017 del artículo 35 del RGRVA no ha modificado en modo alguno este criterio, a pesar de que la redacción de su apartado segundo no sea exactamente la misma. Tampoco la segunda frase introducida en el actual artículo 35.2 –que no estaba en la redacción originaria– modifica esta conclusión. Se trata de la siguiente frase: «Las reclamaciones contra actos que realicen varios pronunciamientos y solo alguno de ellos contenga o se refiera a una cuantificación económica, se considerarán de cuantía indeterminada».

Esta frase se refiere a la situación en que el acto impugnado, además de regularizar cuestiones referidas a una cuantificación económica (liquidación de deuda, imposición de sanción pecuniaria, recargo, modificación de bases imponibles negativas o cuotas a compensar, etc.), regulariza aspectos que no vengán referidos a ninguna cuantificación económica (cambio de domicilio fiscal, inclusión en la Dirección Electrónica Habilitada, sanciones no pecuniarias, etc.). En estos casos, lo lógico es considerar que la cuantía del asunto viene determinada por la parte del acto impugnado que no tiene cuantificación económica, en la medida en que, al tratarse de un caso de cuantía indeterminada, provoca que quepa recurso de alzada ordinario y el procedimiento aplicable sea el ordinario. Esta solución era posible antes de la modificación de 2017, por lo que la frase referida lo único que viene a señalar de forma expresa es un criterio que se desprendía de la normativa anterior interpretada en su conjunto.

Terminaremos este epígrafe tratando de forma breve una duda interpretativa acerca de la cuantía en la impugnación de acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria en los que el responsable puede discutir la legalidad de las deudas que son objeto de derivación –con carácter general, eso es posible en todos los casos salvo que se trate de los supuestos de responsabilidad del art. 42.2 LGT, como señala el art. 174.5 de la misma norma–.

Pues bien, dado que en el marco de la impugnación de estos acuerdos puede discutirse, además del supuesto por el que se deriva la responsabilidad, la legalidad de las deudas a las que afecta dicha derivación, lo lógico es aplicar a efectos de la cuantía la misma regla del artículo 35.2 del RGRVA, especialmente cuando se refieren a obligaciones tributarias distintas. Sin embargo, esta conclusión podría desderezarse por el hecho de que en el artículo 35.1 del RGRVA, tras su modificación en 2017, se ha dispuesto la siguiente regla específica: «Sin perjuicio de lo anterior, en los siguientes supuestos, la cuantía de la reclamación será: [...] d) En las reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad, el importe objeto de derivación».

Esta regla específica podría interpretarse en el sentido de que en estos casos la cuantía viene determinada por el importe total del acuerdo de derivación de responsabilidad, a pesar de que recoja deudas y/o sanciones que proceden de obligaciones tributarias distintas del deudor principal. Con todo, a esta posición podría oponerse que esta regla específica hay que interpretarla a la vista del apartado 2 del artículo 35 del RGRVA, dado que el mismo tiene vocación general, al resultar aplicable, pues no se dice lo contrario, tanto a la regla general como a las reglas específicas que recoge el apartado primero. Si esto es así, en los acuerdos de derivación de responsabilidad, la cuantía habría que identificarla con la obligación tributaria de mayor importe que es objeto de derivación. Si nuestra posición es la correcta, la regla específica incluida en 2017 no tendría materialmente efectos, pues esta conclusión ya se derivaba de la redacción anterior del artículo 35 del RGRVA. Es por ello por lo que con toda probabilidad el «legislador reglamentario» haya introducido la regla específica del artículo 35.1 d) del RGRVA para computar como cuantía de la reclamación la totalidad del acto de derivación de responsabilidad. Si esto es así, lo cual es ciertamente discutible, al menos debemos advertir que la técnica normativa utilizada no es la más adecuada, pues en ningún momento se señala que el artículo 35.2 del RGRVA (acto que se refiere a varias obligaciones tributarias distintas) no se aplica a las reglas específicas del apartado primero del mismo precepto.

3.3. CONSECUENCIAS DE LA INFRACCIÓN DE LAS NORMAS QUE REGULAN LA CUANTÍA CUANDO AFECTAN A LA COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS: NULIDAD DE PLENO DERECHO O MERA ANULABILIDAD

El hecho de que exista un buen número de resoluciones administrativas y judiciales sobre las normas que regulan la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas –especialmente cuando afectan a la competencia de los TEA– acredita que es una cuestión que suscita controversia.

De los casos en que surgen discrepancias nos interesa analizar aquí, sobre todo, las consecuencias cuando el error en su determinación afecta a la competencia de los TEA y dicho error es provocado por los propios TEA y no por la actuación del recurrente.

Previamente, sin embargo, conviene hacer una breve referencia a los casos en que el error es provocado por el propio recurrente. Nos referimos a los supuestos en que el recurrente, a pesar de las indicaciones dadas en el pie de recurso de una resolución de un TEA, sigue una vía de recurso distinta (y errónea). Cuando ello sucede, el recurso administrativo o judicial del interesado está abocado a su inadmisión. Piénsese, por ejemplo, cuando el interesado recurre en la vía judicial una resolución de un TEAR a pesar de que en el pie de recurso se señala (correctamente) que se está resolviendo en primera instancia y se comunica que lo que procede es interponer recurso de alzada ordinario ante el TEAC. Otro ejemplo sería cuando se recurre mediante el recurso de alzada ordinario ante el TEAC una resolución del TEAR en cuyo pie de recurso se indica (correctamente) que resuelve en única instancia, correspondiendo interponer recurso contencioso-administrativo ante el TSJ. En estos supuestos, partiendo de que las resoluciones de los TEA mencionadas son correctas en cuanto a la fijación de la cuantía y los recursos que proceden, el recurso interpuesto (erróneamente) por el interesado será inadmitido, siendo esta la principal consecuencia y sin que pueda concluirse aquí que se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva (*vid.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2012 [rec. núm. 846/2010 –NFJ071704–]).

Una vez señalado lo anterior, analizaremos las consecuencias cuando la incorrecta determinación de la cuantía por parte de los TEA afecta a su competencia y eso conduce a indicar la procedencia de un recurso incorrecto, siguiendo el interesado la vía (errada) de recurso señalada por el TEA. En este escenario los casos más habituales son los tres siguientes.

El primero es cuando un TEAR resuelve señalando que lo hace en única instancia, cuando por razón de la cuantía cabía recurso de alzada ordinario. El interesado acude al TSJ correspondiente, viendo que finalmente su recurso contencioso-administrativo es inadmitido, porque la vía administrativa no se había agotado completamente, dado que por razón de la cuantía (correctamente determinada), cabría recurso de alzada ordinario ante el TEAC.

El segundo es cuando un TEAR resuelve en primera instancia, señalando que procede recurso de alzada ordinario ante el TEAC. El interesado recurre en alzada, viendo cómo después el TEAC inadmite su recurso señalando que por razón de la cuantía no cabía este recurso, por lo que la resolución del TEAR agotaba la vía económico-administrativa, debiendo haberse interpuesto recurso contencioso-administrativo (*vid.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 [rec. núm. 4675/2007 –NFJ046691–]).

Finalmente, el tercer supuesto es una derivación del anterior. Los hechos serían los mismos, si bien lo que sucede es que el TEAC (erróneamente) admite y resuelve el recurso de alzada ordinario. Posteriormente se acude a la vía judicial, y la Audiencia Nacional inadmite el recurso contencioso-administrativo, por no haber, por razón de la cuantía, recurso de alzada ordinario, lo que supone que la resolución del TEAR debió ser recurrida directamente en la vía contencioso-administrativa ante el TSJ correspondiente.

En todos estos casos en que el error, del que deriva la inadmisión, no es imputable al interesado, los tribunales administrativos y judiciales suelen resolver acordando, además de la inadmisión, la anulación de la resolución del TEA al efecto de que se dicte y se notifique de nuevo indicando el recurso procedente y el plazo para interponerlo. Así, por ejemplo, la resolución del TEAC, objeto de este comentario, ordena al TEAR a notificar de nuevo al interesado su resolución, señalando que se dicta en única instancia y que, por lo tanto, procede interponer recurso contencioso-administrativo en el plazo de dos meses.

Pues bien, a la vista de lo anterior, hay que analizar si estos «errores que alteran la competencia» constituyen un vicio de nulidad de pleno derecho o de mera anulabilidad. Lógicamente, este vicio no es imputable a los actos de la Administración tributaria originariamente impugnados, sino a las resoluciones de los TEA.

La calificación como un vicio de nulidad de pleno derecho o de mera anulabilidad puede tener, en nuestra opinión, importantes consecuencias, especialmente porque la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha admitido la posibilidad de que la prescripción se produzca en el ámbito económico-administrativo (*vid.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2012, [rec. núm. 136/2009 –NFJ049309–], y las demás resoluciones citadas en la misma).

Si se califica como un supuesto de nulidad de pleno derecho, podría llegar a apreciarse en algunos casos la prescripción en vía económico-administrativa. Para ello habría que computar el tiempo transcurrido entre la resolución del TEA incorrecta y la resolución del mismo órgano que rectifica el error correspondiente en cumplimiento de la resolución administrativa o judicial posterior que lo declara. Utilizando el primer ejemplo anteriormente expuesto, se computaría el tiempo transcurrido desde la resolución del TEAR inicial, hasta la fecha en que, tras la resolución de inadmisión del TSJ, se dicta y se notifica correctamente por parte del TEAR al interesado la resolución de la reclamación económico-administrativa que señala que se resuelve en primera instancia procediendo interponer el recurso de alzada ordinario. Si computamos todo este tiempo, al que hay que añadir el tiempo de la tramitación de la reclamación inicial desde la última actuación interruptora de la prescripción (normalmente desde la presentación del escrito de alegaciones ante el TEAR –*vid.*, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2015 [rec. núm. 1940/2013 –NFJ057976–]), es posible que hayan transcurrido cuatro años. Con todo, para que pueda apreciarse tal prescripción es imprescindible que estemos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho, dado que conforme a la doctrina reiterada del Tribunal Supremo cuando el vicio es de mera anulabilidad los efectos interruptivos de la prescripción se mantienen (*vid.*, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2016 [rec. núm. 1306/2014 –NFJ062260–]).

La sentencia de la Audiencia Nacional que da lugar a este comentario no aborda de forma específica esta cuestión, si bien señala que la falta de competencia por razón de la cuantía es un motivo de nulidad. No señala, sin embargo, si es un motivo de nulidad de pleno derecho o de mera anulabilidad.

En nuestra opinión, el vicio que estamos analizando podría encajar en alguno de los dos supuestos de nulidad de pleno derecho que establece el artículo 217 de la LGT:

«1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio. [...]».

Respecto a la primera causa de nulidad, el caso que estamos analizando podría constituir un supuesto de vulneración del artículo 24.2 de la Constitución española, en la medida en que el conocimiento del asunto se estaría atribuyendo, en caso de no haberse apreciado el error, a un órgano que no el «juez ordinario predeterminado por la ley» –este derecho es el soporte subjetivo de una efectiva tutela judicial sin indefensión, configurada constitucionalmente como derecho fundamental–. Con todo, no se nos escapa la dificultad de considerar este caso como un supuesto de nulidad de pleno derecho, pues el Tribunal Constitucional ha señalado reiteradamente que las cuestiones de competencia reconducibles al ámbito de la interpretación y aplicación de las normas reguladoras de la competencia entre órganos de la jurisdicción ordinaria no rebasan el plano de la legalidad careciendo, por tanto, de relevancia constitucional (*vid.* las Sentencias del Tribunal Constitucional, entre otras, 35/2000 –NCJ052223–, 69/2001 –NCJ051674– y 105/2016 –NCJ061410–).

Por lo que concierne a la segunda causa de nulidad de pleno derecho, el TEAC mantuvo en su momento que los casos que estamos analizando constituían un supuesto de nulidad de pleno derecho. En particular, así lo señala la Resolución del TEAC de 14 de octubre de 2014 (RG 5188/2011 –NFJ071684–), refiriéndose a una resolución suya anterior, la de 20 de diciembre de 2012 (RG 4460/2009).

Esta Resolución de 20 de diciembre de 2012 no se encuentra en la base de datos de doctrina del TEAC. Con todo, de acuerdo con lo que señala la Resolución de 14 de octubre de 2014, en la resolución de 2012 se llegó a la conclusión de que el caso que estamos analizando constituía una causa de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1 b) de la LGT. La Resolución de 14 de octubre de 2014 supone un cambio expreso de criterio, como reconoce la propia resolución, pues niega que se trate de un supuesto de nulidad de pleno derecho y afirma que se trata de un mero caso de anulabilidad. Es relevante significar que la Resolución del TEAC de 14 de octubre de 2014 cuenta con un voto particular de la Vocalía 12.^a del TEAC, al que se adhieren los titulares de las Vocalías 5.^a, 8.^a y 11.^a. El voto particular no está publicado en la página del TEAC y, aunque su texto ha sido solicitado por quien firma este trabajo al amparo de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, el mismo no ha sido facilitado en la fecha en que se entrega este comentario.

Respecto a los argumentos que maneja el TEAC en la Resolución de 14 de octubre de 2014 para sostener que no se trata de un caso de nulidad de pleno derecho, conviene señalar lo siguiente. De la (incompleta) información que aparece en la resolución, parece que el interesado interpu-

so la reclamación ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), solicitando que se elevara directamente la misma al TEAC, en aplicación de la opción que prevé el artículo 229.6 de la LGT. Como es sabido, este precepto permite que la reclamación económico-administrativa se resuelva en primera y única instancia por el TEAC, cuando por razón de la cuantía la resolución que dictara el TEAR fuera susceptible de recurso de alzada ordinario. Pues bien, a pesar de que el interesado se acogió a la opción del artículo 229.6 de la LGT, la reclamación económico-administrativa fue resuelta por el TEAR competente por razón del territorio (Andalucía, en este caso). No se señala en la resolución del TEAC si este error fue imputable a la AEAT, que en vez de remitir la reclamación al TEAC la remitió al TEAR de Andalucía. Tampoco se indica, y por lo tanto presumimos que no fue así, que en algún momento el TEAC rechazara conocer en primera y única instancia la reclamación, remitiendo las actuaciones al TEAR competente en aplicación del artículo 53 del RGRVA. Por último, nada se dice de si la resolución del TEAR negaba en su pie de recurso la posibilidad de recurrir la misma a través del recurso de alzada ordinario. Como nada se dice, presumimos que la resolución del TEAR en este punto era correcta, esto es, indicaba que resolvía la reclamación en primera instancia, señalando el plazo para interponer el recurso de alzada ordinario.

Teniendo en cuenta estos elementos fácticos, parece que cuando el TEAC niega que estemos ante una causa de nulidad de pleno derecho lo hace partiendo de la premisa de que nunca estuvo en discusión la posibilidad de conocer el asunto, bien en segunda instancia a través del recurso de alzada ordinario, bien en primera y única instancia si el interesado ejercía la opción del artículo 229.6 de la LGT. Es relevante lo anterior, pues es precisamente esa circunstancia la que afecta a la posterior competencia en la vía judicial, especialmente cuando el acto impugnado procede de la Administración General del Estado. Conforme a ello, lo que el TEAC afirma que es un vicio de mera anulabilidad es la circunstancia de que habiendo el interesado optado por la opción del artículo 229.6 de la LGT, se haya desconocido la misma por el hecho de haber resuelto la reclamación en primera instancia el TEAR competente por razón del territorio. El TEAC afirma que no estamos en este caso ante una resolución dictada por «órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio», porque el desconocimiento de dicha voluntad no altera las normas de atribución de competencias por razón de la materia o el territorio, sino solo a la distribución de funciones entre los órganos que legalmente tiene atribuida la competencia objetiva y territorial.

A pesar del alambicado argumento del TEAC, lo que sí se puede deducir de su resolución, al menos en sentido contrario, que sí estaríamos ante una causa de nulidad de pleno derecho cuando el error se refiere a si cabe o no recurso de alzada ordinario –elemento, volvemos a insistir, que no pareció estar en ningún momento en discusión en el asunto tratado por el TEAC–. En este caso, sí concurriría la citada causa de nulidad de pleno derecho, pues incide en los órganos competentes, el momento en que se considera terminada la vía administrativa y la competencia judicial posterior. Conforme a ello, en la medida en que pueda concluirse que se trata de un supuesto de nulidad de pleno derecho, es posible apreciar, en algún caso, la prescripción en vía económico-administrativa, pues al tiempo transcurrido en la tramitación de la reclamación de la que deriva la resolución errónea del TEA hay que añadir el tiempo comprendido hasta que tal carácter erróneo es declarado posteriormente, bien en vía administrativa, bien en vía judicial.

Impuesto sobre sucesiones y donaciones, libre circulación de capitales y responsabilidad patrimonial del Estado legislador: una visión de conjunto

Análisis de la reciente jurisprudencia del TJUE y del TS

Lorenzo Emiliano Costa

Estudiante de doble licenciatura de Derecho y Ciencias Políticas y de la Administración

EXTRACTO

El proceso de descentralización de competencias normativas en materia del ISD –culminado con la Ley 22/2009– ha ocasionado un grave desajuste en los principios de justicia y equidad relativos a este impuesto. La carga fiscal de los no residentes en España se encontraba desproporcionada respecto a quienes sí residían en el país y podían beneficiarse de las bonificaciones autonómicas. En 2014, el TJUE condenó a España con fundamento en la violación del principio de libre circulación de capitales.

El primer objetivo de este comentario es, precisamente, analizar el alcance del principio de libre circulación de capitales del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en relación con la normativa tributaria nacional. Para realizar esta tarea proponemos una revisión de la jurisprudencia más relevante del TJUE, con especial atención a las sentencias en materia de impuesto sobre sucesiones.

En esta línea, observaremos como el propio TS resolvió recursos relativos a la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de las sentencias del TJUE comentadas. Estas resoluciones nos ofrecen la oportunidad de revisar los requisitos necesarios para apreciar responsabilidad por daños y perjuicios derivados de la vulneración del derecho comunitario.

I. EL IMPUESTO ESPAÑOL Y LA NORMATIVA COMUNITARIA

El primer objetivo de este estudio es aclarar la relación que existe entre el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) y el principio de libre circulación de capitales reconocido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). En esta sección, analizaremos la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) respecto de la materia que nos ocupa y averiguaremos la normativa y los principios aplicables a las transferencias de capital por medio de un negocio sucesorio y su tratamiento fiscal.

1. SUPUESTO DE HECHO

1.1. La Ley 22/2009, de 18 de diciembre

El proceso de descentralización fiscal en España se inició con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que sentó las bases para la sucesiva cesión de competencias tributarias a las comunidades autónomas de régimen común. En la Ley 30/1983, se estableció por primera vez el criterio del punto de conexión como base para la cesión de competencias de gestión y recaudación del ISD.

En 1987, se aprobó la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Si bien ha sido actualizada en varias ocasiones, esta ley sigue vigente y se ha desarrollado por el Real Decreto 1629/1991 (RISD). Los artículos 6 y 7 de la LISD establecieron que a los residentes en España se les exigirá el impuesto por obligación personal mientras que a los no residentes se les exigirá por obligación real.

Sucesivamente, en 1996 se empezó un proceso de cesión de competencias normativas sobre el ISD que culminó en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. Esta ley fue derogada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, aunque su contenido en materia de ISD no se modificó. El caso objeto de nuestro estudio tuvo su origen en la regulación de los artículos 32 y 48 de la citada ley de 2009.

Su artículo 48 autoriza a las comunidades autónomas a asumir competencias para la aprobación de deducciones y bonificaciones en la cuota tributaria del ISD. En los últimos años, prácticamente todas las asambleas legislativas autonómicas han aprobado bonificaciones de entre el 95 % y el 100 % de la cuota y esto ha conllevado una drástica reducción de la recaudación del tributo y una fuerte desigualdad de trato entre distintos contribuyentes con efectos deletéreos sobre la equidad y justicia del sistema tributario (Rozas Valdés, 2017, Capítulo VIII). Esta última anomalía se manifiesta con mucha claridad en relación con los contribuyentes que residen en

el extranjero. En efecto, el artículo 32 de la Ley 22/2009 regula el criterio del punto de conexión y establece que a efectos del pago del impuesto «se aplicará la normativa de la comunidad autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual».

Todo lo que acabamos de exponer implicaba que solo los contribuyentes residentes en España eran susceptibles de gozar de los beneficios fiscales que preveía la normativa autonómica, puesto que los no residentes tributaban por obligación real según la normativa estatal (arts. 6 y 7 LISD). En cambio, cuando el causante era residente en el extranjero, se aplicaba la normativa estatal del impuesto –sin bonificaciones– a los bienes y derechos situados en España (art. 32 Ley 22/2009).

1.2. La Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 y la reforma de 2014

La Comisión Europea –en calidad de *guardiana de los tratados*– empezó a interesarse en el asunto en julio de 2007. En esa ocasión, el órgano comunitario envió un escrito de requerimiento al Reino de España advirtiéndole de la posible incompatibilidad de algunos aspectos de la legislación estatal del ISD con los artículos 21 y 63 del TFUE.

Tras la aprobación de la Ley 22/2009 –que no modificaba la normativa de 2001– la Comisión reiteró sus reclamaciones en dos ocasiones y –no conforme con las respuestas del Reino de España– interpuso un recurso por incumplimiento ante el TJUE en marzo de 2012.

El 3 de septiembre de 2014, el TJUE dictó sentencia condenatoria por la infracción del artículo 63 del TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (AEEE) sobre libre circulación de capitales (asunto C-127/12 –NFJ054901–). Como consecuencia de este fallo, España modificó el criterio de sujeción al impuesto por medio de la disposición adicional segunda de la Ley 26/2014. A través de esta reforma se elaboró un complejo sistema *ad hoc* para la atribución de un punto de conexión autonómico a los residentes de otros países de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE). En sustancia, se establece que los contribuyentes que residen en la UE pueden valerse de los beneficios fiscales aprobados por la comunidad autónoma donde se halla la mayor parte de los bienes y derechos del caudal relicto de la herencia o legado.

De esta forma, el gobierno pensaba asegurar el respeto de los tratados europeos y la paridad de trato respecto a los residentes en España. Aun así, los residentes en países terceros de la UE y del EEE seguían tributando por obligación real y se les aplicaba la normativa estatal que solo prevé una deducción en caso de doble imposición internacional.

1.3. Sentencia Welte y STS de 19 de febrero de 2018

La Sentencia Welte del TJUE de 17 de octubre de 2013 (asunto C-181/12 –NFJ052154–) abordó el asunto del tratamiento tributario de los residentes en países terceros de la UE resolviendo

una cuestión prejudicial planteada por un tribunal alemán respecto de un caso en que dos nacionales suizos –residentes en el país alpino– tuvieron que pagar a la agencia tributaria alemana un impuesto sobre sucesiones mucho más elevado de lo que hubieran tenido que pagar en tanto que residentes en Alemania. De hecho, de acuerdo con el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG –la ley que regula el ISD alemán–, los no residentes, como personas sujetas al impuesto por obligación real, solo tienen derecho a una reducción de 2.000 euros sobre la base imponible, mientras que la reducción hubiera ascendido a 500.000 euros si al menos uno –entre causante y causahabiente– hubiera sido residente en Alemania.

En el fallo de la sentencia, el TJUE declara que «Los artículos 56 CE y 58 CE [vigentes arts. 63 y 65 TFUE] deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece [...] que la reducción de la base imponible en el supuesto [...] que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro». Olvidando la pésima redacción del apartado citado, lo que viene a decir el TJUE es que también los residentes de un país tercero respecto del EEE pueden invocar el principio de libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE a la hora de tributar por bienes y derechos situados dentro del mismo EEE.

Dicho esto, pareció evidente que la reforma de 2014 era insuficiente para adecuar la normativa española del ISD a las exigencias del derecho comunitario. Esta omisión resulta aún más grave al haberse aprobado la norma un año después de la sentencia Welte que expone con toda claridad la necesidad de otorgar a todos –incluidos los no residentes de un Estado ajeno a la UE o EEE– el derecho a la aplicación de los beneficios fiscales de que gozan los residentes a efectos del ISD.

Fue así como, en atención a la jurisprudencia comunitaria, una residente en Canadá planteó un recurso ante el Tribunal Supremo (TS) para ver reconocido su derecho a indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado respecto de la liquidación del ISD. En la Sentencia de 19 de febrero de 2018 (rec. núm. 62/2017 –NFJ069781–), el TS resolvió a favor de la demandante y reconociendo que los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de setiembre de 2014 son aplicables a los residentes extracomunitarios (Álvarez Barbeito, 2018).

En fecha 22 de marzo de 2018 (rec. núm. 125/2016), el TS resolvió otro recurso análogo en el que la Abogacía del Estado alegaba que se hubiera tenido que emplazar en la demanda de indemnización a la Generalitat de Catalunya puesto que «la diferencia del trato fiscal entre residentes y no residentes en España es consecuencia de la aprobación por [la Generalitat] de una normativa que incluye bonificaciones y reducciones»¹. El TS rechazó este argumento aduciendo que la diferencia de trato deriva directamente de una norma estatal, cual es el artículo 32 de la Ley 22/1999, de 22 de diciembre.

¹ STS (Sala de lo Contencioso) núm. 1098/2018, de 22 de marzo (rec. núm. 125/2016).

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. La infracción del derecho de la UE por la normativa española

En el centro del asunto en cuestión está la infracción del derecho de la UE por parte del Reino de España. En particular, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, vino a modificar el sistema de repartición de competencias en materia tributaria y supuso una vulneración del principio de libre circulación de capitales estipulado en los artículos 63 del TFUE y 40 del AEEE. En su demanda, la Comisión solicitó condenar a España tanto por la vulneración del artículo 63 del TFUE como por la del artículo 21 del TFUE sobre libre circulación de personas. Sin embargo, el TJUE desestimó la parte del recurso basada en el incumplimiento del artículo 21 del TFUE alegando que la Comisión no acreditó nexo alguno entre la norma de derecho comunitario y la legislación estatal discutida².

2.2. El concepto de movimientos de capitales

Antes de dirimir la cuestión referida a la infracción del artículo 63 del TFUE, el TJUE vuelve sobre el concepto de *libre circulación de capitales* y –basándose en la jurisprudencia del mismo tribunal– aclara esta noción y hace una reseña de las bases legales de su regulación. El texto legislativo de referencia para la definición de la libre circulación de capitales es la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 24 de junio de 1988 (88/361/CEE). Esta directiva sirve de normativa de desarrollo del principio establecido en el artículo 63 del TFUE y en su anexo I presenta un listado de los movimientos de capitales contemplados en la directiva.

En la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, el TJUE menciona la resolución de una cuestión prejudicial planteada por un Tribunal alemán en 2010 –sentencia Mattner– en la que se señala que el listado del anexo I de la Directiva 88/361 no tiene carácter exhaustivo, que las donaciones y las sucesiones se recogen bajo la rúbrica XI. D y B «Movimientos de capitales de carácter personal» y que, por ende, los impuestos relativos a estas están comprendidos en el ámbito del artículo 63 del TFUE³.

La sentencia citada reviste particular importancia porque vincula la legislación en materia de ISD con el artículo 63 del TFUE. Sin embargo, en el caso Mattner el núcleo de la cuestión es la clasificación de las donaciones mientras que el TJUE ya se había pronunciado anteriormente sobre el tema de las herencias y sucesiones en la resolución del caso van Hilten-van der Heijden. En la Sentencia de 26 de febrero de 2006, el tribunal da una definición de lo que se considera

² Apartado 55 de la STJUE (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014, Comisión Europea contra Reino de España (asunto C-127/12 –NFJ054901–).

³ Apartados 19 y 20 de la STJUE (Sala Segunda) de 22 de abril de 2010, Vera Mattner contra Finanzamt Velbert (asunto C-510/08 –NFJ037920–).

«herencia» a efectos del derecho de la UE⁴ y argumenta que estas se deben entender incluidas en el ámbito del anexo I de la Directiva 88/361 salvo en los casos en que las transferencias patrimoniales se realicen entre residentes del mismo Estado miembro y que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados dentro de su territorio⁵.

2.3. La vulneración del artículo 63 del TFUE

El núcleo de la cuestión abordada en el fallo del TJUE es la infracción del artículo 63 del TFUE. Este precepto representa uno de los principios fundamentales de todo el sistema de la UE. Como sabemos la Unión se presenta como un proyecto orientado a la consecución de una siempre mayor integración política y económica del continente. Para conseguir este objetivo el legislador comunitario ha establecido tres principios para promover la creación de un mercado único europeo. El primero de estos principios es el de *libre circulación de personas* estipulado en el artículo 21 del TFUE, el segundo el de *libre circulación de mercancías* del artículo 28 del TFUE y el tercero el de *libre circulación de capitales* del artículo 63 del TFUE⁶. El caso objeto de nuestro coentario se refiere específicamente al último precepto citado puesto que –como hemos explicado en el apartado anterior– los negocios sucesorios constituyen un movimiento de capital.

Para justificar la diferencia de tratamiento tributario entre los residentes y los no residentes a efectos del impuesto sobre sucesiones, el Reino de España invocó ante el TJUE que su normativa tributaria se amparaba en el artículo 65 del TFUE. El primer apartado de este artículo permite a los Estados miembros «aplicar disposiciones de Derecho fiscal con el fin de distinguir entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital». A pesar de ello, el tercer apartado del mismo artículo precisa que estas disposiciones «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63».

