

- **Derechos del contribuyente en la vía económico-administrativa: mito y realidad**
Alfonso García-Moncó Martínez
- **La litispendencia del proceso penal por delito fiscal**
Joan Iglesias Capellas
- **Fiscalidad de la herencia a beneficio de inventario**
Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar
- **Reflexiones sobre las propuestas de BICIS y BICCIS**
Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo
- **La resolución de litigios fiscales en la UE**
Jesús Félix García de Pablos
- **Límites a la regularización de créditos fiscales de periodos prescritos**
Eva María Cordero González
- **Cuotas de IVA deducibles por vehículos**
Javier Bas Soria
- **Los residentes extracomunitarios ante los beneficios fiscales autonómicos del ISD**
Pilar Álvarez Barbeito
- **Caso práctico IRPF (2017)**
José Rivaya Fernández-Santa Eulalia
- **Luces y sombras de la contabilidad de los partidos políticos**
Miguel Ángel Villacorta Hernández
- **Caso práctico de Inspectores de Seguros del Estado**
Javier Romano Aparicio y José Tovar Jiménez

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Mayo 2018 – Número 422

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

Mario Alonso Ayala (*Presidente de Censores Jurados de Cuentas y Presidente y Cofundador de AUREN*)

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

Oriol Amat Salas (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra*)

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

Natalia Cassinello Plaza (*Profesora de Finanzas y Contabilidad de la Universidad Pontificia de Comillas [ICADE]*)

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

Francisco Javier Forcadell Martínez (*Profesor Titular de Organización de Empresas. Universidad Rey Juan Carlos*)

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

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

José Antonio Gonzalo Angulo (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá*)

Lorenzo de las Heras Miguel (*Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España*)

Pedro Manuel Herrera Molina (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED*)

Alejandro Larriba Díaz-Zorita (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá*)

María José Lázaro Serrano (*Socio-Partner Auditoría Grant Thornton*)

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 (*Presidente del Consejo de Defensa del Contribuyente, Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados*)

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid*)

Antonio Montero Domínguez (*CMS Albiñana & Suárez de Lezo. Inspector de Hacienda [excedente]*)

Francesco Moschetti (*Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributario Studio Legale Tributario*)

Clara I. Muñoz Colomina (*Profesora Titular. Universidad Complutense de Madrid*)

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. Universidad Complutense de Madrid. Abogado*)

Jesús Quintas Bermúdez (*Senior Counsellor/Equipo Económico Inspector Financiero y Tributario [excedente]*)

Enrique Rubio Herrera (*Presidente del ICAC*)

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

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

Eduardo Verdún Fraile (*Partner–Indirect Tax– Ernst & Young Abogados. Inspector de Hacienda [excedente]*)



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).

La suscripción a esta revista se complementa con la remisión a su dirección de correo electrónico de un BOLETÍN quincenal de novedades legislativas, selección de jurisprudencia y consultas de la DGT.


SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos prácticos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 40/2018** Los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento económico-administrativo: del mito a la realidad
Rights of the tax payers in the economic-administrative area: myth and reality 5
(Alfonso García-Moncó Martínez)
- 41/2018** La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública
Tax fraud trial litispendency effects 19
(Joan Iglesias Capellas)
- 42/2018** La herencia a beneficio de inventario: Problemática fiscal de una figura anómala
Tax problems of the inheritance under benefit of inventory 61
(Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar)
- 43/2018** Valoraciones, un tanto escépticas, de las propuestas de directivas de BICIS y BICCIS
Skeptical reflections on the proposals of EU directives of CCTB and CCCTB 81
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)
- 44/2018** La resolución de litigios fiscales en la Unión Europea
 *The resolution of tax litigation in the European Union* 101
(Jesús Félix García de Pablos)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 45/2018** Límites a la regularización de bases imponibles negativas y saldos por IVA originados en periodos prescritos (Análisis de la STS de 20 de diciembre de 2017, rec. núm. 1890/2016, y de la RTEAC de 15 de febrero de 2017, R. G. 1812/2011) 105
(Eva María Cordero González)

46/2018 Deducibilidad de las cuotas soportadas relacionadas con los vehículos en los supuestos de afectación parcial a la actividad (Análisis de la STS de 5 de febrero de 2018, rec. núm. 102/2016)	114
(Javier Bas Soria)	
47/2018 Los residentes extracomunitarios y la aplicación de los beneficios autonómicos establecidos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones (Análisis de la STS de 19 de febrero de 2018, rec. núm. 62/2017) ...	124
(Pilar Álvarez Barbeito)	

CASO PRÁCTICO

48/2018 Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ejercicio 2017 (caso práctico)	131
(José Rivaya Fernández-Santa Eulalia)	

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

49/2018 Luces y sombras de la contabilidad de los partidos políticos <i>Lights and shadows in the accounting of political parties</i>	133
(Miguel Ángel Villacorta Hernández)	

CASO PRÁCTICO

50/2018 Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado	167
(Javier Romano Aparicio y José Tovar Jiménez)	

 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 Fiscal y Contable (<http://www.ceflegal.com/fiscal-contable.htm>)

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.

Los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento económico-administrativo: del mito a la realidad

Alfonso García-Moncó Martínez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alcalá*

EXTRACTO

De un tiempo a esta parte, se viene observando en las resoluciones de los tribunales económico-administrativos una doctrina reiterada sobre diferentes cuestiones que afectan a los derechos y garantías de los contribuyentes reconocidos en la Ley General Tributaria que, como es sabido, no son declaraciones programáticas sino mandatos legales que obligan a los poderes públicos. La Agencia Estatal de Administración Tributaria y los tribunales económico-administrativos deben aplicar aquellos sin utilizar interpretaciones restrictivas que condicionen la efectividad de los mencionados derechos y garantías y actuando, como órganos administrativos que son, de forma coordinada. Desde una perspectiva de *lege ferenda*, debe acometerse de inmediato la reforma de aquellos preceptos legales y reglamentarios que suministran una información equívoca a los contribuyentes en orden al cumplimiento de sus obligaciones de acuerdo con la jurisprudencia más reciente. En particular, nos referimos al cómputo de plazos para la interposición de recursos que puede provocar extemporaneidad, el tiempo y la forma en la aportación de la prueba y la «interpretación razonable» de la norma en materia de la responsabilidad por infracciones tributarias.

Palabras clave: derecho; garantía; plazo; prueba; sanción.

Fecha de entrada: 19-02-2018 / Fecha de aceptación: 16-03-2018 / Fecha de revisión: 22-03-2018

Rights of the tax payers in the economic-administrative area: myth and reality

Alfonso García-Moncó Martínez

ABSTRACT

For some time now, it has been observed, in the decisions of the economic-administrative courts, a reiterated doctrine about different issues that affect the tax payer's rights and guarantees recognized in the General Tax Law and that, as it is known, are not programmatic declarations, but legal mandates to which the public authorities are bound by. The State Agency of the Tax Administration and the economic-administrative courts must apply those without using restrictive interpretations that condition the effectiveness of the mentioned rights and guarantees and acting, as administrative bodies, in a coordinated way. From a *lege ferenda* perspective, those legal and regulatory provisions that provide misinformation to the tax payers must be reformed immediately in order to assure the fulfillment of their obligations in accordance to the most recent case law. Particularly, we refer to the computation of deadlines to file claims and the untimeliness that it may produce, the time and the manner of the presentation of evidence and the «reasonable interpretation» of the rules with regard to the liability derived from tax infringements.

Keywords: right; guarantee; deadline; evidence; sanction.

Sumario

Introducción

- I. El abuso de la extemporaneidad
- II. La aportación de prueba, tiempo y forma
- III. La «interpretación razonable» de las normas tributarias y el artículo 11 de la Ley 6/2017, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo
- IV. Conclusión

Cómo citar este estudio:

García-Moncó Martínez, A. (2018). Los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento económico-administrativo: del mito a la realidad. *RCyT. CEF*, 422, 5-18.

INTRODUCCIÓN

Frente a las frecuentes apelaciones a los derechos y garantías de los contribuyentes que se encuentran en la literatura legislativa en materia tributaria y que constituye el «imaginario normativo» en que se desenvuelve el legislador, la realidad, la dura realidad, es que los tribunales económico-administrativos restringen, condicionan y determinan a aquellos con una doctrina *pro domo sua* que acaba afectando a la efectividad de dichos derechos.

Estos son algunos casos.

I. EL ABUSO DE LA EXTEMPORANEIDAD

De un tiempo a esta parte se viene observando en las resoluciones de los tribunales económico-administrativos una doctrina reiterada sobre el cómputo de los plazos de recurso y, en particular, sobre el inicio de los mismos.

En una resolución «tipo» sobre la materia, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid sostiene, refiriéndose en primer lugar a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) respecto del cómputo de plazos, que «el plazo se cuenta de fecha a fecha, lo que significa que el plazo termina el día cuyo ordinal (también denominado dígito, guarismo o, más vulgarmente, número) coincida con el día de la notificación, aunque del mes siguiente (salvo que el último día sea inhábil, por ser domingo o festivo, en cuyo caso termina el día siguiente hábil). Entre otras las resoluciones del TEAC de 20-04-2005 (RG 00-4520-2004), 14-12-2005 (RG 00-3740-2004) o 17-01-2006 (RG 00-3597-2005)».

Posteriormente, citando al Tribunal Supremo (TS), señala: «El Tribunal Supremo confirma que cuando se computan plazos por meses el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el día de la notificación del acto. Entre otras, la Sentencia del TS 2-04-2008 (recurso de casación número 323/2004). El Tribunal Constitucional en la Sentencia 209/2013, de 29 de diciembre, considera que dicha forma de computar los plazos es una cuestión de legalidad ordinaria y no puede considerarse que sea manifiestamente irrazonable o arbitraria, incurra en un error patente o asuma un criterio hermenéutico contrario a la efectividad del derecho a la tutela judicial».

En fin, concluye el TEAR de Madrid, «En el caso concreto, la fecha de notificación del acto impugnado fue el día 23/06/2014 y la fecha de interposición de la presente reclamación fue el día 24/07/2014 y entre ambas fechas ha transcurrido un periodo superior a un mes, ya que el último día del plazo del mes era el día 23/07/2014. Por tanto, la reclamación económico-administrativa se ha interpuesto de forma extemporánea, es decir, fuera de plazo».

De esta forma, en estos tres párrafos se ignora el artículo 235.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) –ni se aplica ni se cita– que, siguiendo una larga tradición legislativa, afirma:

«Iniciación. 1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el **plazo de un mes a contar desde el día siguiente** al de la notificación del acto impugnado», o cuando dice en su cuarto párrafo: «En todo caso, se concederá el plazo de un mes, **a contar desde el día siguiente a la notificación**, para que el interesado pueda formular ante el tribunal las alegaciones que tenga por convenientes».

Efectivamente, como dice el Tribunal Constitucional (TC), esta es «una cuestión de legalidad ordinaria» y la legalidad ordinaria vigente es el artículo 235.1 de la Ley 58/2003, al cual no se ha impuesto ninguna otra legalidad, ni siquiera la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que, por supuesto, no ha derogado el aludido artículo 235.1 en su disposición derogatoria única. Muy al contrario, el apartado 4 del artículo 112 de la Ley 39/2015 sigue manteniendo lo que decía la Ley 30/1992, es decir, que las reclamaciones económico-administrativas se regirán por los procedimientos establecidos en su legislación específica, confirmándose esta interpretación por lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1, que respeta lo dispuesto en leyes especiales.

Téngase en cuenta, por otra parte, ya que se menciona la jurisprudencia del TC, que en el caso de referencia estamos ante una reclamación contra una sanción y en dicha materia desde la Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), se dejó clara la aplicabilidad de los principios materiales y formales propios del orden penal al ámbito administrativo sancionador. La admisibilidad de la reclamación afecta a la efectividad del principio constitucional de tutela judicial pero no solo a este principio constitucional sino también al de seguridad jurídica, como exponremos seguidamente, pues resulta contrario a este principio hacer decir a la ley lo que no dice.

En el supuesto de hecho al que nos referimos, los administrados entendieron una ley en vigor tal como se desprende directamente de su texto, y tan lógica y razonable es la interpretación que han hecho los recurrentes como la que hace el TEAR con la diferencia que aquella favorece también el principio *pro actione* en favor de los reclamantes contra una sanción e impide una interpretación contra *cives*. En lógica, no solo jurídica sino en lógica simple, contar un plazo desde el día siguiente a su notificación quiere significar, precisamente, que el día inicial del cómputo del plazo es el posterior al recibo de la notificación.

Debemos recordar al respecto lo que dice la Sentencia del TC, Sala Primera, en su Sentencia 11/2011, de 28 de febrero (NCJ054571), respecto de un recurso de amparo, sobre los supuestos en que puede ser acogida la posibilidad de que la inadmisión por caducidad pueda afectar a un derecho fundamental, mencionando el tribunal el siguiente supuesto:

«La tercera hipótesis antes enunciada se refiere a aquellos casos en los que ni hay un error de cómputo, ni necesariamente una interpretación irrazonable o arbitraria de la legalidad procesal sobre el plazo, existiendo en cambio una decisión contraria al principio *pro actione*, por haberse limitado de forma desproporcionada el acceso a una primera respuesta judicial a la vista del comportamiento de la parte y la regulación de la caducidad aplicada. Entre tantos otros ejemplos podríamos citar lo resuelto por este tribunal sobre la fijación y cómputo de los plazos para impugnar actos desestimatorios presuntos por silencio administrativo (por todas, STC 149/2009, de 17 de junio, FJ 2)».

En el presente supuesto, el comportamiento de la parte es completamente lógico y se apoya en una interpretación de una clara norma tributaria como es el artículo 235.1 de la LGT, que constituye también la regulación de la caducidad aplicada.

En otro caso, si no es así, porque en la «notificación del acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria» que es precisamente el acto impugnado, se incluye en el epígrafe relativo a «recursos y reclamaciones» el siguiente texto: «Si no está conforme con este acuerdo de la Administración, y desea recurrir, deberá optar, en el plazo máximo de un mes contado a partir del día siguiente a aquel en que se practique la presente notificación,...». Es decir, en la interpretación del TEAR sobre los plazos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) está dando a todos los contribuyentes una información errónea respecto del cómputo de los mismos, salvo que se pretenda que los ciudadanos sean capaces de entender que el párrafo transcrito quiere decir que el mes se cuenta desde el día de la notificación y no desde el «**día siguiente a aquel en que se practique la presente notificación**». El texto reproducido se reitera en todos los actos administrativos que notifica la AEAT y que son susceptibles de recurso.

Hay que tener presente que en todo el procedimiento tributario puede actuar el contribuyente en nombre propio con plena capacidad de obrar (art. 44 LGT) sin obligación de intervenir con letrado y procurador o asesor fiscal posibilidad que es siempre voluntaria (art. 46 LGT) y lo mismo puede decirse del procedimiento económico-administrativo en el cual los interesados están perfectamente legitimados para interponer reclamaciones económico-administrativas en nombre propio (art. 232.1 a). Desde la perspectiva de la efectividad de los derechos y garantías de los contribuyentes a quienes se permite intervenir de la forma expuesta, no se les puede exigir la «sutileza jurídica» de interpretar que, afirmando la ley y la AEAT que el plazo de interposición se cuenta desde el día siguiente al de la notificación, no obstante, el plazo de vencimiento debe contarse desde el día de la notificación por causa de una determinada jurisprudencia.

Aquí ya no solo hay un problema de seguridad jurídica sino de información veraz y de coordinación entre los órganos de gestión y los de revisión. Si los tribunales económico-administrativos no interpretan los plazos como se desprende del texto transcrito, todas las notificaciones que remite la AEAT deben ser modificadas haciendo constar que el cómputo del plazo de recurso se inicia «el mismo día de la notificación». No olvidemos que la AEAT y los tribunales económico-administrativos, al fin y al cabo, dependen del mismo órgano que es la Secretaría de Estado de Hacienda que tiene a estos efectos un deber de coordinación y no puede dar una información contradictoria a los contribuyentes.

Por lo expuesto, precisamente, la Sentencia del TS de 2 de abril de 2008 (rec. cas. núm. 323/2004 –NFJ069969–) que cita el TEAR no es aplicable al presente supuesto porque en aquel había «un claro y preciso pie de recursos», que desde luego no es el caso. También hay que tener en cuenta que el TS se ha apartado en otras ocasiones de la doctrina sobre el cómputo de los plazos de fecha a fecha y ha aceptado abiertamente que el cómputo de los plazos finaliza el día cuyo ordinal coincida con el día siguiente al de la notificación del acto (STS de 24 de junio de 2011, rec. cas. núm. 2899/2007 –NFJ069967–, FF. DD. 2.º y 3.º), sentencia, por cierto, posterior a la citada por el TEAR.

En lo que se refiere a la Sentencia del TC mencionada por el TEAR, 209/2013, de 16 de diciembre (NCJ058179), debe ser contrastada con otra jurisprudencia del mismo tribunal en sus Sentencias de Pleno 148/1991, de 4 de julio (NFJ069861), 48/2003, de 12 de marzo (NCJ042156), y 108/2004, de 30 de junio (NFJ018220); así, en la Sentencia del TC 48/2003 se rechaza la extemporaneidad de un recurso de inconstitucionalidad que había sido invocada por la parte demandada y se atiende a la interpretación lógica de lo que debe entenderse por cómputo de fecha a fecha:

«La objeción no puede prosperar. El recurso se registró en el Tribunal Constitucional el 30 de septiembre de 2002, es decir, una vez vencido el plazo de tres meses establecido en el art. 33.1 LOTC, si se entiende que el término *a quo* era la fecha de publicación oficial de la Ley 6/2002, esto es, el 28 de junio anterior, lo que situaría el *dies ad quem* en el 28 de septiembre de 2002. Sin embargo, si se entiende que el *dies a quo* es el día siguiente al de la publicación oficial, el término *ad quem* sería el 30 de septiembre, dado que el 29 era domingo.

Pues bien, en relación a esta cuestión, el texto del art. 33 LOTC posibilita ambas interpretaciones, al disponer que "el recurso de inconstitucionalidad se formulará dentro del plazo de tres meses a partir de la publicación de la ley, disposición, o acto con fuerza de ley impugnado". Así, en la STC 148/1991, de 4 de julio, efectuamos el cómputo a partir del día siguiente al de la publicación (F. 2). Aplicando el mismo criterio, hemos de entender, en virtud del principio *pro actione* y a semejanza de lo que sucede con el cómputo de los plazos en el recurso de amparo, que el *dies a quo* es el siguiente al de la publicación oficial de la ley y que, por lo tanto, el recurso se presentó dentro de plazo» (FJ 2.º).

Asimismo en los tribunales inferiores se han producido interpretaciones diferentes a la empleada por el TEAR rechazando aplicar el sistema de cómputo del TS (así p. ej. la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia –TSJ– de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 10011/2010, de 11 de marzo –NFJ069966–, ponente: don Gustavo Lescure Ceñal).

Por lo demás, el problema es que lo que se reprocha al sistema de cómputo de fecha a fecha tradicional no es que sustraiga un día al mes o al año sino que sustraiga un día a los plazos mensuales y anuales tal como han sido configurados por el legislador en el artículo 235 de la LGT. Como decía el Ministerio Fiscal en su escrito de alegaciones en la Sentencia del TC 209/2013, de 16 de diciembre, ya citada respecto del sistema de cómputo de fechas aplicado:

«... aunque mayoritaria y reiterada, no es unánime ni mucho menos la única posible; es contradictoria, por perpetuar una fórmula de cómputo por meses naturales y admitir simultáneamente que el cómputo incluye los días inicial y final cuando el plazo empieza a correr en la fecha de la notificación; admite y requiere una interpretación favorable al derecho a la tutela judicial efectiva; produce el efecto de sustraer un día al plazo fijado por la ley, lo que impide disfrutar en su integridad del tiempo concedido. Supondría, por tanto, una aplicación rigorista y contraria al art. 24.1 CE».

Por todo lo expuesto, una reclamación interpuesta contra una sanción en los términos descritos en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación es constitucional y legalmente admisible por no ser extemporánea.

Por otra parte, en defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes, la consecuencia inmediata y concreta debe ser la modificación de todos los textos de las notificaciones de la AEAT, haciendo constar que el cómputo de los plazos se inicia el mismo día de la notificación.

Desde una perspectiva de *lege ferenda* debe modificarse el artículo 235 de la LGT con el mismo contenido, en virtud del principio constitucional de seguridad jurídica consagrado en el artículo 24.1 de la Constitución porque ahora está suministrando una información equívoca a los contribuyentes tal como se aplica por los órganos de gestión y por los de revisión económico-administrativos.

II. LA APORTACIÓN DE PRUEBA, TIEMPO Y FORMA

Otra situación en la que se puede confrontar la teoría y la práctica en materia de derechos y garantías del contribuyente es respecto de la doctrina de los TEAR que considera no procedente y extemporánea la aportación de prueba realizada en vía de revisión en virtud de lo dispuesto en el artículo 96.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cuando afirma:

«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».

En la interpretación que vienen haciendo los TEAR de este artículo, dado que los órganos de revisión no son en ningún caso órganos de gestión, por lo tanto, no les compete a ellos la tarea de recibir documentación que tenía que haber sido aportada en la fase procedimental de audiencia o de alegaciones.

En este punto conviene recordar la legislación vigente, dado que esta práctica de la Administración que luego ratifican los tribunales económico-administrativos se fundamenta en una norma reglamentaria. Ciertamente, el anteproyecto de reforma de la Ley 58/2003 que posteriormente llegó a ser la Ley 34/2015 contenía un precepto, el artículo 106.6, que decía lo siguiente:

«Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente **ni ser tomada en cuenta** más documentación acreditativa de los hechos, **en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos y reclamaciones** salvo que el **obligado tributario** demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite».

Esta norma que no vio la luz era, por tanto, aún más restrictiva que el vigente artículo 96.4 del Reglamento de gestión e inspección (obsérvese en negrita las modificaciones), pero demuestra la conciencia de los autores del anteproyecto de que el citado precepto reglamentario carecía del respaldo legal suficiente sobre todo teniendo en cuenta otros artículos de la LGT, estos sí vigentes, en materia de aportación de prueba como los que mencionamos a continuación.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1, letra l), de la LGT el contribuyente tiene «Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución»; y en el mismo artículo en su letra r) se insiste en que uno de esos derechos y garantías a los que con tanta frecuencia se alude es 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».

Por su parte, el artículo 234.1 de la misma ley *in fine* refiriéndose al escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo dice que deberá presentarse «con aportación de las pruebas oportunas». Pero además hay que tener presente el derecho del contribuyente a probar lo que a su derecho convenga, conforme a lo dispuesto en los artículos 1.214 y ss. del Código Civil y los artículos 299 y ss. de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, leyes a las que se remite expresamente el artículo 106.1 de la LGT en materia de prueba.

Pues bien, este conjunto normativo legal, en su aplicación práctica, queda resumido en el mencionado precepto reglamentario que en virtud de la interpretación de los tribunales económico-administrativos se convierte en el derecho real aplicable en vía de revisión.

En el ámbito jurisdiccional debe quedar claro el derecho a aportar prueba del contribuyente en el procedimiento de revisión como reconoce la **Sentencia del TS de fecha 20 de abril de 2017** en el recurso de casación número 615/2016 (NFJ066660), que utiliza de contraste, entre otras, la **Sentencia del TSJ de Castilla y León de fecha 4 de febrero de 2013** (rec. núm. 1050/2009 –NFJ050557–) en las cuales se reconoce la posibilidad de justificar con documentación nueva las pretensiones formuladas de inicio. Afirma al respecto la citada Sentencia del TS, reiterando lo dicho por la Sentencia del propio TS de fecha 24 de junio de 2015 en el recurso número 1936/2013 (NFJ059126) también utilizada de contraste:

«Lo que constituye el objeto del proceso contencioso no es la revisión de un acto administrativo, sino la conformidad a derecho de una pretensión con referencia al acto administrativo impugnado, lo que de raíz, priva de fundamentación a la argumentación del Abogado del Estado. Avala la tesis de la recurrente la propia regulación que de la vía contencioso-administrativa hace la LJCA, pues es indudable que esta parte puede presentar con la demanda toda la documentación y prueba de la que disponga para acreditar su derecho, como dispone el artículo 56.3 de la UCA, y **si esto es así en la vía jurisdiccional**, con más razón debe ser así cuando la documentación se aporta en sede de recurso de reposición ante la propia Administración gestora. En este sentido la Sala no puede compartir la oposición que realiza la representación

estatal sobre la imposibilidad de aportar en vía judicial nuevos elementos de prueba no esgrimidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada, pues el carácter revisor de la jurisdicción solo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones».

Por otra parte, el TEAC ya viene admitiendo esta interpretación en sus Resoluciones de 23 de enero de 2014 (R. G. 761/2012 –NFJ054012–) y 20 de marzo de 2014 (R. G. 4904/2011 –NFJ054007–) cuando dice la primera de las resoluciones citadas: «Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla [art. 96.4 del Reglamento de gestión e inspección] deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el Principio Constitucional de Tutela Judicial Efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales». En el mismo sentido se expresa la Resolución de dicho Tribunal Central de fecha 2 de noviembre de 2017 (R. G. 485/2015 –NFJ068549–) invocando ya directamente la Sentencia del TS de 20 de abril de 2017, en lo que se refiere a la aportación de prueba recordando la doctrina de este último al afirmar: «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...».

En consecuencia, de forma inmediata y concreta, todas las notificaciones de la AEAT deben contener referencia expresa y transcribir al artículo 96.4 del Reglamento de gestión e inspección, advirtiendo de lo que significa, es decir, que posteriormente no se va a aceptar presentación de prueba ante los órganos de revisión.

Desde una perspectiva de *lege ferenda* debe incluirse un precepto en la Ley 58/2003 que ponga en claro en materia de prueba el momento procedimental y procesal oportuno para la aportación de la misma según la sentencia y doctrina citada.

III. LA «INTERPRETACIÓN RAZONABLE» DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y EL ARTÍCULO 11 DE LA LEY 6/2017, DE REFORMAS URGENTES DEL TRABAJO AUTÓNOMO

En este punto sostenemos que es posible aplicar «una interpretación razonable de la norma» distinta de la aplicada por los órganos de gestión y ratificada por los TEAR, coincidente con la interpretación del TSJ de Madrid, en su Sentencia 354/2015, de 10 de marzo (NFJ058112), y la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015 (R. G. 4454/2014 –NFJ059615–) y ahora además confirmada por el artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo. Sin embargo, los TEAR siguen dictando resoluciones en que confirman las sanciones impuestas por la AEAT respecto de contribuyentes que han considerado gastos deducibles determinados conceptos correspondientes a suministros de la vivienda parcialmente afecta

a la actividad profesional. Se aprecia además descoordinación entre los órganos económico-administrativos, puesto que algunos TEAR no siguen la doctrina fijada por el TEAC.

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo («BOE» núm. 257, de 25 de octubre de 2017), establece en su artículo 11 lo siguiente:

«Título V. Medidas para clarificar la fiscalidad de los trabajadores autónomos.

Artículo 11. Deducibilidad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los gastos de suministros de la vivienda parcialmente afecta a la actividad económica y de los gastos de manutención incurridos en el desarrollo de la actividad.

Se modifica la regla 5.^a del apartado 2 del artículo 30 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que queda redactada de la siguiente forma:

"5.^a Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

[...]

b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, **tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet**, en el porcentaje resultante de aplicar el **30 por ciento** a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior"».

Con independencia de la vigencia temporal de esta norma, la misma demuestra, sin lugar a dudas, que la interpretación dada por los contribuyentes que han deducido parcialmente gastos de suministros a la vivienda habitual en la que ejercen su actividad profesional en el IRPF es totalmente «razonable» hasta el punto de que la Ley 6/2017 la ha incorporado al texto de la Ley 35/2006 reguladora de dicho impuesto. Resulta por tanto aplicable de plano el artículo 179.2 c) de la LGT relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, cuando afirma:

«2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: [...] d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma...».

A mayor abundamiento, no era otra la interpretación que habían dado **el TSJ de Madrid en su Sentencia 354/2015, de 10 de marzo, y el TEAC en su Resolución de 10 de septiembre de 2015**, antes citadas, que están en el origen de la reforma legislativa aprobada por la Ley 6/2017.

Frente a dicha interpretación sorprende ante todo la rotundidad con la que la Administración tributaria viene descartando la posibilidad de que pueda existir una interpretación distinta de la suya que si se elevara a regla general dejaría sin sentido el artículo 179.2 d) de la LGT cuando exonera de responsabilidad si se aplica una «interpretación razonable de la norma» que hay que entender puede ser discrepante del criterio del órgano de gestión.

Así, de un lado, la AEAT afirma frecuentemente en la motivación de las comprobaciones limitadas que «el cálculo del rendimiento neto está claramente expresado y determinado en la norma, sin que dé lugar a dudas interpretativas». Es decir, no puede existir diferencia de criterio alguno. La norma tributaria aplicada por la Administración se declara, por definición, cierta e infalible.

Igualmente en la motivación del acuerdo de la imposición de sanciones, también se declara: «estando la normativa claramente determinada, sin que dé lugar a dudas interpretativas, en este caso, no apreciándose la exoneración de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003». Aquí, el órgano de gestión no solo aplica la norma tributaria sino que se erige en su único intérprete.

No es este el criterio del TSJ de Madrid ni del TEAC. Si hay algo que queda claro en la Sentencia 354/2015, de 10 de marzo, de este primer tribunal, es que la regla de la proporcionalidad en los gastos deducibles es admisible incluso en lo que se refiere a los suministros de los bienes afectos. Así dice la sentencia en su fundamento sexto:

«Sin embargo la Sala no comparte este criterio. En efecto, no se discute que la normativa admite la afectación parcial de la vivienda a la actividad económica, por lo que no es lógico negar la deducción de aquellos suministros sin los cuales no es factible esa utilización. Así al no ser posible determinar el consumo que corresponde a cada uno de los fines a los que se destina el piso, debe admitirse la deducción de tales gastos en la parte correspondiente al porcentaje de afectación de la actividad económica, al igual que ocurre con los gastos inherentes a la titularidad del inmueble, no siendo admisible supeditar la deducción fiscal a la vinculación exclusiva del suministro a la actividad, pues esa exigencia supone introducir condiciones no contempladas en la ley para la afectación parcial de inmuebles».

Lo relevante a los efectos del presente artículo es que si la Sala realiza el expresado razonamiento, no puede ser sancionable la conducta consistente en razonar del mismo modo que lo hace el tribunal. A mayor abundamiento el TEAC en su citada Resolución de 10 de septiembre de 2015 parte del mismo argumento. Cabe buscar una regla de proporcionalidad en la imputación de los gastos deducibles a los bienes afectos que no pase por la simple exclusión de los que no estén «exclusivamente» afectos.

En consecuencia, existe la posibilidad de aplicar un criterio diferente del que tiene la Administración, como reconoce la LGT, en su artículo 179.2 d), cuando exonera la responsabilidad en materia de infracciones tributarias a quien haya demostrado la diligencia debida, entendiendo por tal a quien se ha amparado «**en una interpretación razonable de la norma**» y tan es así que el TSJ de Madrid y el TEAC aplican un razonamiento distinto del que pretende imponer sin al-

ternativa el órgano gestor de la AEAT. Como afirma la Sentencia del TS de 19 de diciembre de 2013 (rec. núm. 2924/2012 –NFJ053485–):

«Si un Tribunal de Justicia, a la vista de la misma normativa y en un contexto temporal prácticamente coincidente con el momento de los hechos aquí sancionados, ha realizado la misma interpretación que el recurrente, podrá alcanzarse y defenderse una solución distinta, pero lo que no cabrá negar es que la interpretación efectuada por el recurrente debe considerarse, cuando menos, como razonable, lo cual conduce necesariamente a admitir la improcedencia de la sanción impuesta ex artículo 179 de la LGT».

Que se incluyan en la autoliquidación datos que representan determinados gastos reales y necesarios para desarrollar la actividad económica, no supone que los citados datos incluidos sean falsos, son lisa y llanamente diferentes a los aceptados por la Administración tributaria. Lo único que existe es un criterio distinto a la hora de considerar e interpretar los mismos, lo que de ninguna manera puede ser considerado una conducta sancionable.

El segundo punto que queda claro en la Sentencia del TSJ de Madrid 354/2015, en este caso en su fundamento quinto, es que la carga de la prueba incumbe a quien alega la deducibilidad de los mismos. Por lo expuesto, la diferencia interpretativa como venimos señalando se restringe única y exclusivamente a la consideración como gastos deducibles de determinados conceptos declarados y justificados.

El órgano de gestión considera habitualmente que **no existe vinculación entre los ingresos declarados** y los gastos rechazados. La motivación para rechazar ciertas partidas de gastos se basa en los elementos patrimoniales (vehículo, vivienda-despacho, líneas de telefonía móvil, internet, ADSL, etc.) de donde nacen los gastos, que se utilizan, según la Agencia, simultáneamente para necesidades privadas.

Los actuarios que suscriben la liquidación suelen afirmar: «es imposible que el contribuyente pueda aportar documentación alguna para acreditar, por ejemplo, que de los dos vehículos que es titular, uno de ellos está afecto en su totalidad a la actividad económica, por ser indemostrable». Por tanto, todos los gastos relacionados en la liquidación paralela son gastos no deducibles. Es decir, el órgano de gestión prejuzga y rechaza de plano el ejercicio de un derecho del contribuyente cual es probar lo que a su derecho convenga, conforme a lo dispuesto en los artículos 1.214 y ss. del Código Civil y los artículos 299 y ss. de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, a los que se remite expresamente el artículo 106.1 de la LGT. No es eso, sin embargo, lo que afirma la citada Sentencia 354/2015 del TSJ de Madrid, que venimos citando, sino que, como hemos destacado, en su fundamento quinto, fija la regla de la carga de la prueba que corresponde, como es lógico, a quien afirma la deducibilidad del gasto, lo cual implica que siempre es posible la prueba y que, por tanto, tratar de demostrar la correlación entre los gastos y la actividad económica realizada nunca puede ser una conducta sancionable.

La Ley 35/2006, del impuesto de las personas físicas, se remite en su artículo 28.1 a las normas del impuesto sobre sociedades, que señala al respecto que son gastos deducibles los gastos

necesarios para obtener los ingresos, siempre y cuando estén debidamente justificados y contabilizados. Por su parte, la Ley 6/2017, ya citada, modifica el artículo 30 de la ley anterior afirmando: «b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, **tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet**, en el porcentaje resultante de aplicar el **30 por ciento** a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior». Es decir, se hace una aplicación concreta de la interpretación lógica que venimos sosteniendo en cuanto a la deducibilidad de los gastos.

Tanto el TSJ de Madrid en su Sentencia 354/2015, de 10 de marzo, como el TEAC en su Resolución de 10 de septiembre de 2015, aceptan y confirman la interpretación de que en lo que se refiere a la vivienda en que se ejerce la profesión no solo son deducibles proporcionalmente los gastos directamente imputables a la misma sino también «de una u otra forma» los suministros.

Debe recordarse que la obligación del recurrente de probar los extremos alegados puede realizarse según lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, es decir, «por cualquier medio de prueba admisible en derecho», normas a las que se remite el artículo 106.1 de LGT, y en particular lo que prevé el artículo 106.4.

Al respecto, cabe señalar el artículo 106.4 de la LGT:

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

En resumen, de forma inmediata y concreta en materia de sanciones, hay que concluir que no se puede considerar una infracción tributaria aplicar el mismo régimen que se fija en el artículo 11 de la Ley 6/2017 y, por tanto, son anulables todas las sanciones que tengan por fundamento la conducta expuesta por constituir una «interpretación razonable» de la norma tributaria.

IV. CONCLUSIÓN

Las normas tributarias y en especial las que reconocen derechos y garantías en la LGT no son declaraciones programáticas, son mandatos jurídicos que obligan a los poderes públicos. La AEAT y los tribunales económico-administrativos deben aplicar aquellas sin ampararse en interpretaciones restrictivas que condicionen la efectividad de los mencionados derechos y garantías y actuando, como órganos de la Administración que son, de forma coordinada. Desde una perspectiva de *lege ferenda* debe acometerse de inmediato la reforma de aquellos preceptos legales y reglamentarios que suministran una información equívoca a los contribuyentes en orden al cumplimiento de sus obligaciones de acuerdo con la jurisprudencia más reciente.

La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Joan Iglesias Capellas

Abogado en Crowe Horwath

Doctor en Derecho

Inspector de Hacienda (ex)

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gaspar de la Peña Velasco, don Alejandro Blázquez Lidoy, don Antonio Montero Domínguez, don Jesús Quintas Bermúdez, don Fernando Serrano Antón y don Eduardo Verdún Fraile.

EXTRACTO

El propósito de este trabajo es poner de manifiesto que el actual modelo de relación entre los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública –desarrollado en el título VI de la Ley General Tributaria– no resuelve los problemas interpretativos derivados de la concurrencia de facultades y competencias que la ley atribuye a los órganos de la Administración tributaria y a los órganos de la jurisdicción penal con respecto a la persecución del fraude fiscal de mayor gravedad. A tal efecto, nuestro objeto de estudio son las normas (administrativas y procesales) que regulan el cauce formal a seguir cuando, en un procedimiento de inspección tributaria, se manifiestan indicios de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Para ello, partiendo del principio de no duplicidad sancionadora, primero analizaremos los efectos jurídicos derivados de la aplicación de la figura de la litispendencia penal a las facultades de liquidación, recaudación y sancionadora de los órganos de la Administración tributaria para, seguidamente, explorar las situaciones que se producen en aquellos casos en los que la actuación de un juez de lo penal pueda concurrir con la actuación de un juez de lo contencioso-administrativo.

Palabras clave: litispendencia penal; delito fiscal; procedimientos tributarios; principio de no duplicidad sancionadora.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 07-07-2017 / Fecha de revisión: 13-02-2018

Tax fraud trial litispendency effects

Joan Iglesias Capellas

ABSTRACT

The purpose of this paper is to explain why the current model of relationship between tax proceedings and the criminal procedures for tax fraud does not solve the legal interpretation issues arisen by the concurrence of powers and competences that the new title VI of the General Tax Law distributes among the tax authorities and the criminal jurisdiction. To this end, first of all, we are going to study the rules the Tax Agency has to follow when suspects that a tax crime should have been committed. To do this, based on the constitutional principle of non-double penalties, we are also going to analyse the legal effects produced by the starting of a tax fraud trial to the faculties legally attributed to the Tax Administration's bodies. To conclude the work, we will explore the situations that occur in those cases in which the action in front the criminal Court can join with the appeal to the administrative Court against the debt settled in the previous audit tax proceeding.

Keywords: tax fraud; litispendency; tax proceedings; non-double penalties.

Sumario

Introducción

1. El principio de no duplicidad sancionadora
2. Efectos de la litispendencia penal sobre los procedimientos tributarios
 - 2.1. La litispendencia penal en caso de denuncia tramitada por la vía del artículo 251 de la LGT
 - 2.2. La litispendencia penal en caso de denuncia tramitada por la vía del artículo 253 de la LGT
 - 2.3. La determinación del momento en el que se producen los efectos suspensivos del proceso penal sobre las potestades de la Administración tributaria
 - a) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva antes del inicio del procedimiento inspector
 - b) La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación del procedimiento inspector
 - c) La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación de un procedimiento sancionador tributario
 - d) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez concluido el procedimiento sancionador tributario
 - e) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez prescrito el derecho a comprobar la situación tributaria del contribuyente
3. La concurrencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con un proceso contencioso-administrativo
 - 3.1. Efectos de la sentencia firme del juez de lo contencioso-administrativo dictada antes de que se inicie el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública
 - 3.2. Efectos del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en un procedimiento contencioso-administrativo en tramitación
 - 3.3. Efectos de la sentencia del juez de lo contencioso dictada después de la resolución judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Iglesias Capellas, J. (2018). La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. *RCyT. CEF*, 422, 19-60.

INTRODUCCIÓN

Los efectos jurídicos que produce el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública pueden analizarse desde una doble perspectiva: la procesal y la tributaria. La primera tiene por finalidad determinar las consecuencias que la normativa procesal asocia al comienzo de aquella actividad jurisdiccional que tiene por objeto examinar unos hechos susceptibles de generar responsabilidad penal en la persona (física o jurídica) a la que se atribuye la comisión de una defraudación tributaria de carácter delictivo. La segunda se ocupa de los efectos que la normativa tributaria establece en los procedimientos de inspección, recaudación, y sancionador tributario cuando se advierten indicios de la trascendencia penal del incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El punto de encuentro de una y otra es la denuncia que presenta la Administración tributaria; y el reto para el legislador es articular el tránsito entre la fase administrativa y la fase jurisdiccional de unas actuaciones a desarrollar por órganos distintos, integrados en poderes públicos diferenciados e independientes uno de otro –el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo– y, todo ello, respetando las garantías y los derechos fundamentales de cualquier persona respecto a la que se dirige una acción penal de la que puede derivar la imposición de una pena privativa de libertad.

1. EL PRINCIPIO DE NO DUPLICIDAD SANCIONADORA

Por la singular naturaleza del comportamiento delictivo descrito en el artículo 305 del Código Penal (CP), el descubrimiento de una defraudación tributaria que, por la cuantía de la cuota dejada de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida, puede ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, en la mayoría de los casos se produce como consecuencia de la actuación de los órganos de la Administración, y, en particular, en el curso de un procedimiento de inspección. Por ello, cuando por el órgano administrativo competente se toma la decisión de promover el ejercicio de la acción penal contra un determinado contribuyente¹, es necesario es-

¹ Como explicamos en un trabajo anterior: «[...] mediante la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública, a menudo, la Administración no se limita a dar traslado de unos hechos presuntamente delictivos, sino que manifiesta un interés inequívoco en que se ejerza la acción penal contra un determinado contribuyentes». Iglesias Cappelas, J. (2013c, p. 102).

tablecer la situación en la que queda el procedimiento tributario en el que ha surgido la *notitia criminis* y, lo que es más importante, en qué medida dicha circunstancia afecta a las potestades que la ley atribuye a los órganos de la Administración tributaria.

Aunque la Ley General Tributaria (LGT) reconoce a los órganos de la Administración tributaria el ejercicio del *ius puniendi*, considerando que el poder sancionador del Estado es único, en caso de concurrencia, es pacífico entender que la sanción administrativa es siempre subsidiaria de la sanción penal. Luego, pese a que no viene expresamente recogido en el texto de la Constitución española de 27 de diciembre del 1978 (CE), el Tribunal Constitucional ha declarado que el principio de no duplicidad sancionadora –habitualmente expresado en el aforismo *non bis in idem*– es una manifestación del principio de legalidad² y, en la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ 4.º) –NCJ062651–, lo define indicando que: «El principio general del derecho conocido por *non bis in idem* supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración [...]».

Posteriormente, en la STC 77/1983, de 3 de octubre (FJ 4.º) –NFJ000032–, el Alto Tribunal introduce una reflexión fundamental para resolver la concurrencia de diversos procedimientos sancionadores al indicar que: «El principio *non bis in idem* [...] conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puede producirse, se hagan con independencia si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado».

Luego, con arreglo a su configuración constitucional, el principio de no duplicidad de sanciones se manifiesta en dos niveles diferentes: a) a nivel sustantivo, determina que una misma conducta contraria a una norma imperativa no pueda recibir un doble reproche jurídico en forma de privación de un bien o derecho, b) mientras que, a nivel procesal, impide que se desarrollen simultáneamente dos procedimientos que tengan por objeto enjuiciar unos hechos de los que puede derivarse la imposición de una sanción, ya sea penal o administrativa³.

² Como dice Ramírez Gómez, S. (2000, p. 13): «Ha sido la aceptación de la unidad sustancial de los ilícitos penales y administrativos y la consecuente aplicación de los principios inspiradores de la regulación de los primeros a la de los segundos, la principal justificación de la aplicación del principio *ne bis in idem* en los supuestos de doble sanción administrativa y penal».

³ Como explica Gimeno Sendra, V. (2004, prólogo): «En lo que al *non bis in idem* se refiere, nuestro TC ha reconocido que se encuentra recogido en el principio de legalidad del artículo 25 CE (y en el referido artículo 4 del Protocolo núm. 7 al CEDH, así como en el art. 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), el cual veda la imposición de una dualidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento [...]».

Desde la perspectiva del incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 de la CE, una misma conducta –la elusión del pago de tributos– puede constituir una infracción administrativa sancionable con multa pecuniaria (art. 185.1 LGT), o un delito contra la Hacienda Pública (art. 305.1 CP), sancionable con pena privativa de libertad y multa pecuniaria⁴.

Luego, considerando que el legislador penal, a diferencia del criterio adoptado en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno⁵, ha optado por definir la gravedad del hecho punible tomando como principal referencia el importe de la cuota tributaria defraudada, en todos y cada uno de los casos en los que se advierta la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, el presupuesto fáctico del que nace la posible responsabilidad penal del contribuyente también se corresponde con el presupuesto objetivo de la correspondiente infracción tributaria sancionable en vía administrativa.

Planteada la cuestión en estos términos, y habiendo convenido que la sanción penal es siempre preferente y que, además, excluye la sanción administrativa (pero no viceversa), el principio de no duplicidad se expresa también a un nivel procedimental para evitar que la iniciación de un juicio por delito contra la Hacienda Pública coincida en el tiempo con la tramitación de un procedimiento sancionador tributario por los mismos hechos.

Como veremos a continuación, el proceso penal produce un efecto suspensivo pleno sobre el procedimiento sancionador tributario equiparable a la litispendencia, en virtud del cual la Administración tributaria queda provisionalmente desprovista de su potestad sancionadora hasta que el órgano judicial decida si el incumplimiento tributario denunciado merece (o no) una sanción privativa de libertad. Sin embargo, a diferencia de otras situaciones en las que concurren la potestad sancionadora de la Administración y la del Poder Judicial, la *notitia criminis* de una defraudación tributaria requiere poner de manifiesto la realización de un hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo del hecho punible tipificado en el artículo 305.1 del CP. En este caso, la posible actuación concurrente entre el juez de lo penal y los órganos de la Administración tributaria no se produce propiamente en el ejercicio del *ius puniendi*, sino sobre todo en la determinación del importe de la cuota tributaria defraudada.

⁴ Como explican Bajo Fernández, M. y Bacigalupo, S. (2001, p. 203), a diferencia de lo previsto en el derogado artículo 319 de la Ley de 1973 que, para las defraudaciones entre dos y cinco millones de pesetas únicamente contemplaba la pena de multa: «La regulación del delito fiscal en el Código Penal de 1995 se caracteriza por la mayor severidad que significa la aplicación conjunta de penas de prisión y multa [...]».

⁵ Para Choclán Montalvo, J. A. (2011, p. 213): «Las soluciones varían en el Derecho Comparado, o bien el fraude fiscal es punible cualquiera que sea su cuantía (v. gr. en el ordenamiento alemán), o bien en aquellos ordenamientos en que se requiere que el perjuicio económico alcance un determinado nivel para provocar la reacción penal, este nivel es de una cuantía considerablemente inferior a la señalada en nuestro Código Penal o es proporcional a la deuda tributaria».

Las soluciones técnicas arbitradas por el legislador para tratar de coordinar los procedimientos tributarios con el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública han ido evolucionando a lo largo de los años hasta llegar a la actualidad, sin que podamos afirmar que se haya logrado consolidar en nuestro ordenamiento jurídico un modelo u otro de relación entre la Administración tributaria y la jurisdicción penal, pues el criterio de reparto de funciones y competencias ha ido variando en función de cuál ha sido en cada momento el aspecto en el que el legislador ha decidido poner mayor énfasis, a saber: la liquidación e ingreso de la cuota defraudada⁶ o, por el contrario, la imposición de la sanción penal al autor del delito.

2. EFECTOS DE LA LITISPENDENCIA PENAL SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Desde la perspectiva del derecho tributario, la figura que el legislador español ha venido utilizando para definir la situación jurídica en la que quedan los procedimientos de aplicación de los tributos una vez iniciado un proceso penal concurrente con ellos es la de la suspensión, entendida como un estado transitorio y provisional en el cual las actuaciones administrativas están detenidas a la espera del correspondiente pronunciamiento jurisdiccional, para continuar con su tramitación ordinaria una vez recuperada la competencia para ejercer las potestades de comprobación, liquidación y recaudación que la ley atribuye a la Administración tributaria.

Desde la perspectiva del derecho procesal, la preferencia penal para el enjuiciamiento de los hechos presuntamente delictivos determina que la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produzca sobre los procedimientos tributarios iniciados (o pendientes de iniciación) una situación equiparable a la litispendencia, en virtud de la cual los órganos de la Administración tributaria deben cesar en sus actuaciones para no interferir en la investigación judicial de los hechos contenidos en la denuncia o querrela presentada ante el juez de lo penal⁷.

Originariamente, la Ley 50/1977, de 24 de noviembre, no contemplaba la suspensión de los procedimientos tributarios subyacentes, por cuanto el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública requería la previa firmeza de la liquidación administrativa de la cuota defraudada⁸.

⁶ A mayor abundamiento, sobre esta cuestión puede verse nuestro trabajo: Iglesias Capellas, J. (2011).

⁷ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim.: «Promovido juicio criminal en averiguación de delito o falta no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndole si lo hubiere, en el estado en que se hallare hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal».

⁸ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37.2 de la Ley de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: «Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva [...] deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción».

Sin embargo, este modelo de preferencia administrativa⁹ fue posteriormente sustituido por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, en la que se ponen de manifiesto las bases del modelo de preferencia penal¹⁰ que se ha mantenido hasta fechas muy recientes.

Con la reciente implantación del nuevo modelo de relación entre los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública¹¹, si bien pudiera parecer que ya no tiene demasiado sentido acudir a las figuras de la suspensión y la litispendencia –pues en aquellos casos en los que se sigue la vía del art. 253 LGT la Administración tributaria habrá practicado la liquidación de la cuota defraudada antes de dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente–, lo cierto es que, como mínimo para los supuestos enumerados en el artículo 251 de la LGT, los efectos jurídicos de la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal o la presentación de una denuncia ante el juez de lo penal continúan siendo los propios de la suspensión de los procedimientos tributarios subyacentes.

Además, como tendremos ocasión de desarrollar seguidamente, existen situaciones que no se ajustan al patrón secuencial desarrollado en el artículo 250.1 de la LGT y respecto a las cuales la solución prevista por la norma tributaria, no solo resulta incompatible con lo dispuesto en la norma procesal, sino que plantea serias dudas desde la perspectiva de los derechos fundamentales del contribuyente.

2.1. LA LITISPENDENCIA PENAL EN CASO DE DENUNCIA TRAMITADA POR LA VÍA DEL ARTÍCULO 251 DE LA LGT

Bajo la vigencia del artículo 180.1 de la LGT 2003 y en los cuatro supuestos indicados en el nuevo artículo 251 de la LGT (en los que la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública se realiza sin haberse dictado la liquidación de la cuota defraudada), el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal es total, a saber: a) el procedimiento inspector se suspende; b) el procedimiento sancionador concluye o no llega a iniciarse; c) el procedimiento de recaudación no puede iniciarse por inexistencia de deuda liquidada, salvo la posibilidad de adoptar medidas

⁹ El Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de noviembre de 1991 (rec. núm. 2411/1989 –NFJ051351–) consideró que lo que la Ley 50/1977 establecía era un *requisito de procedibilidad* previo a la acción penal. Aun así, todavía hoy, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, persiste la confusión terminológica que identifica esta situación con la de prejudicialidad administrativa.

¹⁰ El modelo de suspensión se desarrolla posteriormente en la Ley 25/1995, de 20 de julio, que lo extiende a los procedimientos tributarios distintos del sancionador y en la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, que lo consolida definitivamente.

¹¹ Mediante la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se introduce el título VI en la LGT, en el que, en cumplimiento de las novedades introducidas por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se desarrolla el procedimiento a seguir cuando en un procedimiento inspector surgen indicios de delito contra la Hacienda Pública.

cautelares por la posible responsabilidad civil; y d) los procedimientos revisores no pueden iniciarse por inexistencia de acto administrativo.

Esta situación de absoluto desapoderamiento de las potestades de los órganos de la Administración tributaria, en principio, parece que se mantiene hasta que concluya el proceso penal, ya sea por sobreseimiento libre (art. 251.2 LGT), ya sea por sentencia firme (art. 251.3 LGT); sancionándose con la inexistencia (nulidad absoluta) cualquier actuación que se desarrolle durante dicho periodo¹².

A nuestro modo de ver, este efecto suspensivo podría resultar excesivo pues, en puridad, únicamente debería aplicarse al procedimiento sancionador tributario, por cuanto es el único procedimiento cuya suspensión encuentra su fundamento jurídico en la dimensión material del principio de no duplicidad sancionadora. Sin embargo, respecto al procedimiento inspector –y, por extensión, al procedimiento de recaudación– el efecto actualmente establecido en el artículo 251.1 de la LGT nos parece exagerado e innecesario pues, si como sostenemos, la suspensión de las potestades de comprobación de la Administración tributaria encuentra su amparo en la dimensión formal del principio de no duplicidad, para regular el tránsito entre el procedimiento tributario y el proceso penal, resulta fundamental establecer en qué momento se produce una situación de concurrencia de actuaciones entre la Administración tributaria y el juez de lo penal contraria a la litispendencia penal, lo que inevitablemente nos conduce a analizar las normas que regulan el momento inicial y el momento final de la suspensión de los procedimientos tributarios (y particularmente del procedimiento inspector) en aquellos casos en los que el inicio de un proceso penal tiene su origen en una denuncia administrativa presentada por la vía del artículo 251 de la LGT.

Respecto al *dies a quo*, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 252.2 de la LGT y en el artículo 197.3 c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), la fecha a partir de la cual el procedimiento inspector queda suspendido coincide con la fecha en la que el expediente se remite al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial, circunstancia que se comunicará al obligado tributario a efectos meramente informativos.

¹² En este sentido resulta particularmente significativa la doctrina contenida en la STS 2249/2016, de 18 de octubre (FJ 5.º) –NFJ064265–, según la cual: «Consideramos que la sentencia impugnada incurre en infracción de los artículos 180 LGT y 32.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, porque estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y periodos, si bien referido a un concepto impositivo distinto, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió de abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto no hubiere recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos». Mediante dicha resolución el Tribunal Supremo, en unificación de doctrina, ratifica el criterio adoptado por la Audiencia Nacional (SAN de 9 de febrero de 2012 –rec. núm. 117/2009, NFJ064265–) en contra del sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (STSJM de 18 de diciembre de 2014 –rec. núm. 1419/2012, NFJ064268–). A mayor abundamiento puede verse Puebla Agramunt, N. (2017).

Por lo que se refiere al *dies ad quem*, el artículo 252.2 de la LGT determina que el procedimiento inspector únicamente podrá reanudarse en caso de que adquiriera firmeza una sentencia absolutoria, tenga lugar el sobreseimiento (libre o provisional) por el que se acuerde el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Sin embargo, desde la perspectiva procesal, la norma a considerar para establecer el momento en que la Administración tributaria podría recuperar sus facultades de liquidación y recaudación de la deuda tributaria sin que su actuación resulte incompatible con la actividad jurisdiccional sería la contenida en la regla 4.ª del artículo 779 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.), según la cual, una vez ultimadas las diligencias previas, si el juez instructor considera que puede haberse cometido el delito denunciado, dictará el auto de apertura de juicio oral en el que se relacionarán los hechos punibles y se identificará la persona o personas a quienes se imputa la defraudación tributaria penalmente sancionable.

Es decir, finalizada la fase de instrucción sin auto de sobreseimiento, la eventual evacuación de la liquidación administrativa de la cuota tributaria resultante de los hechos puestos de manifiesto como consecuencia de las actuaciones realizadas por el juez instructor no constituye una situación que concurra con el ulterior enjuiciamiento penal del comportamiento del obligado tributario. Dicho de otro modo, a nuestro modo de ver, el principio de no duplicidad sancionadora en su dimensión formal, si bien impide el desarrollo de dos instrucciones simultáneas que tengan por objeto unos mismos hechos, una vez concluida la investigación judicial, no vemos que exista inconveniente alguno para que la Administración tributaria dicte la liquidación vinculada a delito correspondiente a los hechos en los que se fundamenta el auto de apertura del juicio oral y, en su caso, continúe con el procedimiento inspector suspendido con relación a aquellos otros conceptos tributarios, periodos impositivos o elementos de la obligación tributaria respecto a los cuales no prosiga el enjuiciamiento penal.

Desde una perspectiva sistemática, las ventajas de interpretar restrictivamente el efecto suspensivo establecido en el artículo 251.1 de la LGT son particularmente relevantes pues, concluida la fase de instrucción penal, los efectos jurídicos de seguir la vía excepcional del artículo 251 de la LGT se aproximarían a los establecidos en el artículo 253 de la LGT (y en el art. 305.5 CP), de modo que se lograría homogeneizar el modelo de relación entre los procedimientos tributarios y el proceso penal, independientemente de cuál haya sido la vía seguida por la Administración para presentar la denuncia del delito contra la Hacienda Pública.

Esta interpretación integradora permitiría homogeneizar también el ejercicio de la competencia liquidatoria en todos los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, superando los efectos de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título¹³, por cuanto siempre sería la Ad-

¹³ En la Sentencia de 3 de diciembre de 1991 (NFJ001419) el Tribunal Supremo anula la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que excluía la existencia de responsabilidad civil en el delito contra la Hacienda Pública, y desde entonces construye la que será su doctrina sobre la «mutación del título» al considerar que: «[...] la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijado dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa del debate judicial como un dato predeterminado, intangible e

ministración tributaria quien practicara la liquidación de la cuota defraudada; en un caso la liquidación se materializa antes de presentar la denuncia (art. 253 LGT); mientras que en el otro se practicaría una vez concluida la fase instructora del proceso penal (art. 251 LGT), naturalmente sin perjuicio del «ajuste» que pueda proceder, en una u otra, en función de cuál sea el contenido del pronunciamiento judicial definitivo (art. 257 LGT).

De seguirse el planteamiento que proponemos, también se lograría unificar el procedimiento a seguir para la recaudación de la deuda tributaria subyacente¹⁴, ya que, de mantenerse la dualidad actual, una misma obligación de pago puede adoptar una distinta naturaleza jurídica según haya sido la vía por la que la Administración tributaria decida denunciar el posible delito contra la Hacienda Pública, pues cuando se sigue el cauce del artículo 251 de la LGT, inexplicablemente la deuda tributaria se transforma en una obligación por responsabilidad civil; mientras que cuando se sigue la vía del artículo 253 de la LGT la obligación tributaria conserva su naturaleza fiscal.

En definitiva, finalizada la fase instructora del proceso penal, las dos vías legalmente previstas para iniciar el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se unificarían en cuanto a los efectos que producen sobre las potestades de la Administración tributaria para practicar los actos de liquidación de las obligaciones tributarias y para exigir el pago de las deudas liquidadas, sin que ello suponga vulneración alguna del principio de no duplicidad en su dimensión formal.

El principal inconveniente para tratar de conciliar los efectos derivados de la norma procesal con los establecidos en la normativa tributaria viene dado por la literalidad de lo dispuesto en los artículos 251.1 de la LGT y 252.2 de la LGT, pues el primero ordena a la Administración que se abstenga de practicar la liquidación vinculada a delito, aunque no dice hasta cuándo debe permanecer en dicha situación de inactividad; mientras que el segundo, al enumerar los actos procesales que determinan la reanudación del procedimiento inspector que se suspendió en el momento en que se tomó la decisión de remitir el expediente en el que se advierten indicios de delito contra la Hacienda Pública, únicamente se refiere a la sentencia absolutoria o al auto de sobreseimiento, obviando la situación que se produce cuando el juez instructor únicamente ordena la apertura del juicio oral en relación con una parte de los hechos denunciados por la Administración tributaria.

El primer escollo interpretativo podría salvarse entendiendo que dicha *abstención en el ejercicio de la potestad liquidatoria* se refiere exclusivamente al momento inmediato anterior a la decisión de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente, considerando que se trata de una excepción a la regla general establecida en el artículo 250.1 de la LGT,

invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19 y 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no solo corta la posibilidad de una sanción por vetarlo el principio de *non bis in idem*, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda tributaria».

¹⁴ Se trata de una esperanza que ya expresamos en su día y que, por el momento, no ha conseguido verse realizada. Iglesias Capellas, J. (2011, p. 52).

de manera que la denuncia puede presentarse sin necesidad de ir acompañada de la liquidación vinculada a delito. Luego, si esto es así, nada impide la práctica de la liquidación administrativa de la cuota defraudada con posterioridad a la fecha de remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente.

El segundo escollo podría salvarse partiendo de la regla contenida en el artículo 197 ter.3 del RGAT, en el que se utiliza el concepto genérico de «resolución judicial» para referirse al pronunciamiento jurisdiccional en el que no se aprecia la existencia de delito contra la Hacienda Pública, por cuanto dicha condición puede aplicarse perfectamente al auto regulado en el artículo 779 de la LECrim. en la medida en que excluya de la fase de juicio oral una parte de los hechos denunciados por la Administración.

Dicho de otro modo, en el momento en que es el propio órgano judicial el que establece cuáles son los hechos de los que podría derivarse responsabilidad penal para el contribuyente, no existiría inconveniente en reanudar el procedimiento inspector en relación con los que *no* se encuentran *vinculados* al posible delito contra la Hacienda Pública, ni para que la Administración practique la liquidación vinculada a delito respecto a aquellos que van a ser objeto de conocimiento en la fase de resolución del proceso penal pues, en ese momento, ya no se puede producir una concurrencia de actuaciones contraria a la litispendencia penal ni tampoco al principio de no duplicidad sancionadora.

En definitiva, la razón por la que los procedimientos tributarios concurrentes con un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado mediante denuncia administrativa tramitada por la vía del artículo 251 de la LGT se mantienen suspendidos más allá de la fase instructora no encuentra su fundamento jurídico ni en el principio de no duplicidad sancionadora ni tampoco en la figura de la litispendencia penal. Se trata de una decisión del legislador tributario que reproduce el régimen previsto en el anterior artículo 180 de la LGT 2003 y que introduce una injustificable asimetría en el régimen jurídico aplicable al crédito tributario en función de cuál haya sido la vía por la que la Administración tributaria ha decidido dar traslado de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria presuntamente delictiva.

2.2. LA LITISPENDENCIA PENAL EN CASO DE DENUNCIA TRAMITADA POR LA VÍA DEL ARTÍCULO 253 DE LA LGT

En aquellos casos en los que la denuncia por delito contra la Hacienda Pública se presenta una vez ultimado el procedimiento previsto en el artículo 253 de la LGT, el proceso penal se inicia cuando ya ha finalizado el procedimiento inspector, efecto de cierre que se atribuye a una nueva figura introducida por el legislador mediante la Ley 34/2015 como es la denominada *liquidación vinculada a delito*.

Luego, si esto es así, cabría concluir que, en aquellos casos en los que, para trasladar al juez la *notitia criminis* de una defraudación presuntamente delictiva, la Administración tributaria sigue

este cauce formal, no existe ni preferencia ni concurrencia entre las actuaciones administrativas y jurisdiccionales, sino simplemente una sucesión de etapas en virtud de la cual el proceso penal se inicia una vez liquidada la cuota tributaria defraudada.

Sin embargo, este esquema secuencial únicamente resultará de aplicación en aquellos casos en los que el objeto del procedimiento inspector coincida exactamente con el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública o, lo que es lo mismo, cuando el presupuesto fáctico del hecho imponible realizado sea el mismo que el del hecho punible cometido, circunstancia que solo se producirá cuando se haya iniciado un procedimiento inspector para comprobar un determinado concepto y periodo impositivo, y la cuota defraudada descubierta por la Inspección –en la que se aprecie la concurrencia de dolo– supere los 120.000 euros. En este caso, la liquidación vinculada a delito agotará toda la posible regularización de la situación tributaria del contribuyente inspeccionado.

Por el contrario, en todos aquellos casos en los que por la Inspección de los tributos se haya iniciado un procedimiento de comprobación e investigación por diversos conceptos tributarios (lo que resulta frecuente) que, además, incluya en su alcance a diversos periodos impositivos (normalmente cuatro años), cabe la posibilidad de que solo en algunos de ellos se adviertan cuotas tributarias defraudadas susceptibles de merecer una sanción privativa de libertad, en cuyo caso se produce un «desdoblamiento» en virtud del cual la Administración genera una especie de «pieza separada» –en la que dicta la liquidación vinculada a delito que constituye el fundamento de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública– y continúa con la comprobación inspectora –ahora sí– en concurrencia con la actuación del juez de lo penal.

Más aún. En el artículo 253.3 de la LGT se contempla la posibilidad de que, respecto a un mismo concepto tributario y a un mismo periodo impositivo, la actuación inspectora ponga de manifiesto irregularidades susceptibles de fundamentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública con otras irregularidades en las que, por no concurrir el elemento subjetivo del tipo (dolo), queden excluidas del conocimiento del juez de lo penal y sean objeto de regularización –y, en su caso, sanción– en vía administrativa.

Esta disociación de liquidaciones tributarias, que encuentra su fundamento en la regla contenida en el artículo 305.5 del CP, plantea no pocas dificultades interpretativas a la hora de conciliar su aplicación con la norma procesal en la que se regula la litispendencia penal y, sobre todo, con la interpretación constitucional del principio de no duplicidad sancionadora en su dimensión formal, pues ni una ni otra admiten que pueda desarrollarse una investigación administrativa concurrente con una instrucción penal.

Naturalmente, el matiz que, de inmediato, se introduce es que dicha concurrencia de actuaciones únicamente puede producirse cuando los hechos (el objeto) de ambos procedimientos –el inspector que continúa y el penal que se inicia– son distintos, pues en caso contrario el proceso penal debe prevalecer respecto al procedimiento inspector. Lo que ocurre es que, en la práctica, no resulta tan sencillo separar unos hechos de otros, ni menos aún calificar anticipadamente como «dolosas» o «no dolosas» las cuotas que surgen como resultado de una actuación inspectora.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que tanto el procedimiento de inspección tributaria como el proceso penal se articulan en dos fases diferenciadas como son: la de instrucción (o investigación) y la de resolución. En la primera es cuando la actividad de los órganos de la Administración tributaria y la del juez de lo penal comparten el mismo propósito, que no es otro que el de determinar el presupuesto fáctico (los hechos) de la decisión que unos y otros deben adoptar y, al propio tiempo, hacer acopio de las pruebas en las que sustentarla. Por el contrario, en la fase de resolución de lo que se trata es de dictar la resolución administrativa (liquidación) o judicial (sentencia) en la que se determinan las consecuencias jurídicas de los hechos puestos de manifiesto durante la instrucción.

Luego, tal como hemos expuesto en el epígrafe anterior, parece razonable entender que el principio de no duplicidad –en su dimensión formal– debería impedir el desarrollo simultáneo de dos instrucciones –una judicial y otra administrativa–, pero no necesariamente debe impedir que finalizada la primera se practique la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Por ello, a nuestro modo de ver, desde la perspectiva de los derechos fundamentales del contribuyente lo relevante no es el momento en que la Administración decide remitir el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad competente, sino el instante en el que objetivamente se manifiesta la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública, pues es a partir de ese instante cuando adquiere toda su significación la preferencia del juez de lo penal para la determinación de unos hechos de los que puede derivarse una defraudación tributaria que lleve aparejada una pena privativa de libertad.

2.3. LA DETERMINACIÓN DEL MOMENTO EN EL QUE SE PRODUCEN LOS EFECTOS SUSPENSIVOS DEL PROCESO PENAL SOBRE LAS POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Según lo indicado en el artículo 305.5 del CP, *cuando* la Administración *aprecie* la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública *puede* dictar liquidaciones tributarias *separadas*, si de los hechos descubiertos unos se encuentran *vinculados* a la conducta delictiva, mientras que otros carecen de trascendencia penal. Se trata de una habilitación legal que, en un principio, pudiera parecer que introduce el modelo de paralelismo procedimental característico del modelo alemán¹⁵, o el de no interferencia propio del modelo italiano¹⁶, en virtud

¹⁵ Espejo Poyato, I. (2013, pp. 297-310) se pronuncia claramente a favor de la implantación del modelo alemán según el cual: «[...] sanciones o penas y liquidaciones siguen vidas perfectamente paralelas, de manera que, aun abierto el procedimiento sancionador o penal, la cuota tributaria sigue su vida normal y se determina y ejecuta como cualquier otra deuda tributaria, por lo que contra la misma caben los correspondientes recursos, que van a seguir su vida al margen de lo que suceda en el proceso penal».

¹⁶ Como explica Rita Ciarcia, A. (2014, p. 84) en el ordenamiento jurídico italiano: «La regulación actual contempla el principio de doble vía que dispone que los dos juicios se desarrollen de manera autónoma. Además, se ha establecido que las sentencias penales estén desprovistas de autoridad de cosa juzgada en el proceso tributario».

del cual la comprobación administrativa del «hecho imponible» puede discurrir simultáneamente con la investigación judicial del «hecho punible».

Sin embargo, si analizamos el concreto significado de la norma llegamos a la conclusión de que una cosa es autorizar la práctica de liquidaciones tributarias separadas y otra muy distinta permitir la continuación del procedimiento inspector en concurrencia con una instrucción penal. Es decir, la norma penal, en correspondencia con lo dispuesto en el artículo 262 de la LECrim., obliga a los funcionarios de la Administración tributaria a denunciar la posible comisión del delito en el momento en que se adviertan «indicios» de una conducta contraria a lo dispuesto en el artículo 305.1 del CP. Si en ese momento la Inspección de los tributos ya dispone de los elementos de prueba suficientes para cuantificar la cuota tributaria defraudada *podrá* dictar liquidaciones separadas para distinguir qué parte de la misma tiene su origen en un comportamiento deliberado y consciente del obligado tributario (dolo) y qué parte tiene su origen en otras irregularidades sin relevancia penal. En este caso, el proceso penal se iniciará una vez concluido el procedimiento inspector y no se producirá concurrencia alguna ni paralelismo entre la actividad jurisdiccional y la administrativa, más allá de la derivada de la ulterior recaudación de la cuota tributaria liquidada.

Ahora bien, la norma penal no resuelve la situación que se produce si en el momento en el que surge la *notitia criminis* la Inspección de los tributos no dispone de suficientes elementos de prueba para regularizar íntegramente la situación tributaria del contribuyente y practicar las correspondientes liquidaciones. En este caso, habida cuenta de que, según se desprende de la norma procesal, *debe remitir inmediatamente* el expediente al Ministerio Fiscal —o pasar el tanto de culpa al juez de lo penal competente—, en principio, la regla contenida en el artículo 305.5 del CP no impide que el expediente se remita sin practicar la liquidación de la cuota defraudada en cuyo caso, por efecto de la litispendencia penal, el procedimiento inspector quedaría en suspenso hasta que concluya la actividad jurisdiccional.

De la lectura de la norma contenida en el artículo 250.1 de la LGT se llega a una conclusión diferente, pues indica con claridad que, advertidos indicios de delito contra la Hacienda Pública, el procedimiento inspector *continuará, sin perjuicio* de que se pase el tanto de culpa al juez de lo penal o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Es decir, el legislador tributario, salvo en los supuestos tasados indicados en el artículo 251 de la LGT, en el párrafo quinto del artículo 253.3 de la LGT establece el deber de la Administración de practicar la liquidación de la cuota defraudada con carácter previo a la formalización de la denuncia del delito contra la Hacienda Pública, de modo que, pese a la manifestación de la *notitia criminis* de una posible defraudación tributaria delictiva, parece que la ley habilita a la Administración a proseguir con la tramitación ordinaria del procedimiento inspector hasta ultimar la regularización de la situación tributaria del contribuyente.

La contradicción entre la referencia temporal contenida en el artículo 262 de la LECrim. y la contenida en los artículos 250.1 y 253.3 de la LGT es evidente y, a nuestro modo de ver, de difícil solución si no se acude a las garantías procesales contenidas en el artículo 24 de la CE. Es decir, una interpretación integradora de las normas tributarias y las normas procesales requiere conciliar el respeto a la presunción de inocencia y al proceso debido del contribuyente con la potestad

de la Administración tributaria para practicar la liquidación vinculada a delito, circunstancia que inevitablemente nos conduce a distinguir entre el deber de denunciar la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, de la potestad de practicar la liquidación administrativa de la cuota tributaria presuntamente defraudada.

Una posible solución interpretativa sería acudir a la expresión «sin perjuicio» contenida en el artículo 250.1 de la LGT en virtud de la cual podría entenderse que el hecho de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad competente no impide la continuación de las actuaciones inspectoras hasta que se obtengan los elementos de prueba suficientes para dictar la liquidación vinculada a delito. En este caso, la denuncia se presentaría sin la previa liquidación de la cuota defraudada, quedando habilitada la Administración para ultimar el procedimiento inspector y remitir la liquidación vinculada a delito con posterioridad. Sin embargo, esta solución hermenéutica, que se ajusta al modelo de paralelismo procedimental, no se compadece con la regla contenida en el artículo 253.3 de la LGT en el que claramente se indica que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente debe realizarse después de que, previa audiencia al interesado, se haya dictado la liquidación vinculada a delito. Además, hay que tener en cuenta que una vez iniciado el proceso penal entrarían inmediatamente en juego el principio de no duplicidad y los efectos derivados de la litispendencia penal, en cuyo caso tampoco sería posible continuar con las actuaciones propias del procedimiento inspector.

Una segunda solución podría ser entender que el procedimiento desarrollado en el artículo 253.3 de la LGT únicamente resulta de aplicación cuando la *notitia criminis* se manifieste una vez ultimada la fase de instrucción del procedimiento inspector. Es decir, si la apreciación de la existencia de una posible defraudación tributaria se produce cuando ya se han desarrollado las actuaciones necesarias para formular una propuesta de regularización (art. 153 LGT), la denuncia necesariamente debe ir acompañada de una liquidación vinculada a delito. Sin embargo, cuando la *notitia criminis* se manifieste antes de que se ultime la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, habida cuenta de que *no puede determinarse con exactitud el importe de la liquidación* (art. 251.1 b) LGT), la Administración debe remitir el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial sin practicar la liquidación vinculada a delito y suspender el procedimiento inspector, al menos hasta que concluya la instrucción judicial.

Esta solución, aunque resulta respetuosa con las garantías procesales del contribuyente y satisfactoria desde la perspectiva del principio de no duplicidad y de los efectos de la litispendencia penal, vacía parcialmente de contenido lo dispuesto en los artículos 250.1 y 253 de la LGT, reconduciendo la situación a la modalidad de denuncia desarrollada en el artículo 251 de la LGT.

Finalmente, una tercera solución interpretativa sería entender que el carácter imperativo de la regla contenida en el artículo 253.3 de la LGT obliga a la Administración a practicar la liquidación tributaria que resulte de los elementos de prueba que obren en el expediente en el preciso momento en que se ponga de manifiesto la *notitia criminis* y a denunciar *inmediatamente* la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Esta interpretación es la que, a nuestro modo de ver, permite conciliar lo dispuesto en la norma penal sustantiva (art. 305.5 CP), en las

normas procesales (arts. 114 y 262 LECrim.) y en las normas tributarias (arts. 250 y 253 LGT), y todo ello respetando los derechos fundamentales del contribuyente, pues lo único que se impide es que la Administración tributaria realice actuaciones de investigación a partir del instante en que se manifiesten indicios de la posible relevancia penal de las irregularidades fiscales puestas de manifiesto en el curso de un procedimiento inspector.

Dicho de otro modo, una cosa es el deber de practicar la liquidación vinculada a delito con carácter previo a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente y otra muy distinta entender que la Administración tributaria puede decidir discrecionalmente en qué momento denuncia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, la referencia temporal a considerar para establecer el cambio del régimen administrativo al régimen procesal es el momento en el que racionalmente, de los datos que obran en el expediente administrativo, se ponga de manifiesto la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva. A partir de ese instante, tanto si se ha podido dictar la liquidación vinculada a delito como si no, la Administración debe cesar en el desarrollo de actuaciones de comprobación para no concurrir con la actuación investigadora del juez de lo penal.

Una situación distinta a la anterior se produce cuando por la Administración tributaria se aprecien indicios de delito que no agotan el objeto del procedimiento inspector, en cuyo caso el artículo 253.3 de la LGT permite que, a modo de liquidación provisional¹⁷, se dicte una liquidación vinculada a delito, conjuntamente con una liquidación administrativa mediante la que concluya el procedimiento inspector.

Esta novedosa regulación, que viene a desarrollar lo dispuesto en el artículo 305.5 del CP, determina que el cese de las actuaciones inspectoras producido por efecto de la litispendencia penal únicamente se produzca en relación con los hechos, conceptos o periodos impositivos incluidos en la denuncia, pero no con respecto a los hechos respecto a los cuales la Administración unilateralmente no se advierte relevancia criminal. Luego, una vez más, según como se interpreten el sentido y alcance de lo dispuesto en el artículo 253.3 de la LGT, podría entenderse que la ley autoriza a la Administración tributaria a desarrollar actuaciones inspectoras simultáneamente con las actuaciones de investigación judicial.

A nuestro modo de ver, y con fundamento en los mismos argumentos desarrollados en los apartados anteriores, esta interpretación también podría resultar contraria al principio de no duplicidad en su dimensión formal y a la litispendencia penal, pues permite que, respecto al mismo contribuyente, por los mismos conceptos y periodos impositivos, los órganos de la Administración tributaria desarrollen una actividad comprobadora mientras el juez instructor averigua si los hechos denunciados presentan o no indicios de delito contra la Hacienda Pública.

¹⁷ Así lo disponen los artículos 190.6 d) y 197 quinquies.2 del RGAT, en la nueva redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre de 2017).

Dicha situación de dualidad de instrucciones no viene amparada ni por la literalidad de la norma fiscal, ni menos aún por lo establecido en las normas penales y procesales. Por ello, entendemos que, cuando se produzca la situación descrita en la norma tributaria, la Administración debe practicar ambas liquidaciones, o bien simultáneamente o, si dicta la segunda en un momento posterior, sin que ello le habilite a desarrollar actuación alguna con posterioridad a la fecha de remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente¹⁸.

En definitiva, ante la ausencia de una norma explícita que nos permita identificar con claridad la referencia temporal en la que un determinado procedimiento tributario (normalmente el procedimiento inspector) se convierte sobrevenidamente en la fase previa de un proceso penal, resulta indispensable examinar caso a caso en qué momento surge la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública pues, como veremos a continuación, desde la perspectiva de la litispendencia penal, no es lo mismo que los indicios de defraudación delictiva aparezcan: a) antes del inicio de las actuaciones, b) durante la fase de instrucción, c) en la fase de resolución, o d) una vez dictada la liquidación tributaria mediante la que se pone fin al procedimiento inspector.

a) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva antes del inicio del procedimiento inspector

Pese al sentido cronológico de las normas contenidas en el artículo 253 de la LGT, desde una perspectiva lógica, es perfectamente posible que la *notitia criminis* de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública se ponga de manifiesto antes del inicio formal de un procedimiento inspector pues, de la información que obra en poder de la Administración tributaria y, sobre todo, del *modus operandi* característico de determinadas tipologías de fraude, puede presumirse la existencia de un comportamiento delictivo sin necesidad de practicar la liquidación completa de la cuota tributaria defraudada¹⁹.

En estos casos, habida cuenta de que los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no tienen la consideración de policía judicial, las actuaciones tendentes a obtener los elementos de prueba en los que fundamentar la acusación por delito contra la Hacienda Pública se desarrollarán directamente por el Ministerio Fiscal o por el juez instructor, sin perjuicio de la colaboración que pueda requerir de los funcionarios de la Inspección de los tributos²⁰. Por con-

¹⁸ Esta parece ser también la conclusión que se extrae de la lectura de las reglas contenidas en el artículo 197 quinquies del RGAT en las que la formalización de la liquidación vinculada a delito y del acta mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente en relación con los elementos no vinculados a delito es simultánea o, cuando menos, se produce una vez ultimada la fase de instrucción del procedimiento inspector.

¹⁹ Así nos pronunciamos en nuestro trabajo Iglesias Capellas, J. (2013b, p. 112).

²⁰ Se trata de aquellos supuestos en los que, con arreglo a lo dispuesto en los apartados Uno.6 y Nueve del artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, los funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria actúan como auxiliares del órgano judicial.

siguiente, a diferencia de los supuestos regulados en el artículo 251 de la LGT, en este caso no se requiere invocar una causa justificada para remitir el expediente sin la liquidación vinculada a delito, sino que, para cumplir con lo dispuesto en el artículo 262 de la LECrim., bastará con la exposición de los indicios que, a juicio de la Administración, revelan la trascendencia penal de unos determinados hechos sin que proceda efectuar valoración alguna acerca de la calificación jurídica del comportamiento del obligado tributario.

Si así no se hiciera, y se desarrollase un procedimiento inspector que termine con una denuncia por delito contra la Hacienda Pública (acompañada o no de liquidación de la cuota defraudada) aquellas pruebas obtenidas con posterioridad a la manifestación de la *notitia criminis*, en la medida en que no se hubieren respetado las garantías constitucionales del contribuyente, podrían adolecer de graves irregularidades procesales que podrían llegar a invalidar su consideración como prueba de cargo en el proceso penal (art. 11.1 LOPJ).

El supuesto que acabamos de identificar, si bien no figura expresamente previsto por el legislador tributario²¹, podría encontrar acomodo en lo indicado en el artículo 251.1 b) de la LGT, en cuyo caso, habiéndose iniciado el proceso penal, por efecto de la litispendencia: a) el procedimiento inspector no podrá iniciarse, al menos, hasta que concluya la fase instructora del proceso penal; b) el procedimiento sancionador tributario no podrá iniciarse hasta que se dicte el sobreseimiento libre o sentencia firme absolutoria; c) el procedimiento de recaudación no puede iniciarse si no hay deuda liquidada; d) y, finalmente, el procedimiento de revisión es imposible iniciarlo si no existe acto administrativo revisable.

Por consiguiente, nos encontramos ante un supuesto en el que la litispendencia penal produce un completo desapoderamiento temporal de las facultades de la Administración tributaria a partir del momento en que surge la sospecha de que un determinado contribuyente puede haber cometido una irregularidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de entidad y gravedad suficiente como para generar responsabilidad penal.

b) La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación del procedimiento inspector

Cuando la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva se manifiesta una vez iniciado un procedimiento inspector, el efecto jurídico que el inicio del proceso penal produce se

²¹ No obstante lo anterior, al tiempo que en el artículo 197 bis.2 del RGAT, en la nueva redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, se indica que la apreciación de indicios de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública puede producirse «en cualquier momento», en el apartado 1 la norma reglamentaria indica que la tramitación prevista en el título VI de la LGT se aplica cuando tales indicios surgen en el seno de un procedimiento inspector. Luego, *a contrario sensu*, cabe interpretar que si la *notitia criminis* surge antes del inicio de dicho procedimiento, la Administración tributaria debe limitarse a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o a remitir el expediente al Ministerio Fiscal sin necesidad de seguir el cauce regulado en los artículos 251 o 253 de la LGT.

proyecta principalmente en las facultades de comprobación e investigación del hecho imponible y las de recaudación de la deuda tributaria.

Respecto a la facultad de comprobación, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 251 y 253 de la LGT, cabe concluir que una vez remitido el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente (acompañado o no de liquidación vinculada a delito) los órganos de la Inspección ya no pueden realizar actuaciones concurrentes con el objeto del proceso penal²². Si lo hicieren, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim., serían nulas de pleno derecho pese a que en el texto del artículo 253 de la LGT no figure una norma como la contenida en el artículo 251 de la LGT (que reproduce la contenida en el art. 180.1 LGT 2003) que las declara *inexistentes*.

Sin embargo, tal como ya se ha expuesto, el problema se plantea en aquellos casos de desdoblamiento del procedimiento inspector o en relación con la posible iniciación de actuaciones inspectoras respecto al mismo obligado tributario pero por periodos o conceptos impositivos distintos al que constituye el presupuesto objeto de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, pues aunque la norma tributaria parece que indirectamente autoriza el desarrollo simultáneo de una comprobación inspectora mientras se está desarrollando un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, las normas procesales y el principio de no duplicidad no parece que permitan dicha simultaneidad de actuaciones.

Por ello, y ante la disyuntiva de, o bien paralizar completamente cualquier procedimiento tributario directa o indirectamente relacionado con el proceso penal, o bien permitir la concurrencia de una comprobación administrativa respecto de hechos que pudieran coincidir con los que constituyen el objeto de una investigación judicial, quizás lo razonable sería entender que corresponde al juez de lo penal determinar cuál es el alcance de la litispendencia derivada del inicio de un determinado proceso por delito contra la Hacienda Pública, de modo que si acuerda la suspensión de las facultades de investigación de los órganos de la Inspección, respecto a los conceptos y periodos impositivos que resulten afectados, se producirá la interrupción de la prescripción en los términos indicados en el artículo 68.7 de la LGT; mientras que, si autoriza la continuación de las actuaciones, el procedimiento inspector podrá proseguir con plenas garantías para el contribuyente.

En cuanto a las facultades para la recaudación de la deuda tributaria derivada de la liquidación vinculada a delito, tanto el artículo 305.5 del CP como el artículo 255 de la LGT indican que el procedimiento de recaudación no se *paraliza* por la existencia de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, cuando examinamos la terminología que se

²² Así parece desprenderse también de lo indicado en el artículo 197 quarter.4 del RGAT y, sobre todo, de lo dispuesto en el artículo 197 bis.2 del RGAT, según el cual en caso de haberse notificado una propuesta de liquidación (acta) esta quedará sin efecto a partir del momento en que se procede a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial competente.

utiliza para describir la situación que se produce respecto a la gestión del cobro de una deuda derivada de una liquidación vinculada a delito, vemos que la norma distingue entre *paralizar* y *suspender* el procedimiento de recaudación.

En el primer caso, se trata de una figura que, además de no venir expresamente prevista en las normas reguladoras del procedimiento de recaudación (lo que, de suyo, ya expresa una cierta deficiencia de técnica legislativa), se refiere a la *actividad* de los órganos encargados de la gestión del crédito tributario. Por el contrario, en el segundo, la suspensión de un procedimiento administrativo en general (y del procedimiento de recaudación en particular) es una institución mucho más compleja, que afecta al conjunto de relaciones jurídicas que en dicho procedimiento se sustancian y que produce diversos efectos jurídicos, ya sea en relación con el cómputo de la prescripción, ya sea en el devengo de intereses de demora.

Es decir, de la lectura combinada de las normas contenidas los artículos 305.5 del CP y 255 de la LGT no existe ninguna duda acerca de la que la Administración tributaria conserva sus facultades para la recaudación de la deuda tributaria resultante de una liquidación vinculada a delito que constituye el presupuesto objetivo de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública²³. Sin embargo, la ley atribuye al juez de lo penal (en sustitución del juez de lo contencioso-administrativo) la facultad de resolver las solicitudes de suspensión de la ejecutividad de la liquidación vinculada a delito, si se aporta garantía suficiente o concurren determinadas circunstancias que ponen de manifiesto los perjuicios derivados de la ejecución forzosa del crédito tributario²⁴.

Luego, sorprendentemente, en este caso, el efecto suspensivo de las facultades de recaudación de la deuda no proviene de una figura característica del derecho procesal como es la litispendencia, como de una figura propia del derecho administrativo como es la suspensión de la eficacia ejecutiva de los actos dictados por la Administración tributaria.

²³ En relación con la liquidación vinculada a delito, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 258 de la LGT y en el artículo 124 bis del Reglamento general de recaudación (RGR) (en la redacción dada por el RD 1071/2017, de 29 de diciembre) dichas facultades incluyen, además del ejercicio de la acción de cobro en caso de que no se satisfaga la deuda una vez concluido el plazo de ingreso que se inicia con la notificación de la admisión de la querrela, la de declarar la responsabilidad tributaria de aquellas personas o entidades que incurran en alguna de las causas establecidas en los artículos 41 a 43 de la LGT. Sin embargo, cuando la denuncia se presenta sin ir acompañada de liquidación, puesto que no existe deuda tributaria liquidada, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 40.2 c) y 47.1 b) del RGR, se tienen por inadmitidas las solicitudes de pago en especie y de aplazamiento o fraccionamiento del pago que pueda presentar el contribuyente denunciado.

²⁴ Mediante la disposición final primera de la Ley 34/2015, de 22 de septiembre, se introduce el artículo 621 bis de la LECrim. según el cual corresponde al juez de lo penal conocer y decidir acerca de la solicitud de suspensión de la recaudación de la deuda derivada de una liquidación vinculada a delito. Dicha atribución de competencia se completa mediante lo dispuesto en la disposición final tercera de la misma ley que introduce la disposición adicional décima de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, excluyendo de su ámbito objetivo de jurisdicción las cuestiones relacionadas con actuaciones de la Administración tributaria vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública.

c) La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación de un procedimiento sancionador tributario

El elenco de situaciones en las que la Administración tributaria puede (y debe) denunciar la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública se completa cuando la *notitia criminis* no surge durante la tramitación del procedimiento inspector sino durante la tramitación de un procedimiento sancionador tributario iniciado para determinar las posibles infracciones tributarias cometidas por el contribuyente inspeccionado²⁵.

Cuando se produce una situación como la descrita, el artículo 250.2 de la LGT indica que el procedimiento sancionador concluye a partir de la fecha en la que se acuerda la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa a la autoridad judicial. Sin embargo, en estos casos, considerando que el elemento objetivo del tipo infractor (por lo general, el importe de la cuota tributaria dejada de ingresar) habrá quedado fijado en el procedimiento de comprobación anterior al inicio del procedimiento sancionador, es razonable entender que, respecto al elemento subjetivo, tanto el órgano responsable de la instrucción del procedimiento inspector (actuuario) como el órgano responsable de dictar la liquidación tributaria mediante la que este concluyó (inspector jefe) consideraron que, pese a que la cuota tributaria liquidada excediera de 120.000 euros, los hechos descubiertos no presentaban indicios de delito contra la Hacienda Pública, pues en caso contrario ya se habría iniciado el correspondiente trámite de denuncia sin ordenar el inicio del procedimiento sancionador tributario.

Si esto es así, a nuestro modo de ver, una situación como la descrita únicamente podría producirse si en el curso de la fase de instrucción del procedimiento sancionador tributario apareciesen elementos de prueba nuevos sobre el comportamiento seguido por el obligado tributario que modificasen las conclusiones que, respecto al elemento subjetivo del tipo infractor, se realizaron por los órganos responsables del procedimiento inspector.

Planteada la cuestión en estos términos, el principal aspecto a considerar en esta singular modalidad de *notitia criminis* será establecer con precisión el tipo de procedimiento sancionador que se ha iniciado, pues la instrucción no será la misma: a) en un procedimiento de tramitación conjunta, b) en un procedimiento separado abreviado, o c) en un procedimiento separado ordinario.

Según establece el artículo 208.1 de la LGT en el procedimiento sancionador tributario tramitado conjuntamente con el procedimiento de comprobación e investigación, las cuestiones relativas a las posibles infracciones cometidas por el obligado tributario se instruirán y resolverán junto con aquellas que se refieren al hecho imponible objeto de comprobación. Luego, siendo única

²⁵ En el artículo 32 del Régimen sancionador tributario (RST) en la nueva redacción dada por el Real Decreto 1072/2017, de 29 de noviembre, se contempla la posibilidad de que la Administración tributaria advierta la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública antes del inicio del procedimiento sancionador (que será la situación habitual), durante su tramitación o incluso una vez dictado el acuerdo de imposición de la sanción.

la fase de instrucción de ambos procedimientos, el acta mediante la que se dan por concluidas las actuaciones inspectoras contendrá tanto una propuesta de regularización como una propuesta de sanción (art. 208.2 LGT)²⁶. Luego, en estos casos, la apreciación de la existencia de indicios de delito no se produce propiamente durante la instrucción del procedimiento sancionador tributario, sino que necesariamente tendrá lugar en sede del órgano competente para dictar la liquidación y para imponer la sanción (art. 211.5 d) LGT), lo cual, en lugar de constituir un supuesto de *notitia criminis* manifestada en el curso de un procedimiento sancionador tributario, nos remite a la situación planteada en el apartado anterior.

Del mismo modo, cuando, conforme a lo dispuesto en el artículo 210.5 de la LGT, se inicie un procedimiento sancionador formalmente separado del procedimiento de comprobación –pero sin desarrollar una instrucción diferenciada–, se produce una situación en la que los únicos hechos a considerar para fundamentar el acuerdo de imposición de la sanción tributaria son los descubiertos durante la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Luego, en este caso, es evidente que el órgano instructor no aprecia la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública a pesar de que la cuota tributaria defraudada supere los 120.000 euros pues, en lugar de elevar las actuaciones proponiendo el inicio del trámite de denuncia, notifica al interesado una propuesta de sanción tributaria. En consecuencia, en este caso, la decisión de iniciar el trámite de denuncia la tomaría unilateralmente el inspector jefe en el lapso temporal que discurre entre la notificación de la propuesta de sanción y la efectiva adopción del acuerdo de imposición de la sanción tributaria.

Por último, en aquellos casos (francamente excepcionales) en los que las posibles irregularidades tributarias cometidas por el contribuyente objeto del procedimiento inspector constituyan el objeto de un procedimiento sancionador tributario ordinario de tramitación separada, puesto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 210.1 de la LGT, y sin perjuicio de la incorporación de los elementos probatorios obtenidos en el procedimiento de comprobación, debe desarrollarse una instrucción distinta y complementaria de la realizada para determinar la deuda tributaria defraudada, sería jurídicamente posible que la apreciación inicial respecto a la trascendencia penal del comportamiento seguido por el obligado tributario se viera modificada como consecuencia de la aparición de nuevas pruebas que pusieran de manifiesto la concurrencia del elemento subjetivo del tipo penal o, lo que es lo mismo, que una actuación inicialmente considerada justificada o negligente, se considere intencionada o dolosa y, por consiguiente, susceptible de ser puesta en conocimiento de la autoridad judicial competente.

En este caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 250.2 de la LGT y en el artículo 32.1 b) del RST, el procedimiento sancionador concluirá en el momento en que, por el órgano competente de la Administración tributaria, se proceda a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a pasar el tanto de culpa al juez de lo penal.

²⁶ Según lo establecido en el artículo 197 bis.2 del RGAT, en la redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, la propuesta de sanción quedará sin efecto.

Cuando se produzca cualquiera de estas tres situaciones, es evidente que el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no concurrirá con un procedimiento sancionador tributario pero, sin embargo, puesto que la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública habrá surgido una vez concluido el procedimiento inspector, nos encontramos con un supuesto que no viene previsto ni en el artículo 251 de la LGT, ni en el artículo 253 de la LGT, por cuanto el órgano competente de la Administración tributaria deberá remitir el expediente al Ministerio Fiscal o al juez de lo penal habiendo practicado previamente una liquidación administrativa de la cuota defraudada, en lugar de una liquidación vinculada a delito.

Por consiguiente, desde la perspectiva de la litispendencia, la existencia de un acto administrativo firme (o no) mediante el que la Administración tributaria determina el importe de la cuota defraudada²⁷ introduce una variante muy significativa en el esquema general establecido en el título VI de la LGT, pues dicha liquidación puede ser (o haber sido) objeto de impugnación por parte del obligado tributario y, en consecuencia, se habrá iniciado un procedimiento de revisión en vía administrativa (o incluso en vía jurisdiccional) que podría concurrir con el proceso penal a iniciar en caso de que el juez de lo penal admita a trámite la querrela.

En este caso, la posible concurrencia con el proceso penal no se produce respecto a un procedimiento tributario, pues tanto el de comprobación como el sancionador habrán concluido, sino, en todo caso, respecto a un procedimiento de revisión (por lo general una reclamación económico-administrativa) o, en su caso, respecto a un proceso contencioso-administrativo, situación de doble jurisdicción de la que trataremos en el último apartado de este artículo.

d) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez concluido el procedimiento sancionador tributario

Hasta ahora hemos examinado las distintas situaciones en las que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria con trascendencia penal se ha manifestado antes de que por la Administración se ejerza el *ius puniendi* que el ordenamiento jurídico le confiere para sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, con ello no se agotan las posibilidades de descubrir la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, pues la apreciación de la existencia de indicios de una conducta presuntamente delictiva puede llegar a producirse después de que, por los mismos hechos, se haya impuesto una sanción tributaria.

Dicho de otro modo, sin perjuicio de las consecuencias que se producen respecto al principio constitucional de no duplicidad de sanciones, si consideramos que la responsabilidad penal es independiente del resultado de los procedimientos tributarios, la Administración tiene el deber legal

²⁷ Según la norma contenida en el artículo 197 bis.1 del RGAT en la nueva redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, no se ejecutarán las liquidaciones tributarias mediante las que se puso fin al procedimiento inspector previo a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

de denunciar ante el Poder Judicial la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, aun cuando en su apreciación inicial no hubiere advertido la trascendencia penal de la defraudación tributaria puesta de manifiesto en el curso de un procedimiento de inspección.

Desde la perspectiva procedimental, si en el momento de decidir iniciar el trámite de denuncia ya se ha dictado una liquidación administrativa por la que se resuelve el procedimiento de comprobación y un acuerdo de imposición de sanción por el que se resuelve el procedimiento sancionador, es indiscutible que la Administración tributaria ya ha efectuado una valoración acerca de la trascendencia de los hechos puestos de manifiesto como consecuencia de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente.

Luego, para no contravenir el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la decisión de rectificar, y de dar traslado de todo lo actuado al órgano competente para imponer una sanción privativa de libertad, deberá fundamentarse no tanto en un informe justificativo del cambio de criterio jurídico como en elementos probatorios que pongan de manifiesto hechos con trascendencia tributaria a los que la Administración haya tenido acceso una vez concluidos los procedimientos administrativos, y que resulten manifiestamente reveladores del propósito defraudatorio del comportamiento del obligado tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, habida cuenta de que, concluido el procedimiento inspector, la Administración no puede desarrollar nuevas actuaciones de comprobación por el mismo tributo y periodo impositivo (art. 148.3 LGT), el origen de las pruebas del carácter delictivo de la defraudación, o bien será externo a la propia Administración (p. e. una denuncia pública), o bien serán otros procedimientos de comprobación –del propio obligado tributario o de terceros– de los que resulten acreditados hechos distintos a los considerados por los órganos de la Inspección durante la comprobación del tributo y periodo impositivo cuya defraudación constituye un posible delito contra la Hacienda Pública.

En este caso, si bien los nuevos elementos probatorios no afectarán a la validez y eficacia de los actos dictados en los procedimientos administrativos ya concluidos²⁸, no por ello dejarán de constituir evidencias de la lesión del bien jurídico protegido por la norma penal, en cuyo caso pueden ser considerados por el juez instructor para imputar al contribuyente la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y, en su caso, por el juez sentenciador para fundamentar la imposición de una sanción privativa de libertad.

Si esto es así, la decisión de denunciar una defraudación tributaria ya sancionada en vía administrativa puede producirse como consecuencia de dos circunstancias: a) de una parte, si se pone de manifiesto que la cuota tributaria efectivamente defraudada es superior a la liquidada por la Administración, superando el límite cuantitativo fijado en el artículo 305.1 del CP; b) y,

²⁸ Salvo que se incurra en causa de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT), o que se justifique la declaración de lesividad para el interés público (art. 218 LGT).

de otra, si se pone de manifiesto que el incumplimiento tributario descubierto por la Administración, en lugar de constituir un supuesto de negligencia o de venir amparado en una causa de justificación, ha sido intencionado.

En el primer caso, los hechos puestos de manifiesto con posterioridad a la conclusión del procedimiento inspector afectarán al elemento cuantitativo de la defraudación produciéndose la paradoja de que la liquidación administrativa de la cuota tributaria no podrá rectificarse, pero, a efectos penales, podría considerarse que la defraudación supera los 120.000 euros. En el segundo caso, los elementos probatorios obtenidos por la Administración, una vez finalizado el procedimiento sancionador tributario, deberán evidenciar la inadecuada calificación administrativa del comportamiento observado por el obligado tributario –más allá de un simple cambio de criterio– y, en todo caso, identificando los hechos o actos jurídicos de los que se desprende dicha nueva apreciación.