El TJUE ya se había pronunciado en diversas ocasiones sobre el alcance del artículo 65 del TFUE y en la sentencia Arens-Sikken, de 11 de septiembre de 2009, había juzgado sobre la diferencia de trato fiscal entre residentes y no residentes en materia de impuesto sobre sucesiones. En el apartado 53 de la sentencia citada se declara que dichas disposiciones tributarias solo eran compatibles con el tratado si «la diferencia de trato afectaba a situaciones que no eran objetivamente

⁴ Apartado 41 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 23 febrero de 2006, Heirs of M. E. A. van Hilten-van der Heijden contra Inspecteur van de Belastingdienst (asunto C-513/03 –NFJ02403–): «[U]na sucesión consiste en una transmisión a una o varias personas del patrimonio dejado por el causante o, en otras palabras, en una transferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes, derechos, etc., que integran ese patrimonio».

⁵ Apartados 40 a 42 de la STJCE de 23 febrero de 2006, Heirs of M. E. A. van Hilten-van der Heijden contra Inspecteur van de Belastingdienst (asunto C-513/03 –NFJ02403–).

⁶ Artículo 63.1 del TFUE: «En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

comparables o resultaban justificadas por razones imperiosas de interés general». En caso contrario, la normativa hubiera supuesto una discriminación arbitraria incompatible con el derecho de la UE.

Además, el TJUE considera que la aplicación de la Ley 22/2009 supone una restricción encubierta de la libre circulación de capitales. En efecto –como ha señalado el TJUE en la Sentencia de 4 de junio de 2002, Comisión contra República de Portugal–, la disposición del artículo 63 del TFUE va más allá de la simple prohibición de la discriminación con base en la nacionalidad y/o lugar de residencia y se presenta como una proscripción de todo tipo de traba a la libre circulación de capitales⁷.

Por esta razón –en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014– el TJUE recuerda que «constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación». En nuestro caso la disminución de valor de la herencia es evidente puesto que doña Visitación –en virtud de la obligación real– tuvo que pagar una cuota tributaria diecisiete veces mayor (40.425,70 €) de la que hubiera pagado por obligación personal en la Comunidad de las Islas Baleares (2.394,75 €).

Además –como se expone en el apartado 67 de la sentencia citada– merecen particular importancia las restricciones a los movimientos de capitales que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro de la UE. A modo de ejemplo, podemos imaginar el caso de un hombre mayor no residente en España que decida invertir en un bien inmueble para que este pase a sus hijos el día de su fallecimiento. A la hora de decidir dónde realizar la inversión, la expectativa de pagar un impuesto sobre sucesión relativamente muy elevado en España –por el mero hecho de no residir en el país– supondrá un evidente desincentivo a la inversión.

Por los motivos que acabamos de exponer, el TJUE decidió condenar a España por incumplimiento de los artículos 63 del TFUE y 40 del AEEE –las disposiciones de este último artículo tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas del artículo 63 TFUE⁸– y obligó al Estado a adaptar la regulación del ISD al derecho comunitario.

2.4. La libre circulación de capitales en relación con terceros países

Como hemos anticipado, en la resolución del Caso Welte, el TJUE ha determinado que el trato diferencial de residentes en países extracomunitarios también es contrario al principio de

⁷ Apartado 44 de la STJCE de 4 de junio de 2002, Comisión Europea contra República de Portugal (asunto C-367/98): «En efecto, el artículo 73 B del Tratado prohíbe de manera general las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros. Dicha prohibición va más allá de la eliminación de toda desigualdad de trato de los operadores en los mercados financieros basada en su nacionalidad».

⁸ Apartado 27 de la STJUE (Sala Cuarta) de 22 de noviembre de 2012, Comisión Europea contra República Federal de Alemania (asunto C-600/10): «La même constatation s'impose s'agissant de l'article 40 de l'accord EEE dans la mesure où les stipulations dudit article revêtent la même portée juridique que les dispositions, identiques en substance, de l'article 63 TFUE». Nota: No existe traducción al español de la sentencia citada.

libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE. A pesar de ello, los gobiernos alemán y belga, así como la Comisión, sostuvieron ante el Tribunal de Luxemburgo que la normativa tributaria alemana podía admitirse con arreglo al artículo 64, apartado 1, del TFUE.

Este precepto prevé que las restricciones proscritas por el artículo 63 del TFUE se pueden mantener cuando se hayan aprobado antes del 31 de diciembre de 1993 y afecten a «inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales».

Como subraya el TJUE en la motivación de la sentencia, el artículo 64 no menciona las sucesiones –ni siquiera con la locución genérica de «movimientos de capitales de carácter personal»–. Asimismo, el tribunal recalca que es un principio fundamental del derecho comunitario que, «mientras que las libertades fundamentales reconocidas en los tratados deben interpretarse en sentido amplio, las excepciones a tal libertad han de interpretarse en sentido estricto»⁹.

En atención a estos argumentos –y una vez denegada la aplicación de las excepciones del art. 65 mencionadas anteriormente–, el TJUE procedió a dictar sentencia respondiendo a la cuestión prejudicial y aduciendo que la normativa alemana se oponía a los artículos 63 y 65 del TFUE.

II. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR

Paralelamente a las controversias surgidas en los tribunales comunitarios, en España el TS tuvo que resolver los recursos de algunos particulares que reclamaban la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado. En la segunda parte de este comentario analizaremos, por un lado, la normativa y los argumentos jurídicos empleados por el TS para fundamentar las demandas de indemnización y, por otro, detallaremos las opciones que tienen los particulares a la hora de exigir la indemnización.

1. SUPUESTO DE HECHO

1.1. La Sentencia del TS de 17 de octubre de 2017

Tras conocer el fallo de la sentencia del TJUE que acabamos de comentar, doña Visitación, residente en Alemania, presentó un escrito de solicitud indemnizatoria contra la Administración General del Estado. De hecho, en 2010 la recurrente ingresó a Hacienda el importe de 40.425,70 euros correspondiente a la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones que había devengado

⁹ Apartado 38 de la STJUE de 17 de octubre de 2013, Yvon Welte contra Finanzamt Velbert (asunto C-181/12 –NFJ052154–).

ese mismo año. En cambio, si se le hubiese aplicado la normativa autonómica de la Comunidad de las Islas Baleares –donde se encontraba el caudal relicto de la herencia–, doña Visitación solo hubiera tenido que pagar 2.394,75 euros, debido a las bonificaciones que se habían aprobado en esa comunidad autónoma.

El Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016 desestimó la solicitud de indemnización de la recurrente y entonces esta decidió acudir al TS para obtener la indemnización de la diferencia entre la cuota ingresada –que se liquidó de acuerdo con la normativa contraria al derecho comunitario– y la cuota que hubiera tenido que pagar como residente en las Islas Baleares al momento del devengo del impuesto.

El TS aceptó el recurso, revocó el Acuerdo del Consejo de Ministros y condenó a la Administración General del Estado a abonar a doña Visitación el importe de la indemnización (rec. núm. 2/2016 –NFJ068442–).

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador

Una vez que hemos visto los fundamentos de derecho en que se basa el fallo del TJUE que condena a España por la infracción del artículo 63 del TFUE, pasamos a analizar el objeto del recurso planteado por doña Visitación ante el TS, Sala de lo Contencioso, contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, por el que se desestima la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de la infracción del derecho comunitario.

En efecto, los particulares pueden ejercitar la acción para la indemnización de daños y perjuicios delante de los tribunales nacionales, puesto que no existe un instrumento jurídico que permite a los particulares dirigirse directamente contra un Estado miembro por la infracción del derecho de la UE. La doctrina ha señalado que los tribunales nacionales son virtualmente los órganos comunitarios de jurisdicción general y que pueden aplicar todas las normas del derecho de la UE a la hora de resolver litigios entre particulares o entre particulares y un Estado miembro (Temple Lang, 1996).

El TJUE ha indicado que, para que se pueda apreciar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, tienen que cumplirse tres requisitos indispensables (Vaitkevičiūtė, 2011).

1. Que la norma vulnerada fuera susceptible de conferir derechos a los particulares. Esta condición ha sido desarrollada por la sentencia *Francovich*, de 19 de noviembre de 1991¹⁰.

¹⁰ STJCE de 19 de noviembre de 1991, Andrea Francovich y Danila Bonifaci y otros contra República Italiana (asuntos acumulados C-6/90 y 9/90 –NSJ000703–).

2. Que la violación de la norma esté suficientemente caracterizada. Esto quiere decir que se haya ocasionado una vulneración grave y manifiesta del derecho comunitario. Este requisito se ha examinado por el TJUE en el caso *Brasserie du Pêcheur*, de 5 de marzo de 1996¹¹.
3. Que exista relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación del Estado y el daño sufrido por los particulares.

En el apartado siguiente analizaremos los argumentos principales aportados por los abogados del Estado para defender el Acuerdo del Consejo de Ministros que fue recurrido por doña Visitación. En la resolución que desestima la reclamación de indemnizaciones, se hace referencia a todos los requisitos citados anteriormente.

2.2. Los argumentos aportados por el Consejo de Ministros y la resolución del TS

2.2.1. La irregular constitución de la relación procesal

La primera alegación por parte de la Abogacía del Estado es de carácter procesal y se refiere a la necesidad de emplazamiento de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. El Estado considera que la diferencia de trato fiscal no le es imputable, puesto que esta deriva de las bonificaciones y reducciones sobre la cuota del ISD aprobadas por la asamblea legislativa de la comunidad autónoma.

El artículo 149.1.3.º de la Constitución española reconoce competencia exclusiva al Estado en materia de relaciones y tratados internacionales. En principio, la UE se constituye como una organización internacional y está regida por tratados internacionales, entre los cuales destaca el TFUE. Además, en el derecho internacional público rige el principio de unidad del Estado como sujeto de derecho y esto implica que solo el Estado tiene personalidad jurídica autónoma ante los órganos jurisdiccionales internacionales (Cienfuegos Mateo, 2007).

Sin embargo, como apunta la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 165/1994, que resuelve un conflicto de competencia entre el País Vasco y el Gobierno de la Nación, la trascendencia legislativa del proceso de integración comunitaria obliga a considerar el derecho comunitario como un *tertium genus* respecto al derecho internacional y al derecho interno. En efecto, como se señala en el antecedente 6 de la sentencia, las comunidades autónomas «participan realmente en la gestación y en la ejecución del derecho comunitario»¹².

¹¹ STJCE de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur SA contra Bundesrepublik Deutschland* (asuntos acumulados C-46/93 y 48/93).

¹² STC 165/1994, de 26 de mayo (NCJ063286).

Por esta razón, cuando un Tribunal de la UE condena al Estado español por el incumplimiento del derecho comunitario por actuaciones autonómicas –y esto implique algún tipo de responsabilidad patrimonial frente a particulares–, el Gobierno podrá dirigirse contra la comunidad autónoma para que esta asuma la responsabilidad de sus actuaciones. En el caso objeto de nuestro estudio, lo que intentó hacer la Abogacía del Estado fue emplazar a la comunidad autónoma balear como responsable exclusiva del daño causado a doña Visitación.

No obstante, el TS desestima la petición de la Abogacía del Estado alegando que el incumplimiento del derecho comunitario deriva directamente de la normativa estatal y que la actuación de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares se ha realizado al amparo del artículo 48 de la Ley 22/2009.

Además, nos parece interesante subrayar que –en el fundamento jurídico segundo– el tribunal señala que la norma que ha originado la vulneración del artículo 63 del TFUE es el artículo 32 de la Ley 22/2009 que regula el criterio de los puntos de conexión en relación con el ISD. Como se señala en la sentencia del TJUE, la definición del punto de conexión del impuesto es un elemento imprescindible para que se haya podido ocasionar el presupuesto de hecho del incumplimiento del derecho comunitario. Esto quiere decir la discriminación arbitraria en el tratamiento fiscal con base en la comunidad autónoma de residencia.

2.2.2. *La inexistencia de violación suficientemente caracterizada del derecho europeo*

Como hemos anticipado en el epígrafe precedente, la defensa alega que no se ha producido una violación suficientemente caracterizada del derecho europeo. La jurisprudencia de referencia para el análisis de este requisito es la sentencia del TJUE sobre el caso *Brasserie du Pêcheur*. En este fallo, el tribunal señala que existirá responsabilidad patrimonial del Estado legislador siempre y cuando este –en el ejercicio de una potestad legislativa discrecional– haya «incumplido, manifiesta y gravemente, las obligaciones que le imponen los tratados comunitarios». Ahora bien, puesto que los órganos jurisdiccionales nacionales son los encargados de apreciar y cuantificar la responsabilidad patrimonial en estos asuntos, a lo largo de la sentencia se desarrollan los requisitos que los tribunales tienen que verificar para considerar que se ha producido una violación suficientemente caracterizada del derecho europeo. En fecha 22 de marzo de 2018, el TS resolvió otro recurso análogo en que la Abogacía del Estado alegaba que se hubiera tenido que emplazar la demanda de indemnización a la Generalitat de Catalunya puesto que «la diferencia del trato fiscal entre residentes y no residentes en España es consecuencia de la aprobación por [la Generalitat] de una normativa que incluye bonificaciones y reducciones»¹³. El TS rechazó este argumento aduciendo que la diferencia de trato deriva directamente de una norma estatal, cual es el artículo 32 de la Ley 22/1999, de 22 de diciembre.

¹³ La STS de 22 de marzo de 2018, rec. núm. 125/2016 –que resuelve un recurso análogo interpuesto por residente extracomunitario– reitera que la diferencia de trato deriva directamente de una norma estatal, cual es el artículo 32 de la Ley 22/1999, de 22 de diciembre.

En el fundamento jurídico cuarto de nuestra sentencia, el TS enumera los requisitos de la sentencia *Brasserie du Pêcheur* y se dedica a averiguar que se hayan producido todos y cada uno de los supuestos que exige la jurisprudencia europea. En particular, nos resulta interesante el argumento que desarrolla la corte respecto de la alegación que el Estado disponía de un amplio margen de apreciación respecto a la norma vulnerada. En su contestación, el TS aclara el alcance de la competencia de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa y cita la Sentencia del TJUE de 11 de diciembre de 2003 que declara: «procede recordar, por una parte, que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben, sin embargo, ejercerla respetando el derecho comunitario»¹⁴. Esto implica que el hecho de que la UE carezca de competencia en materia de fiscalidad directa no significa que la competencia de los Estados miembros en esta materia sea exclusiva y absoluta. Como subraya el TS, el derecho comunitario influye en la regulación de las materias que no están en su ámbito competencial a través de las normas de derecho originario y derivado que sientan las bases del funcionamiento del mercado único y que –en consecuencia– tienen repercusión en distintas esferas de la legislación nacional. En nuestro caso, la normativa europea sobre la libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE fija los límites de la competencia de los Estados miembros en materia de ISD.

Por lo que se refiere a los otros requisitos, el TS aprecia la existencia de cada uno de ellos y –en particular– infiere que la negligencia de la Administración es inexcusable puesto que el TJUE ya se había pronunciado en varias ocasiones sobre esta materia y es obligación del Estado adaptar su propia legislación a la doctrina jurisprudencial de los tribunales de la UE.

2.2.3. *La normativa declarada infringida no confiere derechos a los particulares*

Si bien no existe un fundamento jurídico de la sentencia dedicado específicamente a tratar esta alegación, el TS responde a la alegación de los abogados del Estado citando la Sentencia del TS de 12 de junio de 2003 (rec. núm. 46/1999 –NCJ054315–), que señala que conferir derechos a los particulares «no supone otra cosa que el que la vulneración de la norma comunitaria prive al particular del disfrute de ese derecho originándole un perjuicio individualizado y por tanto indemnizable». Es evidente en nuestro caso que la discriminación por criterio de residencia ha causado un perjuicio individualizable en doña Visitación.

2.2.4. *Intangibilidad de las resoluciones firmes*

La cuarta alegación se apoya en el carácter firme de las liquidaciones tributarias que han ocasionado el recurso. En efecto, el artículo 66 c) de la Ley general tributaria (LGT) establece un plazo de prescripción de cuatro años para «el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la

¹⁴ Apartado 56 de la STJCE (Sala Quinta) de 11 de diciembre de 2003, *Herederos Barbier contra Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren* (asunto C-364/01 –NFJ015784–).

normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos». En nuestro caso, doña Vi-sitación interpuso la solicitud de indemnización cuando ya habían transcurrido cinco años desde la autoliquidación del ISD en 2010.

Sin embargo, en el fundamento jurídico sexto, el TS señala que la responsabilidad patri-monial del Estado legislador no deriva, ni de la normativa del tributo, ni de la existencia de un ingreso indebido, sino que procede de la infracción de la ley estatal del derecho de la UE. El ob-jecto y la razón de decidir son distintos de los expresados en el artículo 66 de la LGT y el plazo de prescripción de la acción de responsabilidad patrimonial empieza a correr al dictarse la Sentencia del TJUE el 3 de septiembre de 2014.

2.3. La disyuntiva entre la indemnización de daños y la devolución de ingre-sos indebidos

Como hemos anticipado en el epígrafe precedente, el TS aborda la cuestión del fundamento legal de la solicitud de indemnización en el fundamento jurídico sexto de la sentencia. Sin embar-go, la redacción del apartado citado es algo engorrosa y no dirime con claridad la controversia.

La sentencia de 2014 del TJUE tiene consecuencias favorables para los particulares y esto implica que sus efectos se producen *ex tunc* –desde siempre–, lo que equivale a decir que la sen-tencia tiene carácter retroactivo¹⁵. A partir de esta consideración, algunos se han planteado la posibilidad de que se pueda pedir a la Agencia Tributaria la «devolución de ingresos indebidos» regulado en el artículo 221 de la LGT, y en los artículo 14-20 del Real Decreto 520/2005. Esta, por ejemplo, es la solución que planteaba en 2016 Alexander Lindner, fundador de la firma legal Lindner Law y docente de Derecho Mercantil (Lindner, 2015).

En cambio, el TS parece desconocer esta fórmula –aceptando implícitamente la alegación de los Abogados del Estado relativa a la intangibilidad de las resoluciones firmes por transcurso del plazo de prescripción tributaria– y fundamenta el requerimiento en la acción para pedir res-ponsabilidad por daños y perjuicio. En particular, esto se desprende de la referencia que se hace al artículo 145.2 de la Ley 30/1992 que regula los principios de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas.

¹⁵ Apartado 40, Transportes Jordi Besora, SL, contra la Generalitat de Catalunya. STJUE (Sala Tercera) de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12 –NFJ053503–): «[...] según Jurisprudencia reiterada del tribunal de Justicia, la interpreta-ción que este, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma de Derecho de la Unión, aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendi-da y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma».

La doctora Pilar Álvarez Barbeito, de la Universidad de A Coruña, se ocupa de poner orden en esta controversia ilustrando las posibles vías para reclamar la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos a la Administración tributaria (Álvarez Barbeito, 2018).

Por una parte, se abre la posibilidad de acudir a la vía administrativa a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En este caso hay que tener en cuenta el plazo de cuatro años después de los cuales la liquidación del ISD habrá adquirido firmeza y no se podrá empezar el procedimiento.

Si, en cambio, la liquidación ya hubiera adquirido firmeza, los contribuyentes tendrán entonces que acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado que hemos comentado en estas páginas. Aquí surge el problema del plazo de un año para la reclamación a partir de la publicación de la sentencia que la fundamenta. Hoy por hoy, parece que es inviable la reclamación de las cantidades ingresadas de forma indebida por parte de los residentes comunitarios. En efecto, ya ha transcurrido más de un año desde la Sentencia del TS de 17 de octubre de 2017 –clarificadora de la existencia del requisito de violación suficientemente caracterizada del derecho comunitario–. Sin embargo, por lo que se refiere a los residentes extracomunitarios, queda por ver cómo se va a aplicar a la administración el nuevo criterio jurisprudencial y si los tribunales estimaran que la Sentencia de 19 de febrero de 2018 es clarificadora y, por ende, abre el plazo de un año para que los contribuyentes puedan reclamar la indemnización.

III. CONCLUSIÓN

A lo largo de este análisis hemos intentado aclarar y reordenar la enredada jurisprudencia –comunitaria y española– que ha aparecido en los últimos años con respecto al ISD español. A partir de esta visión de conjunto, podemos entonces visualizar tres vertientes en que se ha ido desarrollando este asunto.

Primero, reconocemos los esfuerzos del TJUE encaminados a hacer respetar los derechos fundamentales reconocidos en los tratados comunitarios –en particular el de libre circulación de capitales–.

Además, vimos como los tribunales españoles se han hecho cargo de hacer respetar las sentencias del TJUE reconociendo, por un lado, la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los casos de violación manifiesta del derecho comunitario y, por otro, complementado el ordenamiento interno de acuerdo con la doctrina del TJUE –como en el caso de la STS de 19 de febrero de 2018–.

Por último, hemos de lamentar la actitud del legislador español que –lejos de asumir con seriedad las obligaciones que derivan de la normativa europea– intenta postergar culpablemente la reforma del ISD para adecuarla al derecho comunitario.

Referencias bibliográficas

- Alonso Gonzalez, L. M. (Coord.) (2017). *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*. Barcelona: Atelier Libros.
- Álvarez Barbeito, P. (2018). Los residentes extracomunitarios y la aplicación de los beneficios autonómicos establecidos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones. *RCyT. CEF*, 422, 124-130.
- Cienfuegos Mateo, M. (2007). Comunidades autónomas, tribunales de la Unión Europea y responsabilidad por el incumplimiento autonómico del derecho comunitario. Reflexiones a partir de la práctica reciente. *Revista d'estudis autonòmics i federals*, 5, 39-99.
- Lindner, A. (2015). España y su asignatura pendiente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Publicado en *noticias.juridicas.com*. Recuperado de <<http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/10714-espana-y-su-asignatura-pendiente-en-el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones>>.
- Rozas Valdés, J. A. (2017). *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. En Alonso González, L. M. (Ed.), *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial* (Capítulo VIII). (4.ª ed.). Atelier Libros.
- Sanchez, V. M. (Coord.) (2015). *Derecho de la Unión Europea*. Barcelona: Huygens Editorial.
- Temple Lang, J. (1996). *The duties of national courts under EC Constitutional*. *Institute of European Law*. University of Cambridge. Recuperado de <http://ec.europa.eu/competition/speeches/text/sp1996_019_en.html>.
- Vaitkevičiūtė, A. (2011). Member states liability in damages for the breach of European Union law-legal basis and conditions for liability. *Jurisprudencija/Jurisprudence*, 18(1), 49-68.

Supuesto práctico sobre deducciones en IVA de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El complejo régimen de deducciones en el IVA plantea numerosas dudas en su aplicación en relación con la actuación a seguir por los sujetos pasivos. Es lo que ocurre cuando un empresario o profesional tiene cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios. En el caso de que la totalidad de la actividad a realizar esté sujeta y no exenta, o bien esté sujeta y exenta, el problema es menor, en tanto genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, o por el contrario no puede deducir cuota alguna.

La cuestión se vuelve más compleja cuando ese empresario o profesional va a realizar una actividad respecto de la que conoce de antemano que generará parcialmente el derecho a deducir, pues efectuará operaciones sujetas y no exentas y también sujetas y exentas.

Dado que el empresario o profesional es sujeto pasivo del impuesto desde que soporta cuotas que afectan a la futura actividad, siempre que pueda acreditarse mediante elementos objetivos, se plantea el porcentaje y procedimiento para deducir y regularizar estas cuotas, dando solución el legislador nacional a estas cuestiones en los artículos 111 a 113 de la LIVA.

Respecto de la aplicación de estos preceptos versa fundamentalmente el supuesto práctico que se recoge a continuación, si bien, con ánimo didáctico y no exhaustivo en cuanto a la casuística que puede darse, se examinan las cuestiones fundamentales que pueden plantearse en esta materia, comprendiendo una regularización completa del ciclo temporal que comprenden los preceptos anteriores.

Palabras clave: IVA; deducciones; cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad; bienes de inversión; regularización de cuotas soportadas en bienes de inversión; entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización.

ENUNCIADO

La entidad mercantil Arrendamientos del Pirineo, SA (ARPISA) es constituida ante un notario de la ciudad de Huesca (Comunidad Autónoma de Aragón) el 1 de septiembre de 20X1, y es inscrita en el Registro Mercantil de esta localidad el día 3 del mismo mes. Tiene su sede social en dicha capital y su objeto social es el arrendamiento de inmuebles, tanto con destino a vivienda o residencia habitual de personas físicas (arrendamiento sin mobiliario), como de carácter mercantil o comercial.

Los gastos de constitución de la sociedad han sido de 10.000 euros (impuestos excluidos), soportando una cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de 2.100 euros.

El día 5 de septiembre adquiere un edificio a un promotor inmobiliario por importe de 10.000.000 de euros por precio único. Se conocen los siguientes datos de este inmueble:

1. El valor de mercado del edificio es coincidente con el precio fijado por las partes.
2. Había sido construido hace dos años y utilizado por el promotor durante el año anterior a la venta, estando en estos momentos desocupado.
3. Tiene un total de 20.000 metros cuadrados, de los cuales el 20% son considerados locales comerciales, y el 80% restante tiene la calificación de vivienda; si bien las plantas primera y segunda (2.000 metros cuadrados cada una), que tienen atribuido el uso de vivienda, pueden ser utilizadas también como despachos profesionales de acuerdo con las ordenanzas y reglamentos urbanísticos municipales, que permiten la instalación de este tipo de actividades en las dos primeras plantas del edificio.
4. El valor del metro cuadrado en alquiler tanto para viviendas como locales comerciales es análogo en esa zona de la ciudad, deducido de estudios de mercado oficiales a los que tiene acceso ARPISA.

La previsión de ARPISA es comenzar el arrendamiento del inmueble a partir de principios de 20X2, puesto que con carácter previo deben efectuarse determinadas actuaciones en el edificio, aunque las mismas no tienen la consideración de reforma, sino de meras reparaciones (limpieza, pintura, adaptación de los locales y viviendas, etc.). Para ello contrata con un empresario del sector de la construcción de la misma localidad la realización de estas obras, que concluyen en diciembre de 20X1, recibiendo la correspondiente factura por importe de 200.000 euros (impuestos excluidos), soportando una cuota de IVA de 42.000 euros (tipo impositivo del 21%).

Con este motivo, solicitó las autorizaciones, permisos o licencias administrativas necesarias para el desarrollo de la actividad que tiene intención de realizar, así como para llevar a cabo las obras anteriores.

Asimismo, durante los últimos cuatro meses de 20X1 ha tenido unos gastos corrientes afectos a la actividad por importe de 20.000 euros, impuestos excluidos, con una cuota repercutida de IVA al 21 % de 4.200 euros (asesoramiento, servicios profesionales y otros gastos corrientes). También adquirió en octubre de 20X1 un equipo informático por importe de 4.000 euros (impuestos excluidos), soportando una cuota de IVA de 840 euros, y un vehículo automóvil a un concesionario de la localidad por importe de 20.000 euros (impuestos excluidos) soportando una cuota de IVA de 4.200 euros, que entraron en funcionamiento en dicho mes. Se conoce que respecto del vehículo, de acuerdo con las previsiones contenidas en el artículo 95.Tres de la Ley del IVA se presume afecto a la actividad el 50 %.

ARPISA solicitó a través de la declaración censal (modelo 06) presentada a primeros de septiembre, el alta como empresario a efectos de IVA, sin inicio de actividad (marca la casilla 504 del modelo 036, y en la casilla 505 transcribe la fecha de 01-09-20X1). No se acogió a la opción de prorrata especial (marca «NO» en la casilla 587 del modelo 036), aplicando la prorrata general. Solicitó un porcentaje de prorrata provisional para aplicar al IVA soportado deducible con anterioridad al inicio de la actividad del 30 % (marca la casilla 586 del modelo 036 proponiendo este porcentaje), sin recibir requerimiento alguno por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el mes siguiente a su presentación.

A primeros de 20X2 comienza el ejercicio efectivo de la actividad con el arrendamiento de los primeros locales, despachos y viviendas. Para ello presenta nuevamente el modelo de declaración censal marcando el inicio de la actividad a partir del 1 de enero de 20X2 (cumplimentando las casillas 508 y 509 del modelo de declaración censal 036), manteniendo una prorrata provisional del 30 % respecto de las cuotas soportadas en este ejercicio. No opta a la llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, ni se acoge al sistema de devolución mensual de IVA.

Se conocen los siguientes datos relativos a la actividad empresarial de la sociedad ARPISA durante los cuatro primeros años de ejercicio efectivo de la actividad:

	20X2	20X3	20X4	20X5
Arrendamientos no exentos de IVA	200.000	300.000	400.000	450.000
Arrendamientos exentos de IVA	300.000	400.000	450.000	500.000
Volumen total de operaciones sujetas a IVA	500.000	700.000	850.000	950.000
Gastos de la actividad, excluidas inversiones (sujetos al tipo general del 21 %)	150.000	200.000	250.000	300.000
Gastos por adquisición de bienes de inversión (véanse párrafos siguientes)	300.000	500.000	No existen	600.000

En enero de 20X2 adquiere un pequeño local que está ubicado en un edificio muy próximo al inmueble que arrienda. Es adquirido a un promotor inmobiliario que lo tenía desocupado desde la construcción del inmueble hace más de dos años. La escritura pública de compraventa se firma el 7 de enero de 20X2, siendo el precio de la operación de 300.000 euros (impuestos excluidos), soportando una cuota de IVA de 63.000 euros. Este local es destinado a la actividad empresarial para realizar en él la gestión y dirección efectivas de la actividad.