En cualquier caso, al igual que en el supuesto analizado en el apartado anterior, nos encontramos con una situación no prevista ni en el artículo 251 de la LGT, ni en el artículo 253 de la LGT²⁹ y que, desde la perspectiva de la litispendencia penal, nos introduce en el debate de la posible concurrencia entre un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y un proceso contencioso-administrativo en el que se discute la adecuación a derecho de la liquidación de la cuota defraudada practicada por la Administración tributaria, al que incluso podría añadirse un segundo proceso contencioso-administrativo contra el acuerdo de imposición de la sanción tributaria.

e) La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez prescrito el derecho a comprobar la situación tributaria del contribuyente

Para completar el examen de las situaciones en las que la Administración puede apreciar el carácter delictivo de una defraudación tributaria, es necesario contemplar el caso que se produce cuando los hechos presuntamente delictivos se realizaron en un periodo impositivo respecto al cual ha concluido el plazo de prescripción establecido en el artículo 66 a) de la LGT.

Es decir, considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 131 del CP, el plazo legal de prescripción del delito contra la Hacienda Pública es superior al plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar la situación tributaria de los contribuyentes y, en su caso, a practicar la correspondiente liquidación administrativa, cabe la posibilidad de que pueda llegar a sancionarse penalmente un incumplimiento tributario una vez extinguida la deuda tributaria devengada con la realización del hecho imponible.

²⁹ Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 197 bis.2 del RGAT, en la redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de noviembre, y en el artículo 32.1 c) del RST, en la redacción dada por el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, en el momento en que se proceda a presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública no se ejecutarán los acuerdos de imposición de la sanción. Lo que la norma no resuelve es el modo de proceder en caso de que ya se hubieren ejecutado.

En este caso, desde la perspectiva procedimental, el principal problema interpretativo que se nos plantea se refiere a la forma en que se manifiesta la *notitia criminis* y, en particular, en relación con el procedimiento que la Administración tributaria debe seguir para determinar la cuantía de la deuda defraudada como presupuesto previo al inicio del trámite de denuncia.

Es decir, si bien con arreglo a lo dispuesto en el artículo 115 de la LGT, la Administración puede comprobar la situación tributaria de un contribuyente una vez transcurrido el plazo de prescripción establecido en el artículo 66 a) de la LGT, considerando que lo que la norma le impide es practicar la liquidación de la cuota defraudada, existen dudas más que razonables de que pueda dictar la liquidación vinculada a delito que se requiere para presentar la denuncia por el cauce del artículo 253 de la LGT. Sin embargo, una situación como la descrita tampoco encuentra fácil acomodo entre las causas tasadas que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 251 de la LGT, permiten denunciar sin practicar la liquidación de la cuota defraudada.

Desde la perspectiva de la litispendencia, no parece que el inicio del proceso penal produzca efecto alguno en el procedimiento inspector pues, por imperativo legal, no cabe iniciarlo respecto a un periodo impositivo prescrito. Sin embargo, con relación al procedimiento de recaudación, es necesario interrogarse acerca de la naturaleza jurídica del importe consignado en la denuncia administrativa en concepto de cuota tributaria defraudada.

En este sentido, y a diferencia de lo expuesto al tratar de la denuncia presentada por la vía del artículo 251 de la LGT, en estos casos sí que adquiere todo su significado la regla contenida en la disposición adicional décima de la LGT, cuando califica como responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública la cuota tributaria que la Administración no haya podido liquidar *por prescripción*.

Es decir, habida cuenta de que, una vez consumado el plazo previsto en el artículo 66 a) de la LGT, la deuda tributaria nacida con la realización del hecho imponible se habrá extinguido (art. 59.1 LGT), el único modo de restablecer el daño causado al Tesoro Público es por medio de la indemnización. Por consiguiente, en estos casos, no se trata tanto de una *mutación* en la naturaleza jurídica derivada del título (judicial o administrativo) mediante el que se practica la liquidación de la deuda, como de la exigencia de un débito directamente vinculado con el ilícito penal que, como es sabido, a diferencia de la cuota tributaria –que nace en el momento de realizarse el hecho imponible–, nace en el momento de realizarse el hecho punible y que, por regla general, coincide con la fecha en la que concluye el plazo legalmente establecido para presentar la correspondiente autoliquidación.

3. LA CONCURRENCIA DE UN PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA CON UN PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Una vez analizados algunos de los efectos que la litispendencia penal produce sobre las facultades de los órganos de la Administración tributaria, es el momento de plantearnos también si,

desde una perspectiva estrictamente procesal, la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública impide la tramitación de un recurso contencioso-administrativo que tenga por objeto la revisión de la liquidación tributaria mediante la que concluye el procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva.

Desde la perspectiva procesal, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim., cabrían dos posibles soluciones. La primera, basada en el tenor literal de la norma, conduce a la conclusión de que, en el momento en que se inicia un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no puede iniciarse ni continuarse un procedimiento contencioso-administrativo para decidir la adecuación a derecho de la liquidación administrativa mediante la que previamente se ha regularizado la situación tributaria del contribuyente.

Se trata de la aplicación estricta de la litispendencia penal, cuyo fundamento último se encuentra en la doctrina contenida en la STC 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), según la cual, desde la perspectiva del principio de no duplicidad sancionadora –en su dimensión formal–, para los órganos del Estado unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir. En consecuencia, la regla de preferencia penal para conocer de aquellos hechos susceptibles de constituir un delito contra la Hacienda Pública impediría la sustanciación de otro procedimiento judicial que, directa o indirectamente, requiriera un pronunciamiento del juez de lo contencioso-administrativo que pudiera resultar contradictorio con lo que resuelva el juez de lo penal.

Esta solución técnica, que resulta plenamente aplicable en aquellos casos en los que el objeto del proceso contencioso-administrativo sea un acto de imposición de una sanción tributaria, cuando se extiende a otros actos dictados por los órganos de la Administración tributaria, y particularmente a las liquidaciones dictadas para regularizar la situación tributaria del contribuyente, no consigue dar respuesta a la gran variedad de situaciones jurídicas que, como hemos visto en el apartado anterior, se producen como consecuencia de la manifestación de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria presuntamente delictiva.

Por ello, la interpretación alternativa es la que considera que el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es distinto del objeto del juicio contencioso-administrativo incoado contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria defraudada. En el primer caso, el juez de lo penal conoce del «hecho punible», fundamentalmente constituido por el comportamiento del contribuyente; mientras que, en el segundo, el juez de lo contencioso conoce del «hecho imponible», enjuiciando si la regularización administrativa de la situación tributaria del obligado tributario se ajusta al principio de legalidad. Luego, aunque uno y otro puedan compartir un determinado presupuesto fáctico, e independientemente de cuál sea el sentido del fallo que finalmente se dicte, según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional³⁰, dicha duali-

³⁰ Como señalan Ballbé Mallol, M. y Padrós Reig, C. (2004, p. 216): «Si hasta ahora se analizaba el tema de la prejudicialidad solo desde el punto de vista de la seguridad jurídica (para evitar que dos órdenes jurisdiccionales se pronuncien contradictoriamente), con la nueva doctrina deberá ampliarse el enfoque hacia la tutela judicial efectiva y el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley».

dad de procedimientos jurisdiccionales no tiene por qué resultar siempre y en todo caso contraria al principio de *non bis in idem*.

Si esto es así, habida cuenta de que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 de la LECrim., la calificación tributaria realizada prejudicialmente por el juez de lo penal para determinar el importe de la cuota defraudada no produce efectos jurídicos más allá del propio proceso penal³¹, el pronunciamiento del juez de lo penal sobre el hecho imponible, en la medida en que no produce efectos de cosa juzgada, no vincula al juez de lo contencioso-administrativo³². Luego, desde la perspectiva de lo establecido en el artículo 114 de la LECrim., no vemos la razón por la que el juez de lo contencioso-administrativo deba inhibirse de conocer de un recurso presentado por el contribuyente contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria por el hecho de que un juez de lo penal esté decidiendo (o vaya a decidir) si se ha cometido un delito contra la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, si aquello que el principio de no duplicidad impide es que existan pronunciamientos judiciales contradictorios respecto a unos mismos hechos, pero no impide una distinta consecuencia jurídica en función del orden jurisdiccional que de ellos conoce³³, el importe de la cuota tributaria defraudada en el delito contra la Hacienda Pública no es propiamente una cuestión «de hecho», sino el resultado de la aplicación de las normas de liquidación del tributo cuyo incumplimiento constituye el comportamiento sancionado por la norma penal. Por ello, la interpretación de la norma tributaria realizada por el juez de lo penal, por su carácter prejudicial, no produce efectos de cosa juzgada respecto al procedimiento contencioso-administrativo³⁴. Por el contrario, el pronunciamiento del juez de lo contencioso-administrativo constituye la decisión jurisdiccional definitiva acerca de la existencia y de la cuantía de la cuota tributaria devengada como consecuencia de un hecho imponible ocultado a la Administración tributaria.

Luego, desde una perspectiva estrictamente procesal, a nuestro modo de ver, la solución técnica ante una situación de posible concurrencia de dos procesos judiciales pasa por determinar cuáles son los efectos que la sentencia del juez de lo contencioso-administrativo produce en

³¹ A mayor abundamiento, respecto a esta cuestión, puede verse nuestro trabajo: Iglesias Capellas, J. (2013a, p. 13-46).

³² En este sentido, como explica Nieva Fenoll, J. (2006, p. 238): «Al margen de lo que declaran los artículos 4, 5 y 6 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal [...] el resto de normas se limitan a permitir a los jueces que realicen pronunciamientos sobre ramas del ordenamiento que no les son propias, a los solos efectos perjudiciales, pero no declaran, con carácter general, que una resolución de un orden jurisdiccional pueda tener efectos en un orden diferente».

³³ Según la doctrina contenida en la STC 30/1996, de 26 de febrero (FJ 5.º) –NCJ059880–: «El necesario respeto al principio de independencia judicial resta, como regla general, relevancia constitucional a estas posibles contradicciones entre resoluciones dictadas por tribunales integrados en órdenes jurisdiccionales distintos sin que sea misión de este tribunal establecer unificación alguna al respecto. Por ello, sin dejar de reconocer los inconvenientes que pueden derivarse de la posibilidad de que se produzcan sobre los mismos intereses sentencias contradictorias, en cierta medida, a causa de una determinada interpretación judicial de un sistema legal que establece la concurrencia de dos órdenes jurisdiccionales distintos».

³⁴ Así lo entiende también Nieva Fenoll, J. (2006, p. 230).

el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, ya sea aplicando el régimen de la prejudicialidad devolutiva cuando proceda, ya sea aplicando las reglas de la cosa juzgada.

Sin embargo, desde la perspectiva de la normativa tributaria, la posición del legislador resulta, si cabe, aún más contraria a aceptar la concurrencia de dos procedimientos judiciales pues, por alguna razón, no se desea que, una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, la decisión del caso pueda verse, directa o indirectamente, afectada por un procedimiento jurisdiccional sustanciado en el orden contencioso-administrativo del que podría resultar una cuota tributaria distinta a la considerada por el juez de lo penal. Este temor a que la impugnación de la liquidación tributaria pueda interferir el normal desarrollo de la causa penal o, lo que es peor, a que la decisión del juez de lo contencioso ponga en entredicho la validez de la resolución del juez de lo penal, es la causa de la mayoría de los problemas interpretativos derivados de los efectos que la litispendencia penal produce sobre los procedimientos tributarios cuando la Administración presenta una denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Como trataremos de explicar seguidamente, a nuestro modo de ver, se trata de un temor infundado que tiene su origen en una deficiente comprensión de las normas procesales y que, para evitar una supuesta discordancia de resoluciones judiciales, se adoptan medidas «de prevención» cuyos efectos sobre las garantías procesales de los contribuyentes resultan mucho más perjudiciales que los supuestos beneficios de seguridad jurídica que el intento de establecer una especie de «estanciedad» procesal produce en nuestro ordenamiento jurídico.

Bajo la vigencia del régimen de suspensión desarrollado en el artículo 180.1 de la LGT 2003, la mayor parte de las denuncias por delito contra la Hacienda Pública se presentaban sin que se hubiera dictado la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Luego, en estos casos, la inexistencia de acto administrativo previo impedía el inicio de los procedimientos de revisión, primero en vía económico-administrativa y después en la vía contencioso-administrativa. Esta situación *de facto*—que hoy se reproduce en los supuestos previstos en actual art. 251 LGT— hacía prácticamente imposible la concurrencia de procedimientos judiciales, pues únicamente en situaciones excepcionales el inicio del proceso penal se producía con posterioridad a la conclusión del procedimiento inspector.

Con la reforma del artículo 305 del CP efectuada por la Ley Orgánica 7/2012, el legislador (penal) parece que asume el modelo de concurrencia (o paralelismo procedimental), que funciona con éxito en sistemas como el alemán o el italiano, y que acepta con normalidad que el juez de lo contencioso se pronuncie respecto a la cuota tributaria al tiempo que el juez de lo penal se pronuncia sobre la sanción³⁵. Sin embargo, posteriormente, el legislador (en este caso tributario), en el texto de la Ley 34/2015, deja claro que no tiene ninguna voluntad de implantar el modelo de concurrencia jurisdiccional, sino todo lo contrario. Mediante la norma introducida en el artículo

³⁵ El caso italiano merece especial atención pues, como explica Rita Ciarcia (2014, p. 85), ha evolucionado desde un modelo de preferencia semejante al español hacia un modelo de concurrencia parecido al alemán zanjando definitivamente una cuestión largamente debatida por la doctrina y la jurisprudencia.

254 de la LGT y, sobre todo, con la introducción del artículo 621 bis de la LECrim. (disp. final primera Ley 34/2015) y de la disposición adicional décima de Ley 29/1998, de 13 de junio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) (disp. final tercera Ley 34/2015), trata por todos los medios de impedir que el contribuyente pueda impugnar la liquidación vinculada a delito mientras se tramita un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Esta opción, además de suponer el quebrantamiento de los principios generales del derecho administrativo –pues del control de los actos dictados por un órgano administrativo pasa a encargarse un juez del orden penal–, podría resultar directamente contraria a la distribución de competencias entre órganos jurisdiccionales realizada en el artículo 9 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), lo que, a nuestro modo de ver, podría comportar que su efectiva aplicación pueda considerarse contraria al derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución³⁶.

El efecto que con dicha acción legislativa se pretende es evitar a toda costa la posibilidad de que el contribuyente discuta la cuantía de la cuota defraudada fijada unilateralmente por la Administración tributaria con carácter previo a la formalización de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, la realidad es tan rica en situaciones –y los procedimientos tributarios tan diversos– que la opción escogida por el legislador no logra evitar completamente que se produzca una situación como la que trata de impedir pues, aunque lo habitual es que los indicios de una defraudación delictiva surjan en el curso de la instrucción de un procedimiento inspector, tal como hemos visto en el apartado anterior, existe la posibilidad de que la denuncia administrativa se presente una vez dictado el acto resolutorio mediante el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente.

Planteadas la cuestión en estos términos, en aquellos casos en los que la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública se ponga de manifiesto una vez dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector (o incluso el acto de imposición de la sanción tributaria), el presupuesto fáctico de la liquidación administrativa coincidirá exactamente con los hechos con trascendencia tributaria puestos de manifiesto en el curso de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. En este caso, habida cuenta de que no existirá liquidación vinculada a delito previa a la presentación de la denuncia, no resultará de aplicación la prohibición impugnatoria contenida en el artículo 254 de la LGT, con lo que el contribuyente podrá discutir ante el juez de lo contencioso-administrativo la adecuación a derecho de la regularización tributaria practicada por la Inspección, tanto por motivos formales como de fondo.

También puede producirse una situación como la descrita en todos aquellos casos de desdoblamiento del procedimiento inspector en diversas liquidaciones: la liquidación vinculada a

³⁶ La posición del Tribunal Constitucional respecto a la garantía del juez natural puede verse entre otras en las SSTC 101/1984, de 8 de noviembre (NCJ063108); 100/1996, de 11 de junio (NCJ063109); 95/1998, de 4 de mayo (NCJ063110); y 135/2002, de 3 de junio (NCJ049680).

delito que acompaña a la denuncia y las liquidaciones administrativas dictadas para regularizar impuestos, periodos impositivos o incluso elementos tributarios distintos de aquellos en los que, por parte de la Administración tributaria, se aprecia la concurrencia del elemento objetivo (cuantía) y subjetivo (dolo) del tipo penal (art. 305 CP).

Para evidenciar que las precauciones adoptadas por el legislador tributario son del todo innecesarias, a continuación, analizaremos las consecuencias jurídicas que, con arreglo a la normativa procesal, produce una resolución del juez de lo contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. A tal efecto, podemos diferenciar tres situaciones: a) En primer lugar, cuando la sentencia de lo contencioso adquiere firmeza antes de que se inicie el proceso penal; b) En segundo lugar, cuando el proceso penal se inicia mientras el procedimiento contencioso se encuentra en trámite; c) Y, finalmente, cuando la sentencia de lo contencioso se dicta cuando ya se ha dictado la correspondiente resolución del juez de lo penal.

3.1. EFECTOS DE LA SENTENCIA FIRME DEL JUEZ DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DICTADA ANTES DE QUE SE INICIE EL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Considerando que, después de la reforma penal introducida por la Ley Orgánica 7/2012, los plazos de prescripción tributaria y penal pueden llegar a diferir hasta seis años, y dejando a un lado la patológica duración de los juicios en España, resulta técnicamente posible que la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se produzca con posterioridad a la conclusión de un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto haya sido revisar la adecuación a derecho de la liquidación tributaria dictada por la Administración para regularizar la situación de un determinado contribuyente. En este caso, puesto que no existe concurrencia de procesos judiciales, no cabe acudir a la regla de la litispendencia penal (art. 114 LECrim.), sino a los efectos en el proceso penal de la cosa juzgada fiscal.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, pueden producirse los siguientes escenarios: a) Que la resolución del juez de lo contencioso confirme la liquidación tributaria de la que resulta una cuota superior a 120.000 euros; b) Que la resolución del juez de lo contencioso determine una cuota defraudada inferior a 120.000 euros; c) Que la resolución del juez de lo contencioso anule el acto de liquidación, ya sea por cuestiones sustantivas, o ya sea por motivos de forma.

Si por el juez de lo contencioso se dicta una sentencia en virtud de la cual se confirma la adecuación a derecho de una cuota tributaria liquidada por la Inspección de los tributos cuyo importe supera los 120.000 euros y, posteriormente, se presenta una denuncia por delito contra la Hacienda Pública por las circunstancias en las que el contribuyente eludió el pago de la totalidad o parte de dicha cuota, el efecto de cosa juzgada material impide que por el juez de lo penal se determine un importe distinto, salvo que la cuota defraudada con trascendencia penal (la denominada cuota dolosa) sea inferior a la cuota tributaria devengada por el tributo y periodo impositivo regularizado por la Administración.

En este caso, considerando que el elemento subjetivo determinante de responsabilidad penal puede no concurrir en todos los componentes de la liquidación administrativa, sin perjuicio de que esta haya quedado confirmada por el juez de lo contencioso-administrativo, corresponde a la Administración tributaria establecer con precisión cuál es el importe de la cuota tributaria «firme» que presuntamente se deriva de un incumplimiento intencionado de las obligaciones tributarias del contribuyente denunciado *a posteriori* por un delito contra la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, en la medida en que exista un pronunciamiento definitivo del órgano judicial competente según el cual la liquidación practicada por la Inspección se ajusta a lo dispuesto en la normativa tributaria, no cabe una aplicación prejudicial de la misma en el proceso penal. Luego, el juez de lo penal no puede separarse de lo establecido por el juez de lo contencioso-administrativo en relación con el elemento objetivo del tipo penal, por lo que su pronunciamiento quedará circunscrito, en todo caso, a determinar si concurre (o no) el elemento subjetivo.

Si así no lo hiciera, y se acordase el sobreseimiento o la absolución del contribuyente como consecuencia de la aplicación por el juez de lo penal de un criterio distinto para establecer el importe de la deuda tributaria³⁷, dicha resolución sería susceptible de impugnación por la acusación, ya sea en apelación ordinaria (art. 790.2 LECrim.), ya sea en casación por infracción de ley (art. 894.Primerero LECrim.), según proceda. En cuanto a la posibilidad de instar la revisión de una sentencia penal firme dictada en directa contradicción con un pronunciamiento previo del juez de lo contencioso-administrativo, si bien el artículo 954.1 e) de la LECrim. contempla dicha posibilidad para el caso de que la sentencia del juez de lo contencioso-administrativo fuere posterior al fallo, nada dice al respecto al modo de proceder en caso de que sea anterior, en cuyo caso nos inclinaríamos por rechazar dicha vía impugnatoria.

A contrario sensu, en aquellos casos en los que el juez de lo contencioso-administrativo haya dictado una sentencia en la que se establece una cuota tributaria por importe inferior a 120.000 euros, el efecto material de cosa juzgada que dicho pronunciamiento judicial produce: a) impedirá la admisión a trámite de la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, si el procedimiento penal todavía no se hubiere iniciado; b) o bien, si el proceso penal se encontrase en curso, determinará el sobreseimiento libre o la absolución, según si se encuentra en la fase instructora o en la fase de juicio oral.

³⁷ Esta es precisamente la situación que se plantea en la STS 1907/2017, de 5 de mayo (NFJ069021), en la que el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso) debe resolver un recurso de revisión planteado contra una sentencia firme del TSJ de Madrid dictada en 2014 y por la que confirma el criterio de la Administración tributaria, según el cual el contribuyente es residente fiscal en España y, por consiguiente, sujeto pasivo del IRPF; mientras que en una sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, dictada en 2016 y posteriormente confirmada por el Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), se entiende que, en los periodos impositivos regularizados, el contribuyente no era residente fiscal en España sino en Portugal y, en consecuencia, le absuelve del delito contra la Hacienda Pública. En este caso, aunque el Tribunal Supremo rechaza revisar la sentencia dictada por el juez de lo contencioso, lo cierto es que nos encontramos con una sentencia absolutoria que, en aplicación de la cosa juzgada material, no debió dictarse, pues la condición de residente fiscal en España había sido previamente establecida de forma definitiva por un juez de lo contencioso-administrativo.

Una situación distinta se produce cuando, por entender que resulta contrario a derecho, el juez de lo contencioso anula completamente el acto resolutorio del procedimiento inspector. En esta situación, resulta particularmente oportuna la regla contenida en el artículo 305.7 del CP, pues una de las circunstancias que puede impedir a la Administración tributaria practicar la liquidación de la cuota defraudada derivada del hecho delictivo es precisamente que, antes del inicio del proceso penal, se hubiere declarado nulo el acto administrativo dictado para regularizar la situación tributaria del contribuyente, en cuyo caso la única vía para resarcir al Tesoro Público de unos ingresos que hubiera debido percibir es condenar al autor del delito contra la Hacienda Pública al pago de una indemnización en concepto de responsabilidad civil.

Luego, mediante la introducción de esta norma, el legislador penal enfatiza la desvinculación jurídica de la cuota calculada en el proceso penal a efectos de decidir la sanción correspondiente al delito consumado, de la cuota que resulta del procedimiento administrativo mediante el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En el primer caso, se trata de una cuota «defraudada», mientras que en el segundo se trata de la cuota «devengada» que, si bien en algunas ocasiones pueden llegar a coincidir, lo habitual será que, desde la perspectiva sancionadora, entre los componentes de la cuota resultante de una regularización administrativa, exista una diversidad de tratamiento, pues unos hechos con trascendencia tributaria pueden merecer sanción penal, otros sanción administrativa y otros incluso no generar ningún tipo de responsabilidad.

Finalmente, si la resolución judicial, al tiempo que anula la liquidación, ordena la retroacción de actuaciones, la situación que se producirá como consecuencia de la presentación posterior de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública será la correspondiente a la fase del procedimiento inspector en la que debe retomarse la actuación administrativa, sin que el pronunciamiento del juez de lo contencioso produzca efecto alguno en el proceso penal.

En resumen, de todo lo expuesto se desprende que una eventual resolución judicial confirmatoria de una liquidación administrativa por importe superior a 120.000 euros, adoptada antes del inicio del proceso penal, restringe el ámbito de conocimiento del juez de lo penal a la decisión acerca de la sanción que debe imponerse por el incumplimiento tributario descubierto por la Administración³⁸. Este esquema de relación entre órdenes jurisdiccionales no parece que resulte contradictorio con el principio de no duplicidad (*non bis in idem*), ni que menoscabe las garantías procesales del imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, a nuestro modo de ver, proporciona una mayor seguridad jurídica al

³⁸ A una conclusión distinta llega Ruiz García, J. R. (2011, p. 21) para quien: «Si se dicta sentencia condenatoria, el acto de liquidación quedará en una situación compleja porque la sentencia incorporará el pronunciamiento sobre la responsabilidad civil que se ejecutará conforme a lo establecido en la disposición adicional 10.^a LGT y en consecuencia la liquidación no será ejecutable. Pero la sentencia penal no revisa la legalidad de la liquidación practicada por la Administración que, por tanto, continuará siendo plenamente válida y existente. Quedará como resultado un acto válido, pero no ejecutable».

contribuyente y, además, garantiza la efectividad económica de la lucha contra el fraude tributario de mayor entidad.

3.2. EFECTOS DEL INICIO DEL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN UN PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO EN TRAMITACIÓN

Si cuando se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública el procedimiento contencioso-administrativo se encontrase iniciado y pendiente de resolución, desde la perspectiva procesal, lo primero que debemos preguntarnos es si dicha circunstancia puede incluirse en algunos de los denominados «artículos de previo pronunciamiento» a resolver por el juez de lo penal o, por el contrario, constituye una «cuestión de competencia» a resolver sobrevenidamente por el juez de lo contencioso-administrativo.

A nuestro modo de ver, la posible interposición por el contribuyente de un recurso contencioso-administrativo que ponga en duda la legalidad de la liquidación tributaria dictada por la Inspección de los tributos que, al propio tiempo, posteriormente constituya la referencia cuantitativa de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública presentada por la Administración tributaria, no se ajusta a ninguno de los supuestos previstos en el artículo 666 de la LECrim. que impiden el pronunciamiento del juez de lo penal. Por consiguiente, la existencia de un procedimiento contencioso-administrativo en trámite no afecta a la competencia del juez de lo penal para imponer una sanción privativa de libertad en caso de que considere consumada una defraudación tributaria delictiva.

Por otra parte, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 a 5 de la LJCA y 9.4 de la LOPJ, tampoco parece que la iniciación del proceso penal modifique la competencia del juez de lo contencioso para conocer de la adecuación a derecho del acto resolutorio de un procedimiento inspector, independientemente de que los hechos puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente constituyan el presupuesto fáctico de una posible denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Es decir, habida cuenta de que en estos casos no se habrá dictado una liquidación vinculada a delito, sino una liquidación tributaria ordinaria, no rige la prohibición de impugnación contenida en el artículo 254 de la LGT.

Si esto es así, al tener conocimiento de la existencia de un procedimiento contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim., el juez de lo penal, a petición de cualquiera de las partes, podría dirigirse al juez de lo contencioso requiriéndole para que se inhiba de actuar hasta la conclusión del proceso penal (art. 44 LOPJ). Sin embargo, para que efectivamente exista una causa legal de inhibición no basta con la mera existencia de un juicio penal concurrente con un juicio contencioso-administrativo, sino que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 45 de la LOPJ, correspondería al juez de lo penal justificar en qué medida el objeto del procedimiento contencioso coincide total o parcialmente con alguna de las cuestiones que tiene que resolver para decidir si los hechos denunciados merecen una sanción privativa de libertad.

En otras palabras, si en el proceso penal no se suscita controversia alguna acerca de la cuantía de la cuota defraudada (lo cual puede ser perfectamente posible), no es necesario detener el procedimiento contencioso-administrativo para evitar una posible sentencia que pudiera resultar contradictoria respecto de una cuestión que no requiere un pronunciamiento explícito del juez instructor o, en su caso, del juez sentenciador. Por el contrario, si en el proceso penal se suscita un debate acerca de la adecuación a derecho de la liquidación realizada por la Inspección, resultaría paradójico que el juez de lo contencioso se inhibiera de resolver una cuestión de su competencia para que sea resuelta prejudicialmente por un juez de lo penal, cuando dicho pronunciamiento no impide que posteriormente el juez de lo contencioso dicte una sentencia definitiva que podría resultar contradictoria con lo resuelto en el proceso penal.

Por ello, a nuestro modo de ver, la mejor alternativa para dar solución a los problemas derivados de la litispendencia y la prejudicialidad fiscal en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el modelo de paralelismo procedimental –que permite la tramitación simultánea de ambos procedimientos jurisdiccionales– combinado con la prejudicialidad fiscal devolutiva, de modo que en caso de que en el proceso penal se suscite una controversia respecto a la interpretación de la normativa tributaria aplicada por la Inspección de los tributos para calcular la cuota defraudada, y dicha cuestión resulte determinante para decidir la culpabilidad o inocencia del acusado, al amparo de lo dispuesto en el artículo 4 de la LECrim., el juez de lo penal podrá suspender el procedimiento y dirigirse al juez de lo contencioso para que se pronuncie sobre la cuestión controvertida. De este modo, no solo se aseguraría el respeto al principio de no duplicidad sino también al derecho fundamental del juez ordinario predeterminado por la ley³⁹.

Otra posibilidad para resolver esta situación podría ser mantener la «estanqueidad» de ambos procedimientos judiciales hasta el momento de su conclusión, de modo que si el proceso contencioso-administrativo concluye antes de que se dicte resolución en el proceso penal, se aplicará lo expuesto en el apartado anterior, mientras que si el proceso contencioso-administrativo concluye después de que se dicte la sentencia del proceso penal, se aplicará lo que se expone en el apartado siguiente.

En definitiva, a nuestro modo de ver, la coexistencia de los dos procesos judiciales no solo no resulta contraria al principio de no duplicidad (*non bis in idem*), sino que resulta más respetuo-

³⁹ En este sentido compartimos la reflexión de Gimeno Sendra (2004, p. 31) cuando indica que: «Una vez denunciada ante el órgano penal su incompetencia para conocer de la cuestión devolutiva, deberá *ex art. 4 LECrim.* suspender el procedimiento penal hasta tanto no recaiga sentencia firme en el proceso civil o administrativo. Si no lo hiciera así o si, suspendiendo el procedimiento dictara sentencia de condena por haber resuelto la cuestión en sentido desfavorable para el interesado y contradictorio con el pronunciamiento del órgano civil o administrativo, es únicamente entonces cuando podrá el condenado recurrir en amparo. Pero para ello, es necesario que la condena lo sea a una pena privativa de libertad o, lo que es lo mismo, incida en el derecho fundamental a la libertad del artículo 17.1 CE, pues en cualquier otro caso, el Tribunal Constitucional se convertiría, al revisar la aplicación del derecho efectuada por los tribunales penales, en una tercera instancia y el recurso de amparo, mediante la sola invocación del derecho a la tutela por el carácter irrazonable de la resolución, en una "supercaución"».

sa con la atribución legal de competencias a cada uno de los distintos órdenes jurisdiccionales⁴⁰. Una vez más, la única razón de que dicha situación solo pueda producirse en casos excepcionales es el exceso normativo del legislador tributario cuando, en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública, ordena la suspensión de toda actividad administrativa a partir del momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal (art. 251 LGT) o, lo que es más grave, impide deliberadamente la impugnación de la liquidación vinculada a delito (art. 254 LGT).

3.3. EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL JUEZ DE LO CONTENCIOSO DICTADA DESPUÉS DE LA RESOLUCIÓN JUDICIAL DEL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Para completar el elenco de situaciones que podrían producirse como consecuencia de la existencia de dos pronunciamientos jurisdiccionales acerca de la cuota tributaria defraudada en ocasión de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, es necesario examinar también los efectos que produce la sentencia del juez de lo contencioso dictada con posterioridad a la firmeza de la resolución judicial por la que concluye el proceso penal.

Por extraño que pudiera parecer, esta situación no será tan remota o excepcional como las descritas en los apartados anteriores pues, cuando el juez instructor dicta auto de sobreseimiento libre o el juez sentenciador absuelve al acusado, se reanudan las actuaciones inspectoras suspendidas y, por la Inspección de los tributos, se regularizará la situación tributaria del contribuyente, desplazando al ámbito jurisdiccional de lo contencioso-administrativo la resolución definitiva de cualquier controversia que pueda producirse entre la Administración y el contribuyente. Además, considerando que el pronunciamiento del juez de lo penal no produce efecto de cosa juzgada en materia tributaria, no cabe excluir la posibilidad de iniciar el proceso contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria una vez finalizado el proceso penal.

Es decir, si bien es cierto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 257.1 de la LGT, no podrá alterarse la relación de hechos declarados probados en la sentencia penal, de ello no se sigue que no pueda practicarse una liquidación tributaria con un fundamento fáctico y jurídico distinto al considerado por el juez de lo penal, habida cuenta del carácter prejudicial del pronunciamiento que tiene por objeto una norma de derecho tributario. Además, tampoco cabe excluir que, una vez reanudadas las actuaciones inspectoras, se pongan de manifiesto hechos nuevos que no figuran incluidos en la denuncia presentada en su día y que no fueron puestos de manifiesto en el curso del proceso penal.

⁴⁰ Como explica Ruiz García (2011, p. 18) en referencia al modelo vigente en Alemania: «En los ordenamientos en los que rige el principio de independencia y paridad de rango del proceso penal y el procedimiento tributario, se entiende que la iniciación del proceso penal por delito fiscal no impide que la Administración tributaria pueda realizar las actuaciones de comprobación e investigación necesarias a los efectos tributarios, lo que puede dar lugar, según se ha indicado, a la tramitación paralela y simultánea de ambos procedimientos».

En cualquiera de estos casos, el inspector jefe dictará una liquidación tributaria que podrá impugnarse ante el juez de lo contencioso-administrativo, quien se pronunciará respecto a la adecuación a derecho del acto resolutorio del procedimiento inspector sin sujeción alguna a lo resuelto por el juez de lo penal. Dicha situación también puede producirse cuando el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública dé comienzo una vez iniciado un procedimiento contencioso-administrativo y, con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, el juez de lo penal requiera al juez de lo contencioso para que se inhiba de resolver hasta que se determine la trascendencia penal de la defraudación tributaria.

Luego, si esto es así, desde la perspectiva procesal, puesto que ya no rige la litispendencia, lo que nos interesa explorar son los efectos que producirá (o produciría) la sentencia del juez de lo contencioso dictada con posterioridad a la resolución del juez de lo penal, y, a tal efecto, cabe plantear dos posibles situaciones: a) En primer lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria defraudada superior a la considerada por el juez de lo penal; b) Y, en segundo lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria inferior a la considerada por el juez de lo penal.

Cuando la sentencia del juez de lo contencioso-administrativo confirme total o parcialmente la liquidación practicada por la Inspección de los tributos de la que resulta una cuota tributaria devengada (y defraudada) superior a la considerada por el juez de lo penal para decidir si el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente reviste o no trascendencia penal, el efecto último de dicha diferencia cuantitativa dependerá del sentido del fallo por el que concluye el proceso penal.

En aquellos casos en los que el juez instructor archiva un procedimiento o el juez sentenciador absuelve al acusado, por entender prejudicialmente que la cuota tributaria defraudada no supera los 120.000 euros, y posteriormente un juez de lo contencioso-administrativo confirma una liquidación administrativa de la que se desprende que la cuota defraudada sí supera dicho límite cuantitativo –sin que se hayan descubierto hechos nuevos distintos a los incluidos en la denuncia– nos encontramos con un delito contra la Hacienda Pública consumado que no ha sido debidamente sancionado, sin que la constatación de dicha circunstancia permita revisar la resolución firme del juez de lo penal, ni iniciar un nuevo procedimiento para castigar al defraudador, pues esto sí que lo impide el principio de *non bis in idem*. Luego, en este caso, la consecuencia inevitable será la impunidad de una defraudación tributaria delictiva, ya sea por la distinta valoración de las pruebas aportadas por la Inspección, ya sea por una cierta impericia liquidatoria del juez de lo penal⁴¹.

Si, por el contrario, el proceso penal hubiera finalizado mediante sentencia condenatoria, la eventual confirmación de una liquidación administrativa de la cuota defraudada por un importe

⁴¹ Como acertadamente señalan Ballbé Mallol, M. y Padrós Reig, C. (2004, p.186): «[...] a menudo los jueces penales consideran una cuestión prejudicial como no devolutiva, es decir, se consideran competentes para resolverla ellos mismos, a la vez que encargan dictámenes periciales para suplir esa falta de conocimiento en la materia. Se trata evidentemente de una práctica inadmisibles e incorrecta jurídicamente, herencia del principio tradicional de preferencia de la jurisdicción penal».

superior al considerado por el juez de lo penal, únicamente afectaría al pronunciamiento sobre la responsabilidad civil y al cálculo de la multa pecuniaria impuesta al autor de un delito contra la Hacienda Pública.

Respecto a la cuantía de la multa, una vez firme la sentencia penal, no cabe modificar su importe, sin perjuicio de que la parte de cuota defraudada no considerada por el juez de lo penal pueda constituir la base de una multa administrativa por la comisión de una infracción tributaria. Respecto a la responsabilidad civil derivada del delito, una vez más, el artículo 305.7 del CP nos aporta un criterio interpretativo fundamental para resolver este tipo de situaciones pues, en la medida en que neutraliza el efecto de sustitución derivado de la doctrina de la mutación del título, si la Administración mantiene vigente su potestad liquidatoria, el juez de lo penal se abstendrá de realizar un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil; de modo que la confirmación posterior de la liquidación practicada por la Inspección de los tributos, aunque sea por un importe superior al considerado por el juez de lo penal a efectos de determinar si la defraudación denunciada reviste o no trascendencia penal, no tendrá efecto alguno respecto a lo declarado prejudicialmente en la sentencia condenatoria. Luego, el legislador penal, a diferencia del legislador tributario, no parece que tenga inconveniente alguno en que puedan dictarse resoluciones judiciales divergentes con relación al importe de la cuota defraudada en ocasión de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública⁴².

No obstante lo anterior, una situación muy distinta a las que acabamos de exponer se produciría si el juez de lo penal condenase a un contribuyente por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y posteriormente un juez de lo contencioso-administrativo anulara total o parcialmente la liquidación practicada por la Inspección de los tributos, resultando una cuota defraudada inferior a la cuantía que, con arreglo a lo establecido en el artículo 305.1 del CP, atribuye carácter delictivo a una defraudación tributaria. En este caso, salvo que se considere que, con arreglo a la normativa procesal, una situación como la descrita figura entre las causas tasadas que permiten la revisión de la sentencia penal firme (particularmente la prevista en el art. 954.1 e) LECrim.), nos encontraríamos ante la condena por un delito contra la Hacienda Pública que no se habría cometido.

Esta (y no otra) es la situación que trata de evitar a toda costa el artículo 254 de la LGT. Sin embargo, con ello no se consigue impedir la condena de un inocente sino, en todo caso, que dicha injusticia no se ponga de manifiesto una vez dictada la sentencia condenatoria. Es decir, cuando al resolver prejudicialmente sobre la cuantía de la cuota tributaria, el juez de lo penal considera adecuada la liquidación que le presenta la Administración denunciante aplicando un criterio

⁴² En este sentido particularmente ilustrativa resulta la doctrina contenida en la STC 109/2008, de 22 de septiembre (NCJ046820), en cuyo fundamento jurídico tercero se indica que: «[...] como regla general carece de relevancia constitucional que puedan alcanzarse resultados contradictorios entre decisiones provenientes de órganos judiciales integrados en distintos órdenes jurisdiccionales cuando esta contradicción tiene como soporte haber abordado bajo ópticas distintas unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial».

interpretativo de la normativa tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, y dicta una sentencia mediante la que impone una pena privativa de libertad a un contribuyente cuya defraudación cuantitativamente no reviste trascendencia penal, sin que dicha cuantificación determinante del sentido del fallo pueda ser objeto de revisión más allá de la resolución de los recursos ordinarios que el condenado pueda presentar, se está socavando el fundamento último de la garantía constitucional a la presunción de inocencia, al juez ordinario predeterminado por la ley y, lo que es más importante, al derecho fundamental a la libertad personal.

Luego, si esto es así, desde la perspectiva constitucional, el modelo desarrollado en el nuevo título VI de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, podría llegar a producir un efecto contrario al que pretende evitar, pues permite la condena de un inocente (o, como hemos visto, la absolución de un culpable) con base en la interpretación que, de la norma tributaria, pueda realizar un juez del orden penal, sin contemplar la posibilidad de que dicha decisión pueda ser confrontada con la interpretación que haría el juez natural (el contencioso)⁴³.

Ante la gravedad de una situación como la descrita, a nuestro modo de ver, una solución que, desde la perspectiva procesal, permitiría conciliar la preferencia del juez de lo penal para sancionar y la competencia del juez de lo contencioso-administrativo para revisar la liquidación tributaria, sería desplazar el efecto suspensivo no al inicio sino al final del proceso penal, regulando de *lege ferenda* la posible suspensión de la ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública.

Es decir, el modelo actual, para prevenir una posible contradicción de jurisdicciones, trata de impedir que pueda impugnarse la liquidación vinculada a delito y, en consecuencia, que pueda producirse un pronunciamiento del juez de lo contencioso-administrativo mientras se desarrolla el proceso penal. Sin embargo, este mismo efecto se consigue suspendiendo la ejecución de la sentencia condenatoria firme en caso de que, por el contribuyente condenado, se acredite que se encuentra en trámite un recurso contencioso-administrativo contra el acto resolutorio del procedimiento inspector en el que surgió la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública.

Esta solución técnica permite la sustanciación ininterrumpida de la causa penal sin comprometer el derecho fundamental al juez natural. Además, la resolución del juez de lo contencioso-

⁴³ Choclán Montalvo, J. A. (2011, p. 451) lo expresa claramente cuando indica que es necesario: «[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no solo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida».

administrativo no será prejudicial –sino definitiva– y producirá efectos de cosa juzgada respecto a la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Si a ello se añade que únicamente será necesario posponer la eficacia de la resolución penal cuando se trate de una sentencia condenatoria en la que existan dudas acerca de la cuantía de la cuota defraudada, se consigue minimizar los costes que, en términos de dilaciones procesales, supone la integración de las normas de derecho tributario en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Si el juez de lo contencioso confirma la liquidación administrativa, el juez de lo penal levantará la suspensión de la sentencia condenatoria. Si el juez de lo contencioso anula total o parcialmente el acto resolutorio, rectificando la cuota tributaria liquidada por la Administración, el juez de lo penal revisará el criterio aplicado para cuantificar la cuota defraudada, dejando sin efecto la condena en caso de que estime que, con arreglo al pronunciamiento del juez de lo contencioso, su importe no excede de 120.000 euros. En uno y otro caso, no parece que con ello se quebrante el principio de no duplicidad sancionadora.

El único supuesto en el que no rige el efecto de cosa juzgada fiscal se produce cuando el juez de lo contencioso anula el acto administrativo por motivos de forma (o por haberse consumado la prescripción para dictar la liquidación tributaria) sin entrar a conocer del criterio seguido para cuantificar la deuda tributaria defraudada. En este caso, ante la ausencia de un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, el juez de lo penal podría levantar la suspensión consolidándose la interpretación que, de la normativa tributaria, figura en la sentencia penal; naturalmente sin perjuicio de solicitar su revisión en caso de que posteriormente el juez de lo contencioso dicte sentencia firme y resulte una cuota tributaria por importe inferior a 120.000 euros.

En definitiva, el modelo de concurrencia en el que el legislador español parece haberse inspirado para reformar las normas que regulan el tránsito entre la fase administrativa a la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública exige que la liquidación de la cuota defraudada y la sanción del comportamiento presuntamente delictivo discurren en paralelo, sin que exista obstáculo formal alguno en acudir al juez de lo contencioso-administrativo para que determine la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Administración tributaria. A nuestro modo de ver, el principio de no duplicidad sancionadora no constituye inconveniente alguno para implantar dicho modelo, siempre que se regulen adecuadamente los efectos que la sentencia del juez natural (el contencioso-administrativo) produce sobre el pronunciamiento del juez de lo penal. De hacerse así, quizás algún día logremos resolver de una vez por todas un problema técnico que nuestro ordenamiento jurídico arrastra desde 1977.

Referencias bibliográficas

- Bajo Fernández, M. y Bacigalupo, S. (2001). *Derecho Penal Económico*. Madrid.
- Ballbé Mallol, M. y Padrós Reig, C. (2004). *La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*. Barcelona.
- Choclán Montalvo, J. A. (2011). *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Barcelona.
- Espejo Poyato, I. (2013). *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Madrid.
- Gimeno Sendra, V. (2004). Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal. En C. Padrós Reig y M. Ballbé Mallol en el prólogo, *La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*. Barcelona.
- Iglesias Capellas, J. (2011). La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria. *RCyT. CEF*, 338.
- Iglesias Capellas, J. (2013a). La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. *Impuestos*, 3.
- Iglesias Capellas, J. (2013b). Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en el procedimiento inspector. *RCyT. CEF*, 359.
- Iglesias Capellas, J. (2013c). La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. *RCyT. CEF*, 367.
- Nieva Fenoll, J. (2006): *La cosa juzgada*. Barcelona.
- Puebla Agramunt, N. (2017). El Tribunal Supremo unifica la doctrina sobre la paralización de actuaciones inspectoras por prejudicialidad penal. *Quincena Fiscal*.
- Ramírez Gómez S. (2000). *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*. Madrid.
- Rita Ciarcia, A. (2014). La relación entre cosa juzgada penal y la cosa juzgada tributaria: desde la prejudicialidad tributaria a la doble vía. *Crónica Tributaria*, 150.
- Ruiz García, J. R. (2011). La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. *Revista española de Derecho Financiero*, 151.

La herencia a beneficio de inventario: Problemática fiscal de una figura anómala

Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar

Abogado

EXTRACTO

La situación civil creada cuando se acepta una herencia a beneficio de inventario constituye una cuestión que se considera carente de regulación en el orden fiscal.

Ante el impuesto sobre sucesiones se entiende, conforme a la reciente reforma del Código Civil, que no se tributa hasta que finalice el periodo de administración y liquidación, siempre y cuando exista un «remanente» heredable.

El principal problema fiscal es el de su enfoque desde el punto de vista del IRPF, ya que, mientras dura esta situación, se entiende que no es de aplicación el régimen de atribución de rentas, previsto, por ejemplo, para las herencias yacentes; por ello es imposible atribuir rentas, variaciones patrimoniales o retenciones a cuenta del heredero, y se concluye que, ante este impuesto, no se trata de una entidad susceptible de imposición; otra cosa será con el IVA.

En el orden fiscal solo se contemplan las herencias yacentes, pero la herencia a beneficio de inventario es una situación absolutamente distinta y por ello no cabe extenderla al régimen de las herencias yacentes.

Se concluye que estamos ante un vacío legal que merece ser considerado para su solución en el orden tributario, por vía normativa, de jurisprudencia o de criterios interpretativos oficiales.

Palabras clave: vacío legal; entidades en atribución de rentas; herencia yacente.

Fecha de entrada: 07-02-2018 / Fecha de aceptación: 28-02-2018

Tax problems of the inheritance under benefit of inventory

Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar

ABSTRACT

When an inheritance is accepted under benefit of inventory, according to the Spanish Civil Code, it is created a situation which is deemed to be, with respect to taxation, in a legal vacuum.

In what concerns the inheritance tax, it is understood that no tax will be applicable until the end of the legal period established for the administration and liquidation of the estate, whenever a positive balance arises.

The main problem in taxation concerns the income tax, as, while this situation evolves, it will not be possible to apply the legal tax system of income allocation for non corporate entities, as it exits, for instance, for estates in expectancy. Accordingly, it will not be legally possible to allocate income, nor capital gains or withholding rates. Conclusion is that with respect to the Income Tax, we are not in front of a non corporate entity subject to the income allocation system. This does not happen with respect to VAT.

In our tax system only estates in expectancy are legally regulated, but inheritance under benefit of inventory is an absolutely different situation, and, therefore, legal rules for the former will not be applicable for the latter.

Conclusion is that we face a legal vacuum which is deemed to be taken into account so it is solved, with respect to taxation, either with legal regulations, or by courts jurisprudence or official binding doctrine.

Keywords: legal vacuum; entities under system of income allocation; unsettled estate or estate in expectancy.

Sumario

1. Planteamiento
2. Aspectos civiles
 - 2.1. Planteamiento
 - 2.2. Tiempo y forma
 - 2.3. El inventario
 - 2.4. La administración
 - 2.5. Efectos resultantes
3. Problemática fiscal
 - 3.1. Planteamiento
 - 3.2. Normativa. Aspectos generales
 - 3.3. Situaciones incidentales
 - 3.4. Normativa. Preceptos concretos a considerar en el régimen de la Ley General Tributaria
 - 3.5. Naturaleza de la herencia a beneficio de inventario ante la normativa tributaria general
 - 3.6. La aplicación de tributos concretos
 - 3.6.1. Impuesto sobre sucesiones
 - 3.6.2. Impuesto sobre el valor añadido
 - 3.6.3. Impuesto sobre la renta de las personas físicas
4. Conclusiones

Cómo citar este estudio:

Zurdo Ruiz-Ayúcar, J. (2018). La herencia a beneficio de inventario: Problemática fiscal de una figura anómala. *RCyT. CEF*, 422, 61-80.

1. PLANTEAMIENTO

La herencia a beneficio de inventario es una institución del derecho sucesorio español cuyos orígenes se remontan, al parecer, al Derecho Romano justiniano, de donde pasó a Las Partidas y se incorporó finalmente a nuestro Código Civil (CC), que la regula en sus artículos 1.010 a 1.034.