En febrero de 20X3 adquiere un local comercial próximo por importe de 500.000 euros (impuestos excluidos) a un empresario de la localidad. En dicho local este vendedor realizaba la actividad económica de enseñanza desde hacía más de 15 años. En la escritura pública de compraventa no se renuncia a la exención del artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA, quedando sujeta la operación al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO). ARPISA destina inmediatamente el local al arrendamiento.

En marzo de 20X5 ARPISA adquiere tres viviendas a un promotor inmobiliario en un edificio próximo a sus oficinas por importe de 600.000 euros. Estos inmuebles no habían sido utilizados por el promotor inmobiliario desde su construcción en 20X4. Los inmuebles son puestos en alquiler de forma inmediata.

Se conoce asimismo que los porcentajes de deducción definitivos correspondientes a los ejercicios 20X6 y 20X7 han sido del 56% y del 60%.

El 1 de julio de 20X7 ARPISA recibe una oferta de una empresa inmobiliaria nacional para comprar el edificio adquirido por ARPISA en 20X1, así como los locales adquiridos en 20X2 y 20X3. La oferta es por 13 millones de euros por el edificio, 500.000 euros por el local de 20X2 y 800.000 euros por el local de 20X3.

Se solicita:

- Liquidar el IVA correspondiente a los ejercicios 20X1 a 20X5, con especial incidencia en la regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, teniendo en cuenta que siempre que resulte un saldo a favor de ARPISA, y pueda obtener la devolución del impuesto, optará por la recuperación del crédito.
- Calcular el importe del ajuste relativo a los bienes de inversión que están en periodo de regularización a 31 de diciembre de 20X6 y 20X7.
- Determinar los efectos fiscales por IVA que tendría la operación de venta por la oferta recibida el 1 de julio de 20X7 para ARPISA.

SOLUCIÓN

I. DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS CON ANTERIORIDAD AL INICIO DE LA ACTIVIDAD

De acuerdo con el concepto de empresario o profesional que nos da el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), las actividades empresariales o profesionales se consideran iniciadas desde el momento en que se realiza la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. Esta regla general resulta de aplicación también cuando se trata de sociedades mercantiles (como sucede en el supuesto que se examina, en que la sociedad realiza la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles).

Ello supone que se es empresario o profesional desde el primer momento en que concurren estas circunstancias, permitiendo la normativa reguladora del impuesto la deducción de las cuotas soportadas desde ese instante. Quede claro que, si el adquirente o importador de los bienes o de las prestaciones de servicios no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del IVA que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad económica sujeta al impuesto.

Cuando el sujeto pasivo inicie con posterioridad las entregas de bienes o las prestaciones de servicios, los artículos 111 a 113 de la LIVA (desarrollados por el art. 27 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido [RIVA], aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre) regulan la forma y procedimiento en que se efectúan las deducciones y la regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad.

De esta forma las cuotas soportadas pueden deducirse en el periodo en que se soporten, y si el empresario o profesional no realiza en dicho periodo ninguna operación sujeta al impuesto, podrá compensar el exceso en declaraciones posteriores o solicitar su devolución, conforme al sistema general previsto en el artículo 115 de la LIVA (art. 111.Tres). Para calcular el IVA soportado deducible durante este periodo anterior al inicio de la actividad, y hasta el comienzo de las operaciones sujetas, se aplica un porcentaje provisional que fija la Administración a propuesta del empresario o profesional, teniendo en cuenta las características de sus futuras actividades (art. 111.Dos), y este porcentaje propuesto con carácter provisional será aplicable también durante el primer año en que tiene lugar el inicio de la actividad.

II. APLICACIÓN DE LOS PRECEPTOS ANTERIORES AL SUPUESTO DE HECHO

ARPISA, de acuerdo con el artículo 5.Tres de la LIVA, tendrá la condición de empresario o profesional desde el mes de septiembre de 20X1, pues habiendo soportado cuotas de IVA, no cabe duda de que tiene la intención de destinarlas a una actividad empresarial, y así lo ponen de manifiesto las actuaciones que lleva a cabo durante los últimos meses de ese año. Tendremos en cuenta para ello, además, las presunciones recogidas en el artículo 27 del RIVA, entre las que se encuentran la naturaleza de los bienes adquiridos, el periodo transcurrido entre la adquisición de los bienes y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las prestaciones de servicio objeto de la actividad empresarial, el cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales, o el disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que tiene intención de realizar.

ARPISA va a realizar la actividad de arrendamiento de inmuebles, teniendo en cuenta que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, una porción de las operaciones que realizará estará exenta de IVA. Esto es, el arrendamiento de la parte del edificio destinado a vivienda o residencia habitual de personas físicas estará exento, con exención limitada, lo que impide la deducción de las cuotas soportadas afectas a estas operaciones (art. 94.Uno LIVA), debiendo aplicar la regla de prorrata (que resulta de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad económica sujeta al impuesto, efectúa conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habilitan para el ejercicio del citado derecho, conforme al art. 102.Uno LIVA).

Este hecho no tiene incidencia en el número de actividades económicas que realiza el sujeto pasivo. De acuerdo con el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009), ARPISA no realiza más que una sola actividad, clasificada en el subepígrafe 68.20, «Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia». Por ello, solo tendrá un sector diferenciado de la actividad, conforme a lo dispuesto en el artículo 9.1.º de la LIVA, sin perjuicio de que, como se ha indicado, dentro de una única actividad, realice operaciones sujetas y no exentas y otras sujetas y exentas.

En tanto tiene la intención de aplicar la prorrata general, de acuerdo con el artículo 28.1.4.º del RIVA debe proponer un porcentaje provisional de deducción para las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, presentando para ello la declaración censal. A estos efectos, ha presentado la declaración censal, marcando la opción correspondiente a la adquisición de bienes y servicios con anterioridad al inicio de la actividad, proponiendo una prorrata del 30%, de acuerdo con criterios objetivos: el número de metros cuadrados dedicados al arrendamiento no exento y exento, considerando entre los primeros los 4.000 metros cuadrados de locales más 2.000

metros de una de las dos plantas que pueden alquilarse para despachos y para viviendas (esto es, sigue un criterio prudencial por el que imputa como no exentos el 50% de los metros cuadrados de las dos primeras plantas que, como indica el supuesto, aun cuando tienen la calificación de uso residencial, pueden realizarse en las mismas también determinadas actividades profesionales).

III. TRIBUTACIÓN CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 20X1

ARPISA presentará declaraciones trimestrales del modelo 303, esto es, confeccionará las autoliquidaciones correspondientes al tercer (3T) y cuarto trimestre (4T) de 20X1 (no presenta autoliquidaciones mensuales en tanto no tiene la consideración de gran empresa ni se ha acogido voluntariamente a suministrar información a través de la Sede electrónica de la AEAT; y tampoco está obligada a suministrarla, ya que al ser el primer año de ejercicio efectivo de la actividad, se desconoce el volumen de operaciones que va a tener. Puede decirse por ello que, en general, quien inicia una actividad con anterioridad a la entrega de bienes y servicios no tiene obligación de estar incluido en el sistema de suministro inmediato de información, al margen de estar acogida al régimen especial del grupo de entidades).

En tanto no inicia durante el ejercicio 20X1 la actividad de arrendamiento, en las autoliquidaciones del modelo 303 declarará exclusivamente el impuesto soportado deducible, aplicando el porcentaje de prorrata provisional del 30% respecto de todas las operaciones que recibe en los dos periodos trimestrales (cumplimenta las casillas relativas al apartado «Liquidación. Régimen general. IVA deducible», de la página primera del modelo 303, y en función de la naturaleza de la operación y de los bienes o servicios recibidos trasladará las cuotas a una u otras de las casillas de este apartado).

El resultado en la autoliquidación del 3T será un crédito a su favor que tiene la condición de saldo a compensar (no se ha acogido al sistema de devolución mensual), que trasladará al 4T. El resultado de esta última autoliquidación será también un crédito a su favor, pero en este caso, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 111.Tres y 115 de la LIVA, podrá optar por compensar en los cuatro años siguientes al periodo en que se generó la compensación, o solicitar la devolución (art. 99.Cinco LIVA), que es lo que hace, de acuerdo con lo señalado en el enunciado del supuesto.

Haciendo abstracción de los dos periodos por los que presentará el modelo de autoliquidación 303 de este ejercicio 20X1, el resultado conjunto de sus autoliquidaciones en este ejercicio arrojará el siguiente saldo a su favor (no declara IVA devengado alguno, liquidando exclusivamente el IVA soportado deducible), respecto del que optará por solicitar la devolución en el mes de enero de 20X2 (hasta el 30 de enero), conforme al artículo 71.4 del RIVA:

- a) Gastos de constitución de la sociedad por importe de 10.000 euros.

El supuesto indica que han tributado al tipo general, por lo que la cuota soportada será la siguiente:

$$10.000 \text{ euros} \times 21\% = 2.100 \text{ euros}$$

b) Adquisición del edificio por 10.000.000 de euros.

Nos encontramos ante una primera entrega de edificaciones, ya que no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA para considerar que se produce una segunda entrega, al haber sido utilizado el edificio por el promotor durante un tiempo inferior a dos años.

Debemos tener en cuenta para calcular la cuota soportada la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 79.Dos de la LIVA, ya que en una misma operación y por precio único se entregan bienes de diversa naturaleza (locales comerciales y viviendas), por lo que la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados.

Dado que nos dicen que el precio fijado por las partes es coincidente con el valor de mercado, determinaremos la parte de base imponible que debe ir al tipo general (locales comerciales) y al tipo reducido del 10 % (art. 91.Uno.1.7.º LIVA, por las viviendas), en función de los metros cuadrados destinados a un uso u otro.

De esta forma, la cuota soportada será la siguiente:

Al tipo general del 21 % (10.000.000 × 20 % × 21 %)	420.000
Al tipo reducido del 10 % (10.000.000 × 80 % × 10 %)	800.000
Total cuota soportada por la adquisición del inmueble	1.220.000

Debe tenerse en cuenta que el edificio es un bien de inversión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de la LIVA (se consideran como tales los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación, y su valor de adquisición sea igual o superior a 3.005,06 €), y tiene un periodo de regularización de 10 años (el de adquisición o entrada en funcionamiento y nueve años más).

c) Obras de ejecución en el edificio.

De la dicción del supuesto hemos de concluir que estas obras no pueden calificarse de bien de inversión, por lo que les daremos el tratamiento de gasto corriente, siendo la cuota soportada la siguiente:

$$200.000 \times 21\% = 42.000 \text{ euros}$$

d) Gastos corrientes afectos a la actividad durante los últimos cuatro meses del ejercicio 20X1 (asesoramiento, servicios profesionales y otros gastos corrientes):

$$20.000 \times 21\% = 4.200 \text{ euros}$$

e) Adquisición del equipo informático en octubre de 20X1.

Nos encontramos ante un bien de inversión, al cumplirse las condiciones previstas en el artículo 108 de la LIVA; si bien el periodo de regularización en este caso, al ser un bien mueble, es de cinco años (el de adquisición o entrada en funcionamiento y cuatro más).

$$4.000 \times 21\% = 840 \text{ euros}$$

f) Vehículo automóvil.

Es un bien de inversión, conforme al artículo 108 de la LIVA, si bien en este caso la cuota soportada máxima que puede ser objeto de deducción, conforme al artículo 95. Tres de la LIVA, es el 50% de la misma, al presumirse afecto a la actividad en este porcentaje.

De ahí que la cuota soportada deducible sea:

$$(20.000 \times 21\%) \times 50\% = 2.100 \text{ euros}$$

Una vez calculadas las cuotas soportadas, podremos determinar el importe a deducir en este ejercicio 20X1, aplicando la prorrata provisional de 30% aceptada por la Administración tributaria a cada una de las cuotas soportadas. Este importe será el siguiente:

1. Importe de las cuotas soportadas deducibles:

$$(2.100 + 1.220.000 + 42.000 + 4.200 + 840 + 2.100) = 1.271.240 \text{ euros}$$

2. Importe efectivo a deducir por aplicación de la prorrata provisional:

$$1.271.240 \times 30\% = 381.372 \text{ euros}$$

En definitiva, la autoliquidación conjunta de los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 20X1 arrojará el siguiente resultado:

IVA devengado	0
IVA soportado deducible	381.372
Saldo a devolver al sujeto pasivo	381.372

En tanto el sujeto pasivo no ha iniciado la actividad en este ejercicio 20X1 (la inicia a principios de 20X2), el importe de las cuotas soportadas de 1.271.240 euros resulta ser el saldo a regularizar conforme a lo dispuesto en los artículos 111 y 112 de la LIVA.

Esto es, una vez presentadas las autoliquidaciones correspondientes a 20X1, ARPISA no tendrá que regularizar el importe señalado hasta el final del cuarto año de ejercicio efectivo de la actividad o, lo que es lo mismo, deberá regularizar el importe de estas cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad (soportadas en 20X1) en la autoliquidación correspondiente al 4T del año 20X5. Por tanto, el importe de 1.271.240 volverá a aflorar en esta última autoliquidación, para regularizarlo por la diferencia entre la prorrata definitiva conjunta de los cuatro primeros años efectivos de la actividad y la prorrata provisional propuesta por el sujeto pasivo para estas cuotas en el ejercicio 20X1, que fue del 30%. Todo ello, conforme establece el artículo 112 de la LIVA.

Respecto del modelo de autoliquidación 303, ARPISA además de cumplimentar el apartado de «Identificación» de la primera página, no habrá declarado cantidad alguna en el apartado de «Liquidación. Régimen general. IVA devengado», pero sí habrá cumplimentado el apartado «Liquidación. Régimen general. IVA deducible», de la primera página, aunque dejará en blanco las casillas 43 y 44, relativas respectivamente a «Regularización bienes de inversión» y «Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata» ya que, como se ha indicado, no efectúa regularización alguna de estas cuotas, ni la global del ejercicio prevista en los artículos 104 y 105, ni la de los artículos 107 y 109 por bienes de inversión.

IV. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DURANTE LOS EJERCICIOS 20X2 A 20X5 (CON EXCLUSIÓN DE LA REGULARIZACIÓN CORRESPONDIENTE AL 4T DE 20X5 POR LAS CUOTAS SOPORTADAS CON ANTERIORIDAD AL INICIO DE LA ACTIVIDAD)

Durante los cuatro primeros años de ejercicio efectivo de la actividad, ARPISA deberá aplicar las reglas generales del impuesto en relación tanto con el IVA devengado, como con el soportado deducible, este último de acuerdo con las reglas establecidas en el título VIII de la LIVA (arts. 92 a 110).

Dado que realiza operaciones sujetas y no exentas (arrendamiento de locales y viviendas destinadas a despachos profesionales) y operaciones sujetas y exentas (alquiler de viviendas con destino a residencia habitual de personas físicas), deberá aplicar la regla de prorrata conforme a lo dispuesto en los artículos 102 y siguientes de la LIVA, si bien en el enunciado del supuesto nos indican que aplica la regla de prorrata general, no opta pues por la prorrata especial ni resulta de aplicación obligatoria.

IV.1. Ejercicio 20X2

Tendremos en cuenta que al inicio del año 20X2 habrá presentado un nuevo modelo de declaración censal en el que comunicará que inicia la actividad efectiva de prestación de servicios en que consiste en el arrendamiento de bienes inmuebles.

Este es el primer ejercicio efectivo de la actividad, tal como recuerda el artículo 111. Seis de la LIVA, pues se considera como tal aquel durante el cual el empresario o profesional comience el ejercicio habitual de dichas operaciones, siempre que el inicio de las mismas tenga lugar antes del día 1 de julio y, en otro caso, el año siguiente.

En cuanto a la prorrata provisional aplicable durante este año 20X2, si bien podrá ser objeto de modificación si concurrese alguna de las circunstancias previstas en los artículos 105. Dos de la LIVA y 28.Uno.3.º del RIVA, hemos de considerar que ARPISA no modifica el porcentaje de prorrata provisional, aplicando el porcentaje del 30 %.

Por tanto, considerando el conjunto de las autoliquidaciones presentadas en el año 20X2, el resultado será el siguiente:

IVA devengado		42.000
Arrendamientos sujetos y no exentos $(200.000 \times 21\%)$	42.000	
Arrendamientos sujetos y exentos (300.000)	-	
IVA soportado deducible		- 37.800
Gastos de la actividad, excluidas inversiones $[(150.000 \times 21\%) \times 30\%]$	9.450	
Adquisición de local $[(300.000 \times 21\%) \times 30\%]$	18.900	
Regularización artículo 105.Cuatro de la LIVA	9.450	
Diferencia, saldo a ingresar $[42.000 - (9.450 + 18.900 + 9.450)]$		4.200

En la última declaración-liquidación del año natural, el sujeto pasivo debe calcular la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicar la correspondiente regularización de las deducciones provisionales. El cálculo de esta regularización correspondiente al artículo 105.Cuatro de la LIVA será el siguiente:

Prorrata provisional del ejercicio	30 %
Prorrata definitiva del ejercicio $[200.000/(200.000 + 300.000) \times 100]$	40 %
Cálculo del importe de la regularización $\{(40\% - 30\%) \times [(150.000 \times 21\%) + (300.000 \times 21\%)]\}$	9.450

El importe de esta regularización (9.450 €) se declarará en la casilla 44, «Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorratea», de la primera página del modelo de autoliquidación 303.

Debe tenerse en cuenta que en este ejercicio adquiere un bien de inversión, el local comercial por 300.000 euros. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deben regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes (si se trata de bienes muebles) o en los nueve ejercicios siguientes (en el caso de bienes inmuebles) a aquel en que los sujetos pasivos realicen la adquisición o importación; si bien, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro o nueve siguientes. El bien de inversión adquirido por ARPISA, al ser un bien inmueble y haberse soportado IVA debe ser objeto de regularización en los nueve años siguientes al de su adquisición y entrada en funcionamiento, que se ha producido en 20X2, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 107 de la LIVA. En este ejercicio 20X2 no debe realizarse, por tanto, regularización alguna específica por la cuota soportada en su adquisición, si bien esta se hallará integrada en el importe total de las cuotas soportadas del ejercicio 20X2 respecto de las que se ha realizado la regularización global por diferencia entre las prorrateas definitiva y provisional del año.

IV.2. Ejercicio 20X3

La prorratea provisional que aplicaremos en este ejercicio 20X3 será la definitiva del ejercicio anterior 20X2, tal como establece el artículo 105.Uno de la LIVA (si bien se prevén dos excepciones: 1. cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterar significativamente el porcentaje; y 2. en los supuestos de inicio de actividad y cuando vaya a constituirse un sector diferenciado de la actividad, que es lo que ha ocurrido en nuestro caso respecto del ejercicio 20X1). La prorratea provisional de este ejercicio 20X3, que aplicaremos a todas las operaciones recibidas en el mismo, es del 40 %.

Por ello, considerando el conjunto de las autoliquidaciones del año 20X3, el resultado será el siguiente:

IVA devengado		63.000
Arrendamientos sujetos y no exentos (300.000 × 21 %) ...	63.000	
Arrendamientos sujetos y exentos (400.000)	-	
IVA soportado deducible		- 18.060
Gastos de la actividad, excluidas inversiones [(200.000 × 21 %) × 40 %]	16.800	
		.../...

.../...		
Adquisición de local exento de IVA (500.000)	-	
Regularización artículo 105.Cuatro de la LIVA	1.260	
Regularización bienes de inversión artículos 107 y 109 de la LIVA	No procede	
Diferencia, saldo a ingresar [63.000 - (16.800 + 1.260)]		44.940

En febrero de 20X3 adquiere un local comercial próximo al edificio que alquila por importe de 500.000 euros (impuestos excluidos) a un empresario de la localidad. No obstante, esta entrega de bienes está exenta de IVA, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al ser segunda o ulterior entrega, y no renunciarse a la exención conforme a lo dispuesto en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA (tributará por el concepto TPO). Por ello no habrá cuota repercutida y tampoco ARPISA podrá deducir cuota alguna. Del mismo modo, aun cuando nos encontremos ante un bien de inversión, no será objeto de regularización alguna durante los nueve años siguientes, conforme a los artículos 107 y 109 de la LIVA, dado que no hay cuota soportada deducible.

El cálculo de la regularización global correspondiente al artículo 105.Cuatro de la LIVA será el siguiente:

Prorrata provisional del ejercicio	40 %
Prorrata definitiva del ejercicio $[300.000/(300.000 + 400.000) \times 100]$	42,85 %
Elevaremos este porcentaje al 43 %, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.Dos, último párrafo, de la LIVA.	
Cálculo del importe de la regularización $\{(43\% - 40\%) \times [(200.000 \times 21\%)]\}$	1.260

El importe de esta regularización (1.260 €) se declarará en la casilla 44, «Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata», de la primera página del modelo de auto-liquidación 303.

Además de esta regularización global, ARPISA deberá concretar si procede también la regularización por bienes de inversión (arts. 107 y 109 LIVA) adquiridos en el año 20X2, esto es, en años anteriores, excluidos aquellos en que no se había iniciado la actividad (por los bienes adquiridos y que entraron en funcionamiento antes del inicio de la actividad no se practica regularización específica alguna sobre ellos durante los cuatro primeros años de ejercicio efectivo de la actividad, entre otras razones, no existe un porcentaje definitivo de deducción aplicable a los mismos con el que pueda compararse el porcentaje definitivo de cada uno de estos cuatro años). En este sentido, en dicho ejercicio 20X2 se había adquirido un local co-

mercial por importe de 300.000 euros, debiendo determinarse si procede la regularización por este bien de inversión.

De acuerdo con los preceptos anteriores, el procedimiento a seguir es el siguiente:

- a) Se hallará, en primer lugar, la diferencia en puntos porcentuales entre las prorratas definitivas del año de regularización y la del de adquisición o entrada en funcionamiento. Solo si la diferencia es superior a diez puntos porcentuales continuaremos el proceso. En otro caso, si es igual o inferior a diez puntos, no se realizará regularización alguna de la cuota soportada por el bien de inversión en ese año.
- b) Determinado el porcentaje de deducción definitivo aplicable a cada uno de los cuatro o nueve años (en función de la naturaleza del bien se regularizará uno u otro periodo) en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.
- c) Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.

Por ello, respecto del local comercial, debemos concretar, en primer lugar, la diferencia entre la prorrata definitiva del año de regularización (ejercicio 20X3) y la del de adquisición y entrada en funcionamiento (ejercicio 20X2), procediendo la regularización siempre y cuando esta diferencia sea superior a diez puntos porcentuales (art. 107.Uno, párrafo tercero, LIVA).

$$43\% - 40\% = 3 \text{ puntos porcentuales}$$

La conclusión es que al resultar una diferencia inferior a diez puntos porcentuales no procede efectuar regularización alguna respecto de este bien de inversión adquirido en 20X2, en el ejercicio 20X3.

De haberse calculado el importe del ajuste o regularización, este se habría trasladado a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», de la primera página del modelo de autoliquidación 303.

IV.3. Ejercicio 20X4

La prorrata provisional que aplicaremos en este ejercicio 20X4 será la definitiva del ejercicio anterior 20X3 (art. 105.Uno LIVA), esto es, el 43 %.

Por tanto, considerando el conjunto de las autoliquidaciones del año 20X4, el resultado será el siguiente:

IVA devengado		84.000
Arrendamientos sujetos y no exentos (400.000 × 21 %) ...	84.000	
Arrendamientos sujetos y exentos (450.000)	-	
IVA soportado deducible		- 25.200
Gastos de la actividad, excluidas inversiones [(250.000 × 21 %) × 43 %]	22.575	
Regularización artículo 105.Cuatro de la LIVA	2.625	
Regularización bienes de inversión artículos 107 y 109 de la LIVA	No procede	
Diferencia, saldo a ingresar [84.000 - (22.575 + 2.625)] ...		58.800

El cálculo de la regularización global correspondiente al artículo 105.Cuatro de la LIVA será el siguiente:

Prorrata provisional del ejercicio	43 %
Prorrata definitiva del ejercicio [400.000/(400.000 + 450.000) × 100]	47,05 %
Eleveremos este porcentaje al 48 %, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.Dos, último párrafo, de la LIVA.	
Cálculo del importe de la regularización {(48 % - 43 %) × [(250.000 × 21 %)]}	2.625

Además de esta regularización global, ARPISA deberá concretar si procede también la regularización por bienes de inversión (arts. 107 y 109 LIVA) adquiridos en el año 20X2 y 20X3, esto es, en años anteriores, excluidos aquellos en que no se había iniciado la actividad.

En este sentido, en el ejercicio 20X2 se había adquirido un local comercial por importe de 300.000 euros, debiendo determinarse si procede la regularización por este bien de inversión. Respecto del ejercicio 20X3, si bien se había adquirido un bien de inversión, no se soportó cuota alguna, por lo que en ningún caso procederá regularizar.

Para ello, respecto del local adquirido en 20X2, debemos concretar, en primer lugar, la diferencia entre la prorrata definitiva del año de regularización (ejercicio 20X4) y la del de adquisición y entrada en funcionamiento (ejercicio 20X2), procediendo la regularización siempre y cuando esta diferencia sea superior a diez puntos porcentuales (art. 107.Uno, párrafo tercero, LIVA).

$$48\% - 40\% = 8 \text{ puntos porcentuales}$$

La conclusión es que al resultar una diferencia inferior a diez puntos porcentuales no procede efectuar regularización alguna respecto de este bien de inversión adquirido en 20X2, en el ejercicio 20X4.

IV.4. Ejercicio 20X5

A) Regularizaciones a efectuar en el último periodo del ejercicio

El ejercicio 20X5 es el cuarto año de ejercicio efectivo de la actividad (art. 111.Seis LIVA). Por ello, en la autoliquidación correspondiente al 4T de este año, ARPISA deberá efectuar las siguientes regularizaciones:

- a) La regularización global de las cuotas soportadas deducibles en este ejercicio 20X5 prevista en el artículo 105.Cuatro de la LIVA.
- b) En su caso, la regularización por bienes de inversión adquiridos en los años 20X2, 20X3 y 20X4, conforme al artículo 107.Uno de la LIVA.
- c) La regularización de las cuotas soportadas deducibles anteriores al inicio de la actividad del artículo 112 de la LIVA.

B) Liquidación del impuesto, excluida la regularización prevista en el artículo 112 de la LIVA

La prorrata provisional que aplicaremos en este ejercicio 20X5 será la definitiva del ejercicio anterior 20X4 (art. 105.Uno LIVA), esto es, el 48%.

Considerando el conjunto de las autoliquidaciones del año 20X5, el resultado será el siguiente (excluida la regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad del art. 112 LIVA):

IVA devengado		94.500
Arrendamientos sujetos y no exentos (450.000 × 21 %) ..	94.500	
Arrendamientos sujetos y exentos (500.000)	-	
IVA soportado deducible		- 59.040
Gastos de la actividad, excluidas inversiones [(300.000 × 21 %) × 48 %]	30.240	
Adquisición viviendas [(600.000 × 10 %) × 48 %]	28.800	
		.../...

.../...		
Regularización artículo 105.Cuatro de la LIVA	No procede	
Regularización bienes de inversión artículos 107 y 109 de la LIVA	No procede	

No se calcula el saldo a ingresar o a compensar/devolver, en tanto falta por realizar la regularización prevista en el artículo 112 de la LIVA.

El cálculo de la regularización global correspondiente al artículo 105.Cuatro de la LIVA será el siguiente:

Prorrata provisional del ejercicio	48 %
Prorrata definitiva del ejercicio $[450.000/(450.000 + 500.000) \times 100]$	47,36 %
Elevaremos este porcentaje al 48 %, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.Dos, último párrafo, de la LIVA.	
Cálculo del importe de la regularización: no procede dado que la prorrata provisional y la definitiva son coincidentes.	

Además de esta regularización global, ARPISA deberá concretar si procede también la regularización por bienes de inversión (arts. 107 y 109 LIVA) adquiridos en el año 20X2, 20X3 y 20X4, esto es, en años anteriores, excluidos aquellos en que no se había iniciado la actividad. En este sentido, en el ejercicio 20X2 se había adquirido un local comercial por importe de 300.000 euros, debiendo determinarse si procede la regularización por este bien de inversión. Respecto del ejercicio 20X3, si bien se había adquirido un bien de inversión, no se soportó cuota alguna, por lo que en ningún caso procederá regularizar. En el ejercicio 20X4 no se había adquirido ningún bien de inversión, y respecto del adquirido en 20X5, siendo este el año de adquisición y entrada en funcionamiento no procede efectuar la regularización prevista en los preceptos anteriores.