La figura en cuestión es, obviamente, objeto de detenida consideración por los civilistas y se comprueba que no ha sido ajena a las formulaciones y controversias doctrinales producidas respecto de su naturaleza y de su incardinación en las discusiones doctrinales sobre la herencia, los herederos y la conceptualización sustantiva del derecho sucesorio.

La Ley de Jurisdicción Voluntaria, Ley 15/2015, de 2 de julio, ha modificado profundamente la normativa del CC y ha afectado, igualmente, a la Ley del Notariado, cuyos artículos 67 y 68 se refieren a la formación del inventario. Y, con anterioridad, debe hacerse mención también a la Ley Concursal del año 2003, cuyo artículo 3, apartado 4, hace referencia a la solicitud de concurso respecto de la herencia yacente, de modo que, en caso de solicitarla un heredero, se entiende *ope legis* que está aceptando la herencia a beneficio de inventario.

El objeto de este estudio lo constituye el análisis de la problemática que surge para la aplicación de los tributos que pueden girar o aplicarse en relación con la situación patrimonial creada a partir de la aceptación de la herencia bajo esta reserva **y mientras la misma se mantiene en régimen de administración hasta tanto se pague a acreedores y legatarios conforme a lo dispuesto en el artículo 1.026 del CC**. La normativa fiscal apenas contempla esta figura, y tampoco las respuestas a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos han profundizado en sus derivaciones tributarias, y otro tanto cabe decir respecto de las elaboraciones doctrinales.

La posibilidad de aceptar la herencia con este beneficio ha cobrado singular relevancia en los últimos años por muy diversas razones, aunque creo que la principal de ellas se produce a partir de la profunda crisis económica ocurrida en la sociedad española y en su economía.

Ocurrido un fallecimiento pueden producirse situaciones de especial complejidad o dificultad para continuar con la gestión del patrimonio relicto del causante; de una parte, el fallecido pudo haber incurrido en responsabilidades civiles o mercantiles importantes que pesaban sobre el mismo al tiempo de fallecer, además de que también pudieran pesar sobre los bienes deudas tributarias o más genéricamente administrativas, constituyendo un pasivo que –de no ponerse algún remedio– sería heredado o recibido por los causahabientes; de otra parte, suele darse el caso de que el patrimonio relicto no está tanto cargado de deudas cuanto integrado por activos no líquidos y de difícil mantenimiento o realización; con la crisis ha sido frecuente comprobar que

el causante era titular de bienes inmuebles respecto de los cuales hubo una expectativa de valor de mercado que se esfumó con la crisis económica: como es bien sabido los inmuebles cayeron considerablemente de valor, incluso por debajo de lo que resultaba de la «comprobación administrativa» a efectos sucesorios o de los propios valores catastrales; el heredero se encuentra con que pasa a ser titular de unos bienes de valor muy inferior al presumible cuando eran tiempos de «burbuja», quizás con cargas hipotecarias y probablemente con gastos de mantenimiento, comunidad, tributos, conservación, etc., que exceden de las expectativas y que pasan a ser soportados o gestionados por el que acepta de manera pura y simple.

En el ánimo de los herederos interviene, con especial intensidad, el gravamen sucesorio, especialmente cuando los llamados a heredar son hermanos, sobrinos, primos o extraños, respecto de los cuales no existen las bonificaciones de cuota que algunas normativas autonómicas tienen establecidas para el cónyuge y herederos en línea recta. Si en la herencia no hay líquido suficiente, se dará el caso de heredar bienes de cierto valor, pero cuya aceptación comporta un desembolso en efectivo que no siempre se está en condiciones de asumir.

Como consecuencia de esto ha sido frecuente considerar dos posibilidades: una, repudiar sin más la herencia, con la posible entrada del derecho de acrecer de otros herederos, o de que la herencia quede en situación de «vacante»; la otra posibilidad ha sido la de acudir al beneficio de inventario para decidir sobre la aceptación o ejercer el derecho de acogerse al mismo aceptando de esta forma.

La entrada del heredero en el patrimonio relicto le coloca en dos situaciones nuevas en sus relaciones con el Fisco: una es la que implica la sucesión en la posición del causante y sus propias relaciones tributarias; y la otra es la que corresponde a la administración y gestión del mismo patrimonio relicto, en el que puede haber explotaciones económicas, activos generadores de rentas, obtención de frutos o satisfacción de gastos o pagos con efectos en terceros, etc., y que se anudan sobre ese patrimonio que el heredero tiene que gestionar.

Y este es el tema sobre el que se va a tratar en el presente estudio, a fin de reflexionar sobre las derivaciones tributarias concebibles en esta situación y de esperar que la práctica, o bien otras colaboraciones doctrinales o incluso oficiales, puedan profundizar en ello para la mejor aplicación de las normas, o, incluso, promover su desarrollo.

2. ASPECTOS CIVILES

El tratamiento fiscal de cualquier hecho, acto o negocio jurídico presupone la configuración de cada supuesto de hecho según su propia normativa sustantiva; quiere decirse que el derecho tributario material se debe aplicar en virtud de la configuración jurídica preexistente en cada hecho imponible y que procederá del derecho privado o, eventualmente, del derecho administrativo. Tales presupuestos se utilizarán por las normas fiscales para delimitar el hecho imponible, la posición de los sujetos pasivos, el devengo o la base de tributación, sin perjuicio de que

la norma tributaria pueda modular estos elementos a sus propias conveniencias y finalidades. Y por ello es determinante lo que esté dispuesto en el derecho subyacente a la norma fiscal a fin de lograr la correcta aplicación de la misma.

En el presente caso considero conveniente hacer un rápido repaso de la normativa privada sobre el beneficio de inventario porque creo que, en ausencia de normas fiscales, los criterios civiles serán determinantes para integrar el asunto en el derecho tributario.

2.1. PLANTEAMIENTO

Ocurrido el fallecimiento de una persona, lo primero que se produce es la situación de la llamada «herencia yacente». La masa de bienes, derechos y responsabilidades o deudas del causante se constituye en un patrimonio autónomo o separado, a la espera de su desenvolvimiento futuro; lo normal es que la persona o personas llamadas a la herencia, por testamento o por ley, acepten la herencia de manera pura y simple, de modo que –desde ese mismo instante– el heredero «sucede» al causante en su posición patrimonial y en la medida en que le corresponda. Y, abierta o deferida la sucesión, el causahabiente «sucede» con una especie de novación subjetiva en todas esas relaciones.

Sin embargo, la herencia puede quedar vacante, si nadie acude al llamamiento de la sucesión, en cuyo caso se producirá la misma a favor de la Administración pública que corresponda. También puede repudiarse o renunciarse, con posible derecho de acrecer de los restantes herederos. Y, finalmente, puede producirse la aceptación a beneficio de inventario.

Previa a esta aceptación puede darse el caso de que el heredero solicite la formación de inventario, como previenen el CC y la Ley del Notariado, o reservarse el derecho a deliberar, de modo que –a partir de su ejercicio– se produzca, o no, la aceptación con aplicación del beneficio.

Y, como hemos dicho, si el heredero solicita el concurso de la herencia, se entenderá aceptada a beneficio de inventario.

El derecho de aceptar a beneficio de inventario corresponde a «todo heredero... aunque el testador se lo haya prohibido», según **el artículo 1.010 del CC**; otro derecho que existe, para ejercitar el anterior, es el de solicitar la formación de inventario antes de aceptar o repudiar, «para deliberar» sobre este punto, o incluso, entiendo, puede hacerse reserva del propio derecho de deliberar para manifestarse, una vez finalizado el inventario (art. 1.019 CC) de modo que si en el plazo de 30 días no se manifiesta, se entiende que acepta de manera pura y simple.

2.2. TIEMPO Y FORMA

Según **el artículo 1.016 del CC**, si no se presenta ninguna demanda contra el heredero, la aceptación con el beneficio de inventario o con el derecho de deliberar puede hacerse mientras no

prescriba la acción para reclamar la herencia y salvo lo establecido en sus dos **artículos precedentes, 1.014 y 1.015**: 30 días, si tuviera en su poder la herencia o parte de ella, desde que supiera ser heredero, o en el plazo establecido en el 1.015 si no tuviera en su poder la herencia o parte de ella.

La declaración de hacer uso del beneficio de inventario «deberá hacerse ante notario» (art. 1.011 CC) o agente diplomático o consular de España (art. 1.012 CC).

También se considera producida la aceptación a beneficio de inventario en el supuesto de que el heredero solicite el concurso de la herencia yacente según se ha dicho y previene la Ley Concursal.

2.3. EL INVENTARIO

La formación de un inventario fiel y exacto de todos los bienes de la herencia, previa o posterior a la declaración notarial de hacer uso del beneficio, es indispensable para que dicha declaración sea eficaz, y se dispone que dicho inventario sea hecho dentro de los plazos y con las formalidades que previene el propio Código (art. 1.013 CC).

El plazo de formación es de 30 días a contar desde la citación a los acreedores y legatarios, con posible prórroga (art. 1.017 CC); la Ley del Notariado regula detalladamente la formación del inventario en sus artículos 67 y 68. Durante la formación del inventario y el término para deliberar no podrán los legatarios demandar el pago de sus legados (art. 1.025 CC).

2.4. LA ADMINISTRACIÓN

Dispone el **artículo 1.026 del CC** que «hasta que resulten pagados todos los acreedores conocidos y los legatarios, se entenderá que la herencia se halla en administración». Sin perjuicio de ello, y a instancia de parte, el artículo 1.020 previene que durante la formación del inventario y hasta la aceptación de la herencia, el notario podrá adoptar las «provisiones necesarias para la administración y custodia de los bienes heredados».

Cuestión a determinar es quién sea el administrador, pues el artículo 1.026, párrafo segundo, habla de que «el administrador, ya lo sea el mismo heredero, ya cualquier otra persona, tendrá, en ese concepto, la representación de la herencia para ejercitar las acciones que a esta competen y contestar a las demandas que se interpongan contra la misma» y el 1.032, párrafo segundo, contempla expresamente esta posibilidad.

Esta figura del administrador o representante cobrará especial relevancia a los efectos fiscales según se verá más adelante.

El patrimonio en administración puede ser movilizadosegún los términos previstos en el Código; de un lado, el artículo 1.024 autoriza «al heredero... a disponer de valores negociables que

coticen en un mercado secundario a través de la enajenación en dicho mercado, y de los demás bienes mediante su venta en subasta pública notarial... especificando la aplicación que se dará al precio obtenido». De otro lado, el artículo 1.030 establece esta misma forma para vender los bienes hereditarios para pago de los créditos y legado, salvo si todos los herederos, acreedores y legatarios acordasen otra cosa. El 1.026, citado, faculta al administrador para ejercitar las acciones que competan a la herencia y el 1.033 dispone que «los gastos del inventario y las demás actuaciones a que dé lugar la administración de la herencia aceptada a beneficio de inventario y la defensa de sus derechos, serán de cargo de la misma herencia».

Es decir, se supone que esta masa patrimonial, además de constituirse por los componentes activos y pasivos del causante, va a movilizarse, a fin de realizar enajenaciones, o atender gastos de la propia herencia; y, por lo mismo, se infiere que a dicha masa pueden acrecer frutos o rentas procedentes de los activos que sean susceptibles de producirlos.

2.5. EFECTOS RESULTANTES

Del beneficio de inventario se derivan los siguientes efectos jurídicos:

- 1.º Limitación de responsabilidad del heredero, quien no queda obligado a pagar las deudas y cargas de la herencia sino hasta donde alcancen «los bienes de la misma» (art. 1.023.1.º CC).
- 2.º No confusión de los bienes que pertenezcan a la herencia con los bienes particulares del heredero si es en su daño (art. 1.023.3.º CC).
- 3.º Terminada la administración del caudal hereditario así aceptado, caben dos posibilidades: lo presumible es que los bienes hereditarios no alcancen para el pago de las deudas y legados, de lo que se dará cuenta por el administrador a acreedores y legatarios que no hubiesen cobrado por completo (art. 1.031 CC), pero también cabe la posibilidad de que haya habido superávit o, como dice el Código, un «remanente de la herencia», el cual pasa al «pleno goce del heredero» y se termina con la situación de separación patrimonial; por ello el 1.034 previene que «los acreedores particulares del heredero... podrán pedir la retención o embargo del remanente que pueda resultar a favor de dicho heredero», pero esta sería ya otra cuestión.

En definitiva, puede concluirse **que la herencia a beneficio de inventario, que ha provenido de la precedente situación de una herencia yacente, constituye –como esta– un patrimonio separado y no adscrito a titularidad subjetiva alguna, quedando en régimen de administración y a la espera de su terminación**; si no existiese «remanente» se entiende producida la insolvencia de dicho patrimonio y la presumible imposibilidad de cobro por los acreedores de la herencia o los legatarios del difunto, y los créditos afectados, en posición de incobrables a todos los efectos.

3. PROBLEMÁTICA FISCAL

3.1. PLANTEAMIENTO

Como hemos visto, la herencia se defiere desde el momento del fallecimiento y se configura como «yacente». En tanto no se produce la sucesión esta herencia constituye un patrimonio separado, independiente, naturalmente, de la titularidad del causante, pero separada también de la titularidad de los posibles herederos.

En el orden tributario deben diferenciarse, a efectos metodológicos, tres situaciones: una es la que corresponde a la propia herencia o caudal relicto, en la que se pueden encontrar relaciones tributarias de toda índole, desde el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del propio causante por el año de fallecimiento hasta los pagos a cuenta de los diversos rendimientos de que haya podido ser titular en vida, pasando por la condición de sujeto pasivo o responsable que le hubiera podido corresponder en cualquier otra clase de tributos o tasas; este es el patrimonio a transmitir a los sucesores y con el que estos van a continuar en su caso.

Una segunda situación es la que corresponde al propio patrimonio en cuanto empiece a movilizarse desde el fallecimiento hasta la aceptación, situación que es la propia de la herencia yacente como sujeto pasivo independiente del causante: la herencia puede integrar actividades económicas como alquileres o explotaciones de bienes y derechos, así como bienes muebles o inmuebles que pueden estar arrendados, incluyendo títulos valores o depósitos generadores de dividendos, intereses u otras utilidades y puede tener también sus propias obligaciones y cargas, como son los tributos que se devengan por la titularidad o los que procedan por la obligación de retener a cuenta en pagos a terceros, profesionales o partícipes en ese patrimonio «yacente». En este punto es fundamental la figura del administrador o representante, porque –con independencia de los sucesores– las leyes le pueden configurar como responsable de las obligaciones tributarias del causante o, mejor, de su patrimonio relicto. Y además es el responsable de las propias deudas que el patrimonio en cuestión pueda devengar como consecuencia de las relaciones que se inician desde el fallecimiento.

Y la tercera situación es la que corresponde al heredero, el cual –en tanto no acepta la herencia– es ajeno a las deudas y responsabilidades tributarias, sin perjuicio de que pueda ejercer funciones de administración con las derivadas fiscales que le puedan sobrevenir. Ocurrida la sucesión, por la oportuna aceptación, se produce el efecto legal de la sucesión incluidas las deudas tributarias.

La aceptación a beneficio de inventario supone una quiebra en el orden natural de sucesión hereditaria y ello afectará, también, a su tratamiento tributario. El patrimonio relicto se congela en todo su contenido, incluido el fiscal, y el impuesto sucesorio no se devenga; pero ello no impedirá el nacimiento de nuevas relaciones jurídico-tributarias a partir de la propia configuración del patrimonio en administración por beneficio de inventario.

3.2. NORMATIVA. ASPECTOS GENERALES

En nuestro derecho tributario material no he encontrado ninguna referencia expresa al supuesto de la herencia a beneficio de inventario; lo más lógico habría sido encontrarla en el ámbito del impuesto sobre sucesiones, pero ni la ley ni su reglamento lo contemplan, como también sucede con los restantes impuestos generales; y respecto de las respuestas a consultas vinculantes se pueden encontrar algunas, pero muy parciales y que no abordan en conjunto su tratamiento. De otra parte, advierto que no he hecho investigación en las especialidades forales o autonómicas que puedan contener alguna referencia al caso, como pudiera ocurrir. Otro ha sido el caso del monumental **Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 1959** en el que se contienen dos referencias directas:

- Por una parte, el **artículo 104** detalla las deudas susceptibles de deducirse en las transmisiones por causa de muerte, y su apartado 4 dispone que esas reglas son aplicables en los casos en que se acepte la herencia a beneficio de inventario.
- Por otra parte, el **artículo 113, apartado 1**, establece la interrupción de los plazos reglamentarios cuando acerca de la transmisión de bienes y derechos se promueva litigio, añadiendo el apartado 3 que, a estos efectos, no se considerarán cuestiones litigiosas, entre otras, la formación de inventario para admitir la herencia con dicho beneficio o el de deliberar.

Es decir, la aceptación de la herencia a beneficio de inventario constituía un supuesto más de sujeción al impuesto de derechos reales, sin perjuicio de lo que pudiera resultar por la presencia de deudas o cargas deducibles y de que —en todo caso— fuera de aplicación la regla ya clásica en nuestro ordenamiento tributario (incluido el actual) proveniente del artículo 57, apartados 5 y 6; el primero decía que «cuando no pueda determinarse de manera cierta quién sea el adquirente de los bienes o derechos o la cuantía de una participación hereditaria, se aplazará la liquidación hasta que sea conocido aquel o determinada esta, comenzando desde tal fecha a contarse de nuevo el plazo para solicitar la liquidación...» y el segundo que «toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de una condición, un término... o cualquiera otra manera de limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca, atendiéndose a esta fecha tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación».

De aquí podemos colegir que la herencia aceptada a beneficio de inventario era un supuesto más de transmisión sujeta al gravamen, aunque la presencia de la limitación o condición que representa el beneficio de inventario permitiese su diferimiento a efectos liquidatorios y teniendo siempre presentes las reglas sobre deudas deducibles establecidas a efectos de la liquidación que pudiera resultar.

Cabe también la posibilidad de que el caudal relicto en estas herencias fuera objeto de una primera determinación de su valor no tanto a los efectos de aplicar el gravamen sobre la adquisición *mortis causa* como a los de aplicar el impuesto, entonces existente, que se giraba sobre el propio caudal relicto, con carácter previo al de la transmisión y con los términos establecidos legalmente; este impuesto desapareció con la reforma tributaria de 1964.

3.3. SITUACIONES INCIDENTALES

Me refiero a posibles casos, entre otros que puedan imaginarse, de especialidades que se pueden presentar en las herencias y que de alguna forma podrían afectar a la herencia aceptada bajo el beneficio de inventario.

El primero es la existencia de seguros de vida del causante a favor de beneficiarios. Entiendo que, desde el punto de vista civil, la liquidación de un seguro sobre la vida no forma parte de la herencia del causante, sino que responde a una estipulación contractual ajena a la institución sucesoria aunque coincidente en el tiempo con ella; desde el punto de vista fiscal, esta diferenciación no se produce, ya que el impuesto sobre sucesiones recae también sobre esta clase de percepciones, pero a los efectos que nos ocupan entiendo que esta clase de percepciones no se integra en la herencia y por ello no se verán afectadas por la aceptación con el indicado beneficio.

Un segundo caso es el que se refiere a los fondos de pensiones a percibir por el fallecimiento del titular del correspondiente plan. A diferencia de lo expuesto respecto de los seguros, entiendo que en estos casos tales fondos sí deben integrarse en el inventario activo del causante, aunque fiscalmente sean ajenos al impuesto sobre sucesiones por sujetarse al IRPF del beneficiario en concepto de rendimiento del trabajo personal. Pero si se produce esta integración, parece claro que no debe tributarse ni siquiera por el IRPF hasta que se acredite que, con cargo a dicho fondo de pensiones, se ha obtenido una percepción efectiva. Este criterio responde, en mi opinión, a la normativa que, sobre el embargo de derechos consolidados del plan está vigente desde hace algunos años, al menos a favor de la Administración pública.

Un tercer caso es el que se refiere al concurso de la herencia yacente y que, como hemos visto, si se insta por el heredero, determina que se entienda aceptada la herencia a beneficio de inventario: esta hipótesis permite, en mi opinión, dar entrada a la actuación de la Administración pública acreedora por la vía de las reglas propias del concurso de acreedores y la subsiguiente aplicación de la normativa que al efecto establece el Reglamento de Recaudación, pero entiendo que en ningún modo dicha normativa puede alterar los efectos finales previstos civilmente para las resultas del beneficio de inventario, de modo que únicamente habrán de ser eficaces respecto de la gestión del crédito de esta clase de acreedores y de un posible efecto sobre el llamado «remanente» de la masa hereditaria; claro, que si al término del concurso hubiera un remanente, ello significaría que todos los acreedores de la herencia (causante) han quedado satisfechos.

Otra cuestión que puede presentarse es que, concurriendo varios herederos llamados a la herencia, esta se acepte a beneficio de inventario, o se solicite el derecho a deliberar, solo por uno de ellos y no por los demás; entiendo que con esta sola petición la herencia se somete a las reglas especiales del beneficio de inventario y los restantes herederos y legatarios, en su caso, tendrán que esperar a que se termine la tramitación en este régimen, ya que –si bien es cierto que los demás herederos pueden hacer la aceptación de manera pura y simple– la herencia en su conjunto pasa al régimen de administración y pago de acreedores y legatarios, de tal modo que aquellos que aceptaron de manera pura y simple solo podrán hacer efectivo su derecho sobre el

remanente y en la proporción que les corresponda; tal es mi interpretación a partir de lo que dispone el CC; no obstante, cabe preguntarse si tales herederos pueden hacer valer la situación de la herencia acogida al beneficio, instado solo por otro de ellos, para limitar sus responsabilidades sucesorias o incluso la sucesión en las deudas del causante respecto de cuya sucesión no han ejercido el derecho del que dispuso el otro heredero; y esto puede afectarles respecto de la sucesión en las deudas del causante en el orden tributario, situación peculiar porque en el supuesto de que el causante tuviera pendientes deudas o responsabilidades tributarias, la administración de la herencia en inventario podría alegar que tales deudas no constituyen pasivo de la masa porque se difirieron por ley especial (respecto de la norma civil común) a los demás herederos-sucesores y, por lo tanto, no deberán computarse en el pasivo (podríamos derivar si en este supuesto el balance del caudal relicto quedaría más o menos favorecido por la liberación de este pasivo, con lo que –en definitiva– el que aceptó bajo el beneficio no tendría que soportar aquellas deudas o responsabilidades). La conclusión sería, entonces, que en caso de que algún heredero acepte con el beneficio, los demás hagan lo mismo.

3.4. NORMATIVA. PRECEPTOS CONCRETOS A CONSIDERAR EN EL RÉGIMEN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Para abordar la problemática de la herencia a beneficio de inventario ante el ordenamiento tributario, debemos partir de las normas que sobre ella pueden incidir, contenidas, ahora, en la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y en su normativa de desarrollo, básicamente Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005) y Reglamento General de Gestión Tributaria (RD 1065/2007).

Estas normas son las siguientes:

Artículo 35 de la LGT. Define a los obligados tributarios y entre ellos incluye a los sujetos pasivos, los retenedores, los obligados a repercutir, los obligados a soportar repercusiones, los obligados a soportar retenciones y los sucesores. El apartado 4 dispone que tendrán la consideración de obligados tributarios en las leyes que así lo establezcan las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Artículo 36 de la LGT. Define al sujeto pasivo como el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal así como las obligaciones formales inherentes a la misma, y define como contribuyente al sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

Artículo 39, apartado 1, de la LGT. Dispone que a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la aceptación de la herencia; el apartado 2 añade que no impide la transmisión a los sucesores el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviese liquidada... en cuyo caso las actuaciones tributarias se entenderán con cualquiera de ellos.

Artículo 39, apartado 3, de la LGT. Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponden al representante de la herencia yacente, las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación o liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se harán a nombre de la herencia yacente.

Artículo 40, apartado 4, de la LGT. En caso de disolución de entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT, las obligaciones tributarias de las mismas se transmitirán a los destinatarios o partícipes o cotitulares de dichas entidades.

Artículo 42, apartado 1, letra b), de la LGT. Serán responsables de las deudas tributarias los partícipes o cotitulares de las entidades del artículo 35, apartado 4, de la LGT en proporción a sus respectivas participaciones. Pero añade que esta responsabilidad no es aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte que se regirán por lo establecido en el artículo 39 ni tampoco a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

Artículos 127, apartado 1, del Reglamento General de Recaudación, y 177, apartado 1, párrafo segundo, de la LGT. En el procedimiento recaudatorio seguido con los sucesores, se parte del principio de que estos se subrogan a la posición del causante al fallecimiento, y se añade que cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar, se esperará a que transcurra el plazo establecido para ello, durante el cual podrá solicitar de la Administración una certificación de las deudas del causante «con efectos puramente informativos». La Administración, acreditada la condición de heredero del solicitante, expedirá el certificado con detalle de las deudas y responsabilidades pendientes del causante.

Artículo 127, apartado 2, del Reglamento General de Recaudación. Mientras se halle la herencia yacente, el procedimiento de recaudación de las deudas pendientes podrá dirigirse o continuar contra los bienes y derechos de la herencia. Las actuaciones se entenderán con quienes ostenten la administración o representación de esta conforme al artículo 45, apartado 3, de la LGT. Y el párrafo segundo añade que cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar con arreglo a la legislación civil, no afectará a las actuaciones recaudatorias que se lleven a cabo frente a la herencia yacente.

Por su parte, en el **Reglamento General de Gestión Tributaria** encontramos las siguientes disposiciones: **el artículo 23, apartado 1**, en cuanto impone la obligación de obtención de un NIF para las entidades sin personalidad jurídica. **El artículo 105, apartado 1, párrafo tercero**, en relación con las entidades del artículo 35, apartado 4, de la LGT, para entidades en régimen de atribución de rentas, dispone que el cumplimiento de las obligaciones relativas al tributo que grave las rentas obtenidas por estas entidades se realizará en el curso de los procedimientos de comprobación o investigación que puedan instruirse frente a cada socio, heredero, comunero o partícipe. **Y el artículo 107** se refiere a las actuaciones con sucesores de personas físicas fallecidas remitiendo a lo establecido en los artículos 39 y 40 de la LGT.

Finalmente, el **artículo 45, apartado 3, de la LGT** señala como supuesto de representación «legal» respecto de las entidades del artículo 35, apartado 4, de la misma ley, que corresponderá al que la ostente o al que aparentemente ejerza la gestión o dirección o en su defecto, a cualquiera de sus miembros o partícipes.

3.5. NATURALEZA DE LA HERENCIA A BENEFICIO DE INVENTARIO ANTE LA NORMATIVA TRIBUTARIA GENERAL

Nos parece muy claro que la figura de la herencia aceptada a beneficio de inventario permite entender que nos hallamos ante lo que se denomina «un patrimonio separado». No es nuestra intención, ni capacidad, entrar en el debate de la naturaleza ínsita a este concepto, pues probablemente es objeto de atención por tratadistas de derecho privado muy competentes en la materia. Por ahora me basta aceptar lo que convencionalmente puede entender por tal: un conjunto de bienes, derechos y obligaciones que configuran un todo patrimonial de relaciones jurídicas de contenido económico, en este caso por referencia a la persona que ostentaba su titularidad en el momento de fallecer y que se mantienen tras el fallecimiento. Y, en este sentido, se puede hablar de una unidad patrimonial separable de cualquier otra titularidad o patrimonio. Esta masa unitaria se puede denominar también caudal relicto y constituye el objeto propio del derecho sucesorio.

Para abordar esta cuestión voy a exponer mi argumentación sobre una serie de premisas.

Primera. La herencia a beneficio de inventario es una continuación o sucesión temporal de la situación precedente que constituye la herencia yacente, pero son dos figuras muy distintas. La herencia yacente cristaliza el caudal relicto en el momento de abrirse la sucesión o fallecimiento del *de cuius* y, posiblemente, echa a andar. La herencia yacente espera un curso normal que es el de su aceptación, o quizás repudiación con sus derivaciones, pero ya constituye un patrimonio «dinámico»; además de integrarse por el caudal relicto es muy probable que se vea afectada por el propio desenvolvimiento económico de las relaciones que la integran, derechos y obligaciones.

Es de observar que las normas fiscales solo hablan, prácticamente, de las herencias yacentes, de modo que en relación con el beneficio de inventario no se hace ni la más mínima mención; solo se hace alguna referencia al «derecho de deliberar», que puede ser un presupuesto del beneficio de inventario pero no necesariamente; además el derecho de deliberar tiene un contenido y un desarrollo temporal distinto al derecho a aceptar a beneficio de inventario, e incluso puede no producirse, de modo que se puede concluir que, ante nuestro ordenamiento tributario general, la herencia a beneficio de inventario es una figura extraña o desconocida, o, en otros términos, anómala por las sombras, dudas y perplejidades que su tratamiento fiscal va a generar ante la orfandad regulatoria.

En este punto hacemos una primera reflexión: la herencia yacente tiene un administrador o representante establecido legalmente a efectos fiscales. ¿Qué pasa con él si la herencia se acepta después a beneficio de inventario? Y ¿qué ocurre con las normas fiscales establecidas para la herencia yacente en igual supuesto? Ítem más: esa herencia yacente modificará el *quantum* del

caudal relicto, casi con toda seguridad. Entonces, cuando se produzca la aceptación a beneficio de inventario, deferida literalmente a los bienes y derechos del causante, ¿qué sucede con esas diferencias en más o en menos que se hayan producido en el seno de la herencia yacente antes de constituirse la masa del inventario? Lo más seguro, y lógico, será asignar tales variaciones a la propia herencia como un desarrollo natural de la misma, al igual que la masa del inventario puede verse alterada durante su administración por cargas o deudas propias de dicha administración, y, quizás, por las rentas o frutos que se hayan podido generar.

Segunda. Prevalencia de la normativa civil respecto de la tributaria. Como hemos visto, el artículo 39, apartado 1, de la LGT dispone la sucesión en las deudas tributarias a los sucesores en caso de fallecimiento, sin perjuicio de lo que disponen las normas civiles en cuanto a la aceptación de la herencia; quizás sea esta la referencia más directa, aunque implícita, de la normativa tributaria general a la herencia a beneficio de inventario, pero ya no se sabe más; y por ello el tratamiento de esta situación habrá de hacerse integrando las normas civiles con las tributarias; queda claro que, formalidades aparte, las deudas tributarias del causante cuya herencia se acepta por un heredero a beneficio de inventario se supeditan en su tratamiento a la normativa civil y en cuanto concierna a este heredero. Y, en igual sentido, será de aplicación la norma de suspensión de las actuaciones tributarias cuando la relación de que se trate tenga suspendida su eficacia a una condición o reserva, a la espera de que se cumpla y se pueda continuar, lo cual, que sepamos, solo está especificado respecto del impuesto sobre sucesiones y sobre el de transmisiones patrimoniales.

Tercera. En este punto podemos decir que la herencia aceptada con el beneficio de inventario constituye, como la yacente, un patrimonio separado y que en cuanto que se configure como obligado tributario, por alguna de las circunstancias del artículo 35, apartado 1, de la LGT, va a necesitar un NIF y un representante; esta figura surge ya del propio régimen civil, de modo que la norma de representación legal imperativa queda, al menos, en un segundo plano. Y en este punto dos cuestiones prácticas: ¿debe cambiarse el NIF de la herencia yacente al aceptarse a beneficio de inventario? Entiendo que sí, porque son dos entidades absolutamente dispares en su contenido y efectos y, seguramente, administración. Y ¿debe nombrarse un administrador o representante distinto? El nombramiento corresponde al notario interviniente, que lo podrá hacer en el propio heredero que insta el beneficio o en una persona distinta.

Como consecuencia de este cambio radical podemos concluir que la norma de la LGT establecida para transmitir las deudas y responsabilidades tributarias a los herederos queda, cuanto menos, en el aire y así se puede derivar también del artículo 39, apartado 3, de la LGT, y siempre con referencia a los herederos que han acudido al beneficio; pero para hacer las liquidaciones a que se refiere esta norma habrían de hacerse a nombre de la herencia a beneficio de inventario por analogía; no obstante, entiendo que si la herencia con beneficio es absolutamente distinta de la yacente, esta aplicación analógica es improcedente y que, en definitiva, nos hallamos ante otro vacío legal. Y, en coherencia con lo antes dicho, todas esas actuaciones o relaciones tributarias quedan suspendidas hasta que la herencia a beneficio de inventario termine su existencia. Pienso que si hay otros herederos que han aceptado de manera pura y simple, su posición queda plenamente sometida a las normas comunes de sucesión de la LGT.

Cuarta. La herencia a beneficio de inventario es un «obligado tributario» y puede ser sujeto pasivo y contribuyente ante diversos tributos. Me explico: en el patrimonio de esta herencia hay bienes y derechos así como deudas u obligaciones correspondientes a las relaciones patrimoniales del causante y que perviven tras el fallecimiento; si hay títulos-valores, probablemente existan también rendimientos sujetos a retención, y lo mismo si, por ejemplo, hay locales en alquiler que devenguen el impuesto sobre el valor añadido (IVA) repercutible, además de diversas clases de gastos que comporten repercusiones tributarias, etc. Y análogamente, que los alquileres o servicios impliquen repercusiones a los destinatarios, etc., es decir, el patrimonio va a tener que cumplir obligaciones tributarias materiales y formales y va a tener que soportar gastos con igual efecto. Será el administrador el responsable de atender estos deberes y el mismo será responsable frente a la herencia, del daño que se pueda ocasionar por incumplimiento. Pero debe observarse que una cosa es atender las obligaciones tributarias materiales y formales de la herencia en movimiento y otra es atender las deudas y responsabilidades fiscales que pudieron recaer sobre el causante y que formarán parte de su masa pasiva; es deber del administrador atenderlas pero con sujeción a las reglas establecidas para pago de los acreedores, recordando que tales deudas no van a ser sucedidas por nadie más allá de la herencia.

Una duda doctrinal, muy sutil, que puede surgir proviene de la interpretación estricta de las normas civiles: el heredero a beneficio de inventario solo responde de las deudas de la herencia hasta donde alcancen «los bienes de la herencia»; es decir, si con posterioridad se producen rentas o acrecentamientos favorables a la herencia, ¿deberán aplicarse al pago de las deudas del causante que llegaron a la masa? En mi opinión, y como he anticipado, entiendo que lo coherente es integrarlas en la misma herencia, como está dispuesto respecto de los gastos y que tales «utilidades» estarán afectas al pago de todos los acreedores, incluidas las Administraciones públicas.

Quinta. El resultado final. Lo que cabe esperar en estas situaciones es que, agotada la administración de la herencia y practicadas todas las liquidaciones posibles, los acreedores y legatarios queden sin recibir íntegramente sus créditos y derechos, porque no habrá habido suficiente caudal activo para atenderlos; con ello, tampoco los herederos, de la clase que sean, van a recibir nada y, por lo tanto, quedarán liberados de los efectos sucesorios establecidos en la LGT, al menos los que aceptaron con el beneficio (respecto de los demás tengo mis dudas).

La cuestión problemática es la hipótesis de que se obtenga lo que el CC llama un «remanente»; como se habrán atendido los derechos de acreedores, legatarios y restantes herederos, este remanente será íntegramente del que aceptó con el beneficio.

Respecto de este remanente caben, cuanto menos, dos observaciones. Primera, que puede haberse formado no solo con los activos del caudal relicto, sino también, como se ha dicho, con los frutos o rentas que se hayan generado en «vida del inventario». Este remanente, o saldo positivo, habrá producido un efecto de confusión patrimonial con los restantes bienes y derechos de la herencia y que se hayan aplicado en su administración, por lo que no será posible, en mi opinión, hacer separaciones parciales de sus diversos componentes a efectos de calificar fiscalmente las diversas partidas.

Y segunda, que este remanente es lo que propiamente va a ser objeto del gravamen sucesorio del heredero que ha aceptado de esta forma: se levanta la condición o reserva que afectaba

a la adquisición de bienes y derechos y se somete en su totalidad al impuesto sobre sucesiones; con ello, anticipo, lo que procede es excluir la posible incidencia de cualesquiera otros tributos que hayan podido recaer sobre tales rendimientos al tiempo de su percepción, y –desde luego– con esta adjudicación *mortis causa* no procede aplicar regla alguna de «atribución de rentas».

Conclusión. Por lo expuesto, es mi opinión que la herencia a beneficio de inventario, aunque sea un patrimonio separado, no es susceptible de imposición en sí misma (aunque sí parcialmente en casos de retenciones/repercusiones) ni se encuentra en condiciones de ser considerada como una unidad económica o patrimonio o entidad sin personalidad que pueda quedar sujeta al régimen de atribución de rentas; porque o no se generan o si se producen, porque haya un remanente, se va a aplicar el impuesto sucesorio sobre el heredero.

De esta forma se concluye y reitera que la solución normativa tributaria de la herencia a beneficio de inventario es fraccionada y la figura en cuestión está huérfana de regulación propia, pudiendo dar lugar a peligrosas interpretaciones extensivas del régimen propio de la herencia yacente, de la que está civilmente muy distante.

3.6. LA APLICACIÓN DE TRIBUTOS CONCRETOS

De lo expuesto podemos entender que esta herencia puede verse afectada, básicamente, por tres tributos concretos: el impuesto sobre sucesiones de los herederos, el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el valor añadido.

3.6.1. Impuesto sobre sucesiones

El heredero a beneficio de inventario, ante este tributo, debe tener presentes dos normas de directa aplicación; de una parte, el artículo 24, apartado 3, de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que recoge la regla tradicional antes comentada respecto de que toda adquisición cuya efectividad se halle limitada por una condición, término, etc., se entenderá siempre realizada el día en que dicha limitación desaparezca; de modo que mientras dure la gestión y liquidación del patrimonio relicto aceptado con beneficio de inventario no se produce devengo alguno; por otra parte, el hecho imponible grava «las adquisiciones» de bienes y derechos transmitidos por causa de muerte y su base imponible es el «valor neto», hecha deducción de cargas y deudas de la herencia (incluidas las obligaciones tributarias que correspondieron al causante).

Y, en tal sentido, si al término de la liquidación de la herencia así aceptada no queda ningún bien o derecho, no hay gravamen sucesorio.

Este impuesto únicamente entrará en juego si, llegado el caso, los demás herederos perciben algo y por su propia cuenta; pero al heredero que acepta con el beneficio lo que le puede llegar civilmente es el llamado «remanente», el cual constituirá en su caso la «adquisición» que se le pueda atribuir y cuyo devengo se producirá con la liquidación de la administración del caudal relicto.

Criterio determinante, en mi opinión, de la fiscalidad aplicable a las variaciones patrimoniales que el caudal relicto pueda experimentar es el siguiente: estas variaciones acrecen o perjudican a la propia herencia a efectos de determinar el «remanente final»; por ello compondrán, en su caso, la base del impuesto sucesorio y con ello quedará excluida, totalmente, cualquier posible entrada o intento de gravamen de tales variaciones por la vía del IRPF, según exponemos adelante.

3.6.2. Impuesto sobre el valor añadido

El caudal relicto de una herencia con beneficio de inventario se puede ver afectado por el IVA de dos formas; una es que, en cuanto destinatario de prestaciones de servicios, el administrador tenga que abonar facturas de terceros con repercusión del IVA; y la otra es que este patrimonio sea titular de bienes o derechos cuya movilización económica en buena administración implique prestaciones de servicios (activas) sujetas al impuesto y que el administrador tendrá que liquidar. Esta situación puede hacerse mucho más compleja si en la masa hereditaria hay alguna explotación económica de titularidad previa del causante y cuya continuidad haya que asegurar o que atender mientras la herencia está yacente (primero) y en beneficio de inventario (después).

El artículo 84, apartado tres, de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, permite considerar sujeto pasivo del IVA a la herencia aceptada a beneficio de inventario por cuanto que, constituyendo un patrimonio separado, en este impuesto sí que es susceptible de imposición por «realizar operaciones gravadas al impuesto».

Será responsabilidad del administrador la obtención del NIF y con las especialidades del impuesto proceder a cumplimentar las obligaciones propias de este tributo; si hay servicios activos gravables, o explotación económica que gestionar, habrá que tener presentes las reglas de sectores diferenciados o de prorrata de deducción, etc.

3.6.3. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

A mi entender es en el IRPF en donde se va a producir la cuestión más difícil de resolver en materia de aplicación de los tributos.

Esta dificultad no corresponde, realmente, a la práctica activa o pasiva de las retenciones a cuenta; si alguien factura servicios susceptibles de retención a la masa en inventario el administrador está, naturalmente, obligado a practicar la retención que proceda; y si es la herencia la que genera algún servicio a terceros, al que corresponda retención, el tercero deberá retener a cuenta y con el NIF de la herencia. Este último supuesto puede llevar ya a algún conflicto según veremos más adelante.

El problema central que se me plantea, en ausencia de normativa expresa, es el siguiente: ¿constituye la herencia a beneficio de inventario una entidad económica susceptible de imposición ante el IRPF? Al igual que ocurre con otros supuestos de entidades sin personalidad, nos hallamos ante un «patrimonio separado» y, supuestamente, la Ley del IRPF conduce a la aplicación del ré-

gimen de atribución de rentas que prevé en estos casos; y así está expresamente establecido para las herencias yacentes y contemplado en el artículo 105, apartado 1, párrafo tercero, del Reglamento de Gestión antes citado: por la aplicación del régimen de atribución el cumplimiento de las obligaciones relativas al tributo que grave «las rentas obtenidas por tales entidades» se realizará en el curso de los procedimientos que se puedan instruir a cada heredero, comunero o partícipe.

De entrada, en esta herencia no hay partícipes ni comuneros, en sentido estricto, aunque sí que hay herederos; pero puede suceder que estos lo sean de dos clases: los que aceptaron con el beneficio y los que o no han hecho aún la aceptación o la han realizado de manera pura y simple.

Pero el núcleo del problema radica en la expresión «tributo que grave las rentas obtenidas por estas entidades...»; ciertamente que en la herencia con inventario pueden percibirse dividendos, y así está previsto cuando el CC se refiere a la enajenación de valores cotizados en mercados secundarios, por lo mismo que pueden recibir dividendos de otras clases o intereses de préstamos o depósitos en su favor. Tan es así que los pagadores de estas rentas las habrán sometido a la pertinente retención a cuenta.

Y otra clase de rendimientos sujetos son los que corresponden a variaciones patrimoniales: puede darse el caso de que, entre la fecha de deferirse la herencia (muerte del causante) y la venta de alguno de sus activos, se haya producido un incremento patrimonial, de modo que –incluso teóricamente– podría darse un vuelco a la valoración neta de este patrimonio relicto y hacer posible la generación de un remanente.

Entiendo que, conforme a la previsión de estas hipótesis en el CC, estas rentas o frutos se re- vierten a la propia herencia en administración y con ellos se va a atender, en lo posible, a acreedores y legatarios y demás herederos. Como consecuencia, tales rentas, que incluso han podido llegar con retención, «se evaporan a efectos fiscales», es decir: pierden su entidad de ser susceptibles de atribución y de tributación separable en el IRPF porque retornan a la masa hereditaria administrada en inventario. Y, a lo máximo, quedarán fundidas en la generación del remanente que prevé el Código.

Este remanente es lo que va a quedar sujeto al impuesto sobre sucesiones, pues lo va a percibir el heredero y en tal concepto, y es bien sabido que en el IRPF no se gravan los incrementos que estén sujetos al impuesto sobre sucesiones.

La propia LGT somete las reglas de la sucesión a lo que esté establecido en la legislación civil respecto de la aceptación de las herencias, de modo que es la mecánica y la articulación jurídica civil la que deba ser atendida, prioritariamente, en la interpretación y aplicación de las normas fiscales.

Si no hay atribución, no hay que cumplimentar el modelo 184 de especificación de titulares a los que atribuir las rentas percibidas por esta entidad.

Y, finalmente, quedaría por resolver el problema de las retenciones «a cuenta»; estas retenciones se practican a cuenta del IRPF de los partícipes, si es que los hay. Pero en el beneficio de inventario, como hemos dicho, no hay herederos a los que atribuir rentas porque este efecto

es imposible al contradecir las reglas civiles (solo se atribuirá un remanente sujeto al gravamen sucesorio). Y dado que ya no existe, como en otros tiempos, imposición mínima, las retenciones soportadas por la herencia en inventario serán susceptibles de generar derecho a la devolución de ingresos indebidos, cuya tramitación corresponderá al administrador.

4. CONCLUSIONES

Con el presente estudio he pretendido abordar un tema que considero carente de regulación normativa en el ámbito tributario y un tanto farragoso con el nuevo régimen civil.

Con ello la aproximación práctica a este supuesto se ve sujeta a una serie de incertidumbres que para nada favorecen la seguridad jurídica y que pueden dar lugar a soluciones precipitadas o poco certeras en su coherencia e, incluso, poco equitativas para los afectados.

Desde el punto de vista tributario la herencia aceptada a beneficio de inventario queda definida como una figura «anómala» y desconcertante, como consecuencia de la insuficiencia normativa que la pueda afectar, tanto en los aspectos generales como en los concretos, en especial en el impuesto sobre sucesiones y en el IRPF y ámbito conceptual de las entidades sin personalidad, en cuanto susceptibles de imposición y, mucho más concretamente, en cuanto puedan ser, o no, entidades en régimen de atribución de rentas.

Por ello me permito sugerir la conveniencia de adoptar alguna solución legal o administrativa que aborde el caso y permita una interpretación coherente de las normas fiscales con el régimen civil; al fin y al cabo este ha sido objeto de reforma, nada menos que en el CC, hace tres años y puede que, por tal causa, sea prudente completar el asunto con la normativa tributaria que se estime idónea.

Mientras tanto, aquí queda expuesta mi opinión que, como se suele decir en el mundo de la abogacía, someto a cualquier otra mejor fundada y al criterio de los tribunales de justicia.

Valoraciones, un tanto escépticas, de las propuestas de directivas de BICIS y BICCIS

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

*Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Málaga*

EXTRACTO

En tiempos recientes hemos asistido a la reactivación de la iniciativa de BICCIS a través del Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades justo y eficaz en la Unión Europea de junio de 2015, y actualmente se encuentra en fase de propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS. Así las cosas, en este estudio se va a analizar la «nueva» reactivación de la iniciativa de BICCIS desde varias perspectivas: primero, desde el objetivo de lograr la armonización fiscal de la imposición directa a través de un instrumento de *hard law*; segundo, valorar qué papel tienen dentro de la BICCIS los resultados obtenidos por la Directiva ATAD; tercero, analizar los (escasos) resultados obtenidos por la BICCIS hasta la fecha; y cuarto, se realizan diversas valoraciones críticas en atención a una serie de cuestiones, tales como si se ha cumplido el objetivo propuesto, el papel que va a desempeñar, o si va a contribuir o no a erradicar la erosión de las bases imponibles.

Palabras clave: BICCIS; BICIS; Directiva ATAD; armonización fiscal; erosión de bases imponibles; BEPS.

Fecha de entrada: 30-10-2017 / Fecha de aceptación: 12-12-2017 / Fecha de revisión: 05-04-2018

Skeptical reflections on the proposals of EU directives of CCTB and CCCTB

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

ABSTRACT

In this study we are going to analyze the «new» reactivation of the CCCTB initiative from several perspectives: first, from the desire to achieve fiscal harmonization of direct taxation through a soft law instrument; second, by assessing the role of the results obtained by the ATAD Directive within the BICCIS; third, the results obtained by the CCCTB to date are analyzed; and fourth, a number of critical assessments are made in response to a number of issues, such as whether the proposed objective has been met, the role it will play, or whether it will contribute to eradicating the erosion of tax bases.

Keywords: CCCTB; CCTB; ATAD Directive EU; tax fiscal harmonisation; tax base erosion; BEPS.

Sumario

1. Introducción
2. La lucha contra la erosión de las bases imponibles a través de instrumentos de *hard law*: La armonización directa del impuesto sobre sociedades
3. Nota sobre el papel de la Directiva ATAD en la iniciativa de BICCIS: Una complementariedad necesaria
4. Principales resultados obtenidos por BICCIS
5. Valoración crítica
 - 5.1. Sobre el cumplimiento del principal objetivo propuesto
 - 5.2. Sobre el nuevo rol de BICCIS en la Unión Europea
 - 5.3. Sobre si ha contribuido (o va a contribuir) a erradicar los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados
 - 5.4. Sobre el momento temporal adecuado para implementarlo: Los vientos favorables del contexto «post-BEPS»
6. Valoración final

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2018). Valoraciones, un tanto escépticas, de las propuestas de directivas de BICIS y BICCIS. *RCyT. CEF*, 422, 81-100.

1. INTRODUCCIÓN

Situados en un panorama fiscal internacional conocido comúnmente como era «post-BEPS» surgido a raíz de la publicación por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) de los *Final Report Action by Action* de octubre de 2015 y ya pasado un tiempo prudencial desde la implementación de los mismos, debemos orientar nuestras miras a la Unión Europea.

Los resultados BEPS (como sabemos, instrumentos de *soft law*) han tenido un éxito diverso. Algunos han sido positivos y otros negativos, pero han asentado en la comunidad internacional un sentimiento de cambio en los paradigmas fiscales heredados del pasado siglo, si bien no han supuesto *per se* la configuración de un «nuevo orden fiscal internacional», como así se especuló.

De estos resultados BEPS se ha valido la Unión Europea para, bien implementarlos en instrumentos de *hard law*, *v. gr.*, directivas, o bien para sumarse a los trabajos de la OCDE a fin de combatir conjuntamente la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios.

Como bien es sabido, la Unión Europea ha venido implementando ciertos parámetros BEPS en formato de directiva, como ejemplo de ello es la Directiva 2016/1164, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (en adelante, ATAD, por sus siglas en inglés, *Anti Avoidance Tax Base*), que recoge diversas medidas, por un lado, para prevenir el fraude y elusión fiscal derivadas de los análisis en el seno de la OCDE, como son las asimetrías híbridas y, por otro, implementa otras que no han nacido del seno de BEPS, como el *exit tax*.

Pues bien, en tiempos recientes hemos asistido a la reactivación de la iniciativa de BICCIS a través del Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades justo y eficaz en la Unión Europea de junio de 2015 y actualmente se encuentra en fase de propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS¹.

¹ Como sabemos, el «nuevo» enfoque de la iniciativa de BICCIS divide la consecución de la misma en dos grandes fases: la primera, consistente en implementar una base imponible común (BICIS); y la segunda en lograr su consolidación (BICCIS). Además, actualmente han visto la luz dos propuestas de directivas que, de una forma u otra, también tendrían repercusión en la BICCIS, como son la propuesta de directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, COM (2018) 147 final, y la propuesta de directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, COM (2018) 148 final.

Su reactivación obedece fundamentalmente a dos objetivos: uno, con carácter directo, como es la consecución de esa anhelada armonización fiscal de la imposición directa que se ansía desde los trabajos llevados a cabo en el seno de la Comunidad Económica Europea: y dos, con carácter indirecto, lograr implementar unos parámetros homogéneos sobre los que se sustente el impuesto sobre sociedades en la Unión Europea y, con ello, luchar contra la erosión de las bases imponibles, ya que *de facto* cegará ciertos canales que son aprovechados por determinadas personas jurídicas (en su mayoría, multinacionales) para explotar las lagunas y fricciones entre los ordenamientos jurídico-tributarios.

Así las cosas, en este estudio vamos a analizar la «nueva» reactivación de la iniciativa de BICCIS desde varias perspectivas: primero, desde el objetivo de lograr la armonización fiscal de la imposición directa a través de un instrumento de *hard law*; segundo, valorar qué papel ostentan dentro de la BICCIS los resultados obtenidos por la Directiva ATAD; tercero, analizar los (escasos) resultados obtenidos por la BICCIS hasta la fecha; y cuarto, se realizan diversas valoraciones críticas en atención a una serie de cuestiones, tales como si se ha cumplido el objetivo propuesto, el rol que va a desempeñar, o si va a contribuir o no a erradicar la erosión de las bases imponibles.

2. LA LUCHA CONTRA LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES A TRAVÉS DE INSTRUMENTOS DE *HARD LAW*: LA ARMONIZACIÓN DIRECTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Como bien es sabido, la lucha frente a la erosión de las bases imponibles en la Unión Europea se está produciendo a través de instrumentos de *hard law*, en este caso, la Directiva ATAD de 2016 y, actualmente, permanecen en proceso de aprobación las propuestas de Directivas BICIS y BICCIS (a las que nos referiremos indistintamente como «proyecto BICCIS»)² que si bien su objetivo principal es lograr, en esencia, la armonización fiscal directa, somos de la opinión de que, indirectamente, de lograrse, contribuiría a luchar contra la erosión de las bases imponibles en los Estados.

La implementación de soluciones fiscales en instrumentos de *hard law*, *prima facie*, puede ser sumamente eficaz, puesto que desde el momento en el que se adopte la directiva en cuestión la transposición por los Estados miembros (dentro del tiempo estipulado) garantizará que sus elementos se incorporen a los ordenamientos internos.

Todo ello porque, como sabemos, el ordenamiento jurídico de la Unión Europea es propio e independiente, es decir, distinto del de los Estados miembros que la integran, ya que esta es una organización de «integración», en lugar de la OCDE, que es una organización de «cooperación» y, por tanto, determinados instrumentos emanados desde el seno de la primera, específicamente nos referimos a las directivas, generan obligaciones jurídicas para los Estados.

² A la fecha de elaboración de este trabajo se encuentran en fase de propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS.

Aunque no se puede predicar abiertamente que todo lo que rodea a un instrumento de *hard law* de la Unión Europea no está exento de dificultades. Como se puso precisamente de manifiesto con la propuesta de Directiva de BICCIS de 2011, a pesar del sentir general de implementar un nuevo sistema que armonizase el impuesto sobre sociedades, una oposición más o menos firme puede conducir a que la medida caiga en saco roto, como de hecho sucedió.

Que la medida a implementar conlleve, casi en su mayoría, la adopción de una serie de obligaciones y modificaciones a nivel interno es un asunto que afecta a la esfera clásica de soberanía fiscal de los Estados y ya sabemos la reticencia a su cesión, por lo que cualquier extremo que la violento no va a ser fácil llevarlo a buen puerto.

Las dificultades para encontrar los apoyos necesarios, que en la realidad se tiene que traducir, *de facto*, en la unanimidad de los Estados miembros, hace francamente complicada la labor de implementar tanto la iniciativa BICCIS como cualquier otro tipo de directiva antierosión o antifraude.

A este fin coadyuva el propio procedimiento legislativo de aprobación de las directivas en materia fiscal en la Unión Europea que, tras la propuesta de la Comisión y posterior discusión en el Consejo de la Unión Europea, necesita de unanimidad. Lo mismo se puede predicar de su ámbito competencial, obviamente, limitado a los Estados miembros de la Unión Europea, ya que, en el actual contexto tributario internacional, ¿alguien duda de que el traslado de los beneficios se produce, en su mayoría (aunque podríamos dudar por los casos de Luxemburgo e Irlanda), a territorios fuera de la Unión Europea? De este modo, por más que se implementen a nivel de una organización supranacional medidas vinculantes, la falta de vinculatoriedad *ad extra* para el resto de Estados impide una efectividad absoluta de las medidas.

En este supuesto, en términos comparativos con la OCDE, nos resulta sumamente complicado que se logre una armonización fiscal centrada en impedir la erosión de las bases imponibles a través de la armonización del impuesto sobre sociedades, ya que las obligaciones jurídicas que se derivan de dichos instrumentos hacen a los Estados más reticentes su implementación, al contrario de lo que sucede, *v. gr.*, con la OCDE, a sabiendas de que comprometerse a ayudar en la elaboración o aplicación de instrumentos de *soft law* y, en su caso, su posterior incumplimiento, no tiene grandes repercusiones más allá del reproche moral.

En otro orden de cosas, en un plano más específico, ¿a través de la iniciativa BICCIS como instrumento de *hard law* se combaten más eficazmente los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados? En nuestra opinión, no necesariamente, ya que, *v. gr.*, si la iniciativa de BICCIS llega a buen puerto en formato de directiva, existen otros instrumentos más precisos que se han desarrollado a raíz de los trabajos de la OCDE sobre los resultados BEPS que tratan específicamente extremos que inciden sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados, como la Directiva ATAD.

Es decir, la futurible Directiva BICCIS debe ir en sintonía y necesita en cierta medida del apoyo de otras directivas, como la ATAD, que trata específicamente la erosión de las bases imponibles e incide sobre los factores que producen. Así, a modo de ejemplo, la Directiva ATAD

recoge medidas en relación con precios de transferencia y deducibilidad de gastos financieros que, en esencia, forman parte de las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas y grupos multinacionales para erosionar las bases imponibles en los Estados.

En este sentido, la iniciativa de BICCIS no incide de manera tan directa sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados, sino más bien, de llegar a buen puerto, contribuiría a que estos no encontrasen cobijo en territorio de la Unión Europea, algo que por otra parte no es nada desdeñable. Aunque desde esta perspectiva, si bien *a posteriori*, sí que podría también predicarse que la iniciativa de BICCIS incide y contribuye a eliminar los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados, pero no de forma directa, ya que la articulación de nuevas normas que desemboquen en un impuesto sobre sociedades más homogéneo en la Unión Europea, evidentemente, contribuirá a eliminar las lagunas y fricciones existentes dificultando, en gran medida, la articulación de las estrategias de planificación fiscal agresiva que desemboquen en territorios que incurren en competencia fiscal perjudicial dentro de los Estados miembros de la Unión Europea.

Llegados a este punto, la pregunta debe ser otra: ese instrumento de *hard law*, como es o lo será la iniciativa de BICCIS, ¿es el mejor instrumento jurídico de la Unión Europea para combatir la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios? Es decir, ¿era necesario que para luchar contra la erosión de la base imponible en la Unión Europea tuviese un papel protagonista el impuesto sobre sociedades?

La homogeneización de un impuesto sobre sociedades, a nuestro juicio, profundamente desfasado³, tanto en su configuración como en atención al objetivo que pretende conseguir, no parece que fuese la mejor opción para acabar con la erosión de las bases imponibles en los Estados miembros de la Unión Europea sin antes profundizar en el propio sentido del impuesto en el actual contexto tributario internacional.

En esta línea, por más que de un instrumento de *hard law* se trate, si como ya hemos sostenido, la estructura actual del impuesto sobre sociedades, al menos, en la Unión Europea (aunque también lo hacemos extensible a más jurisdicciones) está profundamente desfasada, ya no por su escasa recaudación país por país, que también, sino por el sentido, utilidad y configuración, más propios de los sistemas tributarios del siglo XX, no sería del todo conveniente proponer una homogenización en la Unión Europea sin antes reparar en si es necesario repensar sus cimientos.

En efecto, somos de la opinión que extender unas mismas normas homogéneas que pivotan sobre un impuesto desfasado carece del más absoluto sentido común y, es más, que este sea el instrumento estrella de la Unión Europea (la iniciativa de BICCIS) para lograr, primero, el ansiado anhelo de armonización fiscal directa y, segundo, luchar contra la erosión de las bases imponibles, nos produce un sentimiento de desasosiego y cierta decepción ya que, en un con-

³ Sobre este asunto puede verse un estudio en Escribano, E. (2017, pp. 513-534).

texto tributario como el actual en el que BEPS ha iniciado el camino hacia un «nuevo Derecho Tributario Internacional», quizás era el momento de cuestionarse el papel que tiene el impuesto sobre sociedades en el actual contexto tributario internacional y, lo que es más importante aún, si sobre este debe pivotar la lucha frente a la erosión de las bases imponibles puesto que, en cierta forma, su propia configuración ayuda a producir la erosión en las bases imponibles en los Estados.

Visto esto, la pregunta debe ser la siguiente: ¿es acertada la lucha frente a la erosión de las bases imponibles en la Unión Europea con un instrumento de *hard law* configurado en una futura BICCIS? A nuestro juicio, es acertada la lucha con un instrumento de *hard law*, pero más bien con las directivas antierosión (ATAD), ya que su objetivo principal es impedir la erosión de las bases imponibles y no tienen más objetivos o prioridades que atender.

De este modo, no pensamos que la BICCIS sea el mejor instrumento con el que combatir en la Unión Europea tan magno problema como es la erosión de las bases imponibles, principalmente, porque este no es su objetivo principal, sino una consecuencia si llega a buen puerto la citada directiva y se debe dejar a aquellos instrumentos específicos, *v. gr.*, la ATAD o las directivas que regulen el intercambio de información entre las Administraciones tributarias que tomen cartas en el asunto, sin que la luz con la que brille la iniciativa de BICCIS pueda desviar del objetivo principal e ineludible de realizar una severa defensa frente a la erosión de las bases imponibles e incidir ferozmente en los factores que la provocan.

Es más, vaya por delante que somos de la opinión que el proyecto BICCIS es sumamente beneficioso, necesario y esperamos que llegue a buen puerto, ya que estamos convencidos de que de hacerlo dificultará en gran medida la articulación de ciertas estrategias de planificación fiscal y su cobijo en determinados sistemas fiscales sospechosos de incurrir en competencia fiscal perjudicial, pero necesita ir de la mano de otro tipo de instrumentos de *hard law*, como las directivas que versan sobre cualquier elemento que focalice sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados para lograr una mayor efectividad y el cumplimiento de los objetivos.

Así las cosas, creemos que la iniciativa de BICCIS es muy deseable y somos optimistas de que llegará a buen puerto y que con ella (parcialmente, eso sí) culminará ese viejo deseo de conseguir una armonización fiscal directa y, además, cegará los cauces que aprovechan ciertas multinacionales a través de sus estrategias de planificación fiscal agresiva para erosionar sus bases imponibles y trasladar los beneficios a territorios de nula o baja tributación, logrando, indirectamente, el objetivo de luchar contra los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados.

Pero es necesario que se aproveche el apoyo que otros instrumentos específicos antierosión, como, *v. gr.*, la Directiva ATAD para lograr una mayor cohesión⁴, ya que la lucha frente a la

⁴ En este sentido realiza una severa crítica Botella García-Lastra, C. (2016, p. 734), diciendo que «... nos parece que el papel de la BICCIS puede ser muy importante si las normas que establece son coherentes y refuerzan el papel de las ya existentes; por ello, no nos parece adecuado que sus disposiciones no tengan en cuenta las de otras directivas

erosión de las bases imponibles requiere instrumentos cuyo objetivo principal sea, precisamente, erradicarla, y no dispersarse o llegar a ese objetivo a través de otro u otros o como consecuencias indirectas de los mismos, por más que el resultado final pueda ser sumamente satisfactorio.

3. NOTA SOBRE EL PAPEL DE LA DIRECTIVA ATAD EN LA INICIATIVA DE BICCIS: UNA COMPLEMENTARIEDAD NECESARIA

Llegados a este punto hemos de valorar, a modo de nota reflexiva, el papel de la Directiva ATAD en la iniciativa de BICCIS. Y no solo eso, también realizando una sucinta aproximación a su relación con el Plan de Acción BEPS de la OCDE.

Ya dijimos anteriormente que los resultados BEPS (algunos de ellos, no todos, obviamente) se han ido incorporando a instrumentos de *hard law* a través, precisamente, de la Directiva ATAD, que ha servido de conductor y apoyo a la OCDE para que los resultados BEPS tuviesen una eficacia real y se plasmasen en instrumentos normativos vinculantes para los Estados; al menos, en territorio de la Unión Europea⁵.

Al fin y al cabo la Directiva ATAD pretende lograr, en esencia, lo que la OCDE se planteó erradicar: la erosión de las bases imponibles a través, principalmente, del impuesto sobre sociedades. Así, en el plano de la Unión Europea, la Directiva ATAD recoge una serie de parámetros BEPS tales como: limitación a la deducibilidad de los intereses; norma general contra las prácticas abusivas; normas contra las sociedades extranjeras controladas; normas para hacer frente a las asimetrías híbridas; y también, la imposición de salida (esto no contemplado en los parámetros BEPS)⁶.

En efecto, todos estos parámetros afectan, fundamentalmente, al impuesto sobre sociedades y son estos sobre los que los resultados BEPS hicieron especialmente hincapié y la Directiva ATAD incorporó, en un esfuerzo, como hemos dicho, de actuar conjuntamente frente a la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios y de mostrar un sentimiento de unidad y un camino único entre ambas organizaciones (OCDE y Unión Europea) a fin de implementar el nuevo orden mundial que representaban los parámetros BEPS.

Es que, ciertamente, la Directiva ATAD nació con una vocación de continuidad del Plan de Acción BEPS para incorporar sus resultados en un instrumento de *hard law* y que fuesen de aplicación, al menos, en territorio de la Unión Europea. Y en este sentido también la iniciativa de

comunitarias como sucede, en nuestra opinión, con la exención por doble imposición de dividendos y plusvalías establecida sin requisito alguno en la inicial propuesta y que difiere de lo previsto en la Directiva 2011/96/UE...».

⁵ Vid. al respecto el estudio de Ginevra, G. (2017), pp. 175-181).

⁶ Sobre todas estas cuestiones la doctrina científica ha sido muy prolífica. Pueden verse estudios en De Broe, L. y Beckers, D. (2017), pp. 133-144); Calvo Vérguez, J. (2017); López Ribas, S. (2016), pp. 11-17).

BICCIS pretende continuar la línea emprendida por la OCDE y armonizar el impuesto sobre sociedades en la Unión Europea a fin de luchar conjuntamente contra la erosión de las bases imponibles.

Como se puede apreciar, el objeto principal sobre el que pivota este razonamiento es el impuesto sobre sociedades y cómo pretenden su homogeneización en la Unión Europea, ya sea a través de normas comunes que dificulten la erosión de las bases imponibles (como la Directiva ATAD) o sea a través de instrumentos armonizadores que, de llegar a buen puerto, también dificulten dicha erosión a través del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea (como son las propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS).

Por ello, la relación entre BEPS, ATAD y BICCIS parte de un patrón común: luchar conjuntamente contra la erosión de las bases imponibles⁷ a través de normas que inciden en el impuesto sobre sociedades.

Así las cosas, ¿cuál es el papel de la Directiva ATAD en relación con la iniciativa de BICCIS? Ya hemos dicho anteriormente que las futuras Directivas de BICIS y BICCIS (en general, la iniciativa de BICCIS) de llegar a buen puerto podrían ser consideradas como el instrumento estrella de la fiscalidad europea de los próximos años y, en este sentido, la labor de la Directiva ATAD debe ser de complemento a la iniciativa de BICCIS, principalmente de cara a evitar fisuras y complejidades interpretativas que deriven de una falta de cohesión entre los propios instrumentos jurídicos de la Unión.

La BICCIS debe ser muy cuidadosa y valerse de los parámetros acogidos por la Directiva ATAD para nutrirse, en cierta medida, de los resultados obtenidos para actuar con coherencia y cohesión en la implementación de sus medidas, ya que el objetivo común que persiguen es el mismo: luchar conjuntamente con la OCDE en erradicar la erosión de las bases imponibles, aunque una (ATAD) lo haga a través de medidas antierosión en el impuesto sobre sociedades, y otra (BICCIS) lo haga a través de una prioridad fundamental como es la armonización fiscal directa del propio impuesto (en términos generales) de forma que así se cumpla el objetivo principal. Pero ambas directivas (de llegar a culminarse la BICCIS) tienen que cumplir el mismo objetivo: erradicar la erosión de las bases imponibles incidiendo sobre sus factores y, como se desprende de la realidad práctica, a través del impuesto sobre sociedades⁸.

⁷ Como establece la propia Comisión Europea en el considerando (2) de la Directiva ATAD, «es necesario adoptar enfoques estratégicos comunes y una acción coordinada a fin de mejorar el funcionamiento del mercado interior y potenciar al máximo los efectos positivos de la iniciativa contra la BEPS», para continuar diciendo que «... es preciso coordinar las respuestas de los Estados miembros a la hora de aplicar los resultados de las quince acciones de la OCDE contra la BEPS, con el fin de mejorar la eficacia del mercado interior en su conjunto en la lucha contra las prácticas de elusión fiscal».

⁸ Aunque ya nos hemos pronunciado *supra* sobre el asunto de tomar el impuesto sobre sociedades como pivote sobre el que provocar una «revolución» en la fiscalidad comunitaria, en el entendimiento de que el impuesto está desfasado y que es un error procurar una homogeneización de las normas que regulan un impuesto que se ha mostrado francamente desfasado y que, a nuestro juicio, contribuye incluso a erosionar las bases imponibles en los Estados.

Por todo ello, el papel de la Directiva ATAD en la iniciativa de BICCIS es sumamente importante y, además, complementario, y debe seguir influyendo en el proyecto BICCIS a corto y medio plazo, pero sin descuidar por parte de la Comisión y de la Unión las posibles modificaciones que requiriese la propia Directiva ATAD, que ya sabemos que en un entorno tan volátil como la fiscalidad internacional estos asuntos están a la orden del día.

No solo eso; las propuestas de directivas o la iniciativa BICCIS en general deben nutrirse de aquellas directivas o propuestas de directivas (con perspectivas de viabilidad futura) que, en el fondo, persigan erradicar la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios, como pueden ser las directivas que regulen el intercambio de información entre las Administraciones tributarias.

Ejemplo de ello lo son, en tiempos recientes, la propia modificación de la Directiva ATAD mediante la Directiva 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, o la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación.

Es decir, BICCIS ya no debe nutrirse solo de la ATAD sino que, como es lógico, también de aquellas otras directivas que la modifiquen e incorporen o perfeccionen determinados elementos que luchen contra la erosión de las bases imponibles, al igual que sucede con aquellas directivas que regulan el intercambio de información entre las Administraciones tributarias, otro instrumento estrella en el que tanto la OCDE como la Unión Europea han puesto especial énfasis estos últimos años⁹.

Por ello, el camino y sentimiento de colaboración fiscal entre los Estados iniciado por BEPS y apoyado por la Unión Europea, hasta el punto de incorporar sus parámetros en alguno de sus instrumentos (*v. gr.*, ATAD), debe nutrir al proyecto BICCIS para así lograr, primero, su definitiva implementación (lo que está aún por ver) y, segundo, luchar de una manera férrea frente al principal objetivo común: erradicar la erosión de las bases imponibles.

4. PRINCIPALES RESULTADOS OBTENIDOS POR BICCIS

Al contrario de lo que ha sucedido con los resultados BEPS, en los que algunos han obtenido soluciones satisfactorias y otros no, la iniciativa de BICCIS, por unas razones u otras que a continuación expondremos, no puede gozar de una valoración tan exhaustiva.

⁹ Realmente, no solo estas organizaciones; recordemos los acuerdos sobre la base del *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) con los Estados Unidos que, en esencia, constituyen un intercambio (obligatorio) de ciertos datos fiscales de contribuyentes americanos entre las Administraciones tributarias. Si bien, como sabemos, es un instrumento con carácter unilateral, por más que diversos Estados, entre los que se encuentra España, hayan firmado este tipo de acuerdos.

Entre otros motivos, en relación con la propuesta de Directiva de 2011 los resultados son bien conocidos y, en relación con las nuevas propuestas de Directiva BICIS y BICCIS, se encuentran, actualmente, en una situación de incertidumbre.

Por estos motivos, realizaremos una breve valoración global por etapas (las dos en las que han tenido lugar las iniciativas de BICCIS) sin mayor abundamiento.

Por un lado, en la etapa comprendida entre los años 2011 a 2013, es decir, desde que se publicó la propuesta de directiva hasta que derivó en un mecanismo de cooperación reforzada, fue una etapa en la que se inyectó en la Unión Europea un sentimiento de cambio acompañado de esperanza; la esperanza de «revolucionar» los estándares sobre los que se sustenta el impuesto más controvertido en el ámbito de la Unión Europea y el hasta ahora difícil de armonizar, como es el impuesto sobre sociedades.

Articulada en una sola fase de implementación, es decir, directamente a consensuar una BICCIS (algo que se ha solventado, como hemos dicho, en la segunda iniciativa), la firme oposición de determinados Estados condenó a la propuesta de Directiva de BICCIS al más absoluto de los fracasos. También es cierto que el clima de cooperación entre los Estados que se respira ahora a raíz de BEPS (en definitiva, de multilateralismo fiscal) no existía en aquellos años y también probablemente lastró los resultados o, más bien, el hecho de hallarlos.

No obstante, sí que es cierto que *a posteriori* ha servido para, sobre la base de los trabajos desarrollados en la propuesta de Directiva de BICCIS de 2011, construir la «nueva» iniciativa de BICIS y BICCIS, asunto que no es baladí.

Quizás, el mejor resultado es que, sobre la base de un gran fracaso como fue no lograr su implementación, dichos cimientos han construido la «nueva» iniciativa de BICCIS. Por lo tanto, el paso del tiempo ha procurado unos resultados a la propuesta de Directiva de BICCIS de 2011 que, quizás, ni se hubiesen pensado en su momento.

Situados ya a raíz de la publicación del Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades justo y eficaz en la Unión Europea de la Comisión Europea, de junio de 2015, el anuncio (en parte, sorpresivo por los nulos frutos cosechados anteriormente) de que el instrumento estrella de ese plan es la reactivación de la iniciativa de BICCIS, sometido a un nuevo enfoque en el que se han tomado en consideración las experiencias pasadas y enmarcados en un clima post-BEPS de máxima expansión de la colaboración fiscal entre los Estados, se esperan lograr unos resultados mucho más halagüeños.

Así las cosas, ya sabidos los nuevos parámetros sobre los que se configuran las nuevas propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS, el simple hecho de que hayan visto la luz es un éxito en sí mismo ya que los precedentes en el asunto no le auguraban un buen panorama y, a nuestro juicio, constituyen unos resultados satisfactorios.

El único escollo pendiente, y no por ello el menos importante, tendrán que solventarlo los Estados al llegar a acuerdos y consiguiendo definitivamente que vea la luz como directiva. Solo

así se podrá decir que la iniciativa de BICCIS ha obtenido unos resultados satisfactorios y, a partir de ahí, podremos valorar con más elementos de juicio si ha contribuido a erradicar o no la erosión de las bases imponibles en los Estados o ha conseguido, por fin, la armonización fiscal directa.

Hasta entonces, no nos apresuraremos a dar soluciones mágicas ni a aventurarnos en juicios sin fundamento, ya que habrá que esperar futuros acontecimientos para pronunciarse al respecto.

5. VALORACIÓN CRÍTICA

5.1. SOBRE EL CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPAL OBJETIVO PROPUESTO

El objetivo principal del Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades más justo y eficaz en la Unión Europea de junio de 2015, impulsor de la «nueva BICCIS», era crear unas condiciones de igualdad para el entorno empresarial y, principalmente, para reformular los parámetros sobre los que se configuraba el impuesto sobre sociedades en la Unión Europea a fin de que respondiese a la realidad económica real llevada a cabo por cada empresa en un territorio. Es decir, en sintonía con lo ya desarrollado por BEPS, que permita un mejor reparto de la potestad tributaria a fin de que los beneficios tributen allí donde se generen.

Así, la propuesta o iniciativa de BICCIS pretende establecer, en dos fases, primero, una base imponible común del impuesto sobre sociedades para, segundo, conseguir la consolidación de la misma, articulando así un impuesto sobre sociedades en la Unión Europea más homogéneo que sirva, por un lado, para cumplir con ese viejo anhelo de la armonización fiscal directa y, por otro, como instrumento de lucha frente a la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios.

En relación con el primer objetivo de BICCIS, la búsqueda de esa ansiada armonización fiscal (no olvidemos que el tema viene de antiguo, desde los trabajos en el seno de la Comunidad Económica Europea), parece evidente que al menos de forma parcial, se conseguiría si BICCIS ve la luz en una directiva traspuesta por los Estados miembros que contenga los parámetros en los que actualmente se configura. Y decimos parcialmente ya que determinados elementos del impuesto como, *v. gr.*, la fijación de un tipo mínimo de gravamen, por ser un tema sumamente delicado y que se adentra de pleno en la soberanía fiscal de los Estados, no se contempla.

En relación con el segundo objetivo de BICCIS (luchar contra la erosión de las bases imponibles), que ya lo hemos descrito anteriormente como objetivo indirecto por ser más una consecuencia de si BICCIS llega a buen puerto más que una pericia del propio instrumento, parece lógico pensar que si se articula en una directiva y se traspone en los Estados miembros se cegarán, en gran parte, al menos en territorio de la Unión, los canales a través de los cuales las multinacionales articulan sus estrategias de planificación fiscal agresiva encontrando cobijo en determinados territorios cuyos sistemas fiscales ofrecen una tributación final sustancialmente menor.

Es decir, es razonable entender que si se homogeneiza el impuesto sobre sociedades en la Unión Europea de forma que ciertas normas de cálculo del mismo en los Estados miembros sean idénticas, ello dificultará en gran medida la explotación de las lagunas y fricciones entre los ordenamientos jurídico-tributarios de la Unión Europea por según qué entes interesados; aunque ya hemos hecho una reflexión anteriormente en el sentido de que obviamente por su ámbito competencial solo sería aplicable en los Estados miembros, no pudiendo interactuar en aquellos ordenamientos jurídico-tributarios *ad extra* de la Unión Europea. Pero, al menos, en un plano teórico, contribuiría a impedir en cierta medida la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento descontrolado de los beneficios a otros territorios de nula o baja tributación.

Por ello, parece que, si llegan a buen puerto las propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS, los dos objetivos que pretende lograr, el directo, la armonización fiscal de la imposición directa, y el indirecto, luchar contra la erosión de las bases imponibles, a falta de unos resultados, aunque sean parciales, puede llegar a suceder, aunque debemos ser cautos y esperar futuros acontecimientos para pronunciarnos con mayores elementos de juicio.

5.2. SOBRE EL NUEVO ROL DE BICCIS EN LA UNIÓN EUROPEA

Es evidente que la «nueva BICCIS» no se configura del mismo modo que la propuesta de Directiva de 2011 que fracasó.

La Comisión Europea ha tomado cartas en el asunto y ha tenido en cuenta las experiencias pasadas de forma que, tomando como base la experiencia de 2011 y con la lección ya aprendida, articula un nuevo instrumento sobre la base de lo positivo ya trabajado previamente.

El nuevo enfoque otorgado por la Comisión a la iniciativa de BICCIS, no ya solo por dividirla en dos fases, sino por la modificación y solución de los principales focos de conflicto, sitúa a la nueva BICCIS en un plano de absoluta expectación en el entorno de la Unión Europea.

Aunque todavía sean propuestas de directivas, parece claro que la BICCIS puede ser el instrumento estrella en la fiscalidad de la Unión Europea los próximos años y la propia Comisión Europea está poniendo empeño en ello, en el entendimiento de que concluir tan importante proyecto a nivel europeo puede suponer el nacimiento de una nueva era.

Así, la BICCIS pretende ser el estandarte estrella en materia de fiscalidad los próximos años y deberá lidiar con otro tipo de directivas y, en cierto modo, «alimentarse» de ellas en un sentido de cohesión, ya que deben hilar muy fino a la hora de recoger los parámetros comunes, implementarse, cumplimentarse y coordinarse para lograr los objetivos comunes que impregnan a la Unión Europea.

En este sentido, si bien la BICCIS está llamada a ser el instrumento de *hard law* estrella en la fiscalidad europea a medio y largo plazo, debe coordinar los esfuerzos con otro tipo de direc-

tivas, como la ATAD y sus posibles modificaciones, a fin de que la lucha frente a la erosión de las bases imponibles en el territorio comunitario sea firme y uniforme.

Así las cosas, a pesar del rol innegable que previsiblemente pueda tener la BICCIS, no hay que olvidar que todo comienza a raíz de la BEPS; es decir, en cierta medida, si la BICCIS llega a ocupar el rol mencionado anteriormente será deudora, en su justa medida, del Plan de Acción BEPS de la OCDE por impulsar un clima de cambio de los paradigmas fiscales y de cooperación entre los Estados que ha llevado, entre otras cosas, a replantear los cimientos que sustentan al actual sistema de fiscalidad internacional y, por ende, a replantearse los cimientos en el plano europeo, siendo la reactivación de la BICCIS buen ejemplo de ello.

5.3. SOBRE SI HA CONTRIBUIDO (O VA A CONTRIBUIR) A ERRADICAR LOS FACTORES QUE EROSIONAN LAS BASES IMPONIBLES EN LOS ESTADOS

La cuestión en ese asunto es la siguiente: ¿la BICCIS conseguirá incidir sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados de tal forma que los erradique?

Por el periodo temporal, actualmente no podemos más que decir que, a falta siquiera de una directiva como tal, evidentemente que no ha contribuido a lograr ningún resultado frente a los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados, siendo un razonamiento impulsado por las circunstancias actuales de negociación de las propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS.

Ahora bien, si llega a buen puerto como directivas y se trasponen en los Estados miembros, ¿lo hará? En parte, somos de la opinión de que es una consecuencia de la propia implementación de la iniciativa de BICCIS como ya hemos sostenido con anterioridad; dificultar la articulación de las estrategias de planificación fiscal cegando los canales aprovechados por las multinacionales e imposibilitando, también, que se aprovechen de ciertos sistemas fiscales ventajosos, es evidente que conseguiría, en cierta medida, un entorno más hostil para este tipo de estrategias fiscales en la Unión Europea.

Igual que directamente no incide sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados; en todo caso, pudiera ser que lo hiciera sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva por cuanto un impuesto sobre sociedades más homogéneo que responda a la verdadera realidad económica y empresarial tiene como perjudicadas a las estrategias de planificación fiscal agresiva.

Sin embargo, *stricto sensu* no ataca a los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados ya que, tomando un argumento algo simplista, su objetivo es conseguir una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades para conseguir una mayor cohesión en la Unión Europea al respecto, por más que indirectamente se consiguiese luchar contra la erosión de las bases imponibles.

Por este motivo decimos que directamente no incide sobre los factores, ni fundamentales ni cualesquiera otros que producen la erosión de las bases imponibles en los Estados, es más bien una consecuencia de su implementación. Así, la BICCIS no incide directamente sobre los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados, si bien ello no quiere decir que indirectamente no lo haga, como así sucede, ya que si llega a buen puerto y se impide la articulación de las estrategias de planificación fiscal agresiva que erosionan las bases imponibles, se está logrando el objetivo principal y querido por todos; asunto que no es nada desdeñable y que, en definitiva, quizás es lo que tenga más valor: la lucha firme contra la erosión de las bases imponibles, ya se logre su consecución por vía directa o indirecta.

5.4. SOBRE EL MOMENTO TEMPORAL ADECUADO PARA IMPLEMENTARLO: LOS VIENTOS FAVORABLES DEL CONTEXTO «POST-BEPS»

Aunque se ha ensalzado la actuación de la Comisión Europea al proponer una reactivación del fallido proyecto de BICCIS, existe una serie de elementos externos que, en cierta medida, han impulsado a la Comisión a tomar dicha decisión.

Es que, en este asunto, ¿alguien duda de que sin la OCDE, su Plan de Acción BEPS y los resultados del mismo no podría haberse infundido ese sentimiento de cambio y revolución que ha impulsado a la Comisión a reactivar la iniciativa de BICCIS? Evidentemente, sin BEPS y, sobre todo, sin sus resultados finales generalmente satisfactorios, el clima resultante no hubiese sido proclive a proponer más «revoluciones fiscales».

El clima de cooperación al que asistimos en esta conocida doctrinalmente como «era post-BEPS», en el que la colaboración fiscal entre los Estados y, en definitiva, el multilateralismo con carácter fiscal ha favorecido, primero, que la propia Unión Europea haya apoyado al proyecto BEPS desde sus inicios incorporando parte de sus recomendaciones en instrumentos jurídicos vinculantes de *hard law* como la Directiva ATAD y, en cierta medida, siguiendo los parámetros BEPS; y segundo, que de esta nueva cooperación fiscal entre ambas organizaciones supranacionales, aunque tan diferentes en su configuración, haya nacido un nuevo ciclo en la fiscalidad internacional del que la Unión Europea se verá, creemos y sostenemos, previsiblemente muy favorecida.

Sin embargo, ello no es óbice para volver a remarcar que los vientos favorables que soplaban a favor de la cohesión tributaria han sido aprovechados por la Comisión en el momento temporal oportuno para recuperar tan loable iniciativa que, insistimos, sin la labor previamente desarrollada por la OCDE con BEPS no creemos que hubiese podido producirse, ya que el clima general de cooperación que logró BEPS ha promovido este tipo de iniciativas y el sentimiento de cambio en la comunidad internacional.

Aun así, se debe ensalzar el proyecto BICCIS de la Comisión ya que, no olvidemos, el Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades más justo y eficaz en la Unión Eu-

ropea se publicó en junio de 2015; es decir, que no esperó a comprobar los resultados definitivos de BEPS contenidos en sus *Final Report Action by Action*, lo que es francamente reseñable, ya que supuso una apuesta muy arriesgada y podría haberse dado el caso de que BEPS no encontrase, en términos generales, soluciones eficaces y que estas unidas al clima que se hubiese generado lastrasen también, de nuevo, la reactivación de la BICCIS.

Por ello hay que destacar el papel (en cierto modo) de líder de la propia Comisión Europea a la hora de arriesgar con la reactivación de un proyecto que, vistos sus precedentes, no auguraba un buen futuro, más si cabe antes de saber los resultados BEPS, y merece todo nuestro reconocimiento y no nos cabe duda de que la Comisión ha salido reforzada de cara a su rol en este asunto.

6. VALORACIÓN FINAL

En términos generales, los esfuerzos llevados a cabo en el seno de la Unión Europea son innegables y, en cierta medida, es deudora de la valentía y coraje de la OCDE, ya que pocos eran los que podían atisbar antes de los resultados BEPS que una nueva propuesta de BICCIS en la Unión Europea iba a tener resultados; más si nos detenemos en el infructuoso precedente de 2011.

En este sentido, el Plan de Acción para la creación de un impuesto sobre sociedades justo y eficaz de junio de 2015 continuó el camino iniciado por la OCDE con el firme convencimiento de que una BICCIS es una solución fiscal ideal en la Unión Europea para conseguir, primero, la definitiva armonización (aunque sea, parcial) de la armonización directa y, segundo, una lucha y respuesta a las situaciones de erosión de las bases imponibles y desplazamiento de los beneficios. Es decir, existía un primer objetivo principal y un segundo objetivo que derivaría de la implementación definitiva como directiva (si llega a producirse).

No nos cabe duda de que el enfoque otorgado a la «nueva» BICCIS ha gozado de gran aceptación en la Unión Europea, aprendiendo de errores pasados y de experiencias tanto fructíferas como no tanto de otras organizaciones internacionales, como la propia OCDE.

Aunque quedan, por un lado, cuestiones técnicas sumamente importantes a las que habrá que poner atención, *v. gr.*, cómo se articulará la nueva fórmula de reparto, lo que consideramos fundamental ya que determina el porcentaje de ingresos que se distribuye entre los Estados incidiendo directamente en la soberanía fiscal de los mismos y, por otro, otras cuestiones no tan técnicas sino más bien elementales, como es el respaldo que en momentos cruciales debe tener el proyecto y, sobre todo, las propuestas de Directivas de BICIS y BICCIS. Aunque somos de la opinión que será mayor que el obtenido en 2011, no nos cabe la menor duda.

Y tampoco nos cabe la menor duda de que el clima de cooperación internacional que inició la OCDE con la publicación del Plan de Acción BEPS y los resultados posteriormente obtenidos nos lleva, actualmente, a hablar de una colaboración fiscal entre los Estados sin precedentes donde las soluciones fiscales multilaterales están al alza.

En efecto, entendemos que de este clima de cooperación se ha aprovechado la Comisión Europea al promover la reactivación del sistema BICCIS y que, de no haberse producido el Plan de Acción BEPS ni, por supuesto, los satisfactorios resultados generales del Plan, no se hubiese podido siquiera plantear la recuperación de un proyecto como BICCIS con tales precedentes negativos.

Dicho esto, el sistema de BICCIS en la Unión Europea, de llegar a buen puerto en formato de directiva y posterior transposición por los Estados, sería sumamente beneficioso para el sistema de fiscalidad europeo tanto, por una parte, para conseguir (parcialmente) ese anhelo de la armonización fiscal directa como, por otra, si llega a conseguirse, que ello sirva como lucha frente a la erosión de las bases imponibles ya que, *de facto*, si llega a implementarse cegará ciertos canales que las empresas y grupos multinacionales aprovechan para articular sus estrategias de planificación fiscal agresiva, ya que desaparecerá la mayoría de lagunas y fricciones entre los ordenamientos jurídico-tributarios de la Unión Europea al armonizar los parámetros sobre los que se constituye el impuesto sobre sociedades y la tributación de las empresas por el mismo.

Así, destacar que en sí misma la iniciativa de BICCIS no es un instrumento antierosión como lo pudiera ser la Directiva ATAD, sino más bien un instrumento armonizador que puede derivar, si obtiene buenos resultados, en un instrumento que sirva para luchar contra la erosión de las bases imponibles; asuntos que son bien distintos.

En otro orden de cosas, entendemos que profundizar en la lucha frente a la erosión de las bases imponibles en la Unión Europea a través de un impuesto sobre sociedades profundamente desfasado y más propio de los sistemas fiscales del siglo XX es un profundo y magno error de la Comisión y Unión Europea¹⁰.

No parece lo más lógico que si el propio impuesto sobre sociedades posee unos elementos obsoletos, y producto (en parte) de este problema las empresas y grupos multinacionales se aprovechan para erosionar sus bases imponibles y trasladar los beneficios a otros territorios (es decir, que es un factor que erosiona las bases imponibles en los Estados), seguir profundizando en el error y, ya no solo eso, otorgarle una posición de privilegio.

No creemos adecuado «perfeccionar el error» de armonizar un impuesto sobre sociedades obsoleto que necesita de una profunda reflexión que vaya desde su sentido actual en el contexto internacional hasta sus elementos esenciales, ya que somos de la opinión de que, en los tiempos actuales, el impuesto sobre sociedades es más un problema que una solución. Y por ello creemos que profundizar en soluciones basadas en un impuesto desfasado no es la mejor solución.

¹⁰ Como ya puso de manifiesto Di Pietro, A. (2009, p. 13), «... la actualidad (en 2009), en consecuencia, muestra una crisis de los impuestos nacionales sobre sociedades. Permanece en cambio la confianza comunitaria en la estructura jurídica y en la función de estos impuestos», situación que se mantiene en la actualidad y de la que lamentamos sentir del razonamiento esgrimido por la Comisión de la confianza en el impuesto.

Dicho esto, ello no es óbice para que elogiemos todo el esfuerzo de la Comisión en reactivar el sistema de BICCIS y que no consideremos que, de llegar a buen puerto, sea sumamente beneficioso para conseguir una mayor tributación real conforme a los beneficios generados en cada territorio y que, de hecho, la BICCIS sea el instrumento estrella en materia de fiscalidad europea de los próximos años. Es más, quizás en no demasiado tiempo se hable en Europa de la época «post-BICCIS» tras su implementación definitiva.

Mientras tanto habrá que ser cautos y esperar acontecimientos, aunque esperamos que los acuerdos entre los Estados que se produzcan lleguen a buen puerto y se afiance esa cohesión tributaria y colaboración fiscal entre los Estados que venimos experimentando.

Referencias bibliográficas

- Botella García-Lastra, C. (2016). *Armonización de la BICCIS y su incidencia en el sistema tributario español*. Navarra: Aranzadi.
- Calvo Vérguez, J. (2017). La aprobación de la Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) y su incidencia en el marco comunitario: Principales líneas de actuación. *Forum Fiscal*, 232.
- De Broe, L. y Beckers, D. (2017). The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC Tax Review*, 26(3).
- Di Pietro, A. (2009). El futuro del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. *Nueva Fiscalidad*, 6.
- Escribano, E. (2017). ¿Se ha equivocado el proyecto BEPS en el planteamiento? Los paradigmas de la fiscalidad internacional que no han sido cuestionados. En AA. VV., *El plan de acción sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y UE*. Navarra: Aranzadi.
- García-Torres Fernández, M. J. (2017). Previsión del impacto armonizador de la propuesta de directiva de BICCIS 2016 a la luz de nuestro Impuesto sobre Sociedades. *Quincena fiscal*, 7.
- Ginevra, G. (2017). The EU Anti-Avoidance Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU level. *Intertax*, 45(2).
- Gutiérrez Lousa, M. (2010). Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. En AA. VV. *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Madrid: CEF.
- Hinojosa Torralvo, J. J. (2012). El fraude fiscal: una lucha de contrastes. En J. J. Hinojosa Torralvo (Dir.) y M. A. Luque Mateo (Coord.), *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier.
- López Ribas, S. (2016). Directiva contra las prácticas de elusión fiscal. *Crónica tributaria*, 17-18.
- Magraner Moreno, F. J. (2014). La BICC: un gran proyecto con un final incierto. En F. Adame Martínez y J. Ramos Prieto, *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Panayi, C. (2016). The compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU LAW. *Bulletin for International Taxation*.

- Pita Grandal, A. M. (2016). Iniciativas internacionales y de la UE con finalidad antielusiva y su incidencia en el ordenamiento interno. En AA. VV., *Conflictos actuales en Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi.
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017). Reflexiones sobre los convenios fiscales multilaterales para evitar la doble no imposición: el instrumento multilateral BEPS y las tendencias actuales. *RCyT. CEF*, 404.
- Torregrosa Carné, M.^a D. (2016). Base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, reactivación del proyecto. La propuesta de Directiva de BICCIS. En A. I. González González (Dir.), *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*. Oviedo: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.

La resolución de litigios fiscales en la Unión Europea

Jesús Félix García de Pablos

Doctor en Derecho

Profesor de la Escuela de Práctica Jurídica. UCM

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UNED

EXTRACTO

La Directiva 1852/2017/UE del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, tiene como objetivo conseguir que la resolución de esos litigios sea realizada de una manera justa, transparente y eficaz en el espacio europeo. Esta Directiva determina los mecanismos y los procedimientos para la resolución de los litigios tributarios derivados de la aplicación de los tratados bilaterales, lo que hará posible una mejor configuración del mercado interior.

Palabras clave: interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición; resolución de conflictos tributarios; el arbitraje internacional en la fiscalidad transnacional.

Fecha de entrada: 01-02-2018 / Fecha de aceptación: 07-03-2018

The resolution of tax litigation in the European Union

Jesús Félix García de Pablos

ABSTRACT

Council Directive 1852/2017/EU of 10 October 2017, relating to the mechanisms for resolving tax disputes in the European Union, aims to ensure that the resolution of these disputes is carried out in a fair, transparent way and effective in the European space. This Directive determines the mechanisms and procedures for the resolution of tax disputes arising from the application of the bilateral treaties, which will make possible a better configuration of the internal market.

Keywords: interpretation and application of the agreements to avoid double taxation; resolution of tax disputes; international arbitration in transnational taxation.

Sumario

- I. Introducción
 - II. La Directiva 1852/2017/UE del Consejo
 - III. Procedimientos de resolución de litigios
 - 3.1. Procedimiento amistoso
 - 3.2. Resolución del litigio por la Comisión Consultiva o por la Comisión alternativa de litigios
 - A) Resolución del litigio por la Comisión Consultiva
 - B) Comisión de resolución alternativa de litigios
 - C) Resolución de litigios promovidos por particulares y empresas de menor tamaño
 - 3.3. Decisión definitiva
 - IV. Derecho español y resolución de litigios en la Unión Europea
 - V. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

García de Pablos, J. F. (2018). La resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. *RCyT. CEF*, 422, E1-E29.

I. INTRODUCCIÓN

La resolución amistosa de los conflictos tributarios y el arbitraje internacional habían sido descartados anteriormente por la negativa de los Estados a ceder su soberanía en el ámbito tributario. Sin embargo, la globalización e internacionalización de la economía, así como el incremento progresivo de la complejidad fiscal internacional, han llevado a la comunidad internacional a introducir nuevos procedimientos para la resolución de las cuestiones litigiosas, en materia comercial y sobre doble imposición internacional.

Uno de los principios del Derecho Internacional es el de la libre elección de los medios de resolución de las controversias¹, entre la negociación, la mediación de un tercero imparcial², la conciliación, los medios jurisdiccionales y el arbitraje a través de una decisión de un tercero basada en derecho y jurídicamente obligatoria³. Por lo que, dentro de la Unión Europea, resultaba imprescindible la fijación de los mecanismos y de los procedimientos para la resolución de los litigios tributarios derivados de la aplicación de los tratados bilaterales, que hicieran posible una mejor configuración del mercado interior.

Era necesaria, por tanto, la creación de mecanismos dentro de la Unión Europea con la finalidad de garantizar la resolución efectiva de los litigios relacionados con la interpretación y aplicación de los tratados fiscales bilaterales, y en particular de los litigios en materia de doble imposición y que no se resolvían de una manera efectiva y oportuna. Por lo cual ha sido necesaria la aprobación de la Directiva 1852/2017/UE del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (en adelante Directiva), con el objetivo de conseguir mayor transparencia y reforzar los mecanismos contra el fraude fiscal, al mismo tiempo que garantizar que la resolución de litigios sea realizada de una manera justa, transparente y eficaz⁴.

El nuevo marco normativo introduce unos procedimientos de resolución de litigios en el ámbito tributario que al mismo tiempo garanticen la seguridad jurídica, la eficacia y la justicia de los sistemas tributarios en la Unión Europea, respetando los derechos fundamentales reconocidos, en particular en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁵, y concretamente el pleno respeto del derecho a un juicio justo y a la libertad de empresa.

¹ Casanovas, O. y Rodrigo, Á. J. (2015, p. 319).

² Díez de Velasco Valejo, M. (2009, p. 927).

³ Díez de Velasco Valejo, M. (2009, p. 935).

⁴ Directiva que podrá ser desarrollada por medidas de la Unión Europea, de acuerdo con el principio de subsidiariedad, establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea, para establecer un procedimiento eficaz y eficiente para resolver los litigios en materia de doble imposición en el correcto funcionamiento del mercado interior.

⁵ Diario Oficial de la Unión Europea c 364, 18 de diciembre de 2000.

La resolución de los litigios fiscales relativos a la doble imposición, sobre la base de la interpretación y aplicación de los tratados fiscales bilaterales, debe alcanzarse mediante la tramitación de un procedimiento iniciado por una persona interesada a través de la presentación de una reclamación ante los Estados miembros afectados de cara a la resolución del litigio por un procedimiento amistoso⁶.

En segundo lugar, de no llegarse a un procedimiento amistoso en un plazo de dos años, el litigio en cuestión debe someterse al procedimiento de resolución de litigios propiamente al que se refiere la citada Directiva, si bien sobre la base de diversos métodos, por un lado, a través de unas estructuras *ad hoc*, o, por otro, mediante estructuras más permanentes. Resolución sobre la base de comisiones consultivas formadas por representantes de las Administraciones fiscales afectadas y de personalidades independientes, o bien por comisiones de resolución alternativa de litigios, dado que esta última fórmula va a permitir una mayor flexibilidad en la elección del método de resolución del litigio tributario. Además, los Estados miembros podrán elegir, por medio de un acuerdo bilateral, y así utilizar cualquier otro procedimiento de resolución de litigios, como el procedimiento de arbitraje de la «oferta definitiva» (arbitraje de la «última mejor oferta»), para resolver el litigio de una manera vinculante.

Procedimientos que se someten a una serie de plazos de resolución y trámites procedimentales, así como de otra manera se simplifican tales trámites para las personas y las microempresas y pequeñas y medianas empresas para evitar una menor carga administrativa.

En tercer lugar, las Administraciones tributarias de los Estados deberán seguidamente tomar una decisión vinculante por referencia al Dictamen de la Comisión Consultiva o de la Comisión de resolución alternativa de litigios, prevista en la Directiva.

Directiva que ha de aplicarse a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta (IRPF, IS, ISD) y patrimonio, sobre la aplicación de tratados fiscales bilaterales y del Convenio de Arbitraje de la Unión (90/436/CEE).