Para ello, respecto del local adquirido en 20X2, debemos concretar, en primer lugar, la diferencia entre la prorrata definitiva del año de regularización (ejercicio 20X5) y la del de adquisición o entrada en funcionamiento (ejercicio 20X2), procediendo la regularización siempre y cuando esta diferencia sea superior a diez puntos porcentuales (art. 107.Uno, párrafo tercero, LIVA).

$$48\% - 40\% = 8 \text{ puntos porcentuales}$$

La conclusión es que al resultar una diferencia inferior a diez puntos porcentuales no procede efectuar regularización alguna respecto de este bien de inversión adquirido en 20X2, en el ejercicio 20X4.

C) *Regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad (art. 112 LIVA)*

Las deducciones provisionales que aplicó ARPISA durante el ejercicio 20X1 a las cuotas soportadas en dicho ejercicio (anterior al inicio de la actividad) deben regularizarse en el 4T de 20X5 (cuarto año de ejercicio efectivo de la actividad), aplicando el porcentaje definitivo que globalmente corresponda al periodo de los cuatro primeros años naturales de realización de la actividad (años 20X2, 20X3, 20X4 y 20X5).

Este porcentaje definitivo se determina siguiendo las reglas previstas para el cálculo del porcentaje de la prorrata general previsto en el artículo 104 de la LIVA, computando al efecto el conjunto de las operaciones realizadas durante dicho periodo cuatrienal.

Para el cálculo del importe resultante de la regularización debe procederse de la siguiente forma:

- a) Se calculará el porcentaje definitivo de deducción conforme a lo señalado en el párrafo anterior.
- b) Conocido este porcentaje de deducción definitivo, se aplicará al conjunto de las cuotas soportadas deducibles anteriores al inicio de la actividad.
- c) Dicho importe se restará de la suma total de las deducciones provisionales efectivamente practicadas conforme a lo dispuesto en el artículo 111 de la LIVA en los ejercicios anteriores al inicio de la actividad; en nuestro caso, en 20X1.
- d) La diferencia, positiva o negativa, será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar por el sujeto pasivo.

De acuerdo con estos pasos:

- a) Cálculo del porcentaje definitivo de deducción correspondiente a los cuatro primeros años naturales de ejercicio efectivo de la actividad de ARPISA:

Sabemos que los volúmenes de la actividad han sido los siguientes:

	20X2	20X3	20X4	20X5
Arrendamientos no exentos de IVA	200.000	300.000	400.000	450.000
Arrendamientos exentos de IVA	300.000	400.000	450.000	500.000
Volumen total de operaciones sujetas a IVA	500.000	700.000	850.000	950.000

Por lo que el porcentaje de deducción definitivo conjunto de los cuatro primeros años será el siguiente:

$$\frac{[(200.000 + 300.000 + 400.000 + 450.000)/(500.000 + 700.000 + 850.000 + 950.000)] \times 100 = 45\%}{}$$

b) Aplicación de este porcentaje a las cuotas soportadas deducibles anteriores al inicio de la actividad:

Las cuotas soportadas deducibles en el ejercicio 20X1 fueron:

$$\begin{aligned} 2.100 + 1.220.000 + 42.000 + 4.200 + 840 + 2.100 &= \\ &= 1.271.240 \text{ euros} \end{aligned}$$

Por lo que las cuotas soportadas deducibles efectivamente, por aplicación del porcentaje definitivo, serán:

$$1.271.240 \times 45\% = 572.058 \text{ euros}$$

c) Diferencia entre las cuotas soportadas deducidas en 20X1 (381.372 €), por aplicación del porcentaje o prorrata provisional y las que efectivamente corresponde deducir de acuerdo con el porcentaje o prorrata definitiva que se acaba de calcular, es la siguiente:

$$572.058 - 381.372 = 190.686 \text{ euros}$$

d) Ajuste a proponer:

Dado que el porcentaje definitivo es superior al provisional aplicado por ARPISA, el ajuste será positivo, esto es, generará un saldo a su favor (mayor deducibilidad).

En el modelo de autoliquidación 303 no existe una casilla específica para transcribir este ajuste o importe de regularización, por lo que el anterior ajuste (190.686 €) se trasladará a la casilla 44, «Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata», junto con el importe por la regularización global del ejercicio 20X5 (por la diferencia entre las prorratas definitiva y provisional de este último ejercicio).

D) Liquidación correspondiente al 4T del ejercicio 20X5

Calculadas todas las regularizaciones a efectuar en el 4T del 20X5, la liquidación por IVA será la siguiente:

IVA devengado		94.500
IVA soportado deducible		- 249.726
Gastos de la actividad, excluidas inversiones [(300.000 × 21 %) × 48 %]	30.240	
Adquisición viviendas [(600.000 × 10 %) × 48 %]	28.800	
Regularización artículo 105.Cuatro de la LIVA	No procede	
Regularización bienes de inversión artículos 107 y 109 de la LIVA	No procede	
Regularización artículo 112 de la LIVA	190.686	
Diferencia, saldo a devolver [94.500 - 249.726]		- 155.226

E) Bienes de inversión adquiridos en 20X1

Las deducciones correspondientes a bienes de inversión adquiridos con anterioridad al inicio de la actividad, una vez efectuada la regularización prevista en el artículo 112 de la LIVA, deben ser objeto de la regularización prevista en los artículos 107 y 109 de la norma, durante los años del periodo de regularización que resten por transcurrir.

Para practicar estas regularizaciones (en el caso de ARPISA en los ejercicios 20X6 y siguientes) se considerará como deducción efectuada el año en que tuvo lugar la repercusión, a los efectos del artículo 109.2.º, la que resulte del porcentaje de deducción definitivo calculado conforme al artículo 112 de la LIVA (en el caso de ARPISA aplicando el porcentaje del 45 %).

En el ejercicio 20X1 (anterior al inicio efectivo de las prestaciones de servicio en que consisten los arrendamientos de bienes inmuebles), ARPISA había adquirido los siguientes bienes de inversión:

- a) Edificio por importe de 10.000.000 de euros, con una cuota soportada de 1.220.000 euros.
- b) Equipo informático por importe de 4.000 euros, con una cuota soportada de 840 euros.
- c) Vehículo automóvil por importe de 20.000 euros, y una cuota soportada deducible de 2.100 euros (el 50 % de la cuota soportada al aplicar la presunción de afectación del 50 %).

Los dos últimos son bienes de inversión muebles, cuyo periodo de regularización conforme al artículo 107.Uno de la LIVA es el de los cuatro años siguientes al de su adquisición o entrada

en funcionamiento. En nuestro caso estos hechos se produjeron en 20X1, por lo que a 31 de diciembre de 20X5 habrá concluido el periodo de regularización previsto en dicho precepto (año de adquisición y entrada en funcionamiento, en 20X1, más cuatro, que finalizan en 20X5). Por tanto, en los ejercicios 20X6 y siguientes no procederá realizar ajuste o regularización alguna por estos bienes de acuerdo con el anterior precepto.

No ocurre lo mismo respecto del edificio, dado que al ser un bien de inversión inmueble el periodo de regularización es de nueve años siguientes al de su adquisición o entrada en funcionamiento (art. 107.Tres LIVA). Considerando que ambas circunstancias se producen en 20X1, a 31 de diciembre de 20X5 habrán transcurrido cuatro años de los nueve en que procede calcular la regularización por bienes de inversión. Por tanto, en los años 20X6 a 20X0 (cinco ejercicios) deberá procederse a calcular si corresponde realizar ajuste conforme a lo previsto en el artículo 107 de la LIVA.

V. CÁLCULO DE LAS REGULARIZACIONES POR BIENES DE INVERSIÓN EN EL EJERCICIO 20X6, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 107 Y 109 DE LA LIVA

A fecha 31 de diciembre de 20X6 ARPISA tiene los siguientes bienes de inversión que se encuentran en periodo de regularización:

1. Edificio adquirido en 20X1 por importe de 10.000.000 de euros y cuota soportada de 1.220.000 euros.
2. Local adquirido en 20X2 por importe de 300.000 euros y cuota soportada de 63.000 euros.
3. Viviendas adquiridas en 20X5 por importe de 600.000 euros y cuota soportada de 60.000 euros.

Tiene en su patrimonio también el local adquirido en 20X3 por importe de 500.000 euros, respecto del que no soportó cuota alguna, por lo que, aun cuando pueda señalarse que está en periodo de regularización, al no existir cuota soportada alguna, debe excluirse del grupo de bienes objeto de regularización prevista en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

De acuerdo con los preceptos anteriores, la regularización procede cuando entre el porcentaje de deducción definitiva correspondiente a cada uno de los años de regularización y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos. Si bien, respecto de los bienes de inversión procedentes de periodos anteriores al inicio de la actividad, se considera deducción efectuada el año en que tuvo lugar la repercusión, la que resulte del porcentaje de deducción definitivamente aplicable en virtud de la regularización global de las cuotas anteriores al inicio de la actividad realizada al final de cuarto año de ejercicio efectivo de la actividad.

El procedimiento a seguir es el siguiente:

- a) Una vez conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicada en cada uno de los años en que deba tener la regularización, se determina el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.
- b) El importe así calculado se resta del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.
- c) La diferencia positiva o negativa se divide por 5 o, tratándose de terrenos o edificaciones, por 10, y el cociente resultante es la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a realizar.

En definitiva, el ajuste a realizar será el siguiente:

$$\text{Regularización} = (Da - Dr)/5 \text{ o } 10$$

Siendo: *Da* la deducción practicada el año en que se soportó el IVA en la adquisición del bien; y *Dr* la deducción que procedería si bien se hubiera adquirido el año en que se practica la regularización.

Aplicando estas consideraciones a los datos que nos suministran de la empresa ARPISA para el ejercicio 20X6, tendremos el siguiente resultado, teniendo en cuenta que el porcentaje definitivo de deducción de este año es el 56%, tal como se indica en el enunciado del supuesto:

1. Edificio adquirido en 20X1 por importe de 10.000.000 de euros y cuota soportada de 1.220.000 euros.

Respecto de este bien de inversión, considerando que se adquirió y entró en funcionamiento en 20X1, el año 20X6 será el quinto año de los nueve en que debe regularizarse cuando se cumplan las condiciones previstas en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

En este caso no consideraremos el porcentaje de deducción del año en que tuvo lugar la repercusión (año 20X1), ya que la cuota se soportó con anterioridad al inicio de la actividad y en ese ejercicio se aplicó un porcentaje de deducción o prorratea provisional, por lo que se tendrá en cuenta el fijado a 31 de diciembre de 20X5, tomado en cuenta para el cálculo de la regularización global de todas aquellas cuotas, que fue del 45%.

Dado que existe entre ambos porcentajes (56% – 45%) una diferencia superior a diez puntos porcentuales, procede calcular el ajuste, que será el siguiente (teniendo en cuenta el factor común que presenta la cuota soportada):

$$[(45\% - 56\%) \times 1.220.000]/10 = - 13.420 \text{ euros}$$

Como la prorrata definitiva del año que estamos regularizando es superior, el resultado es negativo y supone para el sujeto pasivo un incremento del IVA soportado deducible en este año 20X6.

- Local adquirido en 20X2 por importe de 300.000 euros y cuota soportada de 63.000 euros.

Este bien de inversión inmueble se adquirió en el año 20X2 en el que se aplicó una prorrata definitiva del 40%.

Al igual que en el bien anterior existe una diferencia superior a diez puntos porcentuales entre la anterior prorrata y la del ejercicio 20X6 (56% – 40%), procediendo por ello realizar el ajuste siguiente, que supondrá asimismo un incremento del IVA soportado deducible:

$$[(40\% - 56\%) \times 63.000]/10 = -1.008 \text{ euros}$$

- Viviendas adquiridas en 20X5 por importe de 600.000 euros y cuota soportada de 60.000 euros.

En este caso la prorrata definitiva del ejercicio 20X5 fue del 48% y no procederá efectuar regularización alguna por estos bienes respecto del ejercicio 20X6, dado que entre la prorrata definitiva de ambos ejercicios la diferencia porcentual es inferior a 10 puntos (56% – 48%).

En definitiva, el ajuste a realizar por los bienes de inversión en periodo de regularización será el siguiente:

$$- (13.480 + 1.008) = -14.488 \text{ euros}$$

Lo trasladaremos a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», de la primera página del modelo 303, como un mayor importe de deducciones a realizar por el sujeto pasivo.

VI. CÁLCULO DE LAS REGULARIZACIONES POR BIENES DE INVERSIÓN EN EL EJERCICIO 20X7, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 107 Y 109 DE LA LIVA E INCIDENCIA DE LA POSIBLE VENTA DE LOS INMUEBLES

VI.1. Supuesto de que no se produzca la venta del edificio y locales en este ejercicio

En este caso se mantendrán en el inmovilizado de ARPISA los mismos tres bienes que se han examinado en el punto V anterior, debiendo examinarse a 31 de diciembre de 20X7 si procede la aplicación de la regularización prevista en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

1. Edificio adquirido en 20X1 por importe de 10.000.000 de euros y cuota soportada de 1.220.000 euros.

Entre los porcentajes definitivos de deducción o prorratas de los ejercicios 20X7 y el calculado a fecha 31 de diciembre de 20X5 respecto de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad (60% – 45%) existe una diferencia superior a diez puntos porcentuales, y procederá calcular el ajuste, que será el siguiente (teniendo en cuenta el factor común que presenta la cuota soportada):

$$[(45\% - 60\%) \times 1.220.000]/10 = - 18.300 \text{ euros}$$

Como la prorrata definitiva del año que estamos regularización es superior, el resultado es negativo y supone para el sujeto pasivo un incremento del IVA soportado deducible en este año 20X7.

2. Local adquirido en 20X2 por importe de 300.000 euros y cuota soportada de 63.000 euros.

Al igual que en el bien anterior existe una diferencia superior a diez puntos porcentuales entre la prorrata definitiva del año de adquisición y entrada en funcionamiento (20X2) y la del ejercicio 20X6 (60% – 40%), procediendo por ello realizar el ajuste siguiente, que supondrá asimismo un incremento del IVA soportado deducible:

$$[(40\% - 60\%) \times 63.000]/10 = - 1.260 \text{ euros}$$

3. Local adquirido en 20X3. No procede regularización alguna al no existir cuota soportada en su adquisición.
4. Viviendas adquiridas en 20X5 por importe de 600.000 euros y cuota soportada de 60.000 euros.

A diferencia de lo que ocurría en el ejercicio anterior, ahora sí existe una diferencia porcentual superior a 10 puntos entre la prorrata definitiva del año 20X5 y la del 20X7 (60% – 48%), por lo que, al igual que en los dos bienes inmuebles anteriores, procederá realizar el correspondiente ajuste que supondrá un incremento del IVA soportado deducible:

$$[(48\% - 60\%) \times 60.000]/10 = - 720 \text{ euros}$$

En definitiva, el ajuste a realizar por los bienes de inversión en periodo de regularización será el siguiente:

$$- (18.300 + 1.260 + 720) = - 20.280 \text{ euros}$$

Lo trasladaremos a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», de la primera página del modelo 303, como un mayor importe de deducciones a realizar por el sujeto pasivo.

VI.2. Supuesto en que se produzca la venta del edificio y locales en este ejercicio 20X7

A) Regularización por las viviendas adquiridas en el ejercicio 20X5

De producirse la venta del edificio y los locales adquiridos respectivamente en 20X1, 20X2 y 20X3, la regularización por los artículos 107 y 109 de la LIVA procederá exclusivamente por las viviendas adquiridas en 20X5, efectuándose el ajuste realizado en el punto 4, del apartado anterior VI.1, trasladando a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», el importe de 720 euros como incremento del IVA soportado deducible en el ejercicio.

B) Tributación por la entrega de los bienes inmuebles y su regularización

Respecto del edificio adquirido en 20X1 y del local adquirido en 20X2 no procederá la realización del anterior ajuste a 31 de diciembre (en la autoliquidación del 4T, ya que no figurará en el patrimonio de ARPISA), pero sí deberemos realizar el ajuste previsto en el artículo 110 de la LIVA.

En los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización, que es lo que se produce en el supuesto que examinamos, esta se realiza de una sola vez por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir en el año de la entrega o transmisión.

El precepto anterior distingue a estos efectos entre dos supuestos que son de aplicación general a todos los sujetos pasivos (hayan aplicado o no la regla de prorrata los años anteriores) y a todos los bienes de inversión (incluso los enajenados antes de su entrada en funcionamiento):

- a) Que la entrega del bien de inversión estuviese sujeta y no exenta. En este caso se considera que el bien de inversión se ha utilizado exclusivamente en operaciones que dan derecho a deducción, en el año de la transmisión y en los restantes, hasta el final del periodo de regularización. No obstante, se establece el siguiente límite: si la prorrata definitiva aplicable al año en que se soportó la repercusión o se liquidó la importación fue inferior al 100%, la diferencia entre la deducción practicada en dicho año y la que corresponda como consecuencia de la entrega del bien solo será deducible hasta el límite del IVA repercutido al adquirente del citado bien.

Como sabemos, en el supuesto de que el bien de inversión que se entregue sea un terreno rústico o un edificio o parte del mismo, por el que se renuncie a la exención (exenciones del art. 20.Uno.20.º y 22.º de la LIVA, que pueden ser objeto de renuncia de acuerdo con lo dispuesto en el apartado segundo de dicho precepto, cumpliendo las formalidades establecidas en el art. 8 RIVA), el empresario o profesional transmitente no repercutirá cuota alguna, sino que, como consecuencia de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º, letra e),

de la LIVA, esta condición recaerá sobre el empresario o profesional adquirente, por lo que se autorrepercutirá el impuesto y lo deducirá en la medida en que tenga derecho a ello. Por tanto, en estos casos, aun cuando el precepto alude a la cuota del IVA repercutida al adquirente, hemos de interpretar que será la cuota que correspondería repercutir al transmitente en el caso de que sobre él recayese la condición de sujeto pasivo, esto es, será la cuota autorrepercutida por el sujeto pasivo adquirente del bien inmueble.

El ajuste a practicar será el siguiente:

$$\text{Regularización} = [(I - Da)/5 \text{ o } 10] \times n$$

Siendo: *I* el total IVA soportado en la adquisición del bien de inversión, que hubiese correspondido deducir si se hubiese adquirido en este periodo en que estamos regularizando; *Da* el IVA objeto de deducción en el año de la adquisición; y *n* el número de años que faltan para expirar el periodo de regularización incluyendo el año de transmisión.

Si el resultado de este ajuste es superior al IVA que se repercute en la venta al nuevo adquirente, solamente podrá ser objeto de deducción este último importe como máximo, con la precisión que se ha efectuado anteriormente en relación con los bienes inmuebles.

- b) Que la entrega esté no sujeta o exenta de IVA. En este caso se considera que el bien de inversión se ha utilizado exclusivamente en operaciones que no dan derecho a deducción durante el año en el que se realiza la entrega y los restantes; siendo el ajuste el siguiente:

$$\text{Regularización} = [(0 - Da)/5 \text{ o } 10] \times n$$

No obstante, esta disposición no se aplica en el caso de entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas, pero que den derecho a la deducción (por ejemplo, porque nos encontramos ante exportaciones de bienes), en cuyo caso se considera que los bienes se han destinado a la realización de operaciones con derecho a deducción (aunque se establece como límite de la deducción complementaria la cuota resultante de aplicar el tipo vigente en el momento de la entrega al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro de la Unión).

Aplicando esta teoría al supuesto de ARPISA, deberemos tener en cuenta:

1. Posible venta del edificio adquirido en 20X1.

La oferta recibida por la venta del edificio es de 13.000.000 de euros. Estaremos ante una segunda entrega de bienes, sujeta y exenta en virtud del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA (en este

caso tributará por el concepto TPO), si bien podrá renunciarse a la exención siempre que se cumplan las condiciones previstas en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA.

El bien inmueble se adquirió y entró en funcionamiento en 20X1, por lo que si se vende en 20X7 quedarán cuatro años de regularización, computando el de la venta.

En cuanto al porcentaje definitivo de prorrata que deberemos tener en cuenta para regularizar, no será el provisional del año 20X1, sino el porcentaje definitivo de prorrata por el que se regularizaron las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, conforme al artículo 112 de la LIVA, esto es, el calculado a 31 de diciembre de 20X5 para estas cuotas, que fue del 45 %.

1.1. En el supuesto de que no se renuncie a la exención, el ajuste que deberá efectuarse será el siguiente (obteniendo el factor común sobre el importe de cuota soportada deducible):

$$\text{Regularización} = [(0\% - 45\%) \times 1.220.000]/4 \text{ años} = -137.250 \text{ euros}$$

Supone un ajuste que deberá efectuar el sujeto pasivo minorando el IVA soportado deducible, y se trasladará a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», de la primera página del modelo de autoliquidación 303.

Este ajuste, cualquiera que sea su sentido, positivo o negativo, mayor o menor deducibilidad, debe declararse, conforme al artículo 110 de la LIVA y la doctrina fijada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (entre otras Resolución de 19 de diciembre de 2007, RG 1797/2006 –NFJ028083–) en la declaración-liquidación correspondiente al periodo trimestral o mensual en el que se produce el devengo de la operación en que consiste la entrega del bien de inversión.

En cuanto a la formalización de la operación, con independencia de que se eleve el contrato a escritura pública, ARPISA deberá emitir factura, de acuerdo con las previsiones contenidas en los artículos 2 a) y 3.1 a) del Reglamento de facturación.

1.2. En el caso de que se renuncie a la exención, la operación estará sujeta y no exenta de IVA, tributando al tipo general del 21 % la parte correspondiente a los locales y el 10% la parte del edificio destinada a viviendas. Considerando que el 20% son locales y el 80% restante viviendas, y que el precio de mercado del metro cuadrado es idéntico para uno y otro tipo de uso, la cuota devengada de IVA por esta operación de venta será:

$$\begin{aligned} & [(13.000.000 \times 20\%) \times 21\%] + [(13.000.000 \times 80\%) \times 10\%] = \\ & = 546.000 + 1.040.000 = 1.586.000 \text{ euros} \end{aligned}$$

En el supuesto de renunciarse a la exención, se producirá la inversión del sujeto pasivo, conforme a la regla prevista en el artículo 84.Uno.2.º, letra e), segundo guion, de la LIVA. Es el

adquirente quien deberá declarar el IVA devengado así como el IVA soportado deducible en su autoliquidación modelo 303 (el primero se declarará en las casillas 12 y 13, «Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)», del apartado «Liquidación. Régimen general. IVA devengado», de la primera página; mientras que el IVA soportado deducible se declarará en las casillas 28 y 29 o bien en las casillas 30 y 31 del apartado «Liquidación. Régimen general. IVA deducible», en función de que para el adquirente estos bienes tengan la consideración de «Cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes», o de «Cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión»).

Respecto del transmitente, en nuestro caso ARPISA, además de firmarse la correspondiente escritura pública de compraventa (en la que suelen hacerse constar las declaraciones que exige el art. 8 RIVA), deberá emitir factura que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 6 del Reglamento de facturación (RD 1619/2012, de 30 de noviembre), si bien no figurará en la misma ni tipo impositivo, ni tampoco cuota alguna, ya que no repercute; haciendo constar la mención «inversión del sujeto pasivo», conforme al artículo 6.1, letra m), del Reglamento de facturación.

En cuanto a su declaración en el modelo de autoliquidación 303, en tanto no repercute cuota alguna, la entrega de bien no se declara en el apartado «Liquidación. Régimen general. IVA devengado». Ahora bien, debe darse información de la base imponible de esta operación, para lo que se ha previsto en la página 3 el apartado «Información adicional». El importe de la base imponible por la que se entrega el bien deberá figurar en la casilla 61, «Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción». Por el contrario, en el caso de que la operación de venta estuviese sujeta pero exenta, no se declarará la operación en ninguna de las casillas que figuran en el modelo 303.

El ajuste a practicar por la venta del edificio por los años de regularización que quedan será el siguiente (obteniendo factor común):

$$\text{Regularización: } [(100\% - 45\%) \times 1.220.000]/4 \text{ años} = + 167.750$$

Lo que supone un incremento del IVA soportado deducible. En tanto este ajuste es inferior a la cuota repercutida por la venta del edificio, no aplicamos la regla del límite del artículo 110.Uno.1.º, párrafo segundo, de la LIVA, y se trasladaría a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», de la primera página del modelo de autoliquidación 303.

2. Posible venta del local adquirido en 20X2.

La oferta recibida por ARPISA para vender el local es de 500.000 euros. Al igual que con el edificio, estaremos ante una segunda entrega del local, sujeta y exenta de IVA en virtud del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA (sujeta al concepto TPO), si bien podrá renunciarse a la exención en el supuesto de cumplirse las condiciones previstas en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA.

Debe tenerse en cuenta que la renuncia se practicará por cada operación, esto es, por cada entrega de bienes realizada por el sujeto pasivo.

En cuanto al porcentaje definitivo de prorrata que deberemos tener en cuenta será el definitivo del año 20X2 (que fue el primer año de ejercicio efectivo de la actividad), que fue del 40%. Como el bien se adquirió y entró en funcionamiento en dicho ejercicio, de transmitirse en 20X7 quedarán por regularizar a la fecha de la venta cinco años, computándose el actual.

En el supuesto de que no se renuncie a la exención, el ajuste que deberá efectuarse será el siguiente (obteniendo el factor común sobre el importe de cuota soportada deducible):

$$\text{Regularización} = \{[(0\% - 40\%) \times (300.000 \times 21\%)]/10\} \times 5 \text{ años} = -12.600 \text{ euros}$$

Supone un ajuste que deberá efectuar el sujeto pasivo minorando el IVA soportado deducible, trasladándose a la casilla 43, «Regularización bienes de inversión», del modelo de autoliquidación 303.

En el caso de que se renuncie a la exención por la venta a efectuar en 20X7, la operación estará sujeta y no exenta de IVA, tributando al tipo general del 21% y la cuota de IVA devengado por esta operación de venta será:

$$500.000 \times 21\% = 105.000 \text{ euros}$$

Deberemos hacer respecto de esta venta sujeta y no exenta las mismas precisiones que se han realizado respecto de la venta del edificio en cuanto a la forma de declarar la operación en el modelo 303, así como de emisión de factura.

El ajuste a practicar por la regularización de los años que restan será el siguiente (obteniendo factor común):

$$\text{Regularización: } \{[(100\% - 40\%) \times (300.000 \times 21\%)]/10\} \times 5 \text{ años} = +18.900$$

Lo que supone un incremento del IVA soportado deducible. En tanto este ajuste es inferior a la cuota repercutida por la venta del edificio, no aplicamos la regla del límite del artículo 110.Uno.1.º, párrafo segundo, de la LIVA, y se trasladaría a la casilla 43, «Regularización de bienes de inversión», de la primera página del modelo de autoliquidación 303.

3. Transmisión del local adquirido en 20X3.

En el ejercicio 20X3, ARPISA adquirió un local por importe de 500.000 euros, si bien no se soportó cuota alguna. Por tal motivo durante los nueve años siguientes al de su adquisición y

entrada en funcionamiento no debe efectuarse regularización alguna de las previstas en los artículos 107 y 109 de la LIVA.

Tampoco si se produjese la venta del local en 20X7 debería efectuarse ajuste alguno por este motivo conforme a lo dispuesto en el artículo 110 de la LIVA, por los años que restasen de regularización, ya que no hay cuota soportada alguna que regularizar.

Por tanto, lo único que debe concretarse es la tributación por IVA de la entrega del bien. El hecho de que no se soportase cuota alguna por la adquisición no incide en la tributación por la venta del inmueble en 20X7. En esta entrega el parámetro que va a tenerse en cuenta es la afectación o no del bien de inversión a la actividad económica empresarial o profesional sujeta al impuesto. En el caso de que el inmueble no se hubiese afectado a la actividad, estaríamos ante una operación no sujeta a IVA, tributando por el concepto TPO. En el caso de afectarse a la actividad, realizaremos los mismos razonamientos que se han visto respecto de los bienes de inversión anteriores.

Esto es, puede o no renunciarse a la exención del IVA. Nos encontraremos en principio ante un segunda o ulterior entrega exenta del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA y, por tanto, sujeta y no exenta del concepto TPO.

Si el adquirente es empresario o profesional y se cumplen las condiciones previstas en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA, podrá renunciarse a la exención, siendo sujeto pasivo por inversión el adquirente, y la cuota de IVA será la siguiente:

$$800.000 \times 21 \% = 168.000 \text{ euros.}$$

En cuanto al tratamiento de esta operación por ARPISA, deben darse por reproducidos los comentarios efectuados respecto de la venta del edificio.

Información no financiera en los mercados de capitales: Hacia una información integrada

Enrique Plasencia Valiente

Auditor financiero junior en EY

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Enrique Rubio Herrera, don Eladio Acevedo Heranz, doña Beatriz García Osma, don Ferrán Rodríguez Arias y don Enrique Villanueva García.

EXTRACTO

Normalmente se asocia el conocimiento del mundo empresarial con la información financiera, sin embargo, este arcaico pensamiento se encuentra en continuo proceso de renovación y cambio hoy en día. En la actualidad, la información no financiera juega un papel fundamental en la toma de decisiones en los mercados de capitales. El objetivo principal de este trabajo es realizar un análisis de la importancia de la misma y su repercusión en los inversores. De igual manera, se pretende presentar la regulación y saber cómo responden las empresas ante ella, analizando sus beneficios y costes. Se trata de abarcar la mayor parte de los aspectos que se relacionan con la información no financiera.