II. LA DIRECTIVA 1852/2017/UE DEL CONSEJO

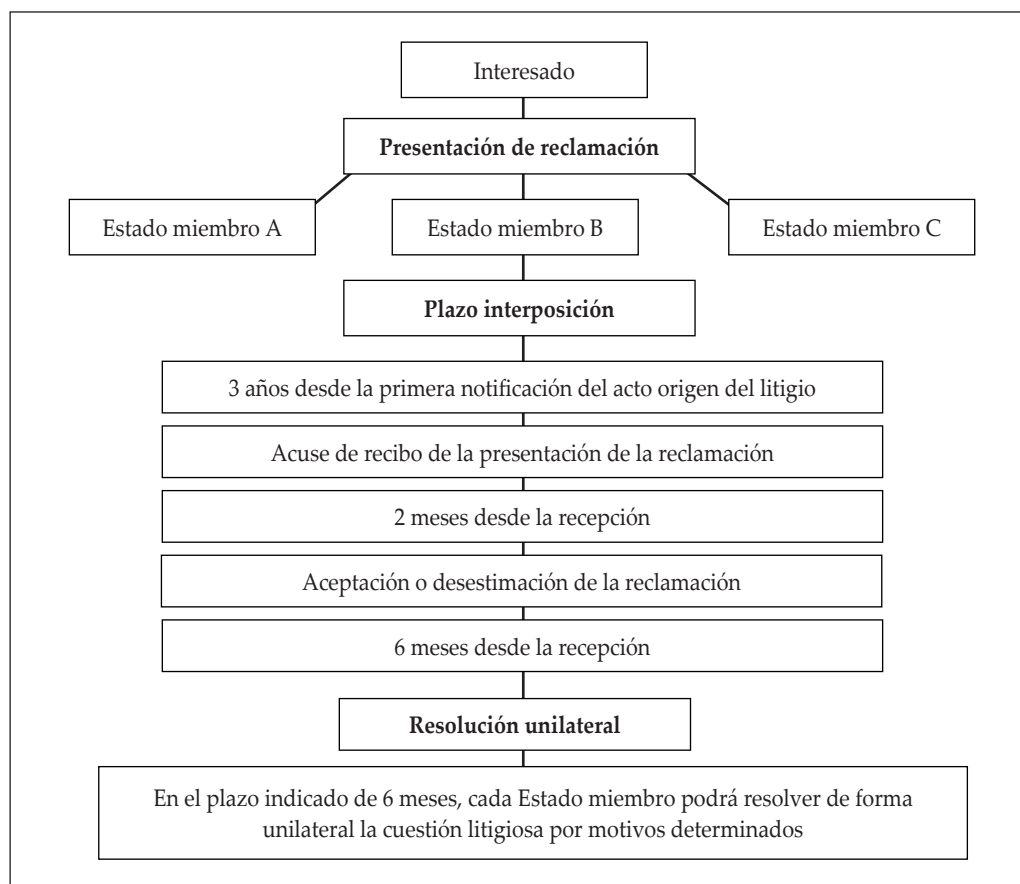
Las situaciones en que los diferentes Estados miembros aplican o interpretan de modo diferente las disposiciones de los acuerdos y convenios fiscales bilaterales para la Unión Europea pueden crear graves obstáculos para las empresas que operan a escala transfronteriza desde el punto de vista comunitario. Es decir, pueden generar una carga fiscal excesiva a las empresas y establecer distorsiones e ineficacias económicas, así como incidir negativamente en las inversiones transfronterizas. Conclusiones que han de hacerse extensibles a la aplicación e interpre-

⁶ Los Estados pueden resolver el litigio, por fórmulas alternativas no vinculantes, como la mediación y la conciliación, durante las fases finales del periodo del procedimiento amistoso.

tación del convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE)⁷, llamado Convenio de Arbitraje de la Unión⁸.

Para evitar esas distorsiones, la Directiva⁹ ha establecido las normas correspondientes a un mecanismo de resolución de litigios entre los Estados miembros, cuando dichos litigios surjan de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio. Igualmente establece los derechos y las obligaciones de las personas afectadas cuando se produzcan los citados litigios (*cuestiones en litigio*).

Cuadro 1. Inicio del procedimiento



⁷ Diario Oficial de las Comunidades Europeas n.º L 225, de 20 de agosto de 1990.

⁸ En materia de precios de transferencia y a la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.

⁹ Diario Oficial de la Unión Europea n.º L 265, de 14 de octubre de 2017.

La indicada Directiva reconoce a toda persona física o jurídica afectada a presentar una reclamación sobre una cuestión en litigio a cada una de las autoridades competentes y de cada uno de los Estados miembros afectados en la que se solicite la resolución de la misma. El plazo de que dispone será de tres años para su presentación a partir de la recepción de la primera notificación de la acción que produzca o vaya a producir una cuestión en litigio, independientemente de que dicha persona utilice o no las vías de acción judicial disponibles en el derecho nacional de alguno de los Estados miembros afectados. Para ello, la persona afectada deberá presentar simultáneamente la reclamación con la misma información a cada autoridad competente, y deberá indicar en la reclamación cuáles son los otros Estados miembros afectados¹⁰.

Cada autoridad competente acusará recibo de la reclamación en el plazo de dos meses desde su recepción, al mismo tiempo que deberá informar de la recepción de la reclamación a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados en el plazo de dos meses desde dicha recepción y de la(s) lengua(s) que se pretende(n) utilizar en sus comunicaciones durante los correspondientes procedimientos.

Para ser aceptada desde un principio, la reclamación deberá contener la siguiente información hacia las autoridades competentes de cada uno de los Estados miembros afectados:

- a) Identificación de las personas afectadas que hayan presentado la reclamación a las autoridades competentes, así como a cualquier otra persona afectada.
- b) Los periodos de liquidación de que se trate.
- c) Los hechos y circunstancias del caso litigioso y, más específicamente, la naturaleza y la fecha de realización de las actuaciones origen del litigio (como la renta percibida en el otro Estado miembro y de la inclusión de esta en la renta imponible del otro Estado miembro), y el importe en las monedas de los Estados afectados, con copia de los pertinentes documentos.
- d) Normas nacionales aplicables y los acuerdos o convenios por lo que se dispone la eliminación de la doble imposición sobre la renta y, en su caso, el patrimonio, en la cuestión de que se trate¹¹.
- e) La información de la persona afectada que haya presentado la reclamación a las autoridades competentes sobre:
 - Una explicación del motivo por el que la persona afectada considera que existe una cuestión en litigio.

¹⁰ El interesado deberá presentar la reclamación en cada Estado miembro afectado en una de las lenguas oficiales del Estado, o en cualquier idioma que ese Estado acepte.

¹¹ Si haya más de un convenio, deberá especificar el acuerdo interpretado a efectos de la cuestión litigiosa.

- Los detalles de los recursos y procedimientos iniciados por la persona afectada, referida a las operaciones y de las resoluciones judiciales dictadas sobre la cuestión en litigio.
 - Compromiso de la persona afectada de responder a todos los requerimientos formulados por la autoridad competente y de facilitar la documentación pertinente.
 - Copia de la notificación del acuerdo de liquidación definitiva, del acta de la Inspección o de otro documento equivalente que recoja la cuestión litigiosa y copia de cualquier otro documento de las autoridades tributarias referentes a dicha cuestión, cuando proceda.
 - Información sobre cualquier reclamación presentada por la persona afectada en el marco de otro procedimiento amistoso o procedimiento de resolución de litigios y el compromiso expreso de que cumplirá con la obligación de poner término a estos últimos procedimientos¹².
- f) Cualquier otra información adicional específica que sea solicitada por las autoridades nacionales y que se considere necesaria para la resolución de la controversia.

Las autoridades de cada uno de los Estados miembros afectados podrán solicitar esta última información adicional en el plazo de tres meses a partir de la recepción de la reclamación, al mismo tiempo que podrán solicitar información adicional durante el procedimiento amistoso previsto en el artículo 4 de la Directiva. La persona interesada que reciba uno de estos requerimientos de información deberá cumplimentarlo en el plazo de tres meses a partir de la recepción, junto con el envío de copia de la respuesta a los demás Estados afectados.

Por tanto, una vez recepcionada la solicitud, cada uno de los Estados miembros deberá resolver sobre la aceptación o la desestimación de la reclamación en el plazo de seis meses desde dicha recepción o en el plazo de seis meses desde la recepción de la información complementaria indicada en el párrafo anterior, si esta es posterior. Al mismo tiempo deberá informarse rápidamente a las personas afectadas y a los demás Estados miembros.

De forma que en el plazo(s) señalado en el párrafo anterior, cada Estado miembro podrá resolver de forma unilateral, sin la participación de los Estados miembros de que se trate y, en tal supuesto, la autoridad de resolución deberá notificar la misma a la persona afectada y a los Estados miembros afectados, tras lo cual concluirán los procedimientos contemplados en la citada Directiva.

No obstante dicha Directiva prevé que, en caso de desistimiento de la reclamación presentada, el interesado deberá notificarlo de forma simultánea a todos los Estados afectados. Desistimien-

¹² Artículo 16.5 de la Directiva.

to que pondrá fin de forma automática a todos los procedimientos previstos en dicha Directiva, debiendo los Estados informar a los demás Estados miembros afectados.

Además, en el caso de que, por cualquier razón, la cuestión litigiosa dejase de existir, los indicados procedimientos terminarán inmediatamente, debiendo los Estados afectados informar al interesado de las razones al efecto.

Finalmente, esta Directiva hace una salvedad en el sentido de que en estas cuestiones será aplicable también la normativa nacional sobre protección de la información, así como de la protección del secreto comercial, empresarial, industrial o profesional o de los procedimientos comerciales.

III. PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS

Se ha señalado anteriormente que los Estados miembros afectados deberán presentar una decisión sobre la aceptación o desestimación de la reclamación dentro del plazo general de seis meses a partir de la recepción de la misma (desde la entrega de la documentación complementaria, si es posterior).

Además cada uno de los Estados tiene capacidad dentro del indicado plazo de seis meses para resolver el litigio de forma unilateral, sin la participación de los demás Estados. No obstante, la resolución desestimatoria deberá estar justificada en los siguientes motivos:

- a) Que la reclamación carezca de la información exigida para su tramitación, antes señalada, de acuerdo con el artículo 3.3 de la Directiva (identificación del interesado, concepto y periodos de liquidación, normativas nacionales, etc.), o bien que no se haya presentado en plazo la información complementaria requerida.
- b) Que no haya cuestiones en litigio.
- c) Que se haya presentado la reclamación fuera del plazo de tres años a partir de la recepción de la primera notificación del acto objeto del litigio.

En caso contrario, los Estados miembros aceptarán la reclamación de forma expresa. No obstante, en el caso de que los Estados no resuelvan en el indicado plazo de seis meses, se considerará por silencio positivo que el Estado en cuestión la acepta.

Mientras que si todos los Estados desestiman la reclamación, el interesado tendrá derecho a interponer el correspondiente recurso contra la decisión del Estado de que se trate conforme a su normativa nacional. Es decir, que el legislador español ha de determinar si la inadmisión es impugnabile en vía económico-administrativa o directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

En efecto, si el interesado interpuso recurso contra la desestimación, no podrá presentar la solicitud de constitución de la Comisión Consultiva en el caso de que la reclamación haya sido desestimada por al menos un Estado miembro, en los siguientes casos:

- a) Cuando la decisión estuviese recurrida con arreglo a la normativa nacional del Estado miembro de que se trate.
- b) Cuando la resolución desestimatoria pudiera ser recurrida con arreglo al procedimiento de recurso de los Estados miembros de que se trate.
- c) Cuando una decisión desestimatoria haya sido confirmada con arreglo al procedimiento de recurso planteado de acuerdo con la normativa nacional (letra a), pero no sea posible establecer excepciones a la resolución del tribunal correspondiente u otros órganos judiciales en cualquiera de los Estados miembros de que se trate.

Por tanto, en el caso de que se haya ejercido el derecho de recurso conforme al derecho nacional, la resolución judicial se tendrá en cuenta a efectos de la solicitud del interesado para la resolución de litigios por la Comisión Consultiva.

El procedimiento de resolución de litigios se estructura de la siguiente manera: en primer lugar, la resolución amistosa y, en su defecto, a través de las Comisiones Consultivas o de las Comisiones de resolución alternativa de litigios.

3.1. PROCEDIMIENTO AMISTOSO

En el supuesto de que las autoridades de los Estados miembros afectados hubieran decidido aceptar la reclamación presentada, estos Estados deberán procurar solucionar la cuestión en litigio de mutuo acuerdo en el plazo de dos años a partir de la última notificación referida a la aceptación de la reclamación de uno de los Estados miembros. Plazo que podrá prorrogarse por un periodo adicional de un año a petición de una autoridad competente de un Estado miembro afectado dirigida a los demás Estados afectados, siempre que se justifique por escrito por parte del Estado solicitante.

Por tanto, en el supuesto de que se llegara a un acuerdo de resolución del litigio dentro del plazo general de dos años, antes indicado, cada uno de los Estados miembros deberá notificar sin demora el citado acuerdo a la persona interesada, como decisión vinculante para el mencionado Estado y ejecutable por la persona afectada, siempre que esta acepte dicha decisión y renuncie al derecho a utilizar las acciones judiciales, en su caso.

Si los procedimientos judiciales se hubieran iniciado, la referida decisión pasará únicamente a ser vinculante y ejecutable una vez que la persona interesada aporte pruebas a los Estados miembros afectados de que se han adoptado medidas para poner fin a dichos procedimientos. El plazo máximo de entrega de dichas pruebas será de 60 días desde la notificación por el Estado que haya notificado la decisión señalada a la persona interesada. Por lo que, una vez acreditada la solicitud de finalización de los procedimientos judiciales (desistimiento), la decisión será inmediatamente ejecutiva, con independencia de cualquier plazo fijado por el derecho interno de los

Estados miembros de que se trate. Es decir, que si se llega a un acuerdo amistoso, dicho acuerdo tendrá carácter vinculante, incluso cuando la cuestión se encuentra pendiente de resolución por recursos administrativos o reclamaciones económico-administrativas, mientras que si existe un proceso judicial ha de ponerse término al mismo para que esa decisión sea vinculante.

Por último, en el supuesto de que los Estados miembros en cuestión no hayan alcanzado un acuerdo de resolución del litigio dentro del referido plazo de dos años desde la última notificación de la aceptación de la reclamación, cada uno de los Estados miembros afectados deberá informar de dicha situación a la persona interesada, indicando los motivos de la imposibilidad de llegar a un acuerdo.

3.2. RESOLUCIÓN DEL LITIGIO POR LA COMISIÓN CONSULTIVA O POR LA COMISIÓN ALTERNATIVA DE LITIGIOS

Si no se ha llegado a un acuerdo en el plazo de dos años desde la aceptación de la reclamación por uno de los Estados miembros, ha de procederse a la resolución de la misma a través de la intervención de una Comisión Consultiva o bien de una Comisión de resolución alternativa de litigios.

A) Resolución del litigio por la Comisión Consultiva

A raíz de una solicitud presentada a los Estados miembros afectados, dichos Estados deberán constituir una *Comisión Consultiva*¹³, a instancia de la persona afectada, en estos dos casos:

1. Cuando la reclamación presentada fue desestimada por al menos un Estado miembro, pero no por todos los miembros afectados.
2. Las autoridades competentes de los Estados miembros afectados hayan aceptado la reclamación presentada por la persona interesada, pero no hayan llegado a un acuerdo sobre la manera de resolver de mutuo acuerdo la cuestión litigiosa, por el procedimiento amistoso en el plazo indicado en el artículo 4.1 de la Directiva.

No obstante, la persona interesada solo podrá realizar dicha solicitud de constitución de la Comisión en el caso de que, de conformidad con las normas nacionales aplicables contra la desestimación, no pueda interponerse un recurso, o no haya recurso pendiente, o bien la persona afectada haya renunciado formalmente a su derecho a formular recurso. De forma que la solicitud de constitución de la Comisión Consultiva debe hacer referencia a una de esas tres cuestiones.

¹³ Composición: un presidente, un representante de cada uno de los Estados afectados, una personalidad independiente designada por cada uno de los Estados a partir de una lista.

Es decir, que la solicitud de la constitución de la indicada Comisión no cabe cuando se ha recurrido la desestimación de una reclamación o este recurso se encuentra pendiente de resolución¹⁴.

Esta solicitud de constitución deberá formularse por escrito en el plazo de 50 días a partir de la recepción de la notificación:

- a) De la resolución desestimatoria unilateral de un Estado miembro de la reclamación (art. 3.5 de la Directiva).
- b) De la resolución en la que se informa que no se ha llegado a un acuerdo amistoso (art. 4.3 de la Directiva).
- c) De la fecha de la resolución del tribunal u órgano judicial correspondiente sobre la resolución desestimatoria de la reclamación de litigio presentada (art. 5.3 de la Directiva).

La Comisión Consultiva constituida en el plazo de 120 días desde la recepción de la solicitud deberá adoptar una decisión relativa a la aceptación de la reclamación en el plazo de seis meses desde su constitución¹⁵.

No obstante, cuando se confirme que se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Directiva (identificación del interesado, concepto tributario, normativa aplicable y controversia), se iniciará previamente el procedimiento amistoso previsto en el artículo 4 de la indicada Directiva a solicitud de cualquiera de los Estados implicados. De forma que el Estado afectado notificará dicha solicitud de acuerdo amistoso a la Comisión Consultiva constituida al efecto, al resto de los Estados miembros y a la persona interesada.

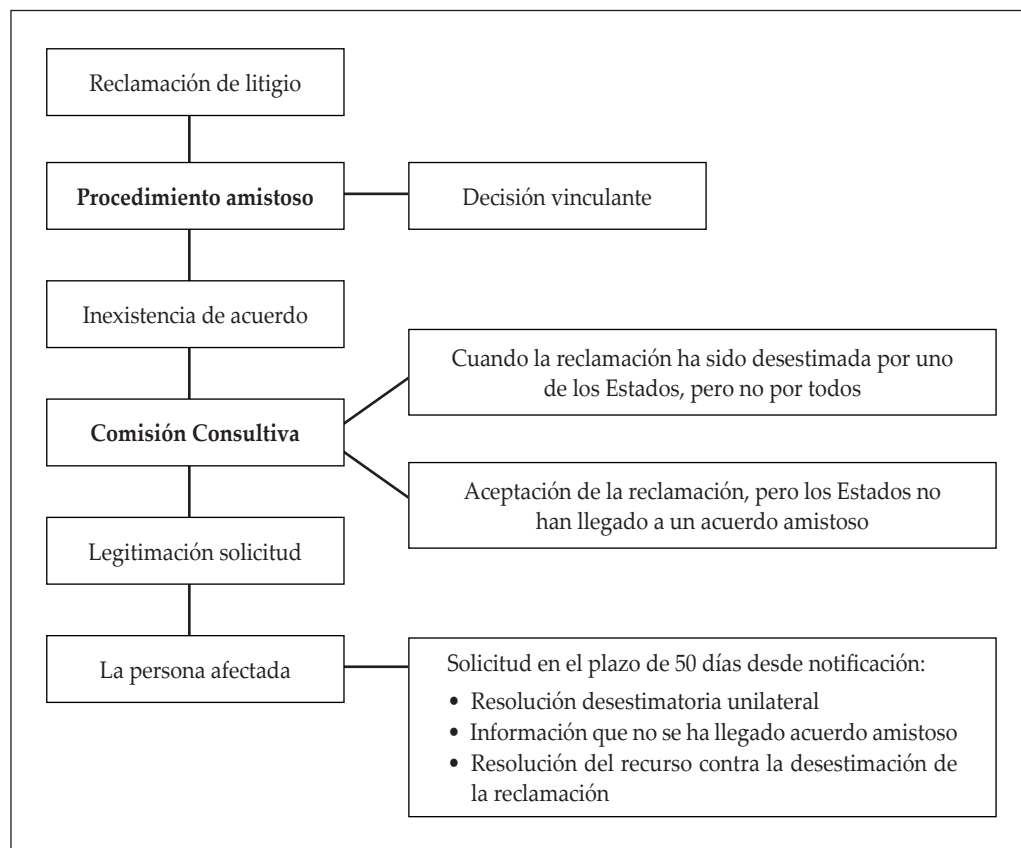
En este caso, la resolución amistosa del litigio debe realizarse en el plazo de dos años a partir de la notificación de la resolución adoptada por la Comisión Consultiva sobre la aceptación de la reclamación.

Sin embargo, en el caso de que ninguno de los Estados miembros solicite el inicio del procedimiento amistoso en el plazo de 60 días a partir de la fecha de la notificación de la resolución de la Comisión Consultiva de aceptación de la reclamación, esta Comisión emitirá un Dictamen sobre la manera de resolver el litigio con arreglo al procedimiento del artículo 14.1 de la Directiva, de forma que, a efectos de este artículo, se considerará que la Comisión Consultiva fue constituida en la fecha en que caducó el plazo de 60 días indicado. Fecha a partir de la cual cuenta el plazo de seis meses para que la Comisión emita el Dictamen.

¹⁴ Será el legislador español el que establezca la posible impugnación de la resolución desestimatoria de una reclamación en materia de resolución de litigios y el órgano a quien corresponde su estudio.

¹⁵ Notificada en el plazo de 30 días desde su adopción a los Estados miembros.

Cuadro 2. Procedimiento amistoso y constitución de la Comisión Consultiva



Finalmente, en el supuesto de que las autoridades competentes de los Estados miembros afectados hayan aceptado la reclamación presentada por la persona interesada, pero no hayan llegado a un acuerdo sobre la manera de resolver de mutuo acuerdo la cuestión litigiosa por el procedimiento amistoso del artículo 4.1 de la Directiva, la Comisión Consultiva emitirá un dictamen sobre la manera de resolver el litigio de acuerdo con el artículo 14.1 de la Directiva.

Este artículo indica que el dictamen de la Comisión Consultiva deberá realizarse con un plazo máximo de seis meses, desde la fecha de creación, aplicable a otros tres meses sobre la base del contenido del litigio, y será dirigido a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados a través de su presidente.

El contenido del dictamen se basará en las disposiciones del convenio aplicable por el que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio, así como en las normas nacionales aplicables al caso. Dictamen que se acordará por mayoría simple de sus miembros, sin perjuicio del voto de calidad del presidente en caso de empate.

Las normas de designación de las personalidades independientes e integrantes de dicha Comisión deberán ser aprobadas por los Estados y, si no está aprobada la forma de designación, esta se realizará por sorteo. No obstante, salvo que las personalidades independientes hayan sido designadas por un órgano jurisdiccional o el organismo nacional de designación, los demás Estados miembros afectados podrán oponerse al nombramiento por cualquier motivo previamente acordado entre los Estados afectados, o bien por: a) cuando la persona pertenezca a una de las Administraciones fiscales afectadas; b) cuando la persona tenga o haya tenido una participación importante o derecho de voto en la empresa de la persona afectada, o haya sido empleada o asesora, en cualquier momento de los últimos cinco años anteriores a la fecha de designación, de cualquier persona afectada; c) cuando la persona no ofrezca garantías suficientes de objetividad para la resolución del litigio, y d) cuando dicha persona sea empleada de una sociedad que preste asesoría fiscal, preste servicio de asesoría como profesional, durante los tres años anteriores a su designación. Al mismo tiempo que los Estados tendrán capacidad para exigir a las personalidades independientes que revelen toda relación o interés sobre el asunto que pueda afectar a su independencia o imparcialidad, y en el plazo de un año desde la emisión del dictamen las personalidades independientes no deben incurrir en alguna de las causas de oposición al nombramiento por los Estados miembros antes citadas.

A estos efectos se creará una lista de personalidades independientes designadas por los Estados miembros, dado que cada Estado deberá designar al menos tres personas independientes y capaces de actuar con imparcialidad. Al mismo tiempo que deberán mantener dicha independencia, de forma que cuando un Estado miembro tenga motivos suficientes para que una personalidad independiente deje de estar en la lista, lo pondrá en conocimiento de la Comisión Europea, la cual informará al Estado que hubiera procedido al nombramiento para que tome la decisión oportuna en el plazo de seis meses e informado también a la Comisión Europea.

No obstante, si una Comisión Consultiva no estuviera constituida en el plazo de 120 días, desde la recepción de una solicitud de un particular afectado, esta persona podrá solicitar a un tribunal o a cualquier organismo o persona designada por el derecho nacional (organismo nacional de designación) para que realice las funciones indicadas. Al mismo tiempo que, si el Estado miembro no ha designado al menos una personalidad independiente, la persona afectada podrá dirigirse al tribunal o al organismo nacional de designación de ese Estado miembro a fin de que nombre a esa personalidad independiente entre los integrantes de la lista. Del mismo modo, si ninguno de los Estados miembros hubiera designado al menos una personalidad independiente, la persona afectada podrá pedir que cada uno de los Estados nombre a dos personalidades independientes de los integrantes de la lista.

Las personas afectadas se dirigirán a cada uno de los Estados miembros en cuestión, cuando haya finalizado el plazo de 120 días, desde la recepción de una solicitud de un particular afectado, y en el plazo de 30 días desde el final del citado periodo.

A la vista de la solicitud el tribunal correspondiente o el organismo nacional de nombramiento tomará la decisión oportuna sobre el nombramiento de personalidades independientes. Nombramiento por los órganos judiciales de acuerdo con la normativa nacional en materia de arbitraje civil y

mercantil por no haberse llegado a un acuerdo entre las partes, al igual que cuando el nombramiento corresponda a un organismo nacional de designación. Esta designación podrá ser recurrida por el Estado miembro que haya incumplido su obligación de nombrar en el caso de que esté previsto en su normativa nacional. Por lo que en caso de denegación, se tendrá derecho a interponer recurso contra la resolución del órgano judicial, de conformidad con las normas procesales nacionales.

B) Comisión de resolución alternativa de litigios

Los Estados miembros afectados pueden convenir, de acuerdo con el artículo 10 de la Directiva, la constitución de una Comisión de resolución alternativa de litigios, en lugar de la anteriormente citada Comisión Consultiva.

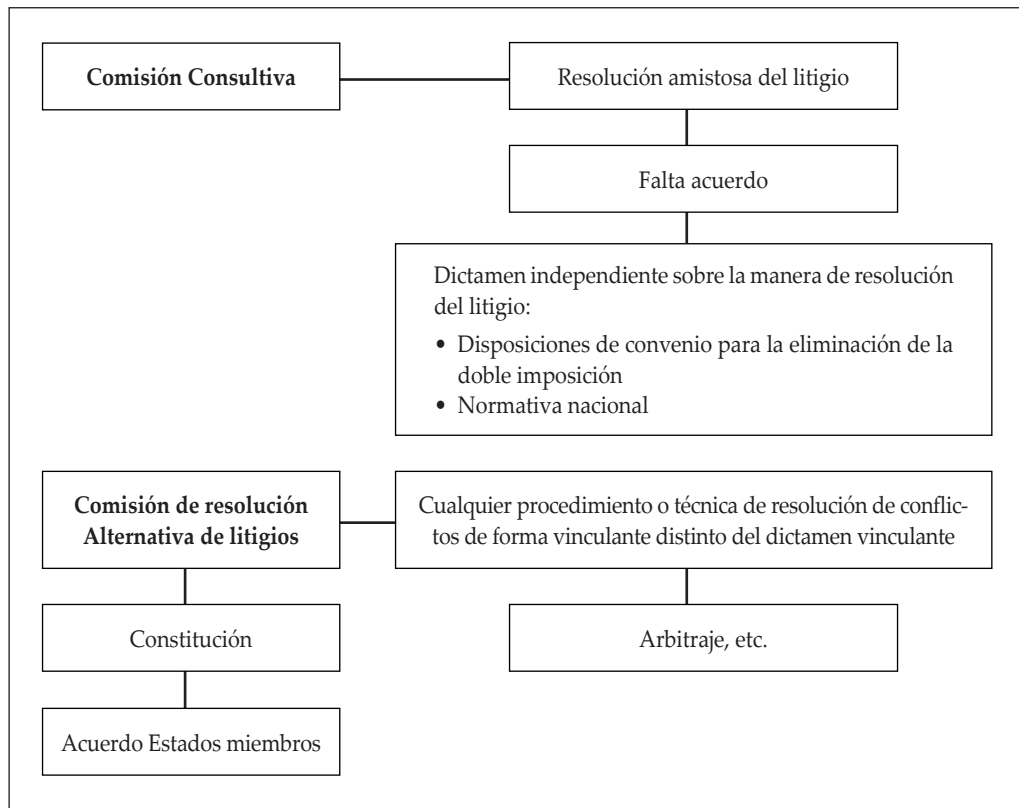
La Comisión de resolución alternativa de litigios, que podrá crearse en forma de comité de carácter permanente, deberá emitir un dictamen en el plazo correspondiente. Mientras que los Estados miembros podrán oponerse al nombramiento de los integrantes de la Comisión: a) cuando la persona pertenezca a una de las Administraciones fiscales afectadas; b) cuando la persona tenga o haya tenido una participación importante o derecho de voto en la empresa de la persona afectada, o haya sido empleada o asesora, en cualquier momento de los últimos cinco años anteriores a la fecha de designación, de cualquier persona afectada; c) cuando la persona no ofrezca garantías suficientes de objetividad para la resolución del litigio, y d) cuando dicha persona sea empleada de una sociedad que preste asesoría fiscal, preste servicio de asesoría como profesional, durante los tres años anteriores a su designación, al mismo tiempo que, durante los 12 meses siguientes a la decisión de la Comisión, los miembros no deberán ocupar una situación susceptible de ser alegada como motivo de oposición a su imparcialidad por los Estados miembros.

Por otra parte, salvo las salvedades enunciadas en el párrafo anterior, la Comisión de resolución alternativa de litigios puede diferir de la Comisión Consultiva en cuanto a su composición y a su forma. No obstante, la Comisión alternativa de litigios podrá aplicar, cuando proceda, cualquier procedimiento o técnica de resolución de conflictos, para resolver el conflicto de forma vinculante.

Además, como alternativa al tipo de procedimiento de resolución por la Comisión Consultiva, es decir, el procedimiento de dictamen independiente, los Estados miembros afectados podrán acordar cualquier otro tipo de procedimiento de resolución de litigios, como procedimiento de arbitraje de la «oferta definitiva» (arbitraje de la «última oferta mejor») y que será aplicado por la Comisión de resolución alternativa de litigios.

El dictamen de la Comisión alternativa de litigios deberá ser emitido en el plazo de seis meses desde la fecha de la creación de la misma y se dirigirá a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, salvo que dicha Comisión alternativa de litigios considere que la índole del litigio exija una ampliación de dicho plazo de tres meses. Dicho dictamen se basará en los convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio, así como de las normas nacionales aplicables, y se dirigirá a las autoridades competentes.

Cuadro 3. Resolución de conflictos por las comisiones



C) Resolución de litigios promovidos por particulares y empresas de menor tamaño

El artículo 17 de la Directiva señala que cuando la persona afectada sea un particular o una empresa que no sea grande y no forme parte de un grupo que sea grande¹⁶ (ambos según la definición de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento y del Consejo¹⁷). Es decir, las empresas de menor tamaño son aquellas que no rebasen dos de los siguientes parámetros en la fecha de cierre del balance:

¹⁶ Se entenderá por grupos grandes los constituidos por una sociedad matriz y sus filiales que vayan a incluirse en una consolidación y que, de manera consolidada, rebasen los límites numéricos de por lo menos dos de los tres criterios siguientes en la fecha de cierre del balance de la sociedad matriz: total del balance: 20 millones de euros; volumen de negocios neto: 40 millones de euros; número medio de empleados durante el ejercicio: 250.

¹⁷ Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se

- a) Total del balance: 20.000.000 de euros.
- b) Volumen de negocios neto: 40.000.000 de euros.
- c) Número medio de empleados durante el ejercicio: 250.

En estos casos, la persona afectada podrá presentar las reclamaciones, las respuestas a una solicitud de información adicional, las retiradas o las solicitudes previstas, respectivamente, en los artículos 3.1, 3.4, 3.6 y 6.1 de la reiterada Directiva, únicamente a la autoridad competente del Estado miembro en que sea residente la persona afectada. De forma que dicho Estado enviará una notificación a todos los Estados miembros afectados al mismo tiempo y en el plazo de dos meses a partir de la recepción de dichas comunicaciones de la persona afectada, lo que determinará que la persona afectada ha presentado una comunicación a todos los Estados miembros afectados en la fecha de dicha notificación.

Por último, en el caso de que el Estado miembro haya recibido una información adicional a que se refiere el artículo 3.4 de la Directiva, deberá remitir copia a todos los Estados miembros afectados al mismo tiempo, de manera que la información adicional ha de considerarse recibida por todos los Estados miembros afectados en la fecha de recepción de esa información

3.3. DECISIÓN DEFINITIVA

Las autoridades de los Estados en cuestión deberán ponerse de acuerdo sobre la forma de resolver la cuestión litigiosa en el plazo de seis meses desde la notificación del dictamen de la Comisión Consultiva o de la Comisión de resolución alternativa de litigios.

No obstante, dichas autoridades podrán adoptar una decisión que se aparte del dictamen de las citadas comisiones y, en el caso de que no lleguen a un acuerdo sobre la forma de resolver el litigio, dichos Estados quedarán vinculados por dicho dictamen.

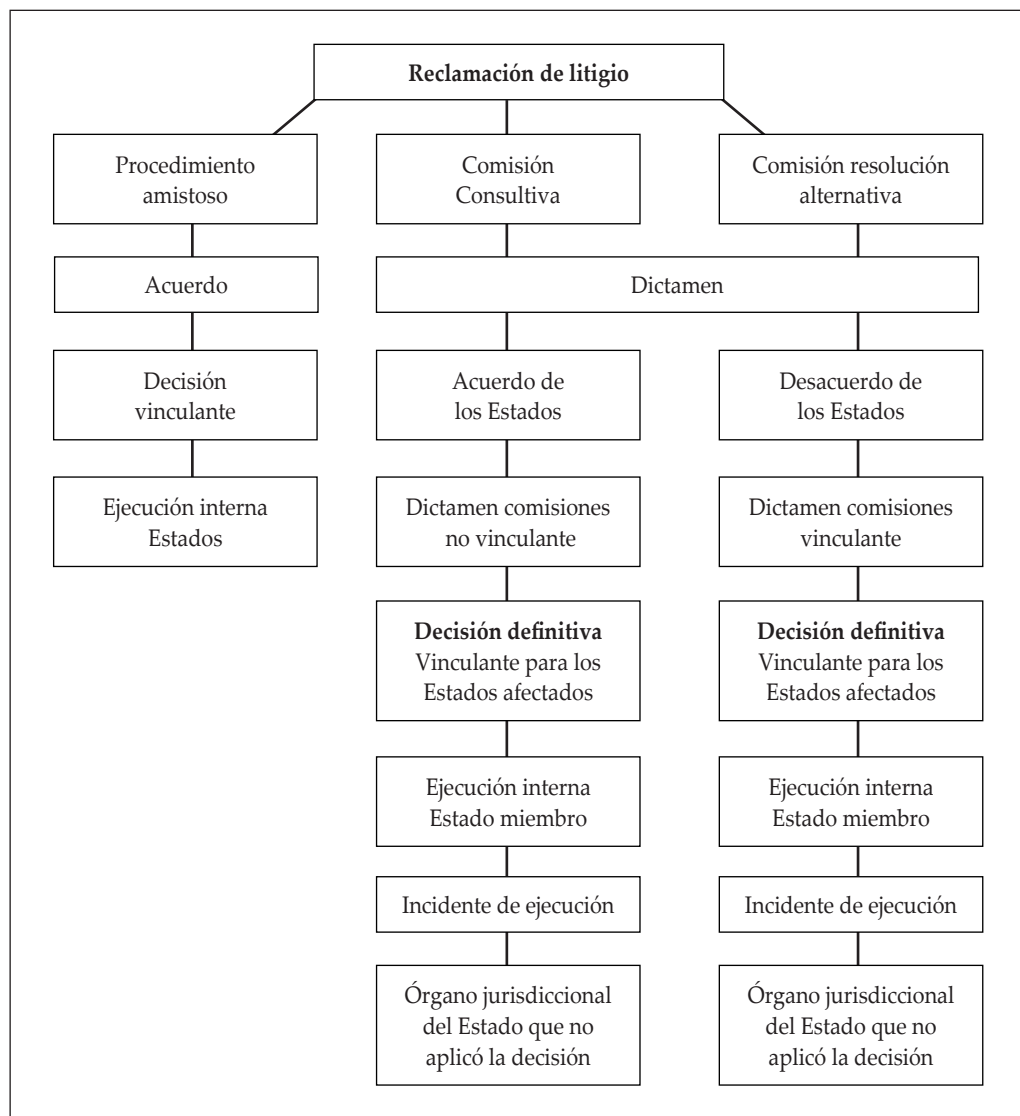
La decisión definitiva sobre la resolución del litigio será notificada a la persona interesada de forma inmediata, y si dicha notificación no se hubiere realizado en el plazo de 30 días, dicha interesada podrá presentar recurso en su Estado miembro de residencia, de conformidad con la normativa nacional aplicable y con el objeto de obtener una decisión definitiva.

Esta decisión definitiva será vinculante para los Estados miembros afectados y no sentará precedente, mientras que para la persona afectada esa decisión se aplicará siempre que la acepten y renuncien al derecho a utilizar la vía judicial nacional en el plazo de 60 días a partir de la fecha en la que se haya notificado la decisión definitiva, en su caso.

modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

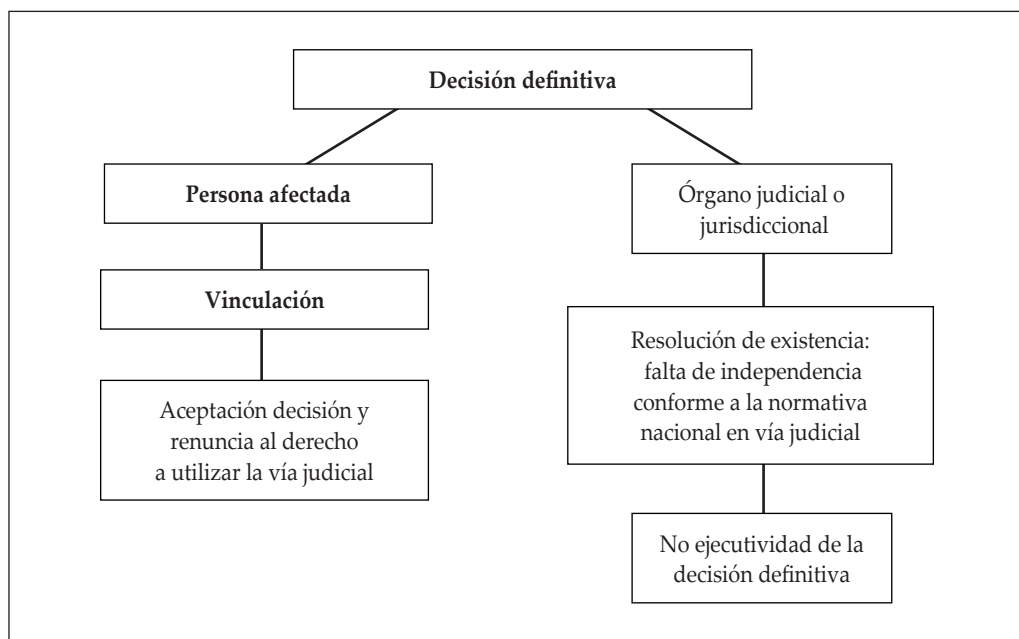
Por tanto, la decisión definitiva se aplicará con arreglo al derecho interno de los Estados miembros implicados, los cuales deberán modificar su imposición inicial, sean cuales sean los plazos previstos en el derecho nacional, salvo en el caso de que el órgano jurisdiccional u otra instancia judicial de un Estado miembro afectado señalen que ha existido falta de independencia de acuerdo con sus normas nacionales aplicables en la vía judicial y conforme a los criterios indicados en el artículo 8 de la Directiva.

Cuadro 4. Decisión definitiva del conflicto



Por último, en el supuesto de que no se haya aplicado la indicada decisión definitiva, la persona interesada podrá dirigirse al órgano jurisdiccional competente del Estado miembro que no la haya aplicado para exigir su ejecución.

Cuadro 5. Decisión definitiva: vinculación persona afectada



IV. DERECHO ESPAÑOL Y RESOLUCIÓN DE LITIGIOS EN LA UNIÓN EUROPEA

El artículo 16 de la Directiva establece los principios de relación entre la normativa nacional y la normativa comunitaria en materia de resolución de litigios, sobre la base de las siguientes reglas:

1. *Actos definitivos.* El hecho de que un acto de una Administración tributaria española y que ocasione una cuestión litigiosa sea definitivo con arreglo a la normativa española, ello no impedirá que las personas interesadas puedan recurrir a los procedimientos indicados en la Directiva.
2. *Procedimientos sancionadores y penales.* El sometimiento de la cuestión litigiosa al procedimiento amistoso o al procedimiento de resolución de litigios por la Co-

misión Consultiva¹⁸, ello no impide para que el Estado miembro pueda emprender o proseguir acciones judiciales o procedimientos encaminados a la aplicación de sanciones administrativas y penales en relación con los mismos hechos.

3. *Vía judicial.* Los interesados podrán recurrir a la jurisdicción contencioso-administrativa con arreglo a la normativa española. No obstante, cuando el interesado haya iniciado un procedimiento judicial, los plazos siguientes comenzarán a contar a partir de la fecha en que una sentencia dictada en dicho(s) procedimiento(s) haya pasado a ser definitiva o que dicho(s) procedimiento(s) haya(n) concluido definitivamente por otro motivo o se hayan suspendido:
 - El plazo de seis meses que cada uno de los Estados miembros afectados tiene para adoptar una decisión sobre la aceptación o la desestimación de la reclamación (art. 3.5 de la Directiva).
 - El plazo de dos años, a partir de la última notificación de una decisión de uno de los Estados miembros relativa a la aceptación de una reclamación, para solucionar la cuestión litigiosa por el procedimiento amistoso (art. 4.1 de la Directiva).
4. *Aplicación de las resoluciones judiciales.* Cuando un Estado miembro de acuerdo a su derecho nacional, como España, no pueda establecer excepciones a las resoluciones de un órgano jurisdiccional o judicial, podrá acordar que, cuando una decisión sobre una cuestión en litigio haya sido dictada por el órgano jurisdiccional o judicial de ese Estado miembro:
 - a) Antes de que los Estados miembros afectados hayan alcanzado un acuerdo con arreglo al procedimiento amistoso previsto en el artículo 4 de la indicada Directiva, dicho Estado miembro (España) puede notificar a los demás Estados afectados la resolución del órgano jurisdiccional o de otra autoridad judicial y se ponga fin a dicho procedimiento a partir de dicha notificación.
 - b) Antes de que el interesado presente la solicitud para la constitución de la Comisión Consultiva de acuerdo con el artículo 6.1 de la Directiva, en el caso de que la reclamación haya sido desestimada por al menos uno de los Estados, o en el caso de que la reclamación haya sido aceptada, pero no se haya llegado a un acuerdo sobre la manera de resolver el litigio, el Estado en cuestión puede decidir que dicha solicitud no se aplique si la cuestión litigiosa ha quedado sin resolver durante la totalidad del procedimiento amistoso, en cuyo caso este Estado informará a los demás Estados afectados del efecto de dicha resolución del órgano jurisdiccional o judicial.

¹⁸ Artículos 4 y 6 de la Directiva, respectivamente.

- c) Se pondrá fin al procedimiento de resolución de litigios señalado en el citado artículo 6, si dicha resolución fue dictada en cualquier momento después de que la persona afectada presentara la solicitud de constitución de la Comisión Consultiva y antes de que esta Comisión Consultiva (o la Comisión de resolución alternativa de litigios) hubiera emitido su dictamen dirigido al Estado miembro afectado de acuerdo con el artículo 14 de la Directiva. Mientras que dicho Estado deberá informar a los demás Estados afectados y a la Comisión Consultiva (o la Comisión de resolución alternativa de litigios) del efecto de dicha resolución del órgano jurisdiccional o judicial.
5. *Finalización de otros procedimientos amistosos.* La presentación de una reclamación sobre una cuestión en litigio, de acuerdo con el artículo 3 de la indicada Directiva, pondrá término a cualquier procedimiento amistoso o procedimiento de resolución de litigios en curso, con arreglo a un convenio que se está interpretando o aplicando en relación con la cuestión litigiosa correspondiente. Ese otro procedimiento amistoso o procedimiento de resolución de litigios en curso y relativo a la cuestión litigiosa concluirá con efectos a partir de la fecha de la primera recepción de la reclamación por cualquiera de los Estados miembros afectados.
6. *Resolución de litigios por la Comisión Consultiva en el caso de sanciones tributarias.* El Estado miembro afectado podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios señalado en el artículo 6 de la Directiva, si en ese Estado miembro se han impuesto sanciones en relación con los ingresos o patrimonio regularizados por fraude fiscal, falta de pago intencionada o por negligencia grave. No obstante, cuando se hayan iniciado procedimientos judiciales o administrativos que pudieran dar lugar a sanciones y tales procedimientos se estén tramitando simultáneamente a cualquiera de los procedimientos señalados en la Directiva, un Estado miembro podrá suspender los procedimientos contemplados en dicha Directiva desde la fecha de aceptación de la reclamación hasta la fecha del resultado final de los procedimientos.
7. *Denegación singular del acceso al procedimiento de resolución de litigios por la Comisión Consultiva.* Cada Estado miembro podrá denegar, caso a caso, el acceso al indicado procedimiento previsto en el citado artículo 6 de la Directiva, cuando una cuestión litigiosa no conlleve doble imposición. En este caso, dicho Estado miembro deberá informar a la persona afectada y a los otros Estados miembros afectados.

V. CONCLUSIONES

1. En el ordenamiento jurídico-tributario español, aparte de la revisión de oficio y del recurso de reposición, existe la vía económico-administrativa que el contribuyente debe agotar para acceder a la vía judicial. Pues bien, el hecho de que un acto

administrativo sea *definitivo* con arreglo a la normativa española no impide que el interesado pueda recurrir a los procedimientos indicados en la Directiva cuando exista una cuestión litigiosa sobre la interpretación y aplicación de los convenios internacionales por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio.

No obstante, el inicio de los citados procedimientos (amistoso o mediante la intervención de la Comisión Consultiva) no impide que las Administraciones tributarias españolas puedan iniciar o continuar con las acciones judiciales o los procedimientos encaminados a la aplicación de sanciones administrativas y penales en relación con los mismos hechos. En definitiva, una vez que una Administración ha dictado una liquidación tributaria, esta puede iniciar los procedimientos sancionadores, imponer las sanciones y proceder al cobro de las mismas aunque se hubieran planteado estas cuestiones litigiosas con el inicio de los citados procedimientos previstos en la Directiva. Del mismo modo, dictadas las liquidaciones vinculadas a delito¹⁹, las Administraciones pueden iniciar las oportunas acciones judiciales y, si no existieran las indicadas liquidaciones, habría que esperar a la sentencia judicial.

Sin embargo, el Estado miembro afectado, si no hay acuerdo amistoso, podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios mediante dictamen de la Comisión Consultiva, cuando el interesado ya ha sido sancionado por fraude fiscal, falta de pago o por negligencia grave, a raíz de la regularización tributaria.

En caso contrario, si los procedimientos judiciales o administrativos en orden a la imposición de sanciones se están tramitando y coincide su tramitación con los procedimientos señalados en la Directiva, los Estados miembros podrán suspender estos procedimientos desde la fecha de aceptación de la reclamación hasta la fecha del resultado final de dichos procedimientos.

2. Si un acto definitivo se ha impugnado en la vía administrativa o vía económico-administrativa, ello no es óbice para que el interesado pueda acceder a los procedimientos previstos en la Directiva. Sin embargo, una vez iniciada la vía judicial, aunque el particular haya presentado una reclamación sobre la base de dicha Directiva, habrá que esperar a que se dicte la sentencia definitiva para que los Estados miembros acepten o desestimen la reclamación²⁰, o para que dichos Estados lleguen a un acuerdo amistoso en el plazo de dos años desde el término de la vía judicial²¹.
3. Los Estados miembros se reservan importantes potestades:

¹⁹ Artículo 250 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

²⁰ Artículo 3.5 de la Directiva.

²¹ Artículo 4.1 de la Directiva.

- a) Denegación singular del acceso al procedimiento de resolución de litigios por la Comisión Consultiva, cuando la cuestión litigiosa no lleve consigo un problema de doble imposición.
 - b) Denegación del acceso al procedimiento de resolución de litigios mediante dictamen de la Comisión Consultiva, cuando el interesado ya ha sido sancionado por fraude fiscal, falta de pago o por negligencia grave, a raíz de la regularización tributaria.
 - c) Suspensión de los procedimientos indicados en la Directiva, cuando se hayan iniciado procedimientos judiciales o administrativos que pudieran dar lugar a la imposición de sanciones y que coincidan simultáneamente con los procedimientos para evitar la doble imposición señalados en la citada Directiva.
 - d) El surgimiento de una cuestión litigiosa no impide que los Estados miembros puedan iniciar o continuar las acciones judiciales y procedimientos encaminados a la aplicación de sanciones administrativas y penales sobre los mismos hechos.
4. La presentación de una reclamación sobre un litigio sobre doble imposición pone término a cualquier *procedimiento amistoso* en curso, con arreglo al oportuno convenio.
 5. *Prejudicialidad*. El artículo 106.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, señala que cuando la Administración fuere condenada al pago de cantidad líquida, el órgano encargado de su cumplimiento acordará el pago con cargo al crédito correspondiente de su presupuesto que tendrá siempre la consideración de ampliable. Mientras que el apartado 4 del citado artículo expone que si la Administración condenada al pago de cantidad estimase que el cumplimiento de la sentencia habría de producir trastorno grave a su Hacienda, lo pondrá en conocimiento del juez o tribunal acompañado de una propuesta razonada para que, oídas las partes, se resuelva sobre el modo de ejecutar la sentencia en la forma que sea menos gravosa para aquella. Por tanto, no existen razones en España para que el Estado pueda establecer excepciones a las resoluciones de un órgano judicial o jurisdiccional, por lo que ante una resolución de un órgano judicial o jurisdiccional el Estado español puede:
 - Poner fin al procedimiento de resolución de litigios en materia de doble imposición, poniendo en conocimiento al resto de los Estados miembros afectados la existencia de una resolución de un órgano judicial o jurisdiccional español, antes de que se llegue a un acuerdo dentro del procedimiento amistoso.
 - Antes de que el interesado solicite la constitución de la Comisión Consultiva²², el Estado español puede acordar que dicha solicitud no se aplique

²² En el caso de que la reclamación haya sido desestimada por al menos uno de los Estados, o en el caso de que la reclamación haya sido aceptada, pero no se haya llegado a un acuerdo sobre la manera de resolver el litigio.

al haberse dictado una resolución de un órgano judicial o jurisdiccional, cuando la cuestión litigiosa ha quedado sin resolver en el procedimiento amistoso previo.

- El procedimiento de la resolución de litigios por parte de la Comisión Consultiva podrá terminar a instancia del Estado español, si la resolución de un órgano judicial o jurisdiccional ha sido dictada en cualquier momento posterior a que la persona afectada haya presentado la solicitud de constitución de la Comisión Consultiva y antes de que esta Comisión Consultiva (o la Comisión de resolución alternativa de litigios) hubiera emitido su dictamen.

6. *La indisponibilidad de las características esenciales de la obligación tributaria* en el ordenamiento jurídico español, dada su naturaleza pública²³, excluiría en principio el arbitraje y otros métodos de resolución de los conflictos tributarios, de acuerdo con el principio de reserva de ley, indisponibilidad del crédito tributario y la inderogabilidad de la relación jurídico-tributaria²⁴. La indisponibilidad del crédito tributario significa que la Administración no puede renunciar al crédito tributario, ni transmitirlo, ni modificar los elementos de la deuda dado el principio de inderogabilidad de la obligación tributaria²⁵. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha reconocido la posibilidad de introducir alternativas al recurso administrativo, como método de resolución de conflictos entre la Administración y los obligados tributarios²⁶, aunque la resolución de conflictos sobre la base del derecho permitiría salvar el principio de legalidad²⁷.

El artículo 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, permite la terminación convencional de los procedimientos, mientras que el apartado 2 de su artículo 112 habilita la posible técnica alternativa al recurso administrativo, mediante la conciliación, la mediación y el arbitraje. Por otra parte, en el ordenamiento tributario, nos encontramos con las *actas con acuerdo*²⁸ que permiten una terminación convencional de los procedimientos, *los acuerdos de valoración*²⁹ y *la tasación pericial contradictoria*³⁰.

²³ Ribes Ribes, A. (2003, p. 420).

²⁴ Falcón y Tella, R. (1996, p. 257).

²⁵ Pérez Royo, F. (2014, p. 76).

²⁶ SSTC 217/1991, 60/1989 y 162/1989.

²⁷ Ferreiro Lapatza, J. (1996, pp. 264-265).

²⁸ Artículo 155 de la LGT.

²⁹ Artículo 91 de la LGT.

³⁰ Artículo 135 de la LGT.

Además, en Derecho Internacional son las Administraciones tributarias, en definitiva los Estados, las que llegan a resoluciones amistosas de los conflictos, las que asumen los arbitrajes fruto de la aplicación de las cláusulas arbitrales en los convenios de doble imposición, sin infracción de la normativa constitucional ni del principio de legalidad tributaria, dado que son las autoridades competentes para el ejercicio de esas funciones³¹. Al igual que el Derecho Comunitario dictado para la resolución de los litigios tributarios, resolución amistosa de conflictos o resolución alternativa de litigios (entre ellos el arbitraje), resulta de aplicación en los distintos Estados miembros.

La eliminación de la doble imposición internacional ha sido siempre una fuente de debate en Derecho Tributario, de esta forma los convenios para evitar la doble imposición han tratado de resolver la problemática facilitando la exención de los ingresos obtenidos en el extranjero por los impuestos pagados y el otorgamiento de un crédito por los impuestos pagados en el exterior, previendo procedimientos amistosos para evitar esta problemática y, en su caso, una cláusula arbitral con el objetivo de paliar la posible ineficacia del procedimiento amistoso³².

Por tanto, sería necesaria la modificación de la LGT para dar cabida con claridad al procedimiento amistoso de resolución de conflictos previsto en la Directiva, a los acuerdos entre los Estados para la resolución de conflictos, así como a su resolución a través del dictamen de la Comisión Consultiva o de la Comisión de resolución alternativa de conflictos, recordemos que, cuando los Estados afectados no llegan a un acuerdo, el indicado dictamen tiene carácter vinculante para la toma de la decisión definitiva.

7. *Arbitraje*. Los tratados relativos a evitar la doble imposición internacional incorporan cláusulas en relación con la posibilidad de acudir al arbitraje, como el modelo de convenio ofrecido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)³³, dado que los otros medios amistosos de solución de controversias determinan una dilatada espera para su resolución. Entre los supuestos de arbitraje debemos señalar:

- a) Un ejemplo de arbitraje en materia tributaria a nivel de la Unión Europea es el citado Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (Convenio de Arbitraje de la Unión), firmado el día 23 de julio de 1990, con el objetivo de rectificar los precios de transferencia y la imputación del beneficio derivado de

³¹ López Espadafor, C. M. (2005, p. 20).

³² Lang, M. y Wiman, B. (2014, p. 202).

³³ Serrano Antón, F. (2010, p. 330).

los mismos allí donde se ha producido realmente³⁴, quedando legitimados para solicitar el inicio del procedimiento las empresas y establecimientos permanentes situados en los Estados contratantes. De manera que si la solicitud es fundada y no se encuentra una solución válida bilateralmente, ha de resolverse la misma por un procedimiento amistoso entre autoridades. Pero si a través del procedimiento amistoso no se corrige la doble imposición en el plazo de dos años, se establece la obligación de someter la cuestión a una Comisión Consultiva. Esta Comisión con una composición mixta emite su dictamen, con base en la cual las autoridades deben aprobar una decisión que garantice la supresión de la doble imposición en el plazo de seis meses, pero si no hay acuerdo el referido dictamen resulta obligatorio³⁵.

- b) El *Modelo de convenio tributario sobre la renta y patrimonio de la OCDE* tiene como objetivo ofrecer a los Estados una herramienta uniforme para resolver los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición en esa materia tributaria. Este modelo introdujo el 17 de julio de 2008 el artículo 25.5, añadiendo como posibilidad el arbitraje al procedimiento amistoso. Es decir, cuando los Estados no hayan podido ponerse de acuerdo en el procedimiento amistoso previo, transcurridos dos años desde el inicio sin acuerdo, se puede pedir por el obligado tributario el inicio del procedimiento arbitral en caso de tributación no conforme con el propio convenio³⁶. El dictamen resulta vinculante para los Estados a no ser que el interesado rechace el acuerdo amistoso que aplique dicho dictamen³⁷.
- c) El *Modelo de convenio de las Naciones Unidas sobre la doble tributación* constituye el resultado del esfuerzo internacional por evitar la doble imposición tributaria y un compromiso entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, habiéndose introducido en 2011 una cláusula arbitral muy parecida a la del modelo OCDE. Aunque se diferencia en que el plazo para llegar a un acuerdo entre los Estados es de tres años (modelo OCDE dos años), que la cuestión se someterá a arbitraje si uno de los Estados lo solicita, es decir, que en caso contrario no se somete a arbitraje (modelo OCDE puede ser solicitado por el particular). Así como que el modelo de las Naciones Unidas autoriza a los Estados a ignorar la decisión del arbitraje si se ponen de acuerdo en una solución diferente, al mismo tiempo que genera una menor protección, dado que aunque el particular solicite el

³⁴ Morelli, M. (2010, p. 407).

³⁵ Hinnekens, L. (2010, pp. 109-116).

³⁶ Monsenego, J. (2014, p. 165).

³⁷ Dictamen: mediante la opinión del árbitro independiente o como la «última oferta», donde los árbitros han de escoger entre una de los dos propuestas presentadas por los Estados.

arbitraje los Estados pueden denegarla³⁸, y muestra su preferencia por el procedimiento de la última oferta, donde los árbitros pueden escoger una de las propuestas presentadas por los dos Estados implicados (no pueden proponer su propia solución).

- d) *Los Acuerdos de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones (APPRI)* tuvieron un gran crecimiento en los años 80 del pasado siglo como consecuencia de la inseguridad jurídica existente en el campo de las inversiones internacionales, ante la ausencia de una normativa internacional general y fruto de la globalización de la economía y del crecimiento de las inversiones transnacionales³⁹. España cuenta actualmente con 72 APPRI en vigor, con el objetivo de garantizar las inversiones ante los avatares políticos, la apertura a la entrada de inversores y la promoción de inversiones. Aunque no hay un modelo en este ámbito, la mayoría de estos convenios recogen la manera de resolver las controversias⁴⁰. El procedimiento más utilizado es el arbitraje, que permite al inversor actuar contra el Estado receptor de la inversión y participando en el procedimiento, para conseguir garantizar su inversión frente a expropiaciones o minoraciones arbitrarias. El arbitraje puede ser *ad hoc*: conforme a las reglas de arbitraje de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL)⁴¹, o bien a través del arbitraje institucional, generalmente a través de dos instituciones⁴²:
- La Cámara de Comercio Internacional de París.
 - El Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a las Inversiones (CIADI). A través de árbitros designados por las partes, cuyo laudo es vinculante y su reconocimiento es automático.
- e) *El Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)* (acciones 14 y 15) tiene su origen en evitar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios entre jurisdicciones fiscales, mecanismos utilizados por los contribuyentes para conseguir una menor tributación. La acción 14 del proyecto intenta reforzar la eficacia y eficiencia del procedimiento amistoso, con o sin cláusula arbitral obligatoria, para minimizar los riesgos y conseguir la efectiva resolución de las controversias, a través de un estándar básico en relación con la aplicación e interpretación de los convenios bilaterales. Mientras que la

³⁸ Véase nota 36.

³⁹ Hortalá i Vallvé, J. (1996, p. 55).

⁴⁰ Garriga Suau, G. (2009, p. 284).

⁴¹ O bien, de la Stockholm Chamber of Commerce (SCC Rules).

⁴² Gonzalo Quiroga, M. (2009, p. 438).

acción 15 del proyecto BEPS prevé la posibilidad de establecer un instrumento multilateral con el objetivo de dar viabilidad al contenido de dicho proyecto, a través de la modificación de los actuales convenios fiscales⁴³.

España era reacia, hasta los Convenios con Suiza (2013)⁴⁴ y el Reino Unido (2014)⁴⁵, a incorporar una cláusula arbitral para evitar la doble imposición en caso de litigio, también prevista en el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos, gracias al Protocolo aprobado por el Congreso de los Diputados el día 14 de julio de 2014 y que introdujo en el artículo 26.5 la cláusula arbitral⁴⁶.

Sin embargo, al igual que en las actas con acuerdo y los efectos del procedimiento concursal a través del convenio en los créditos concursales, la LGT debería determinar cuándo la resolución de conflictos en materia de doble imposición, derivada de la interpretación de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, no afecta a la indisponibilidad del crédito tributario, regulando el procedimiento para la resolución de los litigios de forma amistosa y para la aceptación de los dictámenes arbitrales.

Referencias bibliográficas

- Casanovas, O. y Rodrigo, Á. J. (2015). *Compendio de Derecho Internacional Público*. Tecnos: Madrid.
- Díez de Velasco Valejo, M. (2009). *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Madrid: Tecnos.
- Falcón y Tella, R. (1996). El arbitraje tributario. En A. Agulló Agüero, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Ferreiro Lapatza, J. (1996). Arbitraje sobre relaciones tributarias. En A. Agulló Agüero, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Garriga Suau, G. (2009). Los Tratados Bilaterales de Inversiones. En J. L. Collante González, *Derecho Internacional Económico y de las Inversiones Internacionales*. Perú: Palestra Editores.
- Gonzalo Quiroga, M. (2009). El sistema arbitral de solución de controversias del CIADI. En J. L. Collante González, *Derecho Internacional Económico y de las Inversiones Internacionales*. Perú: Palestra Editores.
- Hinneken, L. (2010). European Arbitration Convention: Thoughts on Its Principles, Procedures and First Experience. *EC Tax Review*, 19.
- Hortalá i Vallvé, J. (1996). El arbitraje en materia tributaria. *Crónica Tributaria*, 79.

⁴³ Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M. (2014, pp. 109-110).

⁴⁴ Entrada en vigor 24 de agosto de 2013: artículo 25.

⁴⁵ Entrada en vigor 12 de junio de 2014: artículo 25.5.

⁴⁶ No ratificado por EE. UU.

- Lang, M. y Wiman, B. (2014). Conference on Arbitratio in Tax Treaty Law-Uppsala University. *Intertax*, 42(3).
- López Espadafor, C. M. (2005). *Incidencia del Derecho Internacional en Materia Tributaria*. Madrid: IEF.
- Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J. M. (2014). El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»). *Quincena Fiscal*, 1-2.
- Monsenego, J. (2014). Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties: Reflections base on the US Experience. *Intertax*, 42.
- Morelli, M. (2010). *La Convenzione Europea 90/436 relativa all'eliminazione delle dopie imposizione in caso di rettifica di prezzi di trasferimento tra imprese associate*. Recuperado de F. Serrano Antón, *La Resolución de Conflictos en el Derecho Internacional Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Navarra: Thomson Reuters/editorial Aranzadi.
- Pérez Royo, F. (2014). *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Navarra: Thomson Reuters/editorial Aranzadi.
- Ribes Ribes, A. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional. Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Editoriales Reunidas.
- Serrano Antón, F. (2010). *La Resolución de Conflictos en el Derecho Internacional Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*. Navarra: Thomson Reuters/editorial Aranzadi.

Límites a la regularización de bases imponibles negativas y saldos por IVA originados en periodos prescritos

Análisis de la STS de 20 de diciembre de 2017, rec. núm. 1890/2016, y de la RTEAC de 15 de febrero de 2017, R. G. 1812/2011*

Eva María Cordero González

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

EXTRACTO

Frente al plazo general de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, el nuevo artículo 66 bis establece un plazo de diez años para iniciar la comprobación de bases, cuotas y deducciones compensadas o pendientes de compensación. Recientes pronunciamientos del TEAC y del TS, aun dictados en relación con el marco jurídico previo a la modificación de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, limitan de forma importante su ámbito de aplicación, excluyendo los saldos por IVA a compensar del nuevo plazo de diez años. Desde el punto de vista procedimental, se determina también la imposibilidad de regularizar en periodos posteriores las bases o cuotas compensadas si el periodo de origen ya fue comprobado y la liquidación anulada en vía administrativa o judicial.

* El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación «Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español, en un contexto de descentralización» (DER2017-83703-P), del Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia.

1. PLANTEAMIENTO

En el último año han recaído diversos pronunciamientos que, aunque referidos al régimen de prescripción previo a la reforma de la Ley General Tributaria (LGT) por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, son de gran relevancia para interpretar la nueva regulación aplicable a la comprobación de bases negativas y saldos de IVA originados en periodos prescritos.

2. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 20 DE DICIEMBRE DE 2017

2.1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia aborda el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de abril de 2016 (rec. núm. 46/2012 –NFJ063214–), estimatoria del recurso contencioso-administrativo presentado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de diciembre de 2011, relativas todas ellas a un procedimiento inspector iniciado en 2007 en relación con un grupo fiscal.

En el curso del procedimiento, la Inspección constató que el obligado tributario era propietario de varios inmuebles destinados a centros comerciales, que tenía arrendados a minoristas para el desarrollo de su actividad comercial. Para la adquisición de tales inmuebles, el obligado concertó préstamos con su grupo de empresas –radicado en los Países Bajos–, contabilizando como gastos los intereses abonados y declarando bases imponibles negativas, compensadas en los ejercicios objeto de las actuaciones inspectoras.

En el acuerdo de liquidación, notificado en 2010, la Inspección consideró que los intereses correspondientes a los préstamos se habían calculado a tipos superiores a los que se hubieran pactado entre entidades independientes, sin que otras de sus condiciones –plazo o condiciones de amortización– se correspondieran tampoco con las del mercado, razón por la que se dictó un acuerdo de determinación del valor en el seno del procedimiento inspector, que fue notificado al interesado el 12 de noviembre de 2009, con reducción de las bases imponibles negativas compensadas, liquidándose la deuda correspondiente.

Tras la estimación parcial de la reclamación por parte del TEAC al apreciarse un error material, el obligado interpone recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que es estimado, acordando:

- La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los ejercicios 2002 y 2003, por exceso de duración de las actuaciones inspectoras.
- En relación con las bases impositivas negativas, compensadas en 2004, único no prescrito, se afirma la deducibilidad de los intereses de los préstamos concertados por la recurrente con su vinculada en los términos declarados, al considerar las condiciones de financiación de los préstamos razonables económicamente y acordes con el mercado.
- Se declara, además, la improcedencia de regularizar la base imponible negativa obtenida en el ejercicio 1999 y compensada en 2004, por tratarse de un ejercicio ya comprobado por la inspección en un procedimiento anterior relativo al ejercicio 1999. El objeto de las actuaciones de comprobación había sido también la valoración de los gastos financieros derivados de los contratos de préstamo suscritos con las sociedades vinculadas, con la emisión de una liquidación que redujo las bases negativas por cuantía de más de 12 millones de euros. La liquidación fue anulada, sin embargo, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en el año 2007 por considerar que el método de valoración utilizado por la Administración era incorrecto. La Audiencia Nacional afirma por ello que, anulada la liquidación en relación con el periodo origen de las bases negativas, no cabe volver a comprobar las bases en el periodo posterior en el que se compensan.

2.2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1890/2016 –NFJ069039–) desestima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la sentencia de la Audiencia Nacional, confirmando tanto la prescripción apreciada por aquella, como la deducibilidad de los intereses del préstamo, así como la imposibilidad de comprobar las bases negativas procedentes del año 1999 y compensadas en 2004, abundando en la argumentación desarrollada por la Audiencia Nacional. Según esta doctrina, habiendo ejercido la Administración sus facultades de comprobación respecto del ejercicio 1999 en relación con el mismo objeto y anulada la liquidación resultante sin emitir nueva liquidación antes de consumarse el plazo de prescripción correspondiente a dicho ejercicio en aplicación de la jurisprudencia que rechaza el tiro único, cabe considerar confirmada materialmente la autoliquidación presentada y las bases negativas declaradas. No es posible, se afirma, eludir los efectos de aquella anulación sin practicar una nueva liquidación respecto del periodo 1999, salvando los defectos de la liquidación anulada y actuando como si el ejercicio de 1999 no hubiera sido comprobado y no estuviera prescrito. Si la Administración no volvió a liquidar, afirma el Tribunal Supremo, «es claro no solo que dejó que ganara firmeza la autoliquidación del ejercicio 1999, sino que perdió definitivamente la oportunidad –una vez transcurrido el plazo de la prescripción extintiva– de volver a hacer lo que ya hizo (aunque fuera de manera incompleta o errónea), esto es, de comprobar un negocio jurídico con efectos futuros a través del correspondiente crédito fiscal».

3. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 15 DE FEBRERO DE 2017

3.1. SUPUESTO DE HECHO

La Resolución del TEAC de 15 de febrero de 2017 (R. G. 1812/2011 –NFJ065622–) presenta similitudes importantes con la sentencia anterior, en cuanto ahonda en los efectos sobre ejercicios posteriores de la anulación en vía administrativa o judicial de la liquidación administrativa que reduce créditos fiscales declarados. Más allá de esta cuestión, en ella se analiza, en general, la posibilidad de comprobar saldos de IVA procedentes de periodos prescritos.

El supuesto de hecho que da lugar a la resolución del TEAC es el siguiente: El 22 de diciembre de 2008 se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el IVA por los periodos comprendidos entre noviembre de 2004 y diciembre de 2007, que culminaron el 20 de octubre de 2010 con la firma en disconformidad del acta que recogía la propuesta de regularización. El acta calificó como no deducible el IVA soportado en adquisiciones realizadas a diversas sociedades que se consideraron partícipes en una trama organizada para la defraudación del IVA. La cuota derivada del acta, incluyendo intereses de demora, alcanzaba algo más de cinco millones ochocientos mil euros (5.800.000 €).

Recurrida la liquidación ante el TEAC, la reclamación es estimada parcialmente, al considerar prescrita la acción administrativa para liquidar los periodos anteriores al mes de enero de 2007, por haberse superado el plazo máximo de duración del procedimiento. Se anula, por tanto, parcialmente la liquidación en el importe de la deuda correspondiente a los periodos prescritos. La resolución del TEAC es confirmada por la Audiencia Nacional.

En diciembre de 2014, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ejecuta la resolución anulando la liquidación girada inicialmente y practicando nueva liquidación limitada a los 12 meses del año 2007, con una cuota, más intereses de demora, de algo más de 4 millones de euros. En la nueva liquidación, la cuota se calcula sin tomar en consideración el importe del saldo declarado a compensar en la última autoliquidación del ejercicio 2006, que superaba el millón y medio de euros y que había sido reducido a cero en la liquidación fruto de la regularización anulada por el TEAC. Ante estas circunstancias el interesado plantea incidente de ejecución.

3.2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En su resolución, el TEAC estima el incidente de ejecución y anula la liquidación relativa al 2007 dictada en ejecución de la resolución, con una doble argumentación:

1. En primer término, declara no aplicable a los saldos pendientes de compensación en el IVA la doctrina y jurisprudencia del Tribunal Supremo que afirmó la posibilidad de comprobar elementos originados en periodos prescritos pero integrados

en hechos imponderables producidos en periodos no prescritos¹. Se basa, para ello, en «la especial mecánica» y «peculiaridades» de este impuesto, que se asienta sobre los siguientes elementos:

- El derecho a deducción inmediata de la totalidad de las cuotas soportadas que, si superan a las devengadas, pueden trasladarse al periodo siguiente durante los tres primeros trimestres u once primeros meses, o bien optar por la devolución en la última autoliquidación del ejercicio o en las mensuales si se ha optado por el régimen de devolución mensual, de acuerdo con el artículo 99.Cinco de la Ley 37/1992.
- Las cantidades pendientes de compensar no son cuotas propiamente dichas sino saldos derivados de los excesos de las cuotas soportadas sobre las devengadas, existiendo en última instancia un derecho de reembolso que constituye un crédito a favor del obligado.
- Tales saldos adquieren carácter definitivo bien por haber sido comprobados y liquidados por la Administración, bien por haber ganado la prescripción. De otro modo, si se permitiera revisar y modificar la cuantía de los saldos a compensar procedentes de periodos prescritos, se haría de peor condición a los obligados tributarios que optan por la compensación al término del periodo de liquidación respecto de quienes optaron por la devolución, cuya cuantía no podría ser alterada, por estar prescrito el periodo en el que se solicitó.

Por lo anterior, se concluye que «la Administración no puede revisar con ocasión de la declaración del impuesto del periodo no prescrito dichos saldos de periodos anteriores (ya prescritos), entrando a conocer de las distintas operaciones que se han producido a lo largo del periodo prescrito y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar». Lo determinante para la procedencia de la compensación es la efectiva correlación entre los saldos declarados a compensar en la declaración-liquidación del periodo no prescrito y los declarados en los ejercicios prescritos, y es esa correlación la que ha de ser objeto de comprobación en el periodo no prescrito.

2. A mayor abundamiento, más allá de la naturaleza del derecho a la compensación en el IVA, el TEAC apunta otro argumento de orden procedimental, que enlaza con la sentencia del Tribunal Supremo antes reseñada. Así, considera que no es posible tener

¹ Así, entre otras, las Sentencias de 6 de noviembre (rec. núm. 4319/2011 –NFJ052890–), 14 de noviembre (rec. núm. 4303/2011 –NFJ052840–) y 9 de diciembre de 2013 (rec. núm. 2883/2012 –NFJ053091–) en relación con las bases negativas; la de 19 de febrero de 2015 (rec. núm. 3180/2013 –NFJ057534–) referente a excesos de deducciones por actividades exportadoras procedentes de periodos prescritos; o las Sentencias de 4 de julio de 2014 (rec. núm. 581/2013 –NFJ054784–), 5 y 26 de febrero (recs. núms. 4075/2013 –NFJ057615– y 4072/2013 –NFJ058191–) y 23 de marzo de 2015 (rec. núm. 682/2014 –NFJ057861–), sobre la posibilidad de declarar en fraude de ley negocios realizados en periodos prescritos para rechazar la deducción de determinados gastos en los periodos posteriores objeto de comprobación.

en cuenta el resultado de la regularización efectuada si ha sido declarada prescrita por un órgano revisor ya sea económico-administrativo o de la jurisdicción contencioso-administrativa, «dada la desaparición del ámbito del derecho de las liquidaciones anuladas». La alteración del crédito declarado por el obligado supondría aceptar y dar por válidas las regularizaciones anuladas, puesto que este resultado es inherente al ejercicio de la actividad comprobadora que se anula. Aunque el obligado tiene la carga de la prueba de las cuotas pendientes de compensación, iniciado un procedimiento y habiéndose ejercitado por la Administración el derecho a comprobar, si tal derecho se extingue por prescripción, debe considerarse lo consignado en sus autoliquidaciones.

En relación con el supuesto de hecho concreto, se concluye, por tanto, que, en ejecución de una resolución económico-administrativa que declara la prescripción de determinados periodos, no se pueden arrastrar los efectos de las regularizaciones anuladas, ni siquiera con respecto a otros periodos incluidos dentro del ámbito de la comprobación, habiéndose agotando el derecho a liquidar los primeros.

4. COMENTARIO CRÍTICO

Tanto la sentencia del Tribunal Supremo como la resolución del TEAC son de gran relevancia a pesar de dictarse en relación con el marco jurídico anterior a la reforma de la LGT por la Ley 34/2015, de modificación parcial de esta norma que, como es sabido, introdujo el artículo 66 bis para señalar que:

«El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones».

Este supuesto constituye una excepción a lo previsto en el artículo 115 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015, según el cual la Administración tributaria podrá realizar comprobaciones e investigaciones aun «en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido».

Se establece así una diferencia importante entre la comprobación en general de elementos, hechos, circunstancias, actos, valores, etc., producidos en periodos prescritos, pero con relevancia y

efectos respecto de hechos imposables no prescritos, que podrán comprobarse en tanto que pervivan las facultades de comprobación en relación con este último, y los denominados por la exposición de motivos de la Ley 34/2015, «créditos fiscales», cuya comprobación estará sujeta al plazo de diez años y a las condiciones previstas en el artículo 66 bis de la ley. Ni la noción de crédito fiscal, carente de definición legal, ni la referencia genérica a las bases y *cuotas compensadas y pendientes de compensación* y deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, permiten, sin embargo, delimitar con claridad el elenco de situaciones a las que será de aplicación el nuevo plazo de diez años. Solo la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, prevé expresamente en sus artículos 26, 31, 32 y 35 a 39 la aplicación de este plazo a la comprobación de las bases imposables negativas y a los excesos no compensados de deducciones en la cuota. Más allá de estos supuestos, corresponderá a la doctrina administrativa y jurisprudencia determinar en qué casos resulta de aplicación el citado plazo.

A ello contribuye, sin duda, la resolución del TEAC objeto de este comentario. En ella se asume el criterio ya mantenido en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 29 de marzo de 2012 (rec. núm. 295/2011 –NFJ046418–)² y del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2013 (rec. núm. 4348/2012 –NFJ052359–), que rechazaron la comprobación de saldos pendientes de compensación en el IVA una vez transcurrido el plazo de prescripción del periodo de origen. En esta última sentencia, el Tribunal Supremo afirma que el derecho a la compensación de cuotas por IVA constituye un derecho de crédito del empresario o profesional frente a la Hacienda Pública, fundamentado en el principio de neutralidad propio de este impuesto. Tal naturaleza motiva que, a diferencia de otros créditos fiscales, prescrito el derecho a liquidar del ejercicio en que se originaron, no puedan modificarse los saldos pendientes mediante la comprobación de las operaciones de los que derivan.

Frente a anteriores pronunciamientos, la Resolución del TEAC de febrero de 2017 es relevante por dictarse una vez fijada la doctrina del Tribunal Supremo que afirmó la posibilidad de comprobar bases negativas y deducciones pendientes procedentes de periodos prescritos. El TEAC considera no aplicable esta doctrina a los saldos por IVA, por tratarse de supuesto no encuadrable en el ya derogado artículo 106.5³. Ello permite entender que la comprobación de saldos por IVA tampoco será subsumible en el nuevo artículo 66 bis, cuyo ámbito objetivo se define de forma similar al anterior 106.5, siéndoles de aplicación el plazo general de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT, en lugar del plazo de diez establecido para la comprobación de créditos fiscales.

Tanto la resolución del TEAC como la sentencia del Tribunal Supremo realizan, por otra parte, otras afirmaciones de carácter procedimental que, con abstracción del caso particular del IVA, resul-

² En esta sentencia, la Audiencia Nacional estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAC de 6 de abril de 2011 que había afirmado, aunque con un voto particular, la posibilidad de comprobar los saldos de IVA procedentes de periodos prescritos tras la entrada en vigor del artículo 106.5 de la LGT.

³ Esta norma señalaba que «en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia o cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales».

tan también de relevancia en el nuevo marco normativo introducido por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT, para delimitar los márgenes de actuación de que dispondrá la Administración tributaria en la aplicación del nuevo artículo 66 bis. De ellas cabe, en efecto, deducir lo siguiente:

- En primer lugar, que anulada la liquidación relativa a un periodo por considerarlo prescrito, prevalecen los saldos por IVA consignados en la autoliquidación presentada, sin que el resultado de la regularización pueda tenerse en cuenta en periodos posteriores no prescritos, aunque hubieran estado comprendidos en el mismo procedimiento. Si bien esta afirmación se realiza por el TEAC en relación con los saldos por IVA, cabe plantearse su extensión a otros supuestos, de modo que, anulada la liquidación que reduce las bases negativas declaradas, su resultado no pueda trasladarse a periodos posteriores, aunque estuvieran incluidos en el mismo procedimiento, lo que establecería una suerte de tiro único en materia de prescripción en la comprobación de estos créditos.

En este sentido hay que tener en cuenta que, según la nota interpretativa publicada por la AEAT en relación con el nuevo artículo 66 bis, la comprobación de bases negativas y demás créditos fiscales está afectada por un doble límite: el del derecho a liquidar el periodo correspondiente y el plazo de diez años para iniciar su comprobación. De este modo, el transcurso del plazo de cuatro años para liquidar el periodo de origen de las bases negativas no obsta la comprobación en procedimientos desarrollados en periodos posteriores de las bases compensadas o declaradas pendientes, aunque se arrastren de otros anteriores ya prescritos. La interpretación del TEAC implica que, si las bases se comprobaron en su periodo de origen (X), anulada esta liquidación por encontrarse prescrito el derecho a liquidar, su resultado no podría trasladarse al periodo X+1, aunque estuviera incluido dentro del mismo procedimiento. Y es que, ya se trate de saldos por IVA o bases negativas, no deja de resultar paradójico que la ejecución de la resolución por la que se obtiene la declaración de prescripción se utilice para llegar a un resultado que, en última instancia, mantiene los efectos de la liquidación anulada, como ocurría en el supuesto de hecho abordado por la resolución del TEAC de febrero de 2017.

- En segundo lugar, de la sentencia del Tribunal Supremo cabe deducir que, aunque quepa comprobar en ejercicios no prescritos bases negativas derivadas de ejercicios prescritos, tal facultad no puede desarrollarse, en el marco de un nuevo procedimiento de comprobación, cuando existe una regularización previa del ejercicio del que proviene el crédito fiscal y la liquidación que redujo su importe es anulada. Esta afirmación es relevante no solo en aquellos casos en los que en vía administrativa o judicial se confirma la procedencia, en el fondo, de los créditos fiscales declarados por el obligado, sino también en aquellos en los que la liquidación administrativa es anulada por otros motivos: un error procedimental o, como ocurre en la sentencia del Tribunal Supremo objeto de este comentario, la improcedencia del método de valoración utilizado para la regularización. Si la Administración no vuelve a liquidar el primer periodo, fijando el importe de las cantidades a compen-

sar de acuerdo con lo señalado en la sentencia y dentro del plazo de prescripción, no cabe efectuar tal regularización con motivo de la comprobación del periodo en el que se compensan. Ello parece consolidar, como queda dicho, una especie de tiro único en materia prescriptiva para la comprobación de estos créditos fiscales, aplicable también en el nuevo contexto normativo resultante de la reforma de la LGT por la Ley 34/2015 y que reduciría de forma considerable los amplios márgenes de comprobación a que pudiera conducir esta norma.

Referencias bibliográficas

- Casana Merino, F. (2014). La compensación de bases, cuotas o deducciones provenientes de ejercicios prescritos. *Quincena Fiscal*, 20 (BIB 2014/4015).
- Cordero González, E. M. (2016). El derecho a comprobar e investigar bases impositivas negativas, créditos fiscales y demás elementos originados en periodos prescritos, tras la Ley 34/2015, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria. *RCyT. CEF*, 396.
- Cordero González, E. M. (2017). *Las bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Escribano López, F. (2015). Sobre el proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT. *Revista Española de Derecho Financiero*, 166.
- Fernández López, R. I. (2016). *La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica*. Marcial Pons.
- González Ortiz, D. (2009). El derecho al reintegro del IVA: Prescripción vs. Deducibilidad (a propósito de la sentencia del TS de 29 de septiembre de 2008). *Tribuna Fiscal*, 221.
- Lozano Serrano, C. (2014). La comprobación de partidas compensables en periodos prescritos. *Quincena Fiscal*, 11 (BIB 2014/1694).
- Montesinos Oltra, S. (2000). *La compensación de bases impositivas negativas*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Montesinos Oltra, S. (2010). La comprobación de elementos del tributo originados en periodos prescritos. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita y J. J. Zornoza Pérez (Dirs.), Vol. 1 (pp. 1.325-1.344), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Aranzadi.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2011). Devoluciones de excesos no deducibles en el IVA y el plazo para ejercitarlas. *Impuestos*, 11, 13-34.
- Sesma Sánchez, B. (2017). La reforma de la LGT en materia de prescripción: cuestiones conflictivas. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 173 (BIB 2017\579).
- Simón Acosta, E. (2008). El derecho a la devolución del IVA. *Actualidad jurídica Aranzadi*, 754.

Deducibilidad de las cuotas soportadas relacionadas con los vehículos en los supuestos de afectación parcial a la actividad

Análisis de la STS de 5 de febrero de 2018, rec. núm. 102/2016

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.- UDIMA*

EXTRACTO

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha venido declarando la existencia de un incumplimiento de la normativa comunitaria en el artículo 95 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido que establece la presunción de afectación al 50 % de los vehículos. En su Sentencia de 5 de febrero de 2018 el Tribunal Supremo ha venido a determinar que no existe tal incumplimiento y que el citado precepto, a su juicio, se ajusta a las disposiciones comunitarias.

1. SUPUESTO DE HECHO

Se plantea ante el Tribunal Supremo (TS) un recurso de casación promovido por el abogado del Estado contra la Sentencia de 20 de septiembre de 2016 (rec. núm. 2175/2012 –NFJ069777–) dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJ CV o TSJ).

El caso resuelto por el TSJ se promovió contra una liquidación dictada por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en la que reducía al 50% la deducción por gastos relativos a un vehículo por considerar que para poder admitir la deducción del 100% de las cuotas soportadas relacionadas con vehículos turismos era necesario que el contribuyente acreditara una afectación exclusiva del mismo a la actividad profesional, lo que no había hecho.

El TSJ anuló tal liquidación por entender que la presunción de afectación al 50% de los vehículos establecida en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), era contraria al derecho comunitario, según se derivaba de la Sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con fecha 11 de julio de 1991, en el asunto C-97/90, Lennartz –NFJ001287–, ya que la norma española señala, a juicio del TSJ, una restricción general del derecho a la deducción de las cuotas soportadas contemplado en el artículo 17 de la Sexta Directiva (actualmente, dicho derecho se encuentra previsto en el art. 168 de la directiva refundida). Añade además que dicho incumplimiento puede y debe ser constatado por el tribunal nacional (el propio TSJ), inaplicando en consecuencia el derecho interno contrario a la normativa comunitaria, sin que resulte además necesario plantear una cuestión prejudicial para constatar la existencia del incumplimiento, pues se derivaba claramente este hecho de la propia sentencia Lennartz, antes mencionada.

La propia sentencia recurrida reconoce que este criterio había sido sostenido por el TSJ en reiteradas ocasiones, pues de hecho la motivación se realiza por referencia a la Sentencia de 24 de marzo de 2010, dictada por el propio TSJ en el recurso número 888/2008 (NFJ039757).

Lo sometido al TS es, realmente, el acierto de dicho criterio reiterado por el TSJ CV y no la sola sentencia que se recurre, ya que, como constata el Alto Tribunal, la sentencia recurrida contiene solo en el último párrafo de la misma una referencia al caso que se le sometía, en la que se limita a afirmar que es improcedente la regularización realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a las deducciones practicadas por la recurrente en el IVA por los gastos de los vehículos, por la vulneración del derecho comunitario, por lo que se procede a estimar el motivo impugnatorio analizado. Con ello se estima el recurso.

En definitiva, tal y como resume el TS, se suscita si el artículo 95.Tres, reglas 2.^a y 4.^a, de la LIVA se opone a lo dispuesto en el artículo 17 de la Sexta Directiva, a la vista de la doctrina que emana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TS emana una resolución tremendamente didáctica. Comienza con un resumen de la cuestión planteada, extremo que hemos recogido en el epígrafe anterior del presente comentario.

A continuación realiza un resumen del precepto cuestionado, el artículo 95.Tres de la LIVA, del que se destaca, por lo que atañe al caso planteado, el establecimiento de tres principios básicos: en primer lugar, que la ley española no limita *ex ante* el derecho a deducir a una determinada proporción, ni niega la deducción cuando el grado de utilización del bien en la actividad empresarial o profesional sea inferior a un porcentaje específico o concreto; en segundo lugar, que el porcentaje de deducción que dispone dicho precepto es el que responda al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional; y, en tercer lugar, que el porcentaje del 50 % es una presunción legal y que la carga de acreditar un grado de afectación distinto al determinado por la presunción no solo se impone al contribuyente, sino también a la Administración, pues esta está legalmente obligada a regularizar la deducción derivada de la presunción cuando «se acredite» un porcentaje distinto a aquel.

El tercer apartado de la sentencia se consagra al estudio de la normativa europea y su interpretación por el TJUE. Destaca en este apartado el estudio de la sentencia Lennartz, pronunciamiento en el que se apoyaba el TSJ CV, constatando el TS que lo suscitado en la misma era cuestión distinta de la que nos ocupa ahora, pues esta versaba sobre la imposibilidad de deducir cuotas soportadas por bienes que se hubieran destinado, previamente a su uso en las actividades empresariales o profesionales, a la satisfacción de necesidades exclusivamente privadas, así como la posibilidad de excluir la deducción de las cuotas soportadas en su totalidad cuando la utilización empresarial o profesional de los bienes de inversión fuera en cuantía inferior al 10 %.

Por el contrario, entiende relevante para examinar la cuestión que se suscitaba ante el TSJ, la Sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2016, asunto C-400/15, Landkreis Postdam-Mittelmark (NFJ063658), en la que se negaba el derecho a la deducción de un bien de inversión cuya utilización no alcanzaba el 10 %, afirmando el tribunal que se debe permitir el derecho a la deducción de tales cuotas y que las medidas que pueden establecer los Estados miembros deben respetar el principio de neutralidad fiscal, esto es, deben permitir a los empresarios liberarse completamente del IVA devengado o abonado en el marco de sus actividades.

El apartado cuarto de la sentencia se enuncia de la manera que a continuación se refleja, que entendemos sumamente expresiva del juicio del TS: «El precepto aplicado por la Administración en la liquidación impugnada en el litigio (el artículo 95.Tres LIVA) no contradice la

normativa europea ni se opone a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». Comienza su argumentación el TS constatando que la afirmación que el TSJ utiliza para amparar su criterio, esto es, que «todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales», no se encuentra por ningún lado en la sentencia Lennartz. Es más, el contenido de la sentencia, en opinión del Alto Tribunal, no es ese, sino que no puede «excluirse» el derecho a deducir por la circunstancia de que el bien en cuestión no esté completamente afecto a la actividad empresarial o profesional o por el hecho de que esa afectación sea proporcionalmente poco relevante; se añade, además, que la cuestión sometida al TJUE no era si podía deducirse íntegramente el IVA soportado, sino si podía excluirse totalmente su derecho a la deducción. Añade también que el TJUE en su pronunciamiento se limita a establecer que el derecho a deducir debe reconocerse «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas», lo que se opondría a una norma o una práctica que impidiera el ejercicio del derecho cuando no se alcanzara un determinado grado de afectación. Pero, como constata a continuación el tribunal, ese no es el contenido de la norma española cuestionada.

Completa su razonamiento con tres argumentos. En primer lugar, con el artículo 168 bis de la Directiva refundida IVA que permite la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes inmuebles de manera proporcional cuando el bien sea utilizado por el sujeto pasivo tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o personal. Si bien se reconoce que dicho precepto no se encontraba vigente al tiempo de los hechos a juzgar y que el mismo resulta aplicable exclusivamente a inmuebles, se reconoce que este precepto recoge el criterio del legislador comunitario en el sentido de que el derecho a deducir el IVA de los bienes de inversión se corresponda porcentualmente con el grado de afectación de ese bien a la actividad empresarial.

En segundo lugar se vuelve a insistir en la sentencia Landkreis Postdam-Mittelmark, anteriormente mencionada, y el principio en ella contenido relativo al establecimiento por los Estados miembros en los casos de utilización mixta de los bienes de inversión de reglas que deben respetar el principio de neutralidad fiscal del IVA, principio que no queda comprometido a juicio del TS por el hecho de que solo se permita la deducción respecto de la proporción efectiva en que el bien en cuestión se afecte a la actividad empresarial o profesional.

Finalmente el tribunal se apoya en su propia jurisprudencia, en concreto, en la Sentencia de 25 de abril de 2014 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2117/2012 –NFJ069339–), en la que se aducía como sentencia de contraste una sentencia dictada por el TSJ CV de contenido idéntico a la recurrida en el presente caso y en la que ya afirmaba que no se distinguía el supuesto incumplimiento en la norma española que apreciaba dicho tribunal y que la misma era ajustada a los dictados de la normativa europea.

El apartado quinto se limita a responder la cuestión interpretativa planteada, esto es, el supuesto incumplimiento de la norma contenida en el artículo 95.Tres, reglas 2.^a y 4.^a, de la LIVA. La respuesta del tribunal es clara:

«La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues el precepto español resulta, a nuestro juicio, claramente respetuoso con lo dispuesto en el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, y con la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta, de suerte que hemos de considerar contraria a derecho la interpretación contenida en la sentencia de instancia».

El apartado sexto, relativo a la resolución de las pretensiones deducidas en el proceso, a pesar de su indudable relevancia para las partes del procedimiento, resulta totalmente intrascendente para el objeto de este comentario, pues como ya habíamos señalado, aunque el recurso de casación se haya deducido contra una sentencia concreta del TSJ CV, lo que pretendía atajar era un criterio de ese tribunal y con el pronunciamiento relativo a la cuestión interpretativa planteada, este asunto estaba zanjado.

Lógicamente con lo que hemos expuesto, el TS reconoce que es ajustada a derecho la decisión administrativa que redujo al 50% la deducción por gastos relativos a un vehículo por considerar que «para poder admitir la deducción del 100% de las cuotas soportadas relacionadas con vehículos turismos –que fue la considerada por la empresa en su autoliquidación– es necesario que el contribuyente acredite una afectación exclusiva del mismo a la actividad profesional».

Añade, cuestión que resulta interesante, que la parte recurrida (la entidad favorecida por la resolución) aduce una supuesta imposibilidad –que derivaría del tenor literal del precepto legal– de obtener pruebas que constaten una utilización del vehículo en grado superior al establecido presuntamente en la norma, imposibilidad que supondría una «clara contravención del principio de neutralidad». Señala el tribunal que la parte recurrida manifiesta que «es habitual, y es lo que ha sucedido en el caso de autos, que se adquiera un vehículo turismo para destinarlo exclusivamente a la actividad empresarial, si bien, por las dificultades probatorias, la AEAT no acepte dicha deducción del 100% del vehículo, lo cual atenta contra el principio de neutralidad».

Advierte el TS que el precepto no solo no impide o limita las posibilidades de acreditación de la afectación real del vehículo a la actividad de la empresa, sino que permite tal constatación «por cualquier medio de prueba admitido en derecho», sin restricción alguna salvo una que califica de lógica: no será medio de prueba suficiente –dice el precepto– «la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional».

Destaca que la prueba de la verdadera utilización del vehículo en el giro empresarial no se aprecia como «imposible» o «extraordinariamente difícil», como se sostiene en el escrito de oposición, sobre la base de exigir la prueba de un hecho negativo (la no utilización del vehículo para fines privados).

Acude el TS al principio de proximidad a la prueba del hecho a acreditar para entender razonable la prueba solicitada por el precepto:

«Pero tampoco alcanzamos a comprender en qué medida resulta "imposible" probar la afectación a la actividad empresarial, pues no parece que el contribuyente –que es quien se dedica a esa actividad y usa el vehículo para desarrollarla– tenga especiales dificultades para constatar ese destino, incluso a tenor de alguno de los documentos que señala la parte recurrida en su escrito de oposición (y que, por cierto, no consideró necesario utilizar en la instancia para probar la dedicación de su vehículo a su profesión), como los que se refieren al kilometraje, o a los recibos de hotel o de peajes, o a los contratos realizados y a la gasolina consumida».

3. COMENTARIO CRÍTICO

A pesar de la gran importancia que reviste esta sentencia, tanto para los que nos dedicamos a la práctica fiscal en el ámbito territorial que corresponde a la jurisdicción del TSJ CV, como para los que desde otros ámbitos territoriales miraban el goteo constante de sentencias en las que se aplicaba el criterio controvertido y se hacían eco del mismo ante otros órganos judiciales, la tremenda claridad y contundencia con la que se ha pronunciado el TS hace que para el que ahora, con la mejor de las intenciones, va a realizar una breve glosa del contenido del pronunciamiento, esta parte parezca incidental comparada con la divulgación del contenido de la sentencia que se ha realizado en el epígrafe anterior.

Dos son las cuestiones que queremos reseñar. En primer lugar, como hemos indicado, la sentencia del TSJ CV formaba parte de un criterio que se ha venido manteniendo hasta la fecha. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana venía contestando a la invocación de este criterio, en los periodos a los que resultaba aplicable, mediante una argumentación basada en el artículo 168 bis de la directiva refundida, que, como hemos visto, aunque no fuera aplicable al caso sobre el que se pronuncia el TS, *ratione temporis*, ha sido, sin embargo, utilizado en su razonamiento. Como quiera que entendemos que dicha contestación, en alguna medida, se esté o no de acuerdo con la misma, mostraba una discrepancia jurídica que hubiera merecido la pena el planteamiento de una cuestión prejudicial, nos permitimos copiar el razonamiento que dicho órgano administrativo incluía en sus resoluciones:

«Vaya por delante que este tribunal discrepa de dicho criterio, según ahora mismo se argumentará.

Como sabemos, el precepto aplicado por la Administración es el apartado tercero del artículo 95 de la Ley 37/1992, antes transcrito. Este precepto encuentra su fundamento en el artículo 168 bis de la Directiva 2006/112/CE, que establece lo siguiente:

"1. En el caso de un bien inmueble que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y utilizado por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados

con este patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26, los cambios relativos al porcentaje de utilización de un bien inmueble a que se refiere el apartado 1 se tendrán en cuenta, en las condiciones previstas en los artículos 184 a 192, en los respectivos Estados miembros.

2. Los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa".

Como se comprueba del análisis de ambos preceptos, el artículo 118 de la directiva prevé la deducción, en función del porcentaje de uso en las actividades, de los bienes inmuebles, así como la posibilidad de ampliar por los Estados miembros esta regla de deducción en función del porcentaje de afectación a otros bienes.

El artículo 95.Tres de la LIVA, por su parte, contempla la deducción en función del porcentaje de uso en la actividad de todos los bienes de inversión (incluso de determinados servicios, como los arrendamientos). Es decir, ha recogido la autorización de la directiva para ampliar de los bienes inmuebles a otros bienes esta afectación parcial. También establece una regla adicional para los vehículos, en la que se prevé una presunción de afectación al 50%. Se contemplan después una lista de vehículos excepcionados, que se consideran afectos exclusivamente a la actividad, y la posibilidad de alterar esta presunción a través de la acreditación de un porcentaje mayor o menor de uso en la actividad.

La comparación entre ambos preceptos ofrece la evidente diferencia entre la directiva y la LIVA en cuanto al tratamiento de los vehículos, de lo que concluye el TSJ la existencia de un incumplimiento.

No comparte esta tesis este tribunal. El incumplimiento exige que exista una medida legislativa nacional que tenga por objeto ámbitos en los que la Comunidad ha ejercido su poder legislativo o que de cualquier otro modo son incompatibles con el efecto que debiera tener la norma comunitaria, tal y como tiene declarado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sentencia de 9 de marzo de 1978 (asunto 106/77, Simmenthal); lo que no es el caso, pues la norma nacional regula específicamente los criterios que deben regir la prueba de la afectación de los vehículos, cuestión que no trata la norma comunitaria. La norma nacional dispensa de una mayor actividad probatoria cuando se acredite la utilización en la actividad de los vehículos, pero no el porcentaje de esta, bastando aplicar la presunción del 50%; ahora bien, esta mayor facilidad general no entorpece el resultado propugnado por la directiva, en la medida que permite que se llegue a idéntica solución que la propuesta en esta (deducción en función del porcentaje de empleo efectivo en la actividad) mediante la prueba del porcentaje concreto de afectación. Cabe además recordar que también ha establecido el

Tribunal de Justicia que en ausencia de regulación por el derecho comunitario, corresponde al ordenamiento interno de cada Estado designar los órganos competentes y las modalidades procedimentales que aseguren la salvaguarda de los derechos que para los particulares derivan del derecho comunitario (sentencias de 16 de diciembre de 1960, asunto 6/60, Jean Humblet; 16 de diciembre de 1976, asunto 33/76, Rewe; y 25 de febrero de 1988, asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Jules Bianco); por lo que, ante la ausencia de una normativa comunitaria que regule la prueba de la afectación, es legítima la intermediación del Estado para establecer el procedimiento para ello.