Palabras clave: integrada; beneficios; especialización; competencia.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018

Non-financial information in capital markets: Towards integrated information

Enrique Plasencia Valiente

ABSTRACT

Knowledge of the corporate world is normally associated with financial information. However, this archaic way of thinking is nowadays in a continuous process of renewal and change. Currently, non-financial information plays a fundamental role in making decisions in capital markets. The main objective of this paper is to make an analysis of its importance and repercussion on investors. At the same time, it includes information about its regulation format and on how companies respond to it, analyzing its benefits and costs. This paper tries to cover most of the aspects related with non-financial information.

Keywords: integrated; profit; specialization; competition.

Sumario

Parte I: Resumen del trabajo

Parte II: Trabajo de investigación

1. Introducción
2. Información en los mercados de capitales
3. Información no financiera
 - 3.1. Voluminosidad de la información no financiera
4. Información no financiera y globalización empresarial
 - 4.1. Metodología de la investigación
 - 4.2. Resultados obtenidos
 - 4.3. Motivos de publicación de información no financiera por parte de empresas internacionales no cotizadas
 - 4.4. Conclusiones obtenidas
5. Información integrada
 - 5.1. ¿Por qué es necesaria la información integrada?
 - 5.2. Modelo de Información Integrada propuesto por AECA
 - 5.3. Plataforma del *Reporting* Integrado - ISIS
6. Análisis coste/beneficio de la INF
 - 6.1. El caso de España
7. Regulación de la información no financiera
 - 7.1. Informe AECA: Nuevos horizontes de regulación sobre información no financiera
 - 7.2. El nuevo estado no financiero. Revisión y contenido
8. Actualidad de la información no financiera
9. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Anexos

Cómo citar este estudio:

Plasencia Valiente, E. (2018). Información no financiera en los mercados de capitales: Hacia una información integrada. *RCyT. CEF*, 429, 169-198.

PARTE I: RESUMEN DEL TRABAJO

El objetivo principal de este trabajo es realizar un análisis de la importancia de la información no financiera en el mercado de capitales y cómo de importante es para los inversores. De igual manera presentar la regulación que está por llegar en materia de información no financiera y saber cómo responden las empresas ante ella, analizando sus beneficios y costes. Se trata de abarcar la mayor parte de los aspectos que se relacionan con la información no financiera y que le afectan.

PARTE II: TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

1. INTRODUCCIÓN

Tal como se ha comprobado a lo largo de la historia, la información es sinónimo de poder en cualquier ámbito de nuestra sociedad. Y como tal, en numerosas ocasiones es alterada por agentes externos que buscan lucrarse a costa del engaño y alteración de la realidad. Centrándonos en el ámbito económico-empresarial, en el momento en que este hecho ocurre, aparece el miedo y la desconfianza en los mercados de capitales para llevar a cabo inversiones o realizar transacciones seguras.

En estos casos, nos encontramos ante el peor escenario posible. Como bien sabemos, el mercado de capitales es el punto de encuentro de oferentes (con superávit) y demandantes (con déficit), cuyo objetivo es canalizar el superávit de los excedentarios hacia el déficit de los deficiarios. Por tanto, si se duda de la veracidad de la información existente en las transacciones, no habrá confianza, provocando la consecuente circunstancia; inexistencia de actividad alguna en los mercados de capitales.

Esta falta de confianza en la información que se transmite al mercado ha alcanzado su punto álgido en los últimos tiempos, con diferentes escándalos como el caso Enron, Pescanova o Gowex. Es por ello que ahora más que nunca se presenta la necesidad de supervisar y controlar que no exista fraude en la actividad empresarial, y por ende que la información no se encuentre alterada. Es en este punto donde la auditoría y *forensic* jugarán un papel fundamental y necesario para volver a ganar y mantener la confianza en la actividad.

A lo largo del trabajo se tendrán en cuenta todos los aspectos que influyen en la información no financiera (legislativos, económicos, sociales, etc.). Hemos de ser conscientes de que en algunos casos, como las empresas que no superen los márgenes de obligación de reporte de in-

formación no financiera, no se tendrá en cuenta este reporte. Por tanto, se pretende abarcar las singularidades que se nos presentan y a partir de ellas realizar un estudio que fije hacia dónde debe evolucionar la información no financiera y cómo se debe tratar.

2. INFORMACIÓN EN LOS MERCADOS DE CAPITALS

Como se ha comentado previamente, a los mercados se remite cuantiosa información, la cual ha de ser analizada y tratada por los distintos usuarios (inversores, analistas, accionistas, organismos, bancos, etc.) en el quehacer de sus funciones. Dentro de esta información podemos diferenciar claramente entre información financiera e información no financiera. La primera recoge toda la documentación relacionada con el rendimiento y funcionamiento que ha tenido la empresa dentro de su propia actividad (balance, cuenta de resultados o estado de flujos de efectivo entre otros), por su parte la información no financiera es, según Financial Accounting Standard Board-FASB (2001, p. 5) «la información no financiera es aquella que no está reflejada en los estados financieros tradicionales (Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias), pudiendo comprender: información revelada con carácter obligatorio (informe de auditoría; hechos relevantes) e información de carácter voluntario (comentario de directivos)». Por tanto, se trata de una información que incluye distintos aspectos como los objetivos, estrategias y riesgos futuros que pueden amenazar a la empresa o la preocupación por la sostenibilidad y la responsabilidad social corporativa (RSC) de la compañía. Este último aspecto ha permitido una mejora notable de las prácticas de las empresas en materia de información no financiera, las mejoras se han materializado con la adopción de los códigos de buen gobierno por parte de las empresas, especialmente en las sociedades cotizadas.

Además de su contenido, existen otras diferencias entre ambas informaciones, las principales son las siguientes:

Tabla 1. Principales diferencias entre información financiera y no financiera

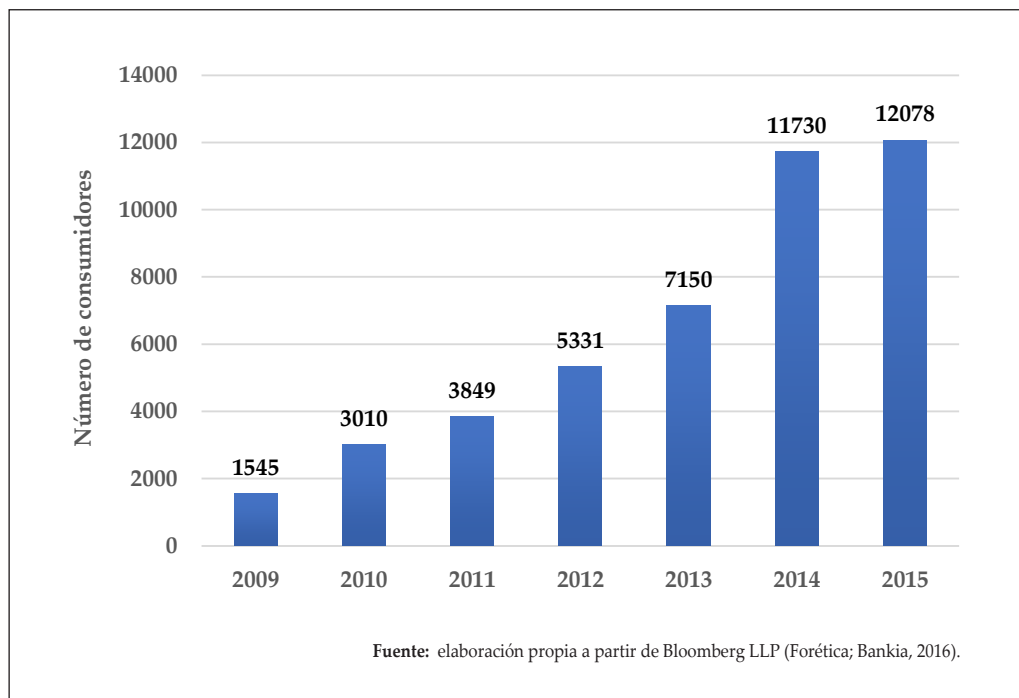
Información financiera	Información no financiera
Comparabilidad	No comparabilidad
Calidad	Falta de calidad (no existen estándares)
Información clara y concisa	Exceso de información
Fuente: Gisbert (2006).	

Como se puede comprobar, las diferencias radican en una falta de control por parte de algún agente externo, es decir, no ha existido una regulación clara y concisa sobre este tipo de infor-

mación. Este hecho ha provocado que la información no financiera no sea comparable, puesto que no todas las empresas la incluyen al no existir la obligación como tal. Además, cuando se incluye no se hace de la misma manera y sobre los mismos aspectos, es decir, la falta de calidad en tal información es manifiesta y se produce porque los procesos de estandarización son más recientes y no existe una delimitación concreta sobre los ítems a informar y la forma de hacerlo, con lo cual nos encontramos ante informes heterogéneos. La última gran diferencia entre ambas es su extensión, mientras que la información financiera contiene los aspectos clave y fácilmente observables, la no financiera incluye una extensa cantidad de información que incluso a los profesionales les parece desorbitada.

A pesar de las discrepancias ya explicadas, existe una similitud entre ambas y que supone el eje principal de la importancia que tienen: **son útiles para la toma de decisiones por parte de los inversores**, puesto que les permiten tener una imagen más amplia de la empresa (saber cómo marcha el negocio o conocer de qué manera se comporta la empresa en temas de sostenibilidad). Prueba de su importancia es el gráfico número 1 en el que se muestra la importancia que ha ido adquiriendo la información no financiera en el mundo empresarial.

Gráfico 1. Número de consumidores que tiene en cuenta criterios ambientales, sociales y de buen gobierno



3. INFORMACIÓN NO FINANCIERA

La crisis financiera internacional que hemos vivido en los últimos años ha desembocado en una grave crisis financiera, política, social, etc., a nivel mundial. Indirectamente, este hecho ha provocado que se reabra el debate sobre la importancia de la información no financiera empresarial. A pesar de que la información contable es el primer lugar al que se acude para conocer la gestión y el devenir de una empresa, cada vez es menos relevante para llevar a cabo valoraciones de empresa o realizar hipótesis futuras.

Tal como establecen Lev y Zarowin (1997), en las décadas de los ochenta y noventa se produce un cambio respecto a la capacidad que tiene la información financiera para explicar los cambios en los precios. De esta manera, en los años sesenta y setenta un 25 % de los cambios en precios se atribuían a los beneficios anunciados, mientras que en los ochenta y noventa la información financiera no es capaz de explicar ni el 10 % de los cambios en precios. Autores como Lev y Sougiannis (1996) y Lev y Zarowin (1997) han compartido la tesis de que existe una desigualdad entre las variables de mercado e información contable.

Por otra parte, tal como afirma Wallman (1995) antiguo Comisario de la Securities and Exchange Commission (SEC), «la información financiera no está adaptándose al cambio en los negocios», prueba de ello es el concepto cambiante de empresa, donde se ha pasado a un elevado número de «empresas virtuales» con activos que fundamentalmente son intangibles. Pero no es Wallman el único que incluye este matiz a la información financiera, el Instituto de Contabilidad Canadiense – CICA (2000) enuncia una serie de limitaciones del sistema contable en el entorno actual:

«Los datos contables miden el valor generado únicamente por transacciones, sin embargo, gran parte del valor generado por las empresas se ocasiona antes de ellas.

El marco contable fue diseñado para ser aplicado a un amplio rango de sectores, y como tal, no se adapta a las características específicas de las empresas.

Los datos contables captan únicamente una dimensión de valor: financiera; sin embargo, esta dimensión no es la única relevante para entender el resultado de la empresa. La contabilidad a veces ignora la existencia de ciertos valores inmateriales cuyo valor de mercado es tan importante o más que la estructura material de la compañía».

Prueba de esta «obsesión» por la obtención de resultados fue el movimiento denominado como «Benchmark del resultado», originado a lo largo de los años 90 en Estados Unidos (Gisbert, 2006). Consistía en la publicación por parte de la empresa de:

- Beneficios o crecimientos de la cifra de resultados.
- Crecimientos en la cifra de resultados por encima de las pronosticadas por los analistas.

En algunas ocasiones, estos resultados no coincidían con la realidad de la empresa, es decir, estaban falsificados. Esto se producía porque se primaba a aquellas empresas que conseguían

cumplir con los objetivos marcados, mientras que las que no lo conseguían eran penalizadas. Por tanto, el foco principal de las empresas era conseguir estos dos objetivos dejando en un segundo plano la relevancia y fiabilidad de la información financiera. Esto ocurrió por ejemplo en el caso Enron, donde el director financiero reconoció la falsificación de los estados financieros con el objetivo de publicar una cifra de resultados que cumpliera con las previsiones de los analistas.

Todos estos hechos pueden explicar la progresiva importancia, cada vez mayor, que ha tenido la información no financiera en las últimas décadas. El actual inversor no solo busca «los números» que ha obtenido la empresa, se fija en sus prácticas, en cómo de sostenible es, en sus planes sociales, es decir, *en cómo repercute en la sociedad el beneficio que de ella obtiene*.

3.1. VOLUMINOSIDAD DE LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA

Profundizando en cómo se emite esta información y sus problemas nos encontramos con un gran problema: la voluminosidad de la misma. Se considera que existe un GAP de información entre la información disponible en los estados financieros auditados e informes anuales y la información que los usuarios consideran adecuada y necesaria para poder decidir sus inversiones (Fornieles, 2012). Se distinguen dos ramas respecto a la demanda de información:

- **Requisitos de los reguladores**, hacia una armonización global de la regulación contable, ello ha provocado la adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF) en una gran parte de países, la Unión Europea en 2005.
- **Demanda de información por parte de inversores y otros usuarios**, esta es la razón de la claridad de los estados financieros, así como la inclusión de informes anuales más explicativos sobre la gestión, modelo de negocio, estrategias y objetivos de la empresa.

Es evidente que la posibilidad de tener esta información es un aspecto positivo, sin embargo, el hecho de que no se aporte de manera correcta provoca inconvenientes como el ya citado de la sobrecarga de la información. Esto ocurre por la falta de unos estándares que la controlen y regulen, lo que provoca la existencia de unos informes anuales cada vez de mayor extensión, donde se recoge información auditada junto a datos no auditados, lo que genera una dificultad de comprensión para el usuario.

Esta situación ha inducido a que diferentes organismos (Financial Reporting Council, IASB¹, IIRC, etc.) promuevan iniciativas apelando a la racionalidad². Del trabajo de Fornieles (2012) se identifican los siguientes:

¹ IASB: International Accounting Standards Board.

² El artículo pertenece a la Revista de AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) n.º 100, publicada en 2012. Por lo que trata ejemplos que se han actualizado.

- **El IASB** realizó un Fórum a principios del 2013, del cual surgió la modificación de la IAS 1 (IASB, 2013). El IASB pretende actuar como catalizador de las preocupaciones sobre la calidad y la cantidad de la información financiera.
- **El Consejo Internacional de Reporting Integrado** ha emitido a finales de 2013 un documento en el que ahonda en el *reporting* integrado y elabora un marco. Lo que se pretende es establecer unos principios y contenidos que rijan el informe integrado en el que se mejore la calidad de la información (The International IR Framework, 2013).
- Por su parte, **el IAASB**³ en 2012 recogió comentarios sobre diferentes ámbitos de interés y en 2013 se revisaron tales aportaciones. Finalmente, en 2014 se aprueba una norma de auditoría para mejorar los informes.

Todas estas iniciativas van encaminadas hacia un único objetivo: el de **estrechar el GAP de información**, puesto que en un mundo interconectado como el actual, donde la información se transmite al instante y hay tanta cantidad, es necesario sintetizar la información para analizar lo importante, de manera que no nos veamos sobrepasados por un exceso de información, que en muchos casos incordian más que ayudan. Probablemente, la crisis económica haya provocado que exista una mayor consciencia sobre la importancia de la información y es ahí donde se debe mejorar.

4. INFORMACIÓN NO FINANCIERA Y GLOBALIZACIÓN EMPRESARIAL

En el siguiente apartado tomaremos como referencia la investigación llevada a cabo por los profesores Esther Ortiz y Salvador Marín, ambos, docentes en la Universidad de Murcia. El trabajo lleva como título «Información no financiera y globalización empresarial» y su objetivo es conocer el formato que utilizan las empresas cotizantes del Ibex 35 para divulgar su información no financiera, así como las prácticas que llevan a cabo ciertas empresas en materia de información no financiera, cuya inversión se concentra en Latinoamérica, es decir, la pregunta que se plantea en este trabajo es la de conocer cómo se transmite al mercado esta información por parte de las empresas del Ibex 35 y cómo lo hacen las empresas internacionales pero no cotizadas.

4.1. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Para poder llevar a cabo esta investigación, se han elegido las empresas del Ibex 35 por las exigencias a las que se ven sometidas y comprobar si ello también influye en el reporte de información no financiera; por otra parte, se han seleccionado 35 empresas que operan en entornos internacionales, no cotizan y llevan a cabo inversiones en Latinoamérica.

En este punto, la metodología se divide para obtener resultados complementarios, en primer lugar se estudia el formato de la información no financiera publicada por empresas del Ibex 35,

³ International Auditing and Assurance Standards Board.

mientras que, en segundo lugar, se estudian los motivos para publicar información no financiera por parte de empresas internacionalizadas. Posteriormente, para poder disponer de un marco descriptivo sobre el formato que se utiliza, analizan la web de tales empresas (Ibex 35), de esta manera recopilan todos los informes no financieros hasta el año 2013 (desde el año 2010). El estudio está realizado sobre 33 de las 35, ya que las dos restante no contenían tal información en la web, hablamos por tanto de 132 informes desde el año 2010 (Ortiz y Marín, 2016, pp. 16-36).

Para poder conocer cómo se valoraba y preparaba esta información desde dentro de la empresa se requería una investigación adicional, por ello se realizó una encuesta de opinión siendo la población elegida las empresas que a tal fecha (30 de marzo de 2013) disponían de al menos un proyecto vivo de inversión en el exterior con la Compañía Española de Financiación del Desarrollo, COFIDES, SA (sociedad que facilita financiación a proyectos privados para contribuir al desarrollo de los países receptores de las inversiones como a la internacionalización de la economía y empresas españolas).

De esta manera, nos encontramos con una población final de 101 empresas, donde la principal área con un 20% del total de la muestra es Latinoamérica. Se ha obtenido finalmente una muestra de 35 empresas que han realizado inversiones, a pesar de ser una muestra baja es muy interesante por la información a nivel empresarial que nos genera. La encuesta ha sido enviada por *e-mail* y reforzada por teléfono, se le ha realizado al máximo responsable de cada una de las empresas encuestadas por personal de COFIDES, SA, entre el 12 de mayo y el 21 de junio de 2013. El diseño del cuestionario se basó en literatura teórica sobre la realización de inversiones así como el conocimiento previo por parte del personal técnico de COFIDES, SA. Por último, la investigación se centra en los resultados que se obtienen en las dos empresas tipo.

4.2. RESULTADOS OBTENIDOS

Tras haber realizado el primer análisis sobre el formato de la información no financiera de las empresas del Ibex 35, se concluye que al no existir unas directrices claras y establecidas, lo que existe son informes heterogéneos (anexo 1), destacando las prácticas voluntarias por parte de empresas internacionales que son las que mayor comparación sufren, así como ciertos requisitos según los mercados en los que operen. En lo que respecta al contenido, a diferencia del formato sí que existe uniformidad y se adoptan prácticas globales. De esta manera las empresas con mayor dimensión internacional han seguido el marco conceptual GRI (*global reporting initiative*), la práctica habitual es mantener estas normas en el tiempo, tal como se puede comprobar en el anexo 2.

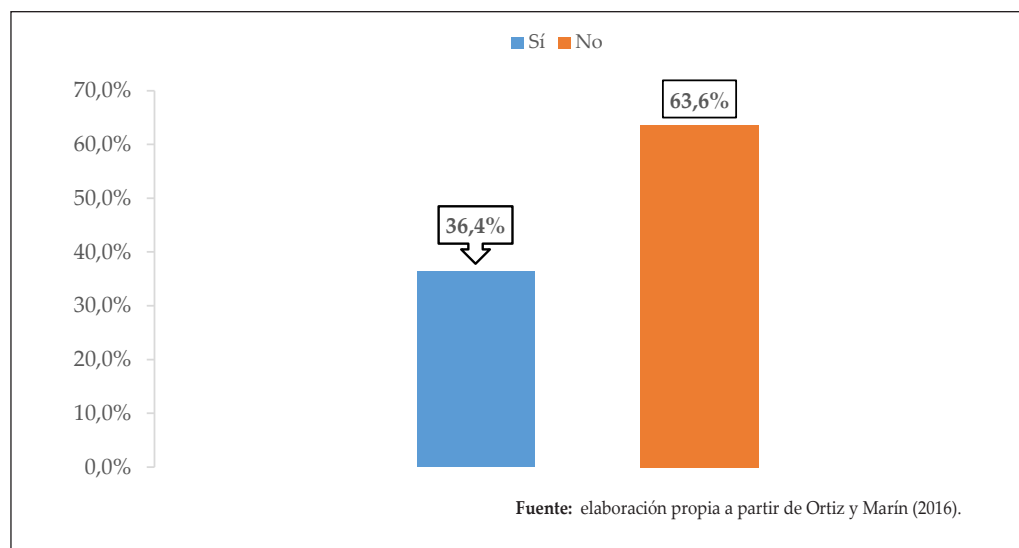
Asimismo, la propia empresa puede decidir qué nivel aplica (A, B o C) siendo el máximo nivel de reporte el A. Además la empresa tiene la opción de autocalificar o bien puede decidir que lo haga un tercero, en este último caso, añadiría un plus a su calificación (A+, B+ o C+). Esta técnica la usan especialmente las empresas que actúan en entornos internacionales, de manera que dan mayor respaldo tanto en credibilidad como calidad a su información. La información es verificada por grandes compañías de servicios financieros especializadas en auditoría, y son las conocidas como *big four* (KPMG, EY, PwC y Deloitte). En el estudio realizado, la mayoría de las empresas optan por la verificación externa y por utilizar servicios de las cuatro grandes (más del 65%). De igual manera, el informe ha

determinado que sin una verificación externa se tiene la sensación de que no se está dando la misma importancia a la información no financiera que a la financiera. Sin duda alguna, con los cambios que están por venir (entrada en vigor de la Directiva 95/2014) *sería muy interesante realizar la misma investigación dentro de dos años para ver cómo evoluciona el reporte de información no financiera.*

4.3. MOTIVOS DE PUBLICACIÓN DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA POR PARTE DE EMPRESAS INTERNACIONALIZADAS NO COTIZADAS

La segunda parte del estudio se ha centrado en buscar razones a la publicación de información no financiera por parte de empresas internacionalizadas. Para ello, se realizó un cuestionario con escala de Likert (muy poco, poco, normal, bastante y mucho) sobre la valoración sobre RSC por parte de la empresa, con una valoración final de bastante o mucho. Por ello, se plantea la siguiente cuestión: el desarrollo de la RSC ¿es positivo para su inversión directa en el extranjero? Con las distintas posibilidades (sí es positivo, no es positivo y neutro), con un resultado aplastante (casi el 70%) lo considera positivo y ninguna negativo. La siguiente parte del trabajo se orientó a comprobar si estas empresas predicaban con el ejemplo, es decir, si revelaban información no financiera al mercado, siendo el resultado muy distinto a lo que habían opinado previamente. Tal como podemos comprobar en el gráfico adjunto, únicamente un tercio de las empresas encuestadas afirman publicar información de RSC. Para conocer de qué manera se ha publicado esta información se ha preguntado a los que han respondido afirmativamente sobre si publicaban información o no, obteniendo un resultado de que la mayoría lo hacen de forma separada con un 41,7%, seguida del Informe Anual (33,3%) o de otra manera (25%).

Gráfico 2. Publicación de información de RSC por parte de las empresas analizadas



Por último, el estudio ha querido incidir en conocer la razón por la que algunas empresas no reportan información, dando tres respuestas opcionales sobre escala Likert (no es obligatoria, coste superior a los beneficios o no existe cultura de RSC en la empresa). Del análisis de medias obtenidas, se extrae que la causa principal es **porque no le ha sido exigido**.

4.4. CONCLUSIONES OBTENIDAS

Una vez se ha realizado la investigación, es necesario sacar en claro qué hemos obtenido y sintetizarlo en una serie de ideas, destacando las siguientes:

- No es posible extrapolar las ideas obtenidas en empresas cotizadas a empresas internacionales no cotizadas, dado su entorno y la distinta regulación que les afecta.
- Respecto a las compañías del Ibex 35, sí que se puede comprobar que transmiten información no financiera al mercado, probablemente sea el entorno en el que se mueven, lo que las condiciona a hacerlo. Sin embargo, la forma de presentarlo era muy difusa y heterogénea, por ello era más que necesario la aparición de una nueva regulación (Directiva 95/2014), que explicaremos en otro epígrafe de este trabajo.
- Respecto a las empresas no cotizadas e internacionalizadas, concluimos que sí que valoran la RSC e incluso consideran que es importante en la inversión que realizan en el exterior. Sin embargo, en la práctica eso no se produce. Al tener un carácter voluntario las empresas han decidido no emitirla, creen que el coste es mayor que el beneficio a obtener.
- Por último, en el estudio se evidenciaba que aún quedaba un largo camino para implantar información financiera y no financiera. Sin embargo, y tal como veremos en el siguiente punto, la información integrada se está implantando progresivamente en el mundo empresarial y se están desarrollando plataformas para hacerlo más cómodo y digitalizado.

Para futuras investigaciones, además de realizar el mismo estudio para comprobar cómo influye la entrada en vigor de la directiva, sería interesante disponer de una serie temporal más amplia para analizar evoluciones más grandes en el tiempo.

5. INFORMACIÓN INTEGRADA

5.1. ¿POR QUÉ ES NECESARIA LA INFORMACIÓN INTEGRADA?

El actual sistema de reporte de información es inexacto e impreciso. El hecho de que la información financiera y no financiera no se encuentren interrelacionadas entre sí, e incluso parez-

ca que van por caminos separados, supone un gran inconveniente tanto para los usuarios como para llevar a cabo la auditoría de la misma.

Esta situación puede llevarnos a tener una concepción errónea de una empresa, debido a lo que reflejan su información financiera y lo que muestra su información no financiera (por ejemplo, la primera puede reflejar muy buenos resultados y pensar que se trata de una empresa ejemplo, mientras que la no financiera presente riesgos futuros que disminuyan el atractivo de tal empresa).

Por ello es tan importante la **información integrada**, donde la información financiera y no financiera se integren como una sola. Esto pasa por llevar a cabo una armonización de ambas, de manera que se encuentren interrelacionadas entre sí. De esta forma el informe obtenido será mucho más útil para los *stakeholders*. Se podría obtener una idea mucho más completa del negocio de la empresa, de sus riesgos y de qué manera crea valor en el presente y futuro.

Para poder disponer de una información conjunta, estandarizada y normalizada se desarrolla la iniciativa Integrated Reporting Council (IIRC) o Información Integrada en el año 2010, en el cual definen la información integrada como «la forma de reportar la información relevante respecto de la estrategia de una organización, la gestión, los resultados y las perspectivas de una manera que refleje el contexto social, comercial y medioambiental en el que opera» (IIRC, 2010)⁴. Es decir, se entiende por información integrada a la transmisión de información considerada como relevante en la creación de valor, así como las perspectivas futuras en los distintos ámbitos que opera.

Sin embargo, llevar a cabo esta normalización no es para nada tarea sencilla, máxime cuando la información no financiera, a diferencia de la financiera con las NIIF, no se rige por unas normas globales y además ha tenido un carácter voluntario. El IIRC tiene como objetivo integrar distintos tipos de información (ambiental, social, financiera y de gobierno corporativo) en una, y que además sea comprensible y comparable para todos los usuarios del mercado. Pero este objetivo no es solo a nivel interno y para los usuarios del mercado, sino que también la información integrada ha de ser examinada por agentes externos, es aquí donde nos encontramos con la actividad de auditoría.

Es evidente que, si se pretende unir ambas informaciones, la actividad de auditoría también se ha de actualizar y adecuar a este nuevo concepto. Los aspectos no financieros han de tener la misma credibilidad y veracidad que los financieros. Indudablemente, esto repercutirá en la creación o adecuación de normas relacionadas con la parte no financiera. Pero todo esto supone la parte teórica, es decir, el cómo integrarlo y las dificultades existentes, pero hemos de determinar el formato y la manera en que se vaya a representar, transmitir y procesar tal información. La herramienta para realizarlo es XBRL⁵ (*eXtensible business reporting language*), el cual es utilizado en la información financiera a nivel nacional e internacional y también se aplica a los informes no

⁴ International Integrated Reporting Council.

⁵ Formato estándar, basado en el lenguaje informático XML (utiliza etiquetas > y < para estructurar datos) que permite la interoperabilidad y el intercambio de información financiera, empresarial y de carácter general a través de internet.

financieros. Tanto es así que incluso IIRC incluye XBRL como el estándar adecuado para incluir los informes integrados a través de internet.

A pesar de disponer de las ideas y de las herramientas para llevarlo a cabo, todavía existe un largo camino que recorrer para decidir los elementos que han de incluir el informe integrado. Es aquí donde AECA está llevando a cabo un arduo trabajo en el desarrollo del programa decidiendo qué indicadores financieros y no financieros han de incorporarse, así como el desarrollo del estándar XBRL.

5.2. MODELO DE INFORMACIÓN INTEGRADA PROPUESTO POR AECA

AECA ha venido participando desde hace muchos años en la realización de Taxonomías XBRL para indicadores clave formulados (*key performance indicators*) presentados en distintos documentos como el Cuadro General de Indicadores (CGI-RSC) o el Cuadro Central de Indicadores (CCI-RSC) que se representan en la base del modelo de información integrada, es el conocido como Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG). Es de destacar que estas son las únicas Taxonomías XBRL reconocidas internacionalmente.

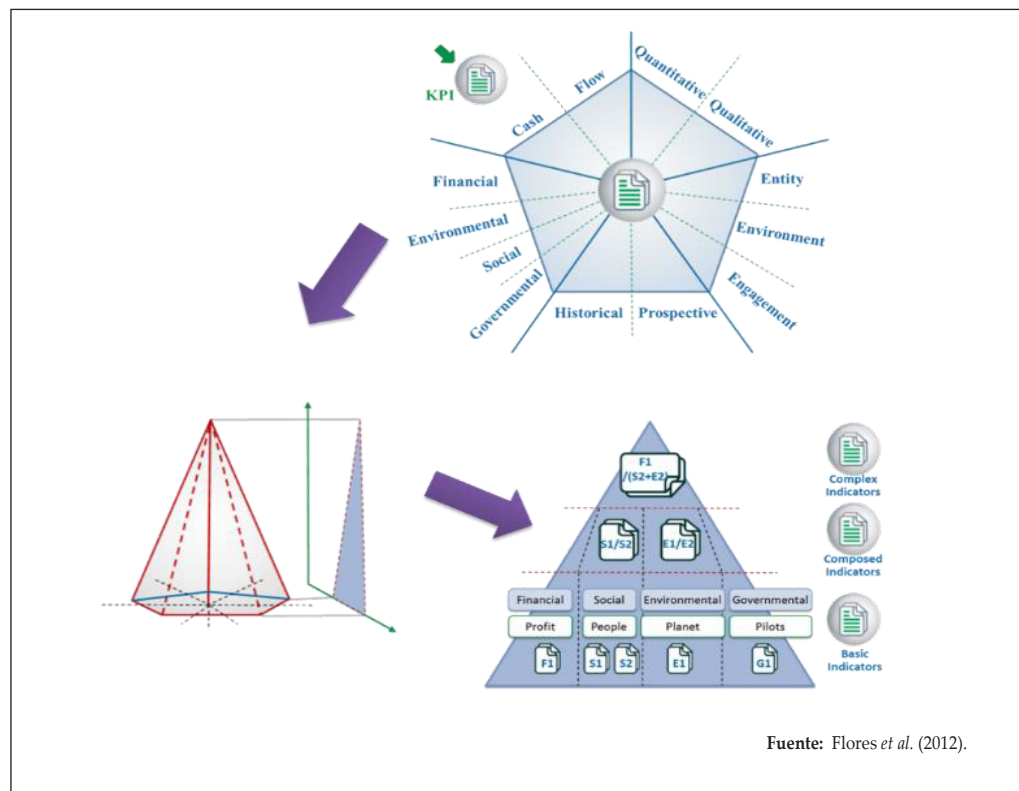
Desde el año 2011, se ha centrado en el proyecto sobre información integrada donde han participado distintos perfiles profesionales como son auditores, inversores, analistas, contables y un largo etc. Finalmente, en el año 2012 concluyeron el Documento AECA «Información Integrada: el Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG) y su Taxonomía XBRL» Flores *et al.* (2012). Es finalmente en este documento donde la parte financiera se enlaza con las otras tres partes: medioambiental, social y gobierno corporativo. Asimismo, este documento incluye unas líneas a seguir para poder incluir progresivamente la información integrada en los distintos documentos que las empresas publican.

Este documento de investigación realizado por AECA centra su primera parte en alcanzar un informe centrado en una información relevante integrada acorde a las nuevas exigencias informativas externas. Además, propone el modelo necesario para alcanzarlo. Se trata de un modelo pionero a nivel internacional basado en el lenguaje XBRL. Hablamos de una nueva Taxonomía XBRL para el Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG), de esta manera ya se tendrían en cuenta los distintos ámbitos de la información integrada (financiera, medioambiental, social y de gobierno corporativo), que serían evaluados a través de distintos indicadores que incluirán los objetivos a alcanzar, así como los riesgos relevantes que les pueden afectar. Pero, ¿cómo se relacionan estos indicadores para poder explicar tal información? Según Flores *et al.* (2012) los indicadores se puede clasificar en:

- Básicos, expresados en términos absolutos (p. e., «beneficio antes de intereses e impuestos»).
- Compuestos, se expresan en términos relativos (p. e., «ROA»).
- Complejos, se expresan en términos relativos y son los que relacionan variables financieras con aspectos no financieros (p. e., «emisiones/beneficio antes de intereses e impuestos») de manera que se puede analizar ambas cuestiones.

De esta forma se puede llevar a cabo una comparativa con distintas entidades, así como realizar comparaciones en el tiempo para comprobar si la compañía está cumpliendo con lo previsto.

Ilustración 1. Arquitectura XBRL de la información integrada



Los resultados obtenidos durante todo el periodo de prueba han permitido llevar a cabo un análisis más profundo y extrapolar este modelo en la verdadera práctica con distintas entidades cotizadas (BBVA, Enagás, Inditex, Indra y Telefónica). Ello ha demostrado la perfecta aplicabilidad del modelo para llevar a cabo la inclusión de la información integrada en los distintos ámbitos del mundo empresarial.

5.3. PLATAFORMA DEL REPORTING INTEGRADO - ISIS

Los buenos resultados obtenidos en las pruebas realizadas han motivado que AECA haya decidido lanzar la plataforma Integrated Scoreboard Intelligent Suite (ISIS) (AECA, 2013). Se trata de la plataforma *online* para llevar a cabo el *reporting* integrado de las empresas. El objetivo

principal es la creación de una plataforma conforme a la Taxonomía de *Integrated Scoreboard* aprobada por *XBRL International* y fomentada por AECA. Se cede de forma gratuita a las empresas del Ibex 35, e incluye la información integrada de los ejercicios anteriores hasta el año 2011.

Con esta plataforma se consigue dar un paso muy importante en la consecución del objetivo final, que no es otro que el de armonizar la información integrada a nivel global. Con esta plataforma, se podrán llevar a cabo análisis detallados sobre la situación de cada empresa y su evolución. Los principales beneficios que se pueden obtener de la misma son los siguientes:

- Satisfacción de los inversores con especial inquietud por conocer cómo la empresa se comporta con el medio que les rodea.
- Mayor transparencia tanto con clientes como con proveedores para que conozcan cómo desarrolla la empresa su negocio.
- Desarrollo de buenas prácticas de gestión sostenible.
- Fomento de una cultura sostenible que la ponga en el punto de mira como ejemplo para otras empresas.

Es, sin duda, una plataforma a tener muy en cuenta en el *reporting* integrado y que muy probablemente sea una de las herramientas a utilizar en los próximos años por la mayor parte de las compañías. Entre sus avales tiene el ser la asociación pionera en la creación de modelos, primero sobre RSC (CGI-RSC y CCI-RSC) y ahora sobre información integrada (CII-FESG). Lo que manifiesta su más que demostrada cualificación y capacidad para llevar a cabo el tan necesario *reporting* integrado.

Por último, hemos de subrayar que todos los aspectos que incluye la Directiva 2014/95 (contenido recomendado a incluir, verificación por un externo, conexión con la información financiera e inclusión de contenidos de gobierno corporativo) coinciden de lleno con el modelo de informe integrado que plantea AECA. Asimismo, además de cumplir con requisitos a incluir, es decir, con la forma, también se ha hecho para el intervalo temporal exigido (ejercicio 2017), momento en el cual ya estaba disponible el modelo para las empresas que lo deseen.

6. ANÁLISIS COSTE/BENEFICIO DE LA INF

La publicación de información relacionada con aspectos no financieros ha tenido un marcado carácter voluntario en los últimos años. Indudablemente, el hecho de publicar esta información en el mercado genera una serie de beneficios y costes a los cuales se exponen las empresas. Es por ello que han de detectar, cuantificar y analizar cada uno de ellos. De acuerdo con Jorge y García Meca (2004, pp. 75-111), esta tarea puede resultar muy compleja, ya que la divulgación de información puede producir al mismo tiempo efectos positivos y negativos. Por ejemplo, revelar unos buenos resultados tendrá un efecto favorable en el precio de las acciones, pero producirá una amenaza ante la posibilidad de entrada de competidores a tal segmento, reduciendo

los beneficios futuros. Por ello, es necesario identificar los costes y beneficios para poder actuar sobre ellos. Entre los beneficios destacan los siguientes:

1. **Mayor inversión en el mercado.** El primer aspecto en el que repercute la transmisión de información no financiera al mercado es en el incremento de la confianza de los inversores. Disponen de una mayor cantidad de información y pueden llevar a cabo su actividad con menor incertidumbre al conocer más las actividades que lleva a cabo la empresa en todos sus ámbitos. Es lo que se conoce como **valoración positiva de los inversores** (Shadewitz y Niskala, 2010; Berthelot *et al.*, 2012).
2. **Aumento de la transparencia informativa.** Este hecho, de acuerdo con Tapscott y Ticoll (2003), genera en la empresa un ambiente sano que se traduce en una mayor confianza, mejor calidad del trabajo y mayor entrega por parte de los profesionales que componen la empresa.
3. **Reducción del GAP existente entre lo que el mercado percibe de la empresa (precio de la acción) y su valor intrínseco.** Tal como demuestra el estudio experimental realizado por Schiff y Hoffman (1996) sobre 51 directivos de compañías, la divulgación de información voluntaria acerca la acción a su valor intrínseco, es decir, mediante la publicación de este tipo de información el precio de las acciones se equipara a su verdadero valor, reduciendo este GAP. De igual manera el estudio confirmó que la mayor parte de los directivos se fija en medidas no financieras para juzgar los resultados.
4. **Reducción del coste de capital.** Atendiendo a lo que enuncia Botosan (2006, pp. 7-8), numerosos estudios apoyan la hipótesis de que a mayor revelación de información, menor coste de capital. Esto se produce por la transparencia informativa frente al ocultismo que reduce la incertidumbre y, por tanto, el coste de capital (Sengupta, 1988).
5. **Diferenciación con la competencia.** Al compartir información voluntaria, está diferenciándose del resto de competidores que no estén reportando información no financiera al mercado. Se trata de una ventaja competitiva y diferenciadora que pone a la empresa como un ejemplo a seguir por otras empresas. Esto provocará una mayor disposición del resto a la mejora en el reporte de información, es lo que se conoce como el efecto *follow the leader* (Gray *et al.*, 1995).

Sin embargo, este trasvase de información al mercado presenta una serie de costes y amenazas que la empresa ha de tener en cuenta:

1. **Costes derivados de la divulgación.** Es evidente que el hecho de emitir al mercado información interna de la empresa puede dañar la competitividad de la empresa. Esto lo refrendan los resultados de encuestas y entrevistas realizadas por Larrán y García (2001) sobre directivos y el análisis de información presentada a analistas. En ellos

se observa la escasa referencia a actividades relacionadas con el I+D+i por la sensibilidad que tiene para la empresa en el mantenimiento de sus ventajas competitivas.

2. **Necesidad futura de proporcionar información al mercado.** El suministro de información no financiera al mercado ha de ser continuada en el tiempo, de no ser así supone costes para la empresa, ya que los mercados penalizan ese silencio o la no emisión de información (Admati y Pfleiderer, 2000). Tal como enuncia la teoría de las señales «la falta de noticias se entenderá como malas noticias» (Lev, 1992).

La empresa ha de identificar y saber de qué manera combatir estos riesgos potenciales para poder emitir información no financiera al mercado sin que ello se traduzca en dificultades posteriores.

6.1. EL CASO DE ESPAÑA

Una vez hemos detectado los beneficios y costes que presenta la transmisión de información no financiera al mercado, hemos de analizar cómo se comportan las empresas españolas y cómo son vistas sus prácticas por parte de los *stakeholders*.

Tras las encuestas y entrevistas realizadas por Larrán y Rees (1999-2003) a analistas y gestores de carteras, se deduce que en España uno de los aspectos que más se valora es el acceso a información proveniente de sus canales privados. Entre las empresas que mayor información no financiera revelan se encuentran las cotizadas en el Ibex 35, donde se incide en el valor de la imagen de marca, socios estratégicos o la firma de alianzas.

España es uno de los países con mayor transparencia empresarial e implementación de prácticas de reporte extrafinanciero. Prueba de ello es la puntuación que ha obtenido en el *KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015* (Forética; Bankia, 2016). Además España contiene tasas de reporte superiores a la media mundial (85% de las empresas analizadas contra una media del 73% mundial). Asimismo, España es uno de los países donde mejor aceptación ha tenido el reporte integrado. Todo ello, unido al trabajo que ha realizado la Comisión Nacional de Mercado de Valores (CNMV) junto a AECA por la implantación de la plataforma *Integrated Suite*, muestra la disposición que tiene España en el reporte de información no financiera. Prueba de ello es que a pesar de que en 2016 en España no era obligatorio que un agente externo evaluara la información no financiera, 32 de las 35 empresas del Ibex 35 decidieron que una consultora certificase que su informe de sostenibilidad cumplía con los requisitos exigidos en el GRI.

Otro hecho que demuestra la importancia que se da en el panorama español a todas estas cuestiones es la creación del índice FTSE4Good, implantado por FTSE Group y Mercados Españoles (BME). Dentro del mismo se incluyen aquellas compañías que cumplen con buenos criterios en materia de RSC y se muestran proactivas a trabajar por la sostenibilidad ambiental, prevención de la corrupción, políticas contra el cambio climático o lucha por los derechos humanos. Fomenta la idea de ser socialmente responsables. Entre sus integrantes se encuentran empresas como Repsol, BBVA o recientemente AENA, entre otros.

7. REGULACIÓN DE LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA

La emisión de información no financiera ha tenido un carácter netamente voluntario. Ello ha provocado que algunas empresas no hayan decidido emitir tal información, y además se ha producido una disparidad en la forma en que se ha presentado esta información no financiera (separada o unida a la información financiera). La Unión Europea, consciente de la necesidad de regular la publicación de esta información e incluir las directrices para que se encuentren incluidas en las cuentas anuales, ha publicado la Directiva 2014/95/EU de divulgación de la información no financiera y diversidad, por la que se modifica la Directiva 2013/34/EU sobre los estados financieros anuales, los estados consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas en lo que respecta a la divulgación de información no financiera.

Esta directiva afectará a organizaciones de «interés público» con un balance total de 20 millones de euros o 40 millones de euros en volumen neto de negocio, con más de 500 trabajadores y cuya matriz tenga su sede en un país de la Unión Europea y/o cotice en alguno de sus mercados bursátiles. Se calcula que afecte a más de 6.000 organizaciones que tendrán que informar en sus respectivos informes anuales sobre impactos ASG (ambientales, sociales y de buen gobierno). Esta directiva supone una transposición de obligado cumplimiento con fecha límite el 6 de diciembre de 2017. La disposición será de obligado cumplimiento al ejercicio que comienza el 1 de enero de 2017 (los reportes serán publicados el año 2018).

El contenido requerido a incluir será (Lizcano *et al.*, 2015):

- Breve descripción del modelo de negocio de la empresa.
- Descripción de las políticas que aplica la empresa sobre cuestiones medioambientales, sociales, personal, respeto de derechos humanos, lucha contra la corrupción y el soborno.
- Resultados de estas políticas.
- Principales riesgos relacionados con estas cuestiones y que puedan influir en las relaciones comerciales, productos o servicios y cómo se gestionan, es decir, qué medidas toma la empresa para gestionar ese riesgo.
- Indicadores clave de resultados no financieros, conocidos como KPI⁶.

La exención al reporte de esta información se producirá únicamente en dos hechos concretos:

- Exención **parcial** cuando la publicación de información pueda perjudicar los intereses comerciales de la empresa, en tal caso han de identificarlos y explicar la omisión de tal información.

⁶ *Key performance indicator.*

- Exención **total** si forma parte de un grupo empresarial con sede o que cotice en mercados europeos e incluya los datos en su informe consolidado.

La directiva, como figura jurídica que es, supone que sea cada estado el que lleve a cabo la transposición de la misma de acuerdo con sus propios instrumentos jurídicos, no pudiendo nunca minorar o eliminar los requisitos incluidos en tal directiva.

De esta manera, en España la Directiva 2014/95/EU ha sido traspuesta por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Pero no ha sido hasta el pasado 1 de septiembre cuando el Consejo de Ministros aprobó el anteproyecto de Ley de modificación del Código de Comercio de la Ley de sociedades de capital aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, y la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad (Acosta, 2017). No se espera que la transposición de esta directiva suponga problemas para las entre 100-600 empresas que se verán afectadas.

Por último, hemos de destacar que esta directiva se basa en el principio de **cumplir o explicar**, permitiendo que los Estados aumenten la exigencia en ciertos aspectos como la auditoría de la información no financiera.

7.1. INFORME AECA: NUEVOS HORIZONTES DE REGULACIÓN SOBRE INFORMACIÓN NO FINANCIERA

En el año 2015, AECA, consciente del cambio a nivel de transparencia que supondrá la transposición de la Directiva 2014/95/EU, introduce novedades de cómo incluir este nuevo cambio en el informe de gestión, así como dar respuesta a lo requerido por el International Integrated Reporting Framework (Flores *et al.*, 2015).

En el mismo se ahonda en los aspectos más relevantes, entre el que destaca la inclusión de un nuevo estado no financiero (ENF), la manera de abordar este cambio, su influencia futura en las empresas españolas o sobre quién recae la responsabilidad de revisar el nuevo ENF.

El objetivo principal de la directiva es aumentar la transparencia de los grandes grupos empresariales, así como incrementar la confianza de los inversores a través de la información que se transmite al mercado sobre temas sociales y medioambientales. Para poder llevar a cabo esta medición se permite una gran flexibilidad debido a la compleja naturaleza de estos temas. Ello no debe suponer un inconveniente para llevar a cabo una comparabilidad entre distintas empresas o en el tiempo.

Cabe destacar que la directiva permite que las empresas omitan información sobre acontecimientos inminentes o cuestiones en curso de negociación, cuando ello pueda perjudicar gravemente a la posición de la empresa, *y siempre que ello no suponga un problema para comprender de manera fiel la actividad de la empresa*. La manera en la que España trasponga esta cuestión puede suponer un riesgo importante puesto que se podría omitir información apoyándose en tal cuestión. El ENF tiene un encaje sencillo en el informe de gestión actual español, además la

CNMV ha venido trabajando en el contenido del informe, referenciándose en los indicadores propuestos por AECA sobre información integrada.

7.2. EL NUEVO ESTADO NO FINANCIERO. REVISIÓN Y CONTENIDO

El hecho de que a lo largo de estos años la información no financiera no ha tenido un respaldo legislativo, sino meras recomendaciones sobre cómo ser presentada o qué datos incluir, hace necesaria la aparición de un nuevo ENF tras la entrada en vigor de la Directiva 2014/95/EU. Sin embargo, la implantación de este nuevo ENF trae consigo algunas incógnitas respecto a cómo ha de ser presentada la información, cómo será verificada y sobre todo en quién recae la responsabilidad de revisar el nuevo ENF.

En primer lugar, respecto a la manera de ser presentado, existen dos opciones: junto al informe de gestión o como un informe separado basado o no en la normativa nacional, de la Unión o internacional, y siempre bajo dos premisas, la primera de ellas que su Estado miembro se lo permita y la segunda que se presente conjuntamente al informe de gestión y se publique en un plazo razonable, no superior a seis meses desde la fecha de cierre de balance, en el sitio de internet de la empresa, y se haga referencia a él en el informe de gestión. En este punto hemos de resaltar que está permitido que no se formule el ENF siempre que esté incluido conjuntamente en el informe de gestión y se publique en el plazo de los seis meses ya explicado. En España la opción elegida será la exigencia del ENF dentro del informe de gestión.

En segundo lugar, sobre la verificación de la misma se abre el primer interrogante serio. La directiva recoge que el auditor deberá **comprobar, que no examinar**, que el ENF se ha facilitado o el informe separado. Es decir, lo que exige la directiva es que se incluya tal documento, sin embargo no hace ninguna referencia al cómo, no se requiere comprobar cómo está tal información. En este caso comparto la opinión de Flores *et al.* (2016): «es necesario realizar unas mínimas comprobaciones acerca de la calidad y composición del propio Estado, pues se ha de confirmar sobre 27 puntos ya enunciado en la tabla»⁷.

De esta forma, AECA, en su afán por ser partícipe de esta cuantificación sobre aspectos no financieros, ha continuado con la creación de la plataforma *Integrated Suite*. Ello permitirá elaborar el informe no financiero de aquellas compañías que lo deseen, de acuerdo a los puntos de especial atención incluidos en el anexo 3. Además una gran novedad que incluye esta herramienta es que da la posibilidad de comprobar la concordancia de estos datos con los que aparecen en otros informes (gobierno corporativo o el informe anual entre otros).

En este punto me gustaría recalcar la necesidad legislativa sobre lo que el ENF debe incluir, sin unas pautas que exijan el contenido, sino la mera existencia de tal informe, corremos el peli-

⁷ Véase anexo 3. Fuente: Flores, Lizcano, Mora y Rejón, TRIBUNA, 2016.

gro de volver a recaer en viejas prácticas nada recomendables (no seguir un patrón para informar o no informar sobre algunas de las cuestiones solicitadas). He aquí la importancia de realizar el ENF con base en una plataforma como la desarrollada en AECA.

Por último, habría que destacar el papel del auditor en los cambios que acontecen, en concreto en su relación con la revisión del ENF. La directiva permite que la revisión del ENF sea realizada por prestadores independientes de servicios de verificación, **siempre que cada Estado miembro así lo exija**. En este caso no se identifica a esta nueva figura como un auditor de cuentas, pero tampoco imposibilita que sea un auditor de cuentas el que lo realice siempre que cuente con la capacidad y competencia suficiente para llevarlo a cabo. Además, en el hipotético caso de que no cuente con los medios o conocimiento adecuado podría compartir la carga y pedir ayudar a expertos independiente que lo asesoren. Lo que sí incluye la directiva, y es lógico, es que la comprobación sobre la existencia del ENF y su verificación han de ser realizadas por distintas firmas de auditoría. Tal como nos contaba la profesora María Antonia García Benau en una presentación del máster «aún existe cierto desconocimiento sobre cuál será la función del auditor en este nuevo estado no financiero».

Esta situación ha provocado que los auditores pidan al gobierno la autorización para verificar el informe no financiero. En palabras del presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), Mario Alonso, comentaba el pasado 6 de octubre: «El problema es que la nueva regulación nos adjudica ese papel a medias. La directiva de la UE establece que el auditor debe comprobar que las empresas obligadas elaboran el preceptivo estado de información no financiera y da la opción de establecer a cada país la obligación de verificar el contenido de dicha información. Por lo tanto, pedimos al Gobierno que el auditor pueda ejecutar esa opción», probablemente y sería lo más lógico, en España esta cuestión se resuelva otorgando a los auditores la potestad para verificar el ENF. Sin embargo, cada Estado miembro actuará de una manera distinta.

Como se puede comprobar existen algunos interrogantes que serán resueltos conforme cada país vaya transponiendo la directiva, como por ejemplo ¿es suficiente con la mera comprobación de existencia del informe por parte de los auditores?, si los Estados miembros no exigen que los prestadores independientes del servicio de verificación revisen el ENF, entonces ¿qué validez o credibilidad tiene el mismo?, ¿quién será el prestador independiente del servicio de verificación?, ¿el auditor?, pero quizá ¿compartiendo la responsabilidad con expertos en la materia?, y por último, si cada país traspone la directiva de manera distinta, ¿dónde se encuentra la armonización tan deseada y buscada en épocas pasadas? Queda claro que se necesita un estudio más detallado y completo de todas estas cuestiones en los próximos años.

8. ACTUALIDAD DE LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA

A pesar del desconocimiento que existe en la sociedad actual sobre la importancia de informar sobre aspectos no financieros, lo cierto es que se trata de un tema que paulatinamente ha ido ganando mucho peso en los informes de las empresas y en la importancia que le otorgan los inversores. Así lo reconoce Alberto Castilla—director del Área de Sostenibilidad de EY en España— «Los inversores

ya premian a quienes verifican su información no financiera, por esta razón va a terminar generalizándose su uso. El mercado entiende que los aspectos sostenibles aportan una información adicional sobre la calidad de una compañía» (Castilla, 2017). En el siguiente epígrafe prestaremos especial atención al informe realizado por la empresa EY (antigua Ernst & Young) sobre la opinión de 320 inversores con relación a la información no financiera. Es el denominado «**Is your non-financial performance revealing the true value of your business to investors?**» (Ernst & Young, 2017).

Este informe pone de manifiesto la gran importancia que está alcanzando la información no financiera en el mundo de los negocios. Prueba de ello son los datos que se han obtenido: un 68 % confirman que tal información ha tenido un papel relevante en su toma de decisiones, frente al 52 % del año 2015 y el 58 % de 2013.

Asimismo, el 60 % de los encuestados confirmó que las empresas deberían exponer mejor los riesgos no financieros (medioambientales, sociales y de gobierno) a los que se enfrentan, dato a tener muy en cuenta por las empresas para la mejora en la publicación futura de esta información, máxime cuando el 85 % de los encuestados considera que aumentará la publicación de información relativa al medio ambiente a raíz del pacto climático alcanzado en 2015 en la Conferencia del Clima en París (COP21). El 27 % espera un incremento muy fuerte, el 58 % moderado y el 15 % restante prevé poco o ningún cambio. Papel fundamental jugarán los gobiernos de los países, puesto que serán los responsables de aprobar e implantar la normativa y leyes necesarias.

Las tres principales cuestiones de carácter no financiero que interesan a los inversores institucionales son la gestión corporativa de la ética en los negocios (35 % de los encuestados), seguida por mayor cantidad de información (31 %) y evidencias de menor riesgo medioambiental, social y de gobierno corporativo (31 %). Además, y tal como nos hemos referido anteriormente, el hecho de no disponer de estándares para reflejar y presentar la información no financiera supone un inconveniente para los encuestados, el 42 % critica la ausencia de mediciones comparables y otro 42 % que esta no esté verificada.

Extrapolando este informe a otros países, se comprueba las diferencias regionales existentes en el uso que se le da a la información medioambiental, social y de gobierno corporativo. Europa sigue estando por delante de América y Asia-Pacífico (excluyendo Australia y Nueva Zelanda), sin embargo, esa diferencia se está reduciendo gracias al aumento en la regulación que se está implantando en América y Asia-Pacífico. Esta diferencia irá disminuyendo conforme aumente la supervisión sobre la información presentada por las empresas.

Es sumamente importante que las empresas sean conscientes de esta realidad y que presten especial atención y se enfoquen al *reporting* de información no financiera. El actual informe de EY recoge que más del 80 % de los inversores institucionales considera que la información ESG⁸ se puede cuantificar. Esto puede repercutir en la búsqueda de nuevas oportunidades o en la gestión del riesgo a largo plazo. Además, se trata de un «*boom* informativo» que ha llegado para quedarse

⁸ *Environmental, social and governance.*

y que en los próximos años continuará en alza. De esta manera, son muchas las empresas que en la actualidad tratan de dar la mayor difusión a las actividades que realizan en el ámbito no financiero, de manera que los inversores puedan conocer diariamente cómo se comportan en este terreno:

- «Mutua Madrileña, reconocida por promover la igualdad en la empresa». Fuente: *Capital Madrid. Diario de información empresarial y financiera*.
- «Iberia presenta un nuevo proyecto de gestión sostenible de residuos». Fuente: *RRHH Press*.
- «Fundación Prosegur apuesta por las nuevas generaciones con las Becas Talento». Fuente: *Talent Street | equipos&talento*.

Para poder cumplir con las expectativas que le reclama el mercado en materia de información no financiera, las empresas pueden responder mediante tres estrategias distintas:

- **Cumplir con las expectativas de los inversores**, debe enfocar su actividad y su visión al largo plazo, tener en cuenta riesgos climáticos y asignar recursos a los mismos.
- **Aprovechar las oportunidades**, a partir de resultados provenientes de estudios previos establecer una agenda, reforzar relaciones con grupos de interés e integrar un sistema de *reporting*.
- **Centrarse en lo esencial**, ser transparente y tener en cuenta el asesoramiento de terceros.

9. CONCLUSIONES

Este trabajo sin lugar a dudas me ha servido para aumentar los escasos conocimientos que tenía en materia de información no financiera. En mi opinión, asimilo la llegada de este nuevo concepto al de la digitalización, los inversores cada vez demandan mayor cantidad de información y más variada. La información financiera no es suficiente para la toma de decisiones, ahora se busca ir más allá y cobran un gran protagonismo otros aspectos como los sociales, medioambientales y de gobierno que conforman la información no financiera y que desde luego han llegado para quedarse.

Esta progresiva importancia que ha ido adquiriendo la información no financiera está generada por una pérdida de utilidad de información exclusivamente financiera, que unido a distintos casos de fraude, ha conformado un mercado de capitales muy distinto al que conocíamos. De esta manera, uno de los grandes problemas que siempre ha estado presente en el mundo de los mercados como es el de la transparencia informativa se ha resuelto. Para ello la información ha de ser relevante y fiable bajo el paraguas de la supervisión (Directiva 2014/95/EU). Será responsabilidad de cada país establecer cuán exigente es en la obligatoriedad sobre contenidos a incluir en el nuevo ENF o en el informe separado. Considero que se ha dado un paso muy importante y

necesario, solo es cuestión de tiempo que Europa siga los mismos pasos que EE. UU., donde la SEC obliga a las empresas cotizadas a notificar cualquier asunto, incluso social y ambiental que suponga un efecto significativo en el negocio, liquidez o situación financiera.

Prueba de la importancia que está adquiriendo este fenómeno es el auge en la dedicación a las consultorías no financieras dentro de las propias auditoras, a la vez que lo hacen los departamentos de RSC de las compañías, los cuales hace no mucho tiempo eran prácticamente inexistentes. Prueba de ello es lo que afirma Castilla «**estos temas son los que más han avanzado en los últimos años, pasando a formar parte de los consejos de administración de todas las grandes compañías**» (Castilla, 2017).

Debido a la gran relevancia que ha adquirido la información no financiera es necesario contar con personal especializado y con conocimientos en la materia, especialmente si es una empresa industrial o si la actividad tiene un impacto importante en el medio ambiente. Pero no es únicamente el aspecto medioambiental donde repercuten estas buenas prácticas, también influyen en otras materias como la producción, el control de emisiones o generación de residuos que permiten ser más rentable en el apartado económico, además un mayor control por las emisiones y un respeto por el medio ambiente desemboca indudablemente en la capacidad de acceso a la financiación o ampliaciones de capital por el mayor atractivo que tienen.

El haber realizado este trabajo también me ha permitido conocer la gran importancia que tiene la regulación en el mundo empresarial, podemos comprobar cómo previamente a la introducción de la directiva sobre regulación de información no financiera eran muy pocas las empresas que reportaban este tipo de información. Sin embargo, tras la introducción de la directiva, todas parecen «preocuparse y tomar conciencia» en este aspecto, de manera que su reputación no se vea comprometida y cumplir con las leyes en un tema tan espinoso. Podríamos afirmar que hasta que las empresas no se encuentran obligadas o amenazadas por el entorno no se interesan por temas sociales, y ello es muy grave.

Referencias bibliográficas

- Acosta, N. (2017). Nueva información no financiera en las cuentas anuales para grandes empresas. *Auditoría & Co. El portal de la auditoría*. Recuperado de <<http://auditoria-audidores.com/articulos/articulo-auditoria-nueva-informacion-no-financiera-en-las-cuentas-anuales-para-grandes-empresas/>> [Fecha de acceso: 11 de noviembre].
- Admati, A. y Pfleiderer, P. (2000). Forcing Firms to Talk: Financial Disclosure Regulation and Externalities. *Research Paper, Stanford University*. Recuperado de <https://faculty-gsb.stanford.edu/admati/documents/Forcingfirmstotalk_research.pdf> [Fecha de acceso: 25 de noviembre].
- AECA (2013). Lanzamiento de ISIS (Integrated Scoreboard Intelligent Suite). Services for the Firm of the Future. *Revista AECA* 9 noviembre. Recuperado de <<http://is.aeca.es/wp-content/uploads/resources/Anexo%20II-IS-Integrated%20Scoreboard.pdf>> [Fecha de acceso: 16 de noviembre].

- Berthelot, S., Coulmont, M. y Serret, V. (2012). Do investors value sustainability reports? A Canadian Study. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 6(19), 355-363. Recuperado de <https://www.researchgate.net/publication/260406702_Do_Investors_Value_Sustainability_Reports_A_Canadian_Study> [Fecha de acceso: 6 de diciembre].
- Botosan, C. (2006). *Disclosure and the cost of capital: what do we know*. Recuperado de <http://fasri.net/wp-content/uploads/2011/04/abr_2006.pdf>.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (2000). *Total Value Creation*. Recuperado de <<http://www.totalvaluecreation.com>>.
- Castilla, A. (29 de septiembre de 2017). La recompensa del mercado por las prácticas sostenibles. *Expansión* (B. Treceño, Entrevistador).
- El Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea (22 de octubre de 2014). Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo. Recuperado de <http://is.aeca.es/wp-content/uploads/resources/Project/DIRECTIVA%202014_95_UE.pdf>.
- Ernst & Young (2017). *Is your non-financial performance revealing the true value of your business to investors*. Recuperado de EY-Publication: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Non-financial_performance_may_influence_investors/\\$FILE/ey-nonfinancial-performance-may-influence-investors.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Non-financial_performance_may_influence_investors/$FILE/ey-nonfinancial-performance-may-influence-investors.pdf)>.
- Financial Accounting Standard Board (FASB) (abril de 2001). *Financial*. Recuperado de *Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy* (p. 5): <http://www.fasb.org/articles&reports/sr_new_economy.pdf>.
- Flores, F., Lizcano, J. L., Mora, M., y Rejón, M. (21 de diciembre de 2012). *AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas)*. Recuperado de <<http://is.aeca.es/en/informacion-integrada-propuesta-de-un-modelo/>>.
- Flores, F., Lizcano, J., Mora, M., y Rejón, M. (septiembre de 2012). *Información Integrada: el Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG) y su Taxonomía XBRL*. Recuperado de <http://aeca.es/old/pub/documentos/rs8_nt10_pc28.htm>.
- Flores, F., Lizcano, J., Mora, M., y Rejón, M. (marzo de 2015). *IS AECA*. Recuperado de *Nuevos horizontes de regulación*: <<http://is.aeca.es/wp-content/uploads/resources/Project/Nuevos%20horizontes.pdf>>.
- Flores, F., Lizcano, J. L., Mora, M., y Rejón, M. (julio de 2016). *TRIBUNA*. Recuperado de *Revista Contable*, 47: <http://aeca.es/old/new/2016/tribuna_revistacontable47.pdf>.
- Forética; Bankia (2016). *Avanzando hacia un nuevo marco regulatorio de transparencia*. Recuperado de <http://www.foretica.org/Avanzando_hacia_un_nuevo_marco_regulatorio_de_transparencia_FORETICA_BANKIA.pdf>.
- Fornieles, A. (2012). *Retos de la información empresarial y auditoría*. Recuperado de *Revista 100 AECA* (pp. 28-30): <<http://www.aeca1.org/revistaeca/revista100/100.pdf>>.
- Gisbert, A. (2006). *La información financiera en los mercados de capitales. El entorno institucional y los incentivos para gestionar el resultado*. Recuperado de *Revista 75 AECA* (pp. 23-27): <<http://www.aeca1.org/revistaeca/revista75/75.pdf>>.
- Gray, S., Meek, G., y Roberts, C. (1995). International Capital Market Pressures and Voluntary Annual Report Disclosures by U.S. and U.K. Multinationals. *Journal of International Financial Management and Accounting*.

- IASB (2013). *Conceptual Framework-Feedback on survey and Discussion Forum (IASB education session)*. Recuperado de <<https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2013/february/cf-survey>>.
- Instituto de Censores Jurados de Cuenta de España (ICJCE) (6 de octubre de 2017). *Portal del Auditor*. Recuperado de ICJCE <<https://www.icjce.es/auditores-piden-verifique-informacion-no-financiera>>.
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2010). Recuperado de <<https://www.iasplus.com/en/resources/sustainability/iirc>>.
- Jorge, M. L., y García-Meca, E. (2004). Costes, Beneficios y Factores ligados a la política de divulgación de información financiera. *Revista de Contabilidad*, 14(7), 75-111.
- Larrán, J., y García, E. (2001). La relevancia de la información no financiera en la estrategia empresarial de divulgación voluntaria: percepciones empresa-analista sobre su utilidad. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, 12(III), 128-141.
- Larrán, M., y Rees, B. (1999-2003). *Técnicas, recursos informáticos y prácticas seguidas por los analistas financieros*. Instituto Español de Analistas Financieros.
- Lev, B. (1992). Information disclosure strategy. *California Management Review*.
- Lev, B., y Sougiannis, T. (1996). The capitalization, amortization, and value-relevance of R&D. *Journal of Accounting and Economics*.
- Lev, B., y Zarowin, P. (1997). *Investment in R&D and the declining value-relevance of earnings*. New York University, Sterns School of Business.
- Lizcano, J. L., Flores, F., Mora, M., y Rejón, M. (marzo de 2015). *Ponencia AECA sobre Información Integrada. Directiva 2014/95*. Recuperado de <<http://is.aeca.es/wp-content/uploads/resources/Project/Nuevos%20horizontes.pdf>>.
- Millstein, I. (26 de mayo de 2005). *Financial Times*. Recuperado de <http://www.ft.com/cms/s/2/90ce4c50-cdd3-11d9-9a8a-00000e2511c8.html?ft_site=falcon&desktop=true#axzz4tVWiGcBw>.
- Ortiz, E., y Marín, S. (septiembre-diciembre de 2016). *GCG GEORGETOWN UNIVERSITY - UNIVERSIA*. Vol. 10, n.º 3, pp. 16-36. Recuperado de Información no financiera y globalización empresarial: <<https://gcg.universia.net/article/view/2189/informacion-financiera-globalizacion-empresarial>>.
- Schiff, A., y Hoffman, L. (1996). An exploration of the use of financial and nonfinancial measures of performance by executives in a service organization. *Behavioral Research in Accounting*.
- Sengupta, P. (1988). Corporate disclosure quality and the cost of debt. *The Accounting Review*.
- Serantes, N. P. (2006). *Tendencias en la información no financiera para la gestión de la empresa socialmente responsable*.
- Shadewitz, H., y Niskala, M. (2010). Communication via Responsibility Reporting and its effect on firm value in Finland. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*.
- Tapscott, D., y Ticoll, D. (2003). *The Naked Corporation*. Free Press.
- The International IR Framework (2013). Recuperado de <http://www.comunicarseweb.com.ar/sites/default/files/biblioteca/pdf/1386618309_13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
- Wallman, S. (1995). The future of accounting and disclosure in an evolving world: The need for dramatic change. *Accounting Horizons*, Vol. 9.

ANEXOS

Anexo n.º 1. Tipo de informe

Número de empresas	2010	2011	2012	2013
Responsabilidad (Informe de Responsabilidad Corporativa, Informe de Responsabilidad Social Corporativa...)	16	17	15	11
Sostenibilidad (Informe de Sostenibilidad, Informe de Desarrollo Sostenible...)	8	9	11	10
Responsabilidad y Sostenibilidad (Informe Anual de Responsabilidad y Sostenibilidad)	1	0	0	0
Parte del Informe Anual	8	7	7	12
Total Informes	33	33	33	33

Fuente: Ortiz y Marín (2016).

Anexo n.º 2. GRI como normativa no financiera de referencia

Número de empresas		2010	2011	2012	2013
Información no financiera basada en GRI	A+	29	30	30	30
	A	1	0	1	1
	B	0	1	0	0
Nivel de aplicación GRI no especificado		1	1	1	1
Informes no elaborados según GRI		2	1	1	1
Total Informes		33	33	33	33

Fuente: Ortiz y Marín (2016).

Anexo n.º 3. Aspectos a informar en el nuevo ENF

Elemento de divulgación	Norma que motiva el cambio	Código
Periodo medio de pago a proveedores y corrección	Ley 31/2014 y los aportes del Anteproyecto de Ley de Código Mercantil (ALCM)	EA1
Medición y corrección de solvencia	ALCM	EA2
Breve descripción del modelo de negocio	Directiva 2014/95/UE	EA3
Políticas en materia medioambiental	""	EA4
Resultados de políticas medioambientales	""	EA5
Riesgos en materia medioambiental	""	EA6
Indicadores clave en materia medioambiental	""	EA7
Políticas en materia social	""	EA8
Resultados de políticas sociales	""	EA9
Riesgos en materia social	""	EA10
Indicadores clave en materia social	""	EA11
Políticas en materia de personal	""	EA12
Resultados de políticas de personal	""	EA13
Riesgos en materia de personal	""	EA14
Indicadores clave en materia de personal	""	EA15
Políticas en materia de derechos humanos	""	EA16
Resultados de políticas de derechos humanos	""	EA17
Riesgos en materia de derechos humanos	""	EA18
Indicadores clave en materia de derechos humanos ...	""	EA19
Políticas en materia de corrupción	""	EA20
Resultados en materia de corrupción	""	EA21
		.../...

Elemento de divulgación	Norma que motiva el cambio	Código
.../...		
Riesgos en materia de corrupción	""	EA22
Indicadores clave en materia de corrupción	""	EA23
Políticas en materia de diversidad en los órganos de administración	""	EA24
Resultados en materia de diversidad en los órganos de administración	""	EA25
Riesgos en materia de diversidad en los órganos de administración	""	EA26
Indicadores clave en materia de diversidad en los órganos de administración	""	EA27
Fuente: Ponencia AECA sobre Información Integrada (2015).		

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

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad, convocado por Resolución de 30 de noviembre de 2017 [BOE 11 de diciembre]).

Sumario

- Caso 1. Operaciones comerciales.** Programa de fidelización de clientes.
- Caso 2. Operaciones comerciales.** Recepción de depósitos previos reembolsables.
- Caso 3. Arrendamientos.** Calificación y contabilización de un contrato de arrendamiento.
- Caso 4. Ampliación de capital social.** Efecto dilución. Cálculo del valor teórico de las acciones a emitir.
- Caso 5. Adquisición de un negocio.** Cálculo del fondo de comercio de la operación. Valoración definitiva. Cálculo del deterioro.
- Caso 6. Activos financieros.** Adquisición. Cálculo del tipo de interés efectivo. Venta de los títulos.
- Caso 7. Pasivos financieros.** Comentarios, contabilización y valoración de un préstamo.
- Caso 8. Contrato de venta de mercaderías.**

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Operaciones comerciales

Para estimular las ventas de su producto estrella de cereales de desayuno, la entidad Konflecks, SL decide llevar a cabo una campaña promocional que consiste en colocar un cupón en cada caja de cereales. Cualquier persona puede canjear cinco de estos cupones por un peluche de tamaño pequeño para niños de una de las películas más populares del último año. En el año 20X1 la entidad adquirió 40.000 peluches a 1,5 euros cada peluche para atender a los posibles canjes de puntos. Vendió 480.000 cajas de cereales a un precio de 3,75 euros por caja. Considerando su experiencia en promociones similares, la entidad estima que un 40 % de los cupones serán canjeados por peluches. De hecho, en 20X1 se recibieron 115.000 cupones para su canje por peluches.

Se pide:

1. Prepare los asientos contables relativos a la adquisición de peluches y a la venta de paquetes de cereales durante 20X1. Explique y razone su respuesta.
2. ¿Procede realizar algún ajuste en 20X1 por la entrega de peluches? Explique y razone su respuesta.
3. Las estimaciones de Konflecks, SL indican que se canjearán más peluches durante el ejercicio siguiente. ¿Qué asientos realizaría para reflejar esta situación? Explique y razone su respuesta.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Se trata de una operación comercial a través de la cual, en la venta de cada caja de cereales se entrega un cupón, pudiendo posteriormente el cliente canjear cinco de estos cupones por un peluche.

El tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras, que podemos aplicar analógicamente a esta operación, lo encontramos en la consulta 5 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) 98 (NFC051265), en la que se indica:

«Los vales regalo que se entregan por la empresa en el momento de realizar la venta del producto, y los puntos canjeables por descuentos en ventas o prestaciones de servicios futuras, constituyen para el cliente el medio de pago que en el futuro aceptará la empresa a cambio de la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios, circunstancia que pone de manifiesto el nacimiento de un pasivo en el momento inicial que se dará de baja cuando el cliente, en ejercicio del derecho recibido, exija a la empresa el cumplimiento de la citada obligación».

Por la adquisición de los peluches destinados a la campaña promocional:

- Número de peluches adquiridos: 40.000 peluches.
- Precio de adquisición de los peluches: 1,5 euros/peluche.
- Importe de la compra: $40.000 \times 1,5 = 60.000$ euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
602	Compra de otros aprovisionamientos (peluches)	60.000	
572	Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Por la venta de 480.000 cajas de cereales que conlleva la entrega de un cupón para la obtención de un peluche:

Hay que calcular qué importe de la venta es imputable al peluche (pasivo):

- Cada caja contiene 1 cupón: $5 \text{ cupones} = 1 \text{ peluche}$.
- Cajas vendidas en 20X1: $480.000 \text{ cajas} \times 3,75 = 1.800.000$ euros.
- $480.000 \text{ cajas} = 480.000 \text{ cupones}$; $480.000 \times 1/5 = 96.000$ peluches.
- Probabilidad de canje: $40\% \times 96.000 = 38.400$ peluches.
- Importe del anticipo a reconocer: $38.400 \times 1,5 = 57.600$ euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.800.000	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
700	Venta de mercaderías (cereales)		1.742.400
438	Anticipos de clientes. Programa de fidelización		57.600

APARTADO 2

La entrega de los peluches en 20X1 implica la cancelación del pasivo reconocido por la empresa en el momento inicial y el reconocimiento de un ingreso por la venta de los peluches, ya que en este momento la empresa está cumpliendo con la obligación de entrega de los peluches a aquellos clientes que han obtenido los cupones exigidos y lo han solicitado.

Cálculo de los peluches entregados en 20X1

- Cupones recibidos a 31-12-20X1: 115.000 cupones.
- 5 cupones = 1 peluche.
- Peluches entregados: $115.000 \times 1/5 = 23.000$ peluches.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes. Programa de fidelización	34.500	
700	Venta de mercaderías (peluches) (23.000 × 1,5)		34.500

APARTADO 3

En el caso de que se estime el canje de un número superior de peluches, sería necesario ajustar los ingresos por ventas de cereales en el ejercicio e incrementar la cuantía de los anticipos de clientes:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
700	Venta de mercaderías (cereales)	-	
438	Anticipos de clientes. Programa de fidelización		-

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Operaciones comerciales

De las cuentas anuales de Tesla Inc., ejercicio 2016:

Item 1. Negocios

Diseñamos, desarrollamos, fabricamos, y vendemos vehículos completamente eléctricos de alto rendimiento, y sistemas de almacenamiento de energía, así como instalamos y hacemos el mantenimiento de productos de almacenamiento de energía y solares. [...] Hemos establecido una red global de tiendas de vehículos, centros de servicios y estaciones de supercarga para acelerar la adopción global de nuestros productos.

Notas a las cuentas anuales. Nota 12. Depósitos de clientes

Los depósitos de clientes consisten principalmente en pagos en efectivo de nuestros clientes en el momento de cursar el pedido de un vehículo y cualquier pago adicional hasta el momento de la entrega, incluyendo el valor razonable del vehículo que el cliente entregue a cambio del nuevo vehículo. Los importes de estos depósitos y los plazos varían en función del modelo de vehículo y el país de entrega. Los depósitos son completamente reembolsables hasta el momento en que el vehículo entra en el ciclo de producción. Los depósitos se incluyen en los pasivos corrientes hasta que se reembolsan o hasta que se aplican a una orden de compra de un cliente en la fecha de entrega. A 31 de diciembre de 2016 y 2015, el saldo de estos depósitos ascendía a US\$ 663,9 millones y US\$ 283,4 millones. El aumento en el último año se debe principalmente a los depósitos por el nuevo «Modelo 3».

Se pide:

1. «El aumento de US\$ 380,5 millones de los depósitos en 2016 supone una mejora de los resultados en un importe similar». ¿Está usted de acuerdo con esta afirmación? Explique su respuesta y describa de qué manera afectan los depósitos a los resultados de la entidad.
2. Durante los primeros días de 2017, un cliente que depositó \$US 5.000 por un pedido de un vehículo «Modelo 3» decide cancelar su pedido. Explique cómo procederá la entidad a registrar dicha situación, mostrando los asientos contables.
3. Otro cliente que había depositado \$US 10.000 por un vehículo decide aportar su coche antiguo para la compra de un vehículo nuevo Tesla cuyo precio final es \$US 50.000 (más un 8% de impuestos sobre las ventas de funcionamiento similar al IVA en España). La entidad estima el valor razonable del coche antiguo en \$US 4.000. Prepare los asientos contables que la entidad debe realizar para la venta y

entrega del vehículo nuevo y recepción del vehículo viejo, si el cliente paga el importe del precio pendiente por transferencia bancaria. Razone su respuesta.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

En aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 14.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), relativa a los ingresos por ventas y prestación de servicios, solo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando la empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.

El enunciado nos indica que los depósitos son completamente reembolsables hasta el momento en que el vehículo entra en el ciclo de producción, y que se incluyen en los pasivos corrientes hasta que se reembolsan o hasta que se aplican a una orden de compra de un cliente en la fecha de entrega.

Por todo ello, debemos entender que las variaciones en los depósitos no afectan al resultado de la entidad, ya que no pueden ser considerados ingresos por ventas hasta que estas sean firmes.

APARTADO 2

En el momento del depósito, la sociedad debió contabilizar un anticipo a cuenta de la futura venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.000	
438	Anticipos de clientes		5.000

El citado anticipo deberá ser cancelado en el momento de la devolución del mismo por la cancelación del pedido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	5.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
572	Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

APARTADO 3

En este caso, la entidad efectúa una venta por un importe final de 50.000 dólares más IVA (8%). El cobro se producirá:

- 10.000 dólares con la cancelación del depósito. El IVA debería haberse devengado y reconocido en el momento de la recepción del anticipo, por lo que ya estará contabilizado por importe de 800 dólares.
- Por la recepción del antiguo vehículo del cliente. La operación debe tratarse como una permuta, en aplicación de lo establecido en la norma tercera de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan las normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, cuando determina que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de estos con activos monetarios.

En el apartado 2.3 de la citada norma, se dispone que las operaciones de permuta en que se entrega como pago parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción.

Por tanto, en nuestro supuesto, se trataría de una permuta parcial, que se presumirá comercial, valorando el vehículo antiguo recibido por su valor razonable de 4.000 dólares.

- El resto se cobrará en el momento de la venta, mediante transferencia bancaria: $50.000 - 10.000 - 4.000 = 36.000$ dólares.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	10.000	
30-	Vehículo antiguo aportado por el cliente	4.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ($8\% \times 4.000$)	320	
572	Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros	38.880	
701	Venta de productos terminados		50.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido ($8\% \times 40.000$)		3.200

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Arrendamientos

Imagine que está usted auditando los estados financieros a 31 de diciembre de 20X1 de Joky, SL, un conocido fabricante local de artículos de fiesta y ocasiones especiales. Durante la inspección del garaje de la entidad descubre que hay aparcada una furgoneta de reparto que no figura en las cuentas anuales de la entidad. Decide preguntar al gerente de la planta sobre el vehículo y le dice que la entidad no lo ha registrado porque la furgoneta está bajo contrato de arrendamiento. Amablemente, le facilita el contrato. Fue firmado el 2 de enero de 20X1 con una entidad de *leasing* de coches. Tras su lectura descubre los siguientes términos y cláusulas en el contrato:

- El contrato tiene una duración de 4 años.
- El alquiler anual es de 3.240 euros pagaderos al final de cada año. La tasa de descuento aplicable a este tipo de negocios es del 8%.
- El valor residual del vehículo tras 4 años es de 1.100 euros. Joky, SL garantiza dicho valor al término del contrato.
- La vida económica estimada del vehículo es de 5 años.
- El precio de un vehículo similar nuevo es de 12.500 euros.

Se pide:

1. Explique por qué la contabilización del vehículo por parte de Joky no cumple la normativa del PGC.
2. Asientos que corresponde hacer en 20X1 relativos al vehículo.
3. ¿Cómo cambiaría la última cláusula relativa al precio de un vehículo similar nuevo para que la contabilidad de Joky cumpla el PGC?

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Al tratarse de un arrendamiento, es de aplicación la NRV 8.^a del PGC, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», donde se determina que los contratos de arrendamiento deben ser calificados como financieros u operativos.

Al respecto establece: «cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero».

El presente contrato no incluye opción de compra, pero cumple los requisitos que establece la NRV 8.^a para su consideración como arrendamiento financiero:

- Se trata de un contrato en el que el plazo del arrendamiento (4 años) cubre la mayor parte de la vida económica del activo (5 años).
- Al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento supone la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado:

- Valor actual de los pagos mínimos acordados: $3.240 \times a_{4,8\%} + 1.100 \times (1,08)^{-4} = 11.539,82$ euros.

En el caso planteado no existe opción de compra, aunque sí se establece un valor residual que será garantizado por la sociedad Joky al término del contrato.

- Valor razonable del activo arrendado: 12.500 euros.

Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario, ya que en las condiciones del contrato se fija un valor residual al final del arrendamiento que será garantizado por el arrendatario.

Por todo ello, el contrato debe calificarse contablemente como un arrendamiento financiero y, por tanto, Joky debe proceder a dar de alta en su inmovilizado la furgoneta arrendada.

APARTADO 2

La NRV 8.^a establece en su apartado 1.2 la forma en la que el arrendatario debe contabilizar un arrendamiento financiero:

«El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado,

directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador».

De este modo, procedemos a calcular el valor por el que la sociedad Joky debe contabilizar la furgoneta arrendada como parte de su inmovilizado material:

El bien se valorará por el menor valor entre los dos siguientes:

- Valor actual de los pagos mínimos acordados: $3.240 \times a_{4,8\%} + 1.100 \times (1,08)^{-4} = 11.539,82$ euros.
- Valor razonable del activo arrendado: 12.500 euros.

El citado apartado 1.2 de la NRV 8.^a indica que la carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Por ello, procedemos a la realización del cuadro de amortización:

Fecha	Interés	Pago	Amortización	Coste amortizado
02-01-X1	–	–	–	11.539,82
31-12-X1	923,18	3.240	2.316,82	9.223
31-12-X2	737,84	3.240	2.502,16	6.720,84
31-12-X3	537,67	3.240	2.702,33	4.018,50
31-12-X4	321,48	3.240	2.918,50	1.100

Contabilidad

02-01-20X1

Por el registro inicial del arrendamiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	11.539,82	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		2.316,82
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo		9.223

31-12-20X1

Por el devengo de los intereses derivados del arrendamiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	923,18	
528	Intereses a corto plazo de deudas		923,18

Por el pago de la primera cuota:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.316,82	
528	Intereses a corto plazo de deudas	923,18	
572	Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.240

Por la reclasificación de la deuda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	2.502,16	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		2.502,16

Por la amortización del inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.884,95	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.884,95

APARTADO 3

La NRV 8.^a del PGC establece como una de las causas para considerar el contrato como arrendamiento financiero:

«c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado».

Por ello, y ya que el valor razonable de un activo similar al arrendado se habrá obtenido por indicios objetivos que no es posible modificar contractualmente, se deberá modificar el importe de los pagos mínimos acordados para que el valor actual de los mismos no suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado, y considerar así el arrendamiento como operativo.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Ampliación de capital social

Fontres, SA es una entidad dedicada a la importación de productos de informática y pequeños electrodomésticos. El 1 de abril de 20X1 presenta los siguientes saldos en su patrimonio neto: capital social, 400.000 euros (100.000 acciones); prima de emisión, 70.000 euros, y reservas voluntarias, 30.000 euros. Decide realizar una ampliación de capital social emitiendo 10.000 nuevas acciones para dar entrada a un nuevo socio.

Se pide:

1. ¿Cuál debe ser el precio de emisión de las nuevas acciones para evitar el efecto dilución? Razone la respuesta y prepare los asientos contables que reflejan la operación.
2. Suponga que, por el contrario, decide emitir las nuevas acciones de forma liberada usando las reservas voluntarias al mismo precio que en el apartado anterior. Calcule cuántas acciones puede emitir de acuerdo a la Ley de sociedades de capital, prepare los asientos contables de la operación y calcule el nuevo valor teórico.
3. Suponga que Fontres, SA decide realizar la ampliación de capital liberada con cargo a todas las reservas disponibles, emitiendo al valor nominal de las acciones. ¿Cuántas acciones podría emitir? Justifique los cálculos, prepare los asientos y calcule el nuevo valor teórico.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Cálculo del precio de emisión de las acciones

Se conoce como efecto dilución la bajada de precio que sufren las acciones de una empresa como consecuencia de una ampliación de capital.

El precio de emisión de las acciones que evite el efecto dilución será aquel que impida que el valor teórico de las acciones después de la ampliación de capital sea inferior al valor teórico de las mismas antes de la ampliación.

Cálculo del valor teórico de las acciones antes de la ampliación de capital:

Capital social (100.000 accs. × 4)	400.000
Prima de emisión	70.000
Reservas voluntarias	30.000
Total patrimonio neto	500.000
N.º acciones	100.000
Valor teórico.....	5 €/acc.

Patrimonio neto tras la emisión de 10.000 acciones nuevas, suponiendo que se emiten al mismo nominal que las antiguas:

Capital social (110.000 accs. × 4)	440.000
Prima de emisión	70.000 + x
Reservas voluntarias	30.000
Total patrimonio neto	540.000 + x
N.º acciones	110.000
Valor teórico	5 €/acc.

De este modo, obtenemos que para mantener el valor teórico de las acciones tras la ampliación de capital, es necesario emitir las con una prima de 10.000 euros, siendo, por tanto, el precio de emisión de cada acción de 5 euros (4 € de nominal y 1 € de prima).

Patrimonio neto tras la emisión de 10.000 acciones nuevas, suponiendo que se emiten al mismo nominal que las antiguas:

Capital social (110.000 accs. × 4)	440.000
Prima de emisión	70.000 + 10.000 = 80.000
	.../...

.../...	
Reservas voluntarias	30.000
Total patrimonio neto.....	550.000
N.º acciones	110.000
Valor teórico	5 €/acc.

Contabilidad

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (10.000 × 5)	50.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		50.000

Por la suscripción de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
190	Acciones emitidas		50.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	50.000	
100	Capital social (10.000 × 4)		40.000
110	Prima de emisión o asunción (10.000 × 1)		10.000

APARTADO 2

A la presente operación de aumento de capital con cargo a reservas, le es de aplicación el artículo 303 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital, el cual indica:

«1. Cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las reservas por prima de asunción de participaciones sociales o de emisión de acciones y la reserva legal en su totalidad, si la sociedad fuera de responsabilidad limitada, o en la parte que exceda del diez por ciento del capital ya aumentado, si la sociedad fuera anónima.

2. A la operación deberá servir de base un balance aprobado por la junta general referido a una fecha comprendida dentro de los seis meses inmediatamente anteriores al acuerdo de aumento del capital, verificado por el auditor de cuentas de la sociedad, o por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores, si la sociedad no estuviera obligada a verificación contable».

Datos del supuesto

- Ampliación liberada con cargo a reservas voluntarias.
- Reservas voluntarias disponibles: 30.000 euros.
- Precio de emisión: 5 euros/acción.
- N.º máximo de acciones a emitir: $30.000/5 = 6.000$ acciones nuevas.

Contabilidad

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (6.000 × 5)	30.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		30.000

Por la suscripción de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	30.000	
190	Acciones emitidas		30.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	30.000	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
100	Capital social (6.000 × 4)		24.000
110	Prima de emisión o asunción (6.000 × 1)		6.000

Nuevo valor teórico

Capital social (106.000 accs. × 4)	424.000
Prima de emisión	70.000 + 6.000 = 76.000
Reservas voluntarias	0
Total patrimonio neto	500.000
N.º acciones	106.000
Valor teórico	4,71698 €/acc.

APARTADO 3

Datos del supuesto

- Ampliación liberada con cargo a todas las reservas disponibles.
- Reservas disponibles: 100.000 euros.
- Precio de emisión: 4 euros/acción.
- N.º de acciones a emitir: $100.000/4 = 25.000$ acciones nuevas.

Contabilidad

Por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (25.000 × 4)	100.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		100.000

Por la suscripción de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	30.000	
110	Prima de emisión o asunción	70.000	
190	Acciones emitidas		100.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	100.000	
100	Capital social (25.000 × 4)		100.000

Nuevo valor teórico:

Capital social (125.000 accs. × 4)	500.000
Prima de emisión	0
Reservas voluntarias	0
Total patrimonio neto	500.000
N.º acciones	125.000
Valor teórico	4 €/acc.

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Adquisición de un negocio

PezChico, SA es un negocio basado en restaurantes de productos del mar y que funcionó muy bien en el pasado. En los últimos cinco años su cifra de ventas se estancó. Los gastos crecían y los beneficios se reducían año a año. Para colmo de males, PezGrande, SA, un competidor surgido recientemente que supo ganar cuota de mercado a costa de –entre otros– PezChico, presentó una oferta de compra por PezChico y su Consejo de Administración, en la reunión de 20 de diciembre de 2017, decidió por mayoría aceptarla y vender la empresa a PezGrande.

La propuesta de PezGrande consiste en comprar el 100% de las acciones de PezChico a través de una ampliación de capital, es decir, que los propietarios de PezChico pasarían a ser

accionistas de PezGrande a cambio de entregar sus acciones, por lo que los accionistas de PezChico pasarán a controlar un 17% del capital de PezGrande (tras la ampliación), unos 73 millones de acciones de PezGrande, cuyo valor razonable en la fecha de la adquisición fue 590 millones de euros. Los gastos de la ampliación de capital ascendieron a 600.000 euros. La operación de venta fue aprobada por las juntas generales de accionistas de ambas entidades el 29 de diciembre de 2017.

Al cierre del ejercicio, los valores razonables de activos adquiridos y pasivos asumidos de PezChico coincidían con sus valores en libros según se muestra en la tabla siguiente (29 de diciembre de 2017).

En miles de euros	29-12-2017	31-12-2018	Diferencia
ACTIVO			
Inmovilizado material	384	384	
Inmovilizado intangible	1.072	245.737	244.665
Otros activos no corrientes	93.116	99.596	6.480
Tesorería	37.805	37.805	
Deudores	111.359	111.359	
Ajustes periodificación	1.026	1.026	
Existencias	9.410	7.988	-1.422
Total activo	254.172	503.896	249.724
PASIVO			
Deudas financieras	25.851	25.851	
Deudas comerciales	120.267	120.267	
Otras deudas	21.713	21.713	
Provisiones por <i>rappels</i>	32.691	32.691	
Total pasivo	200.522	200.522	
Activos netos	53.650	303.374	249.724

Un año después, se pudieron obtener valoraciones más precisas de los activos y pasivos tal y como se indica en la tabla anterior (31 de diciembre de 2018).

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 PezGrande, SA para registrar la adquisición.
2. Durante 2018 se terminan los trabajos de valoración de los que resultan los valores razonables de activos y pasivos que se muestran en la tabla anterior (31 de diciembre de 2018). Explique si PezGrande, SA puede o debe realizar algún asiento contable en relación con este hecho, muéstrelo y razone su respuesta.
3. Tras dos años de la adquisición, la unidad de negocio que representa PezChico (restaurantes de productos de mar) no va como se esperaba. Se estima que será capaz de generar un flujo neto de 30 millones de euros anuales durante los próximos 10 años, y que al cabo de ese tiempo el valor residual del negocio es de 200 millones de euros. La tasa de descuento aplicable es del 7%. Calcule si hay o no deterioro y prepare los asientos que proceda.
4. Tras ver los cálculos del punto anterior, el director financiero de PezGrande no queda convencido y pide revisar a la baja los flujos netos a 20 millones los 10 primeros años pero manteniendo el valor residual. Explique las implicaciones de este cambio y presente los asientos contables oportunos.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Análisis de la operación

De la lectura del enunciado no se puede extraer una conclusión clara sobre si la operación propuesta puede ser tratada como una combinación de negocios entre ambas sociedades por la que PezChico se disuelve y sus elementos patrimoniales pasan a integrarse en PezGrande o, si por el contrario, la sociedad PezGrande adquiere el 100% de las acciones de PezChico, adquiriendo su control, pero sin disolución de PezChico.

La calificación de la operación de una forma u otra implica la aplicación de la NRV 19.^a del PGC, en el primer caso, o bien la NRV 9.^a del PGC, en el segundo.

A los efectos de la solución propuesta, teniendo en cuenta los cálculos requeridos, se va a considerar la operación como una combinación de negocios, en la que la sociedad PezGrande es la sociedad absorbente y la sociedad PezChico, la absorbida.

Calificación de la operación

Nos encontramos, por tanto, ante una combinación de negocios mediante la fusión por absorción de sociedades que no forman parte del mismo grupo, por lo que la operación será una combinación de negocios que se registrará por la NRV 19.^a del PGC, siéndole de aplicación el método de adquisición.

Datos del supuesto

- PezGrande amplía capital para la adquisición del 100% de la sociedad PezChico.
- Ampliación de capital: 17% del capital de PezGrande.
- Importe a emitir en la ampliación de capital: 590.000.000 euros, lo que podemos suponer que será el valor razonable asignado a efectos de la combinación de negocios al negocio adquirido PezChico.
- N.º acciones a emitir por PezGrande: 73.000.000 acciones.
- Valor de emisión: $590.000.000/73.000.000 = 8,082191781$ euros/acción.
- Gastos de la ampliación de capital: 600.000 euros.

Aplicación del método de adquisición

1. Determinación de la empresa adquirente.

Según lo establecido en el apartado 2.1 de la NRV 19.^a del PGC, empresa adquirente es aquella que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos.

«Si bien, como regla general, se considerará como empresa adquirente la que entregue una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos, para determinar qué empresa es la que obtiene realmente el control también se tomarán en consideración, entre otros, los siguientes criterios:

a) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan retengan o reciban la mayoría de los derechos de voto en la entidad combinada o tengan la facultad de elegir, nombrar o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de administración de la entidad combinada, o bien representen a la mayoría de las participaciones minoritarias con voto en la entidad combinada si actúan de forma organizada sin que otro grupo de propietarios tenga una participación de voto significativa, la adquirente será generalmente dicha empresa.

b) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan tenga la facultad de designar el equipo de dirección del negocio combinado, dicha empresa será normalmente la adquirente.

c) Si el valor razonable de una de las empresas o negocios es significativamente mayor que el del otro u otros que intervienen en la operación, la empresa adquirente normalmente será la de mayor valor razonable».

Teniendo en cuenta los datos de que disponemos, debemos suponer que la sociedad absorbente PezGrande se califica contablemente como la sociedad adquirente.

2. Fecha de adquisición.

Será el 29 de diciembre de 2017, ya que esta se define en la NRV 19.^a como:

«la de celebración de la Junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior».

3. Determinación del valor razonable (VR) de los activos identificables y pasivos asumidos de la sociedad adquirida PezChico en la fecha de adquisición:

- VR de los activos: 254.172.000 euros.
- VR de los pasivos: 200.522.000 euros.
- VR activos identificables y pasivos asumidos: 53.650.000 euros.

4. Coste de la combinación de negocios:

- El valor razonable, en la fecha de adquisición, de la sociedad adquirida PezChico: 590.000.000 euros.
- El valor razonable de las contraprestaciones contingentes que dependan de eventos futuros o del cumplimiento de determinadas condiciones: 0.
- Coste de la combinación de negocios: 590.000.000 euros.

5. Determinación del fondo de comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios.

Se calculará por la diferencia entre los siguientes conceptos:

- Coste de la combinación de negocios: 590.000.000 euros.
- Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos: 53.650.000 euros.
- Fondo de comercio: 536.350.000 euros.

Contabilidad de PezGrande

Contabilización de la absorción a la sociedad PezChico

Por la reapertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	-	
-	Cuentas acreedoras		-

Por la recepción de los activos y pasivos de PezChico por su valor razonable en la fecha de adquisición:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	536.350.000	
20-	Inmovilizado intangible	1.072.000	
21-	Inmovilizado material	384.000	
-	Otro activo no corriente	93.116.000	
57-	Tesorería	37.805.000	
440	Deudores	111.359.000	
48-	Ajustes por periodificación	1.026.000	
300	Mercaderías	9.410.000	
17-	Deudas financieras		25.851.000
40-	Deudas comerciales		120.267.000
-	Otras deudas		21.713.000
14-	Provisiones por <i>rappels</i>		32.691.000
5530	Socios de sociedad disuelta		590.000.000

Por la entrega de las acciones a los socios de la sociedad absorbida PezChico:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	590.000.000	
100	Capital social		590.000.000

Por los gastos de la ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	600.000	
572	Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros		600.000

APARTADO 2

En cuanto a la contabilidad provisional, el apartado 2.6 de la NRV 19.^a del PGC establece:

«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 nuestro supuesto la fecha de valoración definitiva es el 31 de diciembre de 2018, mientras que la fecha de adquisición, como se determinó en el apartado 1, fue el 29 de diciembre de 2017, por lo que el periodo de valoración ha sido superior a un año desde la fecha de adquisición.

Para estos supuestos, el citado apartado 2.6 dispone:

«Transcurrido el periodo mencionado en este apartado, solo se practicarán ajustes a las valoraciones iniciales cuando proceda corregir errores conforme a lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables. Las restantes modificaciones que se produzcan con posterioridad se reconocerán como cambios en las estimaciones conforme a lo señalado en la citada norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables».

La variación entre los valores provisionales y los valores definitivos ha sido la siguiente:

	29-12-2017	31-12-2018	Diferencia
Inmovilizado intangible	1.072.000	245.737.000	+244.665.000
Otros activos no corrientes	93.116.000	99.596.000	+6.480.000
Existencias	9.410.000	7.988.000	-1.422.000

La NRV 22.^a del PGC, relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, establece:

«Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos».

En el caso del inmovilizado y de otros activos no corrientes, se trata de aumentos de valor de partidas valoradas a coste, por lo que no procedería ningún asiento contable.

En el caso de las existencias, se debería dotar un deterioro al conocer su disminución de valor:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	1.422.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		1.422.000

APARTADO 3

31-12-2019

Test de deterioro:

- Valor contable del negocio: 588.578.000 euros.
 - Valores a 29-12-2017: 590.000.000 euros.
 - Deterioro de las mercaderías dotado a 31-12-2018: 1.422.000 euros.
- Importe recuperable: Valor actual de los flujos de efectivo estimados futuros:
 $30.000.000 \times a_{10;7\%} + 200.000.000 \times (1,07)^{-10} = 312.377.304,60$ euros.
- Deterioro: 276.200.695,4 euros.

Por la dotación del deterioro de la unidad de negocio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
69-	Pérdidas por deterioro de la unidad de negocio	276.200.695,40	
-	Deterioro de valor de la unidad de negocio		276.200.695,40

APARTADO 4

31-12-2019

Test de deterioro:

- Valor contable del negocio: 588.578.000 euros.
 - Valores a 29-12-2017: 590.000.000 euros.
 - Deterioro de las mercaderías dotado a 31-12-2018: 1.422.000 euros.
- Importe recuperable: Valor actual de los flujos de efectivo estimados futuros:

$$20.000.000 \times a_{10;7\%} + 200.000.000 \times (1,07)^{-10} = 242.141.489,20 \text{ euros.}$$
- Deterioro: 346.436.510,80 euros.

Por la dotación del deterioro de la unidad de negocio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
69-	Pérdidas por deterioro de la unidad de negocio	346.436.510,80	
–	Deterioro de valor de la unidad de negocio		346.436.510,80

CASO PRÁCTICO NÚM. 6

Activos financieros

Cuando Inversiones Rebeldes, SA compró bonos del Estado no imaginó lo que ocurriría unos años más tarde. El 1 de febrero de 2014 se ofrecían bonos de 100 euros de valor nominal con un cupón del 3,5% a 5 años, y al nuevo responsable de renta fija le pareció una gran idea para equilibrar carteras de largo plazo. La entidad compró 1.000 bonos a un precio de 98,5 euros cada bono con unos gastos de comisiones y corretajes del 0,30% sobre el precio de compra. El objetivo era mantenerlos hasta su vencimiento el 1 de febrero de 2019. A finales de diciembre de 2017, el precio de los bonos era de 104 euros por título. Los rumores de subidas de tipos de interés auguraban bajadas de los precios de los bonos así que el 1 de febrero de 2018, una vez cobrado el cupón, la entidad decidió vender todos los bonos. El precio de venta fue de 105 euros por bono con unos gastos de 0,25% sobre el importe de la venta.

Se pide:

1. Calcular el interés efectivo de la operación previsto en el momento de la compra de los bonos, en febrero de 2014, con la información de que se disponía en aquel momento.
2. Contabilizar la adquisición de los bonos en febrero de 2014.
3. ¿Cómo quedan valorados los bonos en balance a 31 de diciembre de 2017? Explique su respuesta, muestre los cálculos y razone el impacto en resultados y en patrimonio neto de la tenencia de los bonos en 2017.
4. Calcule el interés efectivo de la operación de los bonos en la fecha de su venta, es decir, el retorno total.
5. Prepare los asientos contables relativos a la venta de los títulos y explique la respuesta con cálculos.
6. Calcule el tipo de interés efectivo para el comprador de los bonos en febrero de 2018 si decidiera mantenerlos hasta su vencimiento un año después. Explique la respuesta.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

01-02-2014

Características de la inversión:

- Precio de adquisición: $1.000 \text{ bonos} \times 98,50 = 98.500 \text{ euros}$.
- Gastos asociados a la adquisición: $0,30\% \times 98.500 = 295,50 \text{ euros}$.
- Nominal: $1.000 \times 100 = 100.000 \text{ euros}$.
- Cupón anual: $3,5\% \times 1.000 \times 100 = 3.500 \text{ euros}$.
- Plazo: 5 años (de 01-02-2014 a 01-02-2019).
- Clasificación: NRV 9.^a del PGC apartado 2.2, «Inversión mantenida hasta el vencimiento».
- Coste amortizado inicial: $98.500 + 295,50 = 98.795,50 \text{ euros}$.

Cálculo del tipo de interés efectivo:

$$98.795,50 = 3.500 \times a_{5; \text{TIE}} + 100.000 \times (1 + \text{TIE})^{-5}$$

$$\text{TIE} = 3,768808\%$$

Cuadro de amortización:

Años	Interés	Cobros	Amortización	Coste amortizado
01-02-2014	-	-	-	98.795,50
01-02-2015	3.723,41	3.500	223,41	99.018,91
01-02-2016	3.731,83	3.500	231,83	99.250,74
01-02-2017	3.740,57	3.500	240,57	99.491,31
01-02-2018	3.749,63	3.500	249,63	99.740,95
01-02-2019	3.759,05	103.500	99.740,95	-

APARTADO 2

Febrero 2014

Por la adquisición de los bonos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	98.795,50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		98.795,50

APARTADO 3

31-12-2017

Por el devengo de intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (3.500 × 11/12)	3.208,33	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
251	Valores representativos de deudas a largo plazo	228,83	
761	Ingresos de valores representativos de deudas (3.749,63 × 11/12)		3.437,16

Tal y como determina el enunciado, el objetivo de la empresa es mantener los bonos hasta su vencimiento, por lo que se han clasificado en la cartera de inversión mantenida hasta el vencimiento.

El apartado 2.2.2 de la NRV 9.^a del PGC establece, en cuanto a su valoración posterior:

«Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento 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».

De este modo, para determinar el valor contable de los bonos a 31 de diciembre de 2017, es necesario calcular su coste amortizado a esta fecha:

- Coste amortizado a 01-02-2017: 99.491,31 euros.
- + Intereses implícitos y explícitos devengados y no cobrados: 3.437,16 euros.
- Coste amortizado a 31-12-2017: 102.928,47 euros.

El coste amortizado obtenido estará contabilizado en dos partidas de activo. Dentro del activo no corriente, el importe de los valores representativos de deudas a largo plazo por 99.720,14 euros (coste amortizado a 1 de febrero de 2017 más los intereses implícitos devengados hasta el cierre del ejercicio [228,83]), y dentro del activo corriente, el importe de los intereses explícitos devengados y no cobrados por importe de 3.208,33 euros.

El impacto en resultados del ejercicio 2017, se concretaría en los ingresos financieros derivados los intereses devengados en el ejercicio, calculados conforme al método del tipo de interés efectivo:

- Intereses de la anualidad con vencimiento el 01-02-2017: $3.740,57 \times 1/12 = 311,71$ euros.
- Intereses de la anualidad con vencimiento el 01-02-2018: $3.749,63 \times 11/12 = 3.437,16$ euros.
- Total ingresos financieros reconocidos en 2017: 3.748,87 euros.

No se produce impacto en el patrimonio neto en el ejercicio 2017, más allá del derivado de los ingresos financieros que se reflejan en el resultado del ejercicio 2017.

APARTADO 4

01-02-2018

Datos de la operación:

- Precio de venta: $1.000 \times 105 = 105.000$ euros.
- Gastos de la venta: $0,25\% \times 105.000 = 262,50$ euros.
- Importe neto obtenido en la venta: $105.000 - 262,50 = 104.737,50$ euros.

Cálculo del tipo de interés efectivo:

$$98.795,50 = 3.500 \times a_{4; \text{TIE}} + 104.737,50 \times (1 + \text{TIE})^{-4}$$

$$\text{TIE} = 4,939352\%$$

APARTADO 5

01-02-2018

Por el devengo de intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas ($3.500 \times 1/12$)	291,67	
251	Valores representativos de deudas a largo plazo	20,80	
761	Ingresos de valores representativos de deudas ($3.749,63 \times 1/12$)		312,47

Por el cobro del cupón:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.500	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		3.500

Por la venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	104.737,50	
251	Valores representativos de deudas a largo plazo		99.740,95
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deudas		4.996,55

APARTADO 6

01-02-2018

El enunciado no determina si hay gastos en la adquisición. Suponiendo que no hay gastos, los datos del adquirente serán:

- Precio de adquisición: $1.000 \times 105 = 105.000$ euros.
- Gastos de adquisición: 0.
- Nominal: $1.000 \times 100 = 100.000$ euros (v. reembolso).
- Cupón anual: $3,5\% \times 1.000 \times 100 = 3.500$ euros.
- Plazo: 1 año (de 01-02-2018 a 01-02-2019).
- Clasificación: NRV 9.^a PGC: Inversión mantenida hasta vencimiento.

Cálculo del tipo de interés efectivo:

$$105.000 = 103.500 \times (1 + \text{TIE})^{-1}$$

$$\text{TIE} = -1,4285714\%$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 7

Pasivos financieros

La entidad Regalos Originales, SA solicitó un préstamo de 2.000.000 de euros el 1 de enero de 2013 para expandir sus operaciones por Asia. El tipo de interés es del 4%, los gastos de aper-

tura son del 0,5%, y el plazo son 5 años de acuerdo al siguiente esquema: el primer año no se amortiza nada y cada uno de los cuatro años siguientes se amortiza 500.000 euros.

Se pide:

1. Prepare los asientos contables relativos al préstamo durante 2013 (el cierre del ejercicio es el 31 de diciembre).
2. Indique cuál es el importe del préstamo por el que figurará valorado en el balance a 31 de diciembre de 2013 y justifique su respuesta.
3. Indique el importe del préstamo por el que figurará en balance a 31 de diciembre de 2017 y los asientos contables de 2018 relativos al préstamo.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

01-01-2013

Datos de la operación:

- Importe del préstamo: 2.000.000 euros.
- Gastos iniciales: $0,5\% \times 2.000.000 = 10.000$ euros.
- Coste amortizado inicial: 1.990.000 euros.
- Interés anual: 4%.
- Plazo: 5 años (de 01-01-2013 a 01-01-2018).

Cálculo de las anualidades pactadas:

- $A1 = 4\% \times 2.000.000 = 80.000$ euros.
- $A2 = 500.000 + 4\% \times 2.000.000 = 580.000$ euros.
- $A3 = 500.000 + 4\% \times 1.500.000 = 560.000$ euros.

- $A4 = 500.000 + 4\% \times 1.000.000 = 540.000$ euros.
- $A5 = 500.000 + 4\% \times 500.000 = 520.000$ euros.

Cuadro de amortización contractual:

Años	Interés (4%)	Pagos	Amortización	Capital vivo
01-01-2013	-	-	-	2.000.000
01-01-2014	80.000	80.000	0	2.000.000
01-01-2015	80.000	580.000	500.000	1.500.000
01-01-2016	60.000	560.000	500.000	1.000.000
01-01-2017	40.000	540.000	500.000	500.000
01-01-2018	20.000	520.000	500.000	-

Cálculo del tipo de interés efectivo:

$$1.990.000 = 80.000 \times (1 + TIE)^{-1} + 580.000 \times (1 + TIE)^{-2} + 560.000 \times (1 + TIE)^{-3} + 540.000 \times (1 + TIE)^{-4} + 520.000 \times (1 + TIE)^{-5}$$

$$TIE = 4,1575136\%$$

Cuadro de coste amortizado:

Años	Interés (TIE)	Pagos	Amortización	Coste amortizado
01-01-2013	-	-	-	1.990.000
01-01-2014	82.734,52	80.000	2.734,52	1.992.734,52
01-01-2015	82.848,21	580.000	497.151,79	1.495.582,73
01-01-2016	62.179,05	560.000	497.820,94	997.761,79
01-01-2017	41.482,08	540.000	498.517,92	499.243,87
01-01-2018	20.756,13	520.000	499.243,87	-

Contabilidad

01-01-2013

Por la obtención del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.990.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		1.990.000

31-12-2013

Por el devengo de intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	82.734,52	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		80.000
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		2.734,52

APARTADO 2

El préstamo es un pasivo financiero clasificado en la cartera de «Débitos y partidas a pagar», cuya valoración posterior se regula en el apartado 3.1.2 de la NRV 9.^a del PGC, donde se establece:

«Los pasivos financieros incluidos en esta categoría 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».

De este modo, para determinar el valor contable del préstamo a 31 de diciembre de 2013, es necesario calcular su coste amortizado a esta fecha, que aparecerá desglosado en el balance en dos partidas:

	Partida	Importe
Pasivo no corriente	Deudas a largo plazo	1.992.734,52
Pasivo corriente	Intereses a corto plazo de deudas	80.000
Coste amortizado a 31-12-2013		2.072.734,52

APARTADO 3

31-12-2017

- Coste amortizado a 31-12-2017: 520.000 euros.
- (520) «Deudas a c/p con entidades de crédito»: 500.000 euros.
 Importe de la deuda previo al devengo de intereses: 499.243,87 euros.
 Intereses implícitos devengados a 31-12-2017: $20.756,13 - 20.000 = 756,13$ euros.
- (527) «Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito»: 20.000 euros.

01-01-2018

Por el pago de la última anualidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	500.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		520.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 8

Venta de mercaderías

Aurelio García acaba de ser contratado como asistente del director financiero de MakiMaker, SA, una entidad que fabrica maquinaria para otras empresas. Hace un año, el 1 de abril de 20X1, se firmó un contrato de venta de una maquinaria para una empresa que fabrica productos de limpieza e higiene personal (el cliente). La máquina requería de un diseño especial en su fabricación por lo que el plazo de entrega se fijó en un año. El precio pactado por la máquina junto con unos recambios era de 10 millones de euros. Ahora, un año después de la firma del contrato, la máquina está terminada y el cliente ha aceptado las especificaciones tanto de la máquina como de los repuestos. La máquina se traslada a la fábrica del cliente y se instala sin coste adicional para el cliente de acuerdo al contrato. En cambio, el cliente solicita a MakiMaker, SA que, por problemas de espacio en sus instalaciones y la relativa proximidad a su fábrica, guarde los repuestos en sus almacenes y se los entregue en la medida en que los vaya necesitando. MakiMaker, SA accede a la propuesta y guarda los repuestos en una sección diferenciada de sus almacenes. De acuerdo al contrato, los repuestos pertenecen al cliente y MakiMaker, SA no puede utilizarlos de ninguna otra manera o venderlos a otro cliente. Acuerdan que los repuestos se guarden durante un periodo de 4 años.

Ciertamente es una circunstancia un tanto extraña y Aurelio no tiene claro cómo contabilizar la operación. El servicio de almacenamiento no estaba incluido en el contrato inicial pero se ha aceptado hacerlo sin cambiar el precio del contrato. Aurelio estima que el valor razonable del almacenamiento de los repuestos es de 100.000 euros anuales aunque este importe no va a facturarse aparte y se considera incluido en el precio del contrato. La tasa de descuento aplicable es del 3%.

Se pide:

1. Prepare los asientos contables relativos a la operación en la fecha de firma del contrato y justifique su respuesta con base en la normativa del PGC.
2. Prepare los asientos contables relativos a la operación en la fecha de la entrega e instalación de la máquina y justifique su respuesta con base en la normativa del PGC.
3. ¿Qué asientos contables procede realizar al cierre de 20X2? Justifique su respuesta con base en la normativa del PGC.

Nota: Ignore la contabilización del IVA en este supuesto.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

01-04-20X1

Condiciones del contrato:

- 01-04-20X1: firma del contrato.
- 01-04-20X2: entrega de la máquina.
- Precio de la transacción pactado: máquina + recambios: 10.000.000 euros.
 - Precio estimado del almacenamiento: $100.000 \times a_{4;3\%} = 371.709,84$ euros.
 - Precio de venta de la máquina: $10.000.000 - 371.709,84 = 9.628.290,16$ euros.

En el momento de la firma del contrato (1 de abril de 20X1), no se han transmitido los riesgos y beneficios de la venta al cliente, por lo que, según lo establecido en la NRV 14.^a del PGC, no procede el registro de un ingreso por ventas.

Suponiendo que el cliente paga el precio acordado en la fecha de entrega (1 de abril de 20X2), tampoco se ha producido en este momento la corriente monetaria, por lo que no procede la realización de ningún asiento contable.

APARTADO 2

01-04-20X2

El precio pactado por el almacenamiento se devengará a medida que se presta el servicio en los 4 años siguientes a la entrega, por lo que en este momento se tratará de un anticipo cobrado por la futura prestación del servicio.

Por la entrega de la máquina al cliente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000.000	
700	Venta de mercaderías (maquinaria)		9.628.290,16
438	Anticipos de clientes		371.709,84

APARTADO 3

31-12-20X2

Por el devengo de los intereses del anticipo:

$$371.709,84 \times (1,03^{9/12} - 1) = 8.332,49 \text{ euros}$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	8.332,49	
438	Anticipos de clientes		8.332,49

Por el reconocimiento del ingreso por la prestación del servicio de almacenamiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	75.000	
705	Ingresos por prestación de servicios (100.000 × 9/12)		75.000