Por otro lado, el pronunciamiento del TSJ no parece consciente del objetivo primordial que tuvo la reforma operada en este precepto por la Ley 66/1997 y donde se introdujo la presunción de afectación al 50%. En ausencia de esta norma, debe aplicarse la regla 4.^a del precepto, que establece una acreditación del porcentaje de afectación, prueba complicada y que pesa, indudablemente, sobre el contribuyente que pretende la deducción del IVA soportado. Esta norma tuvo como finalidad dispensar de tan ardua actividad al contribuyente, poniendo fin a las innumerables controversias que pendían sobre el grado de afectación, aunque como señalamos, no se excluye esta posibilidad de acudir, voluntariamente, a la acreditación de un grado de afectación mayor. De tal forma que, más allá de una violación, lo que encontramos es un levantamiento de cargas indirectas del incumplimiento al contribuyente, amparada en la libertad que para ello permite la directiva.

Por otro lado, y como ya hemos dicho, la supresión por un supuesto incumplimiento de la regla 2.^a del artículo 95.Tres LIVA no tendría como efecto, tal y como invoca el recurrente con apoyo en la citada sentencia del TSJ, que se permitiera la deducción total de las cuotas soportadas, sino que resultaría de aplicación la regla 4.^a y, en consecuencia, el contribuyente tendría que acreditar el grado de afectación concreto del vehículo a la actividad».

Una segunda cuestión queda pendiente de resolución, a nuestro juicio, tras este pronunciamiento. Como sabemos, el artículo 95 de la LIVA funda la limitación a la deducibilidad en la falta de destino a las actividades empresariales, bien sea por su utilización en tiempos alternativos o simultáneos a necesidades empresariales y no empresariales, bien sea por su destino a satisfacer necesidades privadas del empresario o profesional, de sus familiares o sus empleados.

La dicotomía entre esferas empresariales o profesionales y personales solo existe, en puridad, en el caso de las personas físicas, ya que las personas jurídicas carecen de una actividad puramente personal. Incluso resulta difícil plantear una situación en la que una prestación en favor de socios, administradores o trabajadores de una persona jurídica que pueda entenderse como la satisfacción de una necesidad personal de aquellos se realice totalmente como una actividad graciable del empresario y exenta de remuneración mediante el trabajo; ciertamente, el TJUE ha entendido que era así en algunos casos, como en la Sentencia de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co.KG (NFJ007097), pero en el caso español, teniendo presente el amplio alcance que se le ha dado a la regla de las retribuciones en especie

(para los trabajadores) y el aun mayor alcance de la regla de valoración a precios de mercado de las operaciones vinculadas (para socios y administradores), resulta más que discutible que tales operaciones no sean parte de los servicios retribuidos o de otras retribuciones acordadas por la entidad. Podría quedar alguna cuestión menor, como pequeñas atenciones del empleado a favor del trabajador, pero creemos que estos casos residuales no deben hacernos perder la idea general que estamos tratando.

La consecuencia de lo expuesto sería que no cabría plantear una limitación en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los bienes de inversión en general y por los vehículos en particular que el empresario persona jurídica cediera en uso a sus trabajadores, socios o administradores, en la medida en que dieran origen a una retribución para estos y que constituyera la remuneración de dicha cesión.

En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, en Consulta V1379/2011, de 30 de mayo –NFC041317–, consulta que a pesar de su enorme relevancia no ha tenido la difusión que creemos merece. En la misma se llega como conclusión a la idea que acabamos de exponer: existe un derecho a deducir las cuotas soportadas. Así dice la mencionada consulta:

«Como se ha indicado en el apartado anterior de la presente contestación, la cesión al trabajador del uso de un vehículo para fines particulares, ya sea de forma parcial o total, así como la cesión del uso de equipos informáticos o de viviendas, constituyen una prestación de servicios sujeta al impuesto, por lo que, de conformidad con el citado artículo, la entidad consultante podrá deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas como consecuencia de la adquisición de los bienes o servicios objeto de cesión.

No obstante lo anterior, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el arrendamiento del vehículo o de la vivienda objeto de la consulta así como por la adquisición o arrendamiento de equipos informáticos, deberá ajustarse, en todo caso, a las restantes condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de la mencionada Ley 37/1992, y especialmente a la señalada en su artículo 97, apartado uno, número 1.º, por la que el empleador deberá estar en posesión de la factura original emitida a su favor por quien preste el servicio de arrendamiento o por quien efectúe la entrega.

Lo mismo cabe decir respecto del impuesto soportado por la conexión a internet, siempre y cuando sea el empleador el que figure en el contrato de conexión a la red como destinatario de los servicios.

En el caso de que sea el empleado el que figure en el contrato, aunque el empleador satisfaga el coste del servicio prestado ya no se tratará de una retribución en especie, sino dineraria, y la parte de esta retribución que se corresponda con la cuota del impuesto soportada por el empleado no podrá ser deducida por el empleador.

Asimismo, y considerando que la operación no se efectúa a título gratuito, se deduce que no le es aplicable a la misma la exclusión que establece el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992, conforme a la cual no son deducibles las cuotas soportadas por re-

ferencia a bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, ya que esta exclusión o restricción es únicamente aplicable en los supuestos en que los bienes o servicios van a ser objeto de entrega gratuita».

Restaría una última cuestión que no trata la citada consulta. Aunque la misma califica estas cesiones como operaciones sujetas al impuesto, no dice cuál es el importe de la base imponible que debe tenerse presente.

En este punto, quizá es lo más fácil acudir a la valoración que tengan las operaciones a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) o del impuesto sobre sociedades, que como se verá no es descabellado. En principio, el IVA rehúsa acudir a criterios de valoración de otros impuestos, pero en el caso de las cesiones a trabajadores la contraprestación recibida sería una contraprestación en especie, el propio trabajo desarrollado que alcanza una mayor retribución, por lo que sería aplicable en el IVA la regla contenida en el artículo 79.Uno de la LIVA que cuantifica la base imponible en «el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes», valoración económica que, aunque por imperativo legal, debemos identificar con el valor a efectos del IRPF de la remuneración.

En el caso de las operaciones con socios y administradores, operación que generalmente se considerará como vinculada, la regla de valoración es coincidente tanto en el artículo 18 de la Ley del impuesto sobre sociedades (precepto al que se remite la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas) y en el artículo 79.Cinco de la LIVA, que de hecho también se remite a este precepto.

Aunque no de tan fácil justificación, desde nuestro punto de vista, nos inclinaríamos por la aplicación de la regla de los autoconsumos. Ciertamente, cuando se percibe el trabajo que se remunera con la cesión de bienes existe una contraprestación, lo que supone que no exista un autoconsumo; y en el caso de la remuneración a socios y administradores, aunque no exista remuneración directa, existe una regla especial que lleva al valor de mercado. No obstante estos problemas, entendemos que la regla del autoconsumo «casa» mejor con la filosofía que debe regir en estas operaciones, considerar el valor de la deducción que se ha practicado indebidamente en función de los usos, y no el gravamen de un valor añadido que ciertamente no existe.

Los residentes extracomunitarios y la aplicación de los beneficios autonómicos establecidos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones

Análisis de la STS de 19 de febrero de 2018, rec. núm. 62/2017

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

EXTRACTO

El Tribunal Supremo interpreta la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, considerando que los efectos de la misma han de aplicarse también a los sujetos que sean residentes extracomunitarios.

Tal y como se recordará, dicha sentencia comunitaria consideró que el tratamiento desigual que a efectos del ISD se dispensaba en España a los residentes, respecto de los no residentes –al estar estos privados de la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales previstos por las diferentes comunidades autónomas a efectos de ese tributo, estando obligados a aplicar la normativa estatal–, vulneraba el derecho a la libre circulación de capitales. A raíz de ese fallo se modificó la normativa del citado tributo eliminando dicha diferencia de trato, aunque la equiparación con los residentes españoles únicamente se contempló respecto de aquellos sujetos que residiesen en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Al margen del citado cambio legal quedaron, pues, los residentes extracomunitarios, extremo que generó una gran controversia que ahora parece haber resuelto el Tribunal Supremo al considerar expresamente que los efectos de la sentencia comunitaria de 2014 también son aplicables a esta última categoría de sujetos.

1. SUPUESTO DE HECHO

El Tribunal Supremo (TS), en Sentencia número 242/2018, de 19 de febrero (NFJ069781), ha resuelto un recurso contencioso-administrativo cuya cuestión nuclear pivota sobre un tema muy debatido en los últimos años, especialmente desde que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dictase la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12 –NFJ054901–). Como se recordará, este fallo provocó la modificación de la normativa reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones para permitir que los no residentes en España –que lo fueran de algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo– pudieran beneficiarse de los incentivos tributarios previstos en las respectivas comunidades autónomas con las que mantuviesen algún punto de conexión, posibilidad de la que hasta entonces estaban privados.

Sin embargo, la aludida reforma legal, interpretando restrictivamente la citada sentencia, no alcanzó a los residentes extracomunitarios, extremo que suscitó las críticas de un importante sector doctrinal y, correlativamente, la reacción de algunos de los afectados.

Precisamente en ese contexto ha de enmarcarse el recurso que ahora ha resuelto el TS, planteado por una residente en Canadá contra una resolución del Consejo de Ministros que –basándose en el criterio de la Dirección General de Tributos en virtud del cual la aludida sentencia comunitaria no resultaba aplicable a los residentes extracomunitarios– denegó su pretensión, fundamentada esta en obtener una indemnización por la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado español al entender que se estaba aplicando una normativa contraria al derecho de la Unión Europea.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En el caso resuelto por el TS la recurrente sostiene que los efectos de la Sentencia comunitaria de 3 de septiembre de 2014 le son plenamente aplicables, fundamentando su postura en el criterio sostenido también por el TJUE en su Sentencia de 17 de octubre de 2013 (asunto C-181/12 –NFJ052154–), en la que interpretó el tenor literal del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Dicha sentencia se dictó al hilo de un caso en el que se cuestionaba la compatibilidad con el derecho de la Unión Europea de una norma alemana que preveía, en el contexto de un impuesto sucesorio, beneficios fiscales diferentes en función del lugar de residencia de los sujetos implicados en la transmisión *mortis causa*. En ese supuesto concreto la sucesión afectaba a

un bien inmueble situado en Alemania, siendo el causante y el causahabiente residentes en Suiza, razón esta última que conllevaba la aplicación de una reducción de la base imponible menor que la que hubiera resultado aplicable si, en el momento del devengo del tributo, alguno de los sujetos mencionados hubiera tenido su residencia en territorio alemán. En ese contexto el tribunal de justicia consideró que el hecho de que las sucesiones en las que estuviera implicado al menos un residente soportasen menor carga fiscal que las anteriormente descritas, provoca en estas últimas una disminución del valor de la herencia, extremo que debe entenderse como restrictivo de la libre circulación de capitales, principio que comprende y afecta no solo a los movimientos de capital entre Estados miembros, sino también a los que se produzcan entre estos y terceros países.

Pues bien, atendiendo a tales argumentos el TS considera ahora que el recurso planteado ha de resolverse a favor de la recurrente, estimando así que su postura está suficientemente fundamentada con la invocación de la sentencia del tribunal comunitario que acaba de comentarse, cuyo criterio interpretativo se reiteró, además, en Sentencias comunitarias posteriores, como la de 26 de mayo de 2016 (asunto C-244/15 –NFJ062864–).

De acuerdo con la doctrina expuesta por el TJUE en las sentencias citadas, de la que también se hizo eco la de 3 de septiembre de 2014, el TS concluye que, desde un punto de vista general, «la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación, del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que solo intervienen residentes o que solo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales».

No obstante lo anterior, y como advierte el TS, ese criterio interpretativo opera como regla general, lo que no obsta para que, en determinadas circunstancias, los Estados miembros puedan justificar discriminaciones por razón de residencia que conlleven la existencia o el mantenimiento de restricciones a la circulación de capitales, en particular cuando dichos movimientos impliquen a países terceros. Ahora bien, las mismas, en cuanto que son excepciones al derecho a la libre circulación de capitales, deben ser objeto de una interpretación estricta.

En ese sentido, el propio TJUE ha señalado que, para que discriminaciones por razón de residencia como las apuntadas sean compatibles con las disposiciones del tratado relativas a la libre circulación de capitales, «es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida». En la misma línea el tribunal de justicia ha aludido también a la posibilidad de tomar en consideración aquellas restricciones que pudieran tener su fundamento, por ejemplo, en la inexistencia de una obligación convencio-

nal de facilitar información por parte del tercer país implicado, cuando de ello se derive la imposibilidad de obtener los datos pertinentes.

Advertido lo anterior, el TS, partiendo del hecho de que, en el caso objeto de controversia, la Administración basó sus conclusiones únicamente sobre la circunstancia de que la reclamante era residente en un país extracomunitario –sin plantear la posibilidad de que la restricción a la libre circulación resultante de la normativa española pudiera justificarse por alguna excepción a ese principio general en los términos señalados por el tribunal de justicia–, ha declarado improcedente la inadmisión de la reclamación presentada por la recurrente.

Téngase en cuenta que el Consejo de Ministros fundamentó tal decisión alegando extemporaneidad, y ello porque consideró que, ya que no le eran aplicables los efectos de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, y toda vez que su reclamación se planteó en relación con una liquidación correspondiente a un ejercicio que ya había prescrito cuando la presentó, el plazo para recurrir había expirado. Pues bien, precisamente porque el TS considera ahora errónea la premisa de la que partía la Administración, declara improcedente aquella inadmisión por extemporaneidad.

Sentado lo anterior, el Alto Tribunal procedió a examinar si concurrían efectivamente las condiciones necesarias para conceder a la recurrente la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado, concluyendo en sentido afirmativo en línea con otros fallos anteriores en los que ya había estimado las pretensiones planteadas al respecto por residentes comunitarios (*vid.* SSTs de 17 de octubre de 2017 –rec. núm. 2/2016 [NFJ068442]–; de 23 de octubre de 2017 –rec. núm. 4889/2016–; o de 14 de diciembre de 2017 –rec. núm. 4822/2016–). Considera así, también en este caso, que se cumplen todos los requisitos para entender que la vulneración del derecho comunitario por el Estado español está «suficientemente caracterizada», es decir, que es manifiesta y grave, lo que justifica el reconocimiento de la devolución de lo excesivamente satisfecho en un ejercicio ya prescrito, importe que se ha traducido en la diferencia entre lo pagado con normativa estatal y lo que resultaría a pagar con beneficios fiscales autonómicos correspondientes, más los intereses legales correspondientes desde que se produjo la reclamación a la Administración.

Así pues, el TS reconoce, por un lado, que los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 son aplicables a los residentes extracomunitarios y, por otro, que concurren los requisitos necesarios para reconocer el derecho a indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado.

3. COMENTARIO CRÍTICO

A nuestro modo de ver, no puede más que valorarse positivamente el hecho de que se considere ahora que los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 son aplicables también a los no residentes comunitarios. Sin embargo, hubiera sido deseable que el TS hubiera hecho un llamamiento expreso al legislador en orden a modificar la normativa del impuesto sobre

sucesiones y donaciones en el sentido expuesto, ya que el cambio legal que siguió a la aludida sentencia comunitaria únicamente se hizo eco de sus efectos respecto a los residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo.

Ciertamente existen noticias de que dicho cambio legal se producirá en el marco de la reforma del sistema de financiación autonómica, a través de la introducción de una disposición adicional en la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones. De todos modos, y aun cuando el legislador no tomase la iniciativa de modificar la normativa vigente para adaptarla al nuevo criterio jurisprudencial, dicho cambio podría terminar forzándose desde la Unión Europea. Ha de recordarse, en este sentido, que respecto de España se ha abierto por parte de la Comisión Europea, en 2017, una investigación sobre la posible restricción a la libre circulación de capitales en relación con la cuestión aquí analizada, procedimiento que puede derivar en la apertura de un procedimiento de infracción contra España.

Al margen de lo anterior, consideramos necesario abordar las consecuencias que, hoy por hoy, pueden derivarse de la sentencia comentada en función de la situación en la que se encuentre cada uno de los sujetos ya afectados por este fallo, así como también respecto de aquellos a los que pueda afectarles en un futuro próximo.

En este sentido, y por lo que respecta a los sujetos extracomunitarios que, conforme a lo dispuesto por la sentencia comentada hubieran pagado en exceso, no parece que pueda dudarse de que la misma ha abierto el camino para que puedan solicitar la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, vía limitada a supuestos en los que la liquidación no hubiera devenido firme.

A este respecto habrán de adoptarse todas las cautelas necesarias a fin de impedir que la Administración pueda tratar de justificar la discriminación entre residentes sobre la base de las circunstancias que, como ha señalado el TS, pueden operar como excepción a la regla general, como podría ser el supuesto de la inexistencia de tratado de intercambio de información con el país tercero de que se trate en cada caso, sin olvidar en ninguno de ellos que dichas causas han de interpretarse de forma restrictiva.

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que hubiera prescrito el citado derecho, se ha planteado ya por parte de algunos profesionales la posibilidad de que los ciudadanos extracomunitarios pudieran tratar de obtener una reparación acudiendo a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado, tal y como hizo la recurrente en el caso que dio lugar a la sentencia que hemos comentado.

Ahora bien, ha de tenerse en cuenta que en ese caso la reclamación se planteó en el plazo que la ley señala a esos efectos –un año a contar desde la publicación de la sentencia–, por lo que su situación no puede equipararse, sin más, a la de aquellos sujetos que pudieran ahora decidir recurrir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado pretendiendo interponer su reclamación desde la fecha de publicación de la sentencia del TS aludida.

En estos otros casos consideramos que esta vía solo podría ser abierta si, partiendo de considerar que la interpretación del TS es clarificadora de la existencia del requisito de violación suficientemente caracterizada del derecho comunitario, pudiera entenderse que su publicación abre el plazo de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado respecto de los residentes extracomunitarios afectados por la sentencia.

De todos modos, y aun apostando por esta hipótesis, han de tenerse en cuenta las limitaciones que para el caso que nos ocupa derivan de los requisitos que, tras la entrada en vigor de la actual normativa reguladora de la responsabilidad patrimonial del Estado, se exigen para poder acudir a esa vía. Así, cabe recordar, por ejemplo, que solo podrán solicitar la indemnización del daño causado quienes hubieran previamente agotado los procedimientos de revisión contra la liquidación de la que se deriva la lesión, y obtenido en cualquier instancia sentencia firme desestimatoria de sus pretensiones, siempre que, además, se hubiera alegado en su momento la infracción del derecho comunitario posteriormente declarada.

Precisamente esta última vía se apuntó por parte de la Administración en el supuesto sobre el que se manifestó el TS, aduciendo que aunque no procedía para la recurrente canadiense la vía de la responsabilidad patrimonial al no serle aplicables los efectos de la sentencia comunitaria de 2014, ello no la dejaba inerte. Y ello porque, adujo la Administración, la interesada podría haber utilizado los cauces pertinentes de rectificación de las autoliquidaciones e ir, en su caso, a la vía jurisdiccional posterior, donde podría haber planteado la presunta contradicción del derecho nacional y del derecho de la Unión Europea.

Con todo, no pueden obviarse tampoco los efectos que respecto a lo señalado sobre la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado podrían derivarse de una eventual condena que desde las instituciones comunitarias pudiera terminar imponiéndose a España en relación con ese tema. Cabe recordar, en ese sentido, que está pendiente de resolución el procedimiento de infracción que la Comisión Europea ha iniciado mediante la remisión, el 15 de junio de 2017, de una carta de emplazamiento a España en la que expone que la reforma legal realizada por España sobre su régimen de responsabilidad patrimonial podría resultar contraria a los principios de efectividad o equivalencia del derecho de la Unión Europea.

Por último, y al margen de la eficacia que la sentencia del TS puede provocar para residentes extracomunitarios que ya hayan satisfecho en España el impuesto sobre sucesiones y donaciones, cabe analizar también cuál es la forma en la que tales ciudadanos deben actuar desde ahora y hasta que, al fin, se produzca el deseable cambio normativo al que ya hemos aludido.

En este sentido, y sobre todo a la espera de conocer cómo va a aplicar la Administración el nuevo criterio jurisprudencial, especialmente en lo que se refiere a las citadas causas que podrían justificar una discriminación en función de la residencia de los obligados por el impuesto sobre sucesiones y donaciones, los residentes extracomunitarios podrían optar por calcular su impuesto con arreglo a la normativa estatal para, a continuación, solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Ciertamente, el hecho de que tales sujetos pudieran actuar de ese modo no haría sino reflejar la inseguridad jurídica por la que pueden verse afectados los interesados en la cuestión analizada, en tanto no llegue el esperado cambio normativo que logre disipar las dudas generadas por este tema.

Por último, únicamente hacer una referencia al hecho de que el criterio ahora defendido por el Alto Tribunal afectará también a las transmisiones de bienes y derechos que puedan realizarse en virtud de los pactos sucesorios regulados por el derecho civil propio de algunas comunidades autónomas, como sucede, por ejemplo, con los pactos de mejora o las aportaciones previstas por el derecho civil gallego.

Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ejercicio 2017 (caso práctico)

José Rivaya Fernández-Santa Eulalia

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto analizar, a través de supuestos prácticos, diversas cuestiones relacionadas con el IRPF, siendo todas ellas de gran trascendencia y actualidad. Así, por ejemplo, se tratan aspectos como la tributación de las indemnizaciones de los altos directivos (cuestión particularmente afectada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2017); de los administradores de las sociedades mercantiles; de los socios de sociedades profesionales (resultando particularmente relevante la cuestión de la deducibilidad de los gastos vinculados a las viviendas afectas parcialmente a las actividades profesionales, sobre todo tras la modificación introducida en la LIRPF por la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajador Autónomo); de las rentas inmobiliarias procedentes de los arrendamientos o cesiones de uso de viviendas con fines turísticos; de las pensiones pagadas por otros Estados cuando su perceptor ya ha retornado a España tras años de trabajo fuera de nuestro país; o las consecuencias derivadas de la amortización de las acciones del Banco Popular. En la solución, se ofrecerá al lector, cuando se considere de utilidad, la referencia a las consultas de la Dirección General de Tributos, a las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central o a las sentencias de la Audiencia Nacional o Tribunal Supremo que permitan arrojar algo de luz sobre las cuestiones planteadas.

Palabras clave: IRPF; declaración del impuesto; ejercicio 2017; caso práctico.

ENUNCIADO

1. INFORMACIÓN PREVIA

Don Santiago y doña Carlota, de 56 y 45 años de edad respectivamente, están casados siendo el régimen que rige las relaciones económicas de su matrimonio el de gananciales. El matrimonio tiene dos hijos, Álex y Gonzalo; además, tras el fallecimiento de la hermana de Santiago, acogieron a la hija de esta, Gabriela (sobrina, por tanto, de don Santiago). Y es que don Santiago fue designado tutor de Gabriela en virtud de la correspondiente disposición testamentaria. Álex, Gonzalo y Gabriela tienen, cada uno de ellos, 15, 13 y 10 años, respectivamente.

Por otro lado, don Santiago tuvo, fruto de una relación anterior, un hijo, Javier, que tiene 23 años y que acaba de ser beneficiario de una beca del ICEX en el marco de los programas que este organismo tiene diseñados para conseguir de los estudiantes una sólida formación teórica en comercio internacional y una especializada formación práctica en las distintas oficinas de la Red Exterior de la Secretaría de Estado de Comercio, en empresas españolas con actividad internacional o en instituciones internacionales, en virtud de la cual suscribió un contrato, conforme al que desarrollaría su labor, desde el 1 de abril de 2017 hasta el 29 de marzo de 2018, en la Oficina Económica y Comercial de España en Londres.

Durante los meses de enero a mayo, ambos inclusive, y octubre a diciembre, ambos inclusive, reside con el matrimonio don Antonio, padre de don Santiago, de 76 años de edad, que tras muchos años residiendo en Francia, volvió a España en diciembre de 2016 con motivo de su jubilación. Don Antonio regresa a Francia en los meses de verano (junio, julio, agosto y septiembre), donde posee una vivienda en un pequeño municipio costero cercano a la localidad de Vannes, en la costa de la Bretaña francesa. La vivienda la adquirió con el dinero obtenido tras la venta de otra vivienda en la que residía en París.

Con la familia también convive una empleada del hogar, doña Jimena, dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social, y que percibe mensualmente una retribución de 1.100 euros (en los meses de junio y diciembre se le paga una retribución extraordinaria equivalente a una mensualidad). Además, come en casa de lunes a viernes, ambos inclusive, lo que le permite ahorrarse una buena cantidad de dinero. Doña Jimena está casada con don Antonio, titular de un taller mecánico desde hace unos cuantos años.

El hogar familiar se encuentra en la zona alta de Barcelona; una vivienda que le fue donada a Carlota por sus padres. La vivienda se valoró, con ocasión de la donación, en 350.000 euros y tiene un valor catastral de 125.000 euros correspondiendo un 40% al valor del suelo.

Durante los últimos 24 años, don Santiago (que posee las licenciaturas en Derecho y Económicas, así como un máster en Administración y dirección de empresas) ha venido prestando sus servicios para la filial de una importante empresa multinacional de origen belga, si bien los

últimos 10 años lo hizo como director general de la entidad, reportando directamente al consejero delegado y al consejo de administración. Don Santiago tenía amplias facultades de contratación y representación de la sociedad que le habían sido delegadas por el consejo de administración. Por su alta responsabilidad percibía una elevada retribución que, tras sucesivos incrementos, ascendió a 200.000 euros anuales en los dos últimos años.

Doña Carlota, por su parte, ingeniera informática de profesión, es socia y administradora única de Creaweb, SL, sociedad cuyo objeto social es la creación de páginas web para todo tipo de empresas e instituciones, públicas y privadas; el desarrollo de *software* de gestión empresarial; y la creación y desarrollo de aplicaciones móviles corporativas.

2. OPERACIONES REALIZADAS DURANTE EL PERIODO IMPOSITIVO DE 2017

1. Don Santiago fue cesado en su puesto de trabajo con fecha de efectos 1 de julio de 2017. En dicha fecha se le entregó la carta de despido –firmada por el propio don Santiago– señalándose en ella como causa del despido la pérdida de la confianza de la empresa en el alto directivo. El mismo día se firma por la empresa y don Santiago un documento privado en virtud del cual acuerdan que la empresa le abonará a don Santiago una indemnización por el cese en su puesto de trabajo de 1.000.000 de euros. Además, se obliga a entregarle el BMW X5 que don Santiago venía usando, tanto para sus desplazamientos a la oficina, como para satisfacer sus necesidades privadas. El vehículo fue adquirido por la empresa por un precio final de 60.000 euros, habiendo sido utilizado por don Santiago durante los dos últimos años.

Hasta el momento del cese, don Santiago había percibido una retribución de 50.000 euros íntegros percibiendo en concepto de *finiquito* la cantidad de 25.000 euros. Además, a lo largo de esos meses (enero a junio), la empresa satisfizo en concepto de cotizaciones de la Seguridad Social la cantidad de 5.000 euros.

Por otro lado, don Santiago, que desde hace algún tiempo sospechaba que la empresa había perdido la confianza en su gestión, se dio de alta en el Colegio de Abogados de Barcelona y ha venido pagando las cuotas colegiales como abogado ejerciente, que a lo largo de 2017 ascendieron a 1.500 euros.

2. Tras su cese como director general de la empresa multinacional, don Santiago es contratado como administrador/gerente de Creaweb, SL, sociedad en la que, tal y como se indicó en la información previa del presente supuesto, su mujer ostenta la condición de socio único. A tal efecto, se eleva a público el acuerdo del socio único (adoptado por doña Carlota) por el que se nombra en el cargo de administrador único a don Santiago –su marido– cesando como consecuencia a doña Carlota en dicho cargo. Por su parte, los derechos y obligaciones que regulan la relación laboral que le vincula como gerente de la sociedad se documentan por escrito en el correspondiente con-

trato. En él se le reconoce el ejercicio de los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad.

Por la realización de las tareas propias del cargo de administrador-gerente de la sociedad, don Santiago percibe una retribución de 3.000 euros brutos al mes y comienza a ejercer el cargo desde el 1 de julio de 2017. Además, la sociedad le paga las cuotas de la Seguridad Social del régimen especial de trabajadores por cuenta propia o *autónomos* (RETA), así como un máster de Administración y dirección de empresas, que tanto doña Carlota como don Santiago consideran necesario realizar para que este pueda desempeñar adecuadamente las funciones propias del cargo. Las cantidades que, respectivamente, paga la sociedad por ambos conceptos ascienden a los siguientes importes a lo largo de 2017:

Cuotas Seguridad Social	3.300
Máster MBA	12.000
Total	15.300

Los estatutos de la sociedad no prevén nada en relación con la retribución del cargo de administrador.

El importe neto de la cifra de negocios obtenido por Creaweb, SL, en el periodo impositivo anterior, ascendió a 350.000 euros.

3. La contratación de don Santiago permite a doña Carlota centrarse en la búsqueda de nuevos mercados. En efecto, la liberación de parte de las responsabilidades que hasta dicho momento venía asumiendo le proporciona más tiempo para centrarse en otras funciones (dirección de proyectos, comercial, etc.). Su nueva posición en la empresa pronto da frutos. En concreto, y tras contactar con una importante consultora empresarial inglesa –y a través de esta– consigue varios contratos con diversas empresas locales lo que exige el desplazamiento, tanto de la propia doña Carlota, como de dos de los empleados de Creaweb, SL, a Londres durante al menos una semana completa al mes durante los próximos seis meses.

Las retribuciones que doña Carlota viene percibiendo de Creaweb, SL ascienden a 5.000 euros/mes, además de los 1.000 euros que mensualmente percibió por su condición de administradora de la sociedad durante los meses de enero a junio (antes de que asumiera el cargo don Santiago).

Doña Carlota, por su condición de socia y administradora única de Creaweb, SL, estaba dada de alta en el RETA y la persona que le lleva los asuntos laborales, contables y fiscales de la empresa le ha recomendado que, por su condición de autónoma, guarde todos los tiques de comidas, taxis, viajes, etc., pues tiene derecho a su deducción. Además, le indica que presente un modelo de declaración censal declarando la afectación de una parte de la superficie de su vivienda a su actividad empresarial.

Atendiendo a esta última recomendación, doña Carlota presentó en 2016 una declaración del modelo 036 (declaración censal de modificación) en la que declara la afectación de un 25% de la superficie de su vivienda habitual a su actividad profesional. Como ya se señaló en la introducción, la vivienda tiene un valor catastral de 125.000 euros, correspondiendo un 40% al valor del suelo.

Asimismo, recopila todas las facturas de los distintos suministradores de luz, agua y gas, teléfono para, siguiendo las recomendaciones de su asesor, deducir, en el mismo porcentaje de afectación de la vivienda, los citados gastos. Lo mismo hace con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y con los gastos de comunidad.

Finalmente, adquiere mediante *leasing* un vehículo marca Volvo modelo XC-60 que decide afectar a su actividad profesional pues, al parecer, y siempre según el mismo asesor, también son deducibles los gastos vinculados al vehículo.

4. El matrimonio es propietario en común de una vivienda situada en una céntrica calle de la ciudad condal que, tras arreglar convenientemente y amueblar con prácticos y cómodos muebles de una conocida multinacional sueca, se pone a disposición de una reputada «plataforma de colaborativa» en cuya página web se anuncia la cesión de la vivienda para su uso con fines turísticos. La plataforma les cobra una comisión del 10% por cada contrato que se cierre a través de su página web transfiriéndoles el importe de la renta cobrada al cesionario a través de la propia plataforma una vez descontado el importe de la comisión.

La vivienda fue adquirida, en parte, con cargo a los ahorros que el matrimonio mantenía en forma de disponibilidades líquidas (depósitos y acciones) y en parte mediante un préstamo hipotecario concedido por la entidad de crédito con la que habitualmente trabajan. Las cantidades abonadas en concepto de amortización del principal e intereses del préstamo ascendieron, respectivamente, a 10.000 y 3.000 euros. El precio de adquisición ascendió a 300.000 euros.

Para poner a punto la vivienda, el matrimonio ha tenido que hacer frente a los siguientes gastos e inversiones:

Albañilería	4.500
Pintura	2.500
Muebles	6.000
Sustitución aparato aire acondicionado	3.000
Total	16.000

Los periodos de tiempo durante los cuales la vivienda ha estado cedida a terceros durante el año 2017 fueron los siguientes:

Fecha entrada	Fecha salida	Días ocupada (incluye el día de la salida)	Importe cobrado	Comisión plataforma
9-6-2017	12-6-2017	3	450	45
23-6-2017	2-7-2017	9	1.350	135
6-7-2017	31-7-2017	25	3.750	375
1-8-2017	31-8-2017	30	4.500	450
2-9-2017	4-9-2017	2	300	30
14-9-2017	18-9-2017	4	600	60
11-10-2017	15-10-2017	4	400	40
28-10-2017	1-11-2017	4	400	40
29-12-2017	31-12-2017	2	200	20
Total		83	11.950	1.195

El valor catastral de la vivienda asciende a 150.000 euros (40% corresponde al suelo y el resto a la construcción). El valor catastral fue revisado en 2010.

Por lo que se refiere al resto del patrimonio inmobiliario del matrimonio cabe destacar lo siguiente:

- a) Doña Carlota es titular de la nuda propiedad de una fabulosa vivienda unifamiliar con un gran jardín situada en la localidad de Calella de Palafrugell. La nuda propiedad se adquirió con ocasión del fallecimiento de su padre, quien legó el usufructo a su madre. El valor a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones de la nuda propiedad ascendió a 500.000 euros, mientras que el usufructo se valora en 45.000 euros (para determinar dicho valor se aplican las normas especiales a estos efectos contenidas en la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones), siendo el valor total del bien de 545.000 euros. Por su parte, el valor catastral asciende a 150.000 euros (25% del valor corresponde al suelo).

Doña Carlota tiene dudas sobre si tiene que tributar por algún tipo de renta presunta por esta vivienda.

- b) Además del bien anterior, doña Carlota recibió en la herencia una cuota indivisa de un local comercial sito en la prestigiosa calle de Paseo de Gracia de Barcelona en la que actualmente se halla instalada una firma de ropa internacional. Esta paga a los propietarios (doña Carlota y sus tres hermanos) la cantidad de 50.000 euros al mes, además del IBI (que asciende a 2.000 €) y del correspondiente impuesto sobre el valor añadido (IVA). Además, todos los gastos que genera la explotación

del local son asumidos por el arrendatario que mensualmente abona a los propietarios el importe correspondiente previa presentación de una hoja de liquidación de gastos que él mismo visa en presencia de un representante de la empresa. A lo largo de 2017 la cuantía de los gastos que habiendo sido pagados por los propietarios fueron posteriormente cargados al inquilino ascienden a 20.000 euros.

El bien fue valorado a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones en 1.500.000 euros siendo la parte de la cuota del impuesto que corresponde al citado bien de 200.000 euros. Además, los gastos de notario y Registro de la Propiedad ascendieron a 15.000 euros.

El local tiene un valor catastral de 400.000 euros, correspondiendo un 30% al valor del suelo (120.000 €).

- c) Tiempo después de serle donada a doña Carlota la vivienda que actualmente constituye su vivienda habitual, el matrimonio adquirió (para la sociedad de ganancias) tres plazas de garaje ubicadas en el mismo edificio en el que se encontraba la vivienda, dos de ellas idóneas para el aparcamiento de vehículos (en las que actualmente se aparcen los vehículos que cada uno de ellos utiliza) y la tercera, algo más pequeña, en la que, por su tamaño, no puede aparcarse ningún coche, sí resulta útil para aparcar motos. El valor catastral de las plazas asciende a 10.000 euros (en el caso de las dos más grandes) y a 5.000 euros (la de tamaño más pequeño). Durante 2017 no fue arrendada ninguna de ellas, aunque tampoco utilizada.

El valor catastral fue revisado por última vez en 2003.

5. Doña Carlota vendió el 31 de julio de 2013, por un precio unitario de 4,22 euros la acción (la operación se realiza a través del bróker *online* de la entidad de crédito con la que habitualmente trabaja), unas acciones del Banco Santander que había adquirido el día 15 de enero de ese mismo año por un precio unitario de 4,70 euros. La entidad bancaria cobra en concepto de corretaje una comisión por operación del 0,15% de su importe. El número total de acciones compradas fue de 12.000 y, aunque el día 31 de julio vendió la totalidad de las 12.000 acciones compradas, el día 16 de septiembre recompró 6.000 acciones del mismo banco por un precio unitario de 4,50 euros la acción. Estas 6.000 acciones se mantienen en el patrimonio de don Santiago hasta el periodo impositivo de 2017, año en el que decide desprenderse definitivamente de ellas. La venta se formaliza el 27 de julio de 2017, fecha en que las acciones cotizan al precio de 5,80 euros. El bróker *online* vuelve a cobrar por ello el 0,15% de su importe.

(Nota: En caso de que la operación de venta de las acciones genere una pérdida patrimonial computable en la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– de 2013 doña Carlota la compensará hasta el límite legalmente previsto, tanto en el propio periodo impositivo de 2013 como en los siguientes. A estos efectos, se sabe que el saldo de los rendimientos integrados en la renta general ascendió en dicho periodo impositivo a 15.000 €. En 2014, 2015 y 2016 no compensa cantidad adicional alguna por no disponer de saldos con los que compensar).

Las acciones adquiridas por doña Carlota en 2013 tienen carácter privativo.

6. Don Santiago percibió en 2010 un jugoso bonus gracias a los extraordinarios resultados positivos que la empresa cosechó en el periodo 2007-2010. Sin embargo, para que los directivos que habían devengado el bonus pudieran disfrutar de un tratamiento fiscal más ventajoso, el consejo de administración de la sociedad ofreció a los miembros de la alta dirección cobrar el bonus en el extranjero. En concreto, una de las sociedades del grupo, residente en los Países Bajos, transferiría el dinero a una cuenta que a tal efecto cada uno de los empleados debía abrir en un prestigioso banco suizo. Don Santiago aceptó cobrar de esta forma recibiendo en la cuenta abierta en Suiza 500.000 euros.

Ni el bonus cobrado ni los rendimientos generados por dicho capital han sido en ningún momento consignados en ninguna de las autoliquidaciones del IRPF presentadas por el obligado tributario. Tampoco fueron regularizados mediante la presentación de la declaración tributaria especial (modelo 750). Además, gracias al buen hacer de su gestor personal, el saldo de la cuenta a 31 de diciembre de 2012 ascendía a 750.000 euros.

Don Santiago no quiere esperar ni un minuto más para regularizar su situación pues entiende que el IRPF de 2010 está prescrito y considera que lo único que se le puede exigir es el rendimiento que en cada uno de los años no prescritos pueda haber generado el mencionado capital.

7. Don Santiago adquirió en 2016 10.000 acciones del Banco Popular (compradas en Bolsa a un valor de adquisición de 50.000 €, gastos incluidos), las cuales, mediante Resolución de 7 de junio de 2017 del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB), fueron amortizadas, no recibiendo ninguna contraprestación por la amortización de sus acciones.

Posteriormente, el 12 de septiembre de 2017, el Banco Santander aprobó e inscribió, en los Registros Oficiales de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, una nota de valores relativa a la oferta pública de venta de obligaciones perpetuas contingentemente amortizables (en adelante nuevos bonos).

La oferta se dirigió a determinados accionistas y obligacionistas afectados por la Resolución del FROB entre los que se encontraba don Santiago. Mediante dicha oferta, quienes reunieran los requisitos indicados en la citada nota de valores podían adquirir, sin desembolso alguno por su parte, nuevos bonos emitidos por la entidad de crédito compradora por un importe nominal equivalente (con ciertos límites) a la inversión en acciones o en determinadas obligaciones subordinadas de la entidad de crédito afectada por la Resolución del FROB de las que fueran titulares a las 23:59 del 6 de junio de 2017. El objetivo de esta medida era fidelizar y fortalecer la vinculación de los clientes minoristas. A cambio, los que aceptaran la oferta debían renunciar al ejercicio de acciones o reclamaciones legales contra las sociedades del Grupo Santander.

De conformidad con las valoraciones teóricas de los bonos de fidelización, emitidas por expertos independientes, el valor razonable de los mismos se situó aproximadamente en el 70 % de su valor nominal. Los bonos se negocian en el mercado de renta fija AIAF. Tendrán un vencimiento a 7 años y un tipo de interés del 1 % anual que se pagará trimestralmente. La entrega de esta «compensación» será el 15 de diciembre, como fecha límite, y el primer pago de la remuneración se realizará tres meses después, el 15 de marzo, según el calendario anunciado. Los

beneficiarios podrán vender sus bonos en cualquier momento, pero no recuperarán el 100% de su valor si no los mantienen durante siete años.

Don Santiago decidió aceptar la oferta del banco, por lo que recibió los bonos de fidelización.

8. El día 8 de septiembre de 2017 el matrimonio vende la que hasta entonces constituía su vivienda habitual. El precio de venta ascendió a 450.000 euros, siendo su valor de adquisición de 60.000 euros (la vivienda se había adquirido a finales de los años 90 y no se conservan justificantes de posibles gastos asociados a la compra).

Los gastos inherentes a la venta son:

- Comisión de intermediación devengada por la inmobiliaria que ha conseguido cerrar la venta: 10.000 euros.
- Impuesto sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana: 12.000 euros.
- Gastos de registro: 600 euros.

La vivienda estaba gravada con una hipoteca constituida en garantía de un préstamo hipotecario del que, en el momento de la venta, quedaban 30.000 euros pendientes de cancelar.

En el mes de junio de 2016 había adquirido una nueva vivienda que en los últimos meses ha venido reformando y cuyas obras terminaron en el mes de julio de 2017, poco tiempo antes de que los compradores de la vivienda la hubieran visitado por primera vez. Esta vivienda, bastante más grande que la anterior, costó 500.000 euros, de los cuales 250.000 se abonaron mediante la entrega de un cheque bancario nominativo emitido al efecto y con el capital del préstamo hipotecario solicitado al banco que tuvo a bien concederle el nuevo préstamo hipotecario.

Don Santiago le pregunta a su asesor si existe algún tipo de beneficio o incentivo fiscal a la compra de vivienda y, en su caso, a la reinversión en una nueva vivienda habitual. Particularmente, quiere saber también si el préstamo hipotecario necesario para adquirir la nueva vivienda debe ser cancelado con el importe obtenido con la venta de la vivienda.

9. Tal y como se expuso en la introducción del presente supuesto, don Antonio (padre de don Santiago) percibe una pensión de la Seguridad Social francesa a la que había cotizado durante los años en los que tuvo la condición de residente y empleado de una gran empresa de aquel país. El importe total percibido a lo largo de 2017 asciende a 11.000 euros anuales.

Además, percibe igualmente una pensión privada de un sistema complementario de pensiones similar al de nuestros planes de pensiones que asciende a 10.000 euros.

Don Antonio no sabe si tiene que declarar estas rentas a la Hacienda pública española. Tampoco sabe si por la vivienda que dispone en Francia se le genera algún tipo de renta sujeta al IRPF en España.

10. A Javier, hijo de don Santiago, el ICEX le otorgó una beca de 48.000 euros. La beca se recibe en 14 pagos (un anticipo y 13 mensualidades). De esta dotación se detrae la correspondiente retención fiscal y la cuota por cotización a la Seguridad Social aplicables según la legislación vigente. Durante dicho ejercicio 2017 ha percibido un total de 38.000 euros y le han sido practicadas retenciones por importe de 11.000 euros a cuenta del IRPF. A Javier, sin embargo, no le parece demasiado bien que el ICEX le retenga a cuenta del IRPF, pues él no ha residido en territorio español en todo el año 2017.

Así, al considerar Javier que no tiene la condición de residente fiscal en España, solicitó la devolución de la cantidad retenida a cuenta del IRPF de 2011.

11. Doña Jimena, empleada de hogar que presta sus servicios en la casa donde reside el matrimonio, le pregunta a don Santiago si considerando la cuantía de las rentas que percibe estaría obligada a presentar la declaración del IRPF y si, en su caso, podría presentarla conjuntamente con su esposo. Doña Jimena le dice a don Santiago que el sueldo que él le paga es la única renta que percibe por lo que le parecería muy injusto tener que pagar impuestos.

Se pide:

1. Consecuencias que en el IRPF de las personas a la que se refiere el supuesto tienen los hechos en él descritos.
2. Regímenes de tributación y mínimos personales y familiares que en cada caso resulten de aplicación.

SOLUCIÓN

1. ANÁLISIS DE LOS SUPUESTOS PLANTEADOS EN LOS PUNTOS 1 A 11 DEL ENUNCIADO

1.1. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR DON SANTIAGO CON OCASIÓN DEL DESPIDO DE LA EMPRESA PARA LA QUE TRABAJABA

No existe discusión acerca de la calificación de las rentas percibidas por don Santiago como rendimientos del trabajo. Así, tanto las cantidades percibidas durante los meses de enero a junio, como los importes que la empresa le paga en concepto de finiquito con ocasión del cese en el puesto de trabajo, tienen, de acuerdo con la definición de rendimientos del trabajo prevista en el

artículo 17 de la LIRPF («Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas»). Además, el apartado segundo del mismo precepto califica como rendimientos del trabajo aquellas retribuciones que proceden de las relaciones laborales de carácter especial, como lo es la que vinculaba a don Santiago con su empresa. En efecto, las relaciones laborales de carácter especial se regulan en el Real Decreto 1382/1985 en el que se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad solo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad (art. 1.2 del real decreto)¹.

Pues bien, la cuestión que se plantea en el presente supuesto se refiere a la tributación de las indemnizaciones por despido percibidas por el personal de alta dirección. Con respecto a estas, la Dirección General de Tributos (DGT) ha mantenido el criterio de no considerar de aplicación la exención prevista en el artículo 7 e) de la LIRPF². En efecto, dicho criterio se recoge, entre otras, en las Consultas vinculantes V1184/2014, de 28 de abril (NFC050939), y V1238/2015, de 23 de abril (NFC054719). En la primera de las consultas citadas se afirma que:

«En los supuestos de cese de la relación laboral especial que une a la empresa con el alto directivo, regulada por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (BOE de 12 de agosto), este centro directivo entiende, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995 (fundamentos de derecho tercero y cuarto), que al no existir ningún límite fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985, la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al impuesto como rendimientos del trabajo y su sistema de retenciones a cuenta, si bien a dichos rendimientos del trabajo les será de aplicación el porcentaje de reducción del 40 por

¹ Se excluye de su ámbito de aplicación la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa solo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo.

² Dicho artículo señala lo siguiente:

- e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente. El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.

ciento previsto en el artículo 18 de la ley del impuesto en la medida en que exista un periodo de generación superior a dos años».

En la segunda de las consultas citadas se afirma, por su parte, que:

«De acuerdo con la reiterada jurisprudencia seguida desde la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995, al no existir ningún límite máximo fijado con carácter obligatorio por el referido Real Decreto 1382/1985 en las indemnizaciones fijadas en caso de despido, la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al IRPF. La sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995, en sus fundamentos de derecho tercero y cuarto, señala:

"TERCERO. [...] el Real Decreto 1382/1985, de 1 agosto, llenó aquel vacío regulando los contratos laborales, de carácter especial, relativos al personal de alta dirección y contemplando, en su artículo 11, dos supuestos. El primero, se refiere a la extinción del contrato por desistimiento del empresario, en cuyo caso procederá la indemnización pactada en el contrato o, 'a falta de pacto, la indemnización será equivalente a 7 días de salario en metálico por año de servicio, con el límite de 6 mensualidades'. El segundo supuesto contempla el despido por incumplimiento grave y culpable que, si fuese declarado improcedente, dará lugar a indemnización 'en las cuantías que se hubieren pactado en el contrato, siendo en su defecto de 20 días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de 12 mensualidades'.

De esta forma, resulta que tal real decreto no establece ningún límite, ni mínimo ni máximo, de 'carácter obligatorio' respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, toda vez que las señaladas en su artículo 11 son 'a falta de pacto' y 'en su defecto' y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido, como ha tenido ocasión de decir la Sala Cuarta de este Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de abril de 1990. Ello es así porque si bien el artículo 3.1 c) del Estatuto de los Trabajadores establece la prohibición de que puedan pactarse en perjuicio del trabajador condiciones menos favorables o contrarias a las disposiciones legales o reglamentarias, su artículo 2.1 a) atribuye 'carácter especial' a esta clase de prestación de servicios, y relega a un posterior real decreto su regulación.

CUARTO. Conjugando las anteriores normas fiscales y laborales resulta que 'las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible en el impuesto sobre el patrimonio', y por tanto no sujetas al impuesto sobre la renta de las personas físicas, solo son, respecto de las indemnizaciones por cese laboral, aquellas que no excedan 'el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente', de donde no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban, quedan sujetas al impuesto por imperio de la norma general que contiene el artículo 14 de su entonces ley reguladora. [...].

Por todo ello la totalidad de la indemnización satisfecha estará plenamente sometida al impuesto como rendimientos del trabajo y su sistema de retenciones a cuenta, si bien a dichos rendimientos del trabajo les será de aplicación el porcentaje de reducción del 40 por ciento previsto en el artículo 18 de la ley del impuesto en la medida en que exista un periodo de generación superior a dos años"»).

Además, la DGT ha mantenido el mismo criterio tras la Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014³ (rec. núm. 1197/2013 –NSJ049903–). Así en la Consulta vinculante número V1965/2015, de 23 de junio (NFC054757), en la que se plantea la cuestión de la posibilidad de aplicar la exención a las indemnizaciones por despido a las que se refiere el artículo 7 e) de la LIRPF, teniendo en cuenta el pronunciamiento contenido en la citada la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014, se concluye que:

«En los supuestos de despido o cese en el ámbito de la relación laboral especial del personal de alta dirección este centro directivo ha venido considerando que, al amparo de la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995 (Recurso núm. 4174/1994. Fundamentos de derecho tercero y cuarto), al no existir ningún límite, ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio respecto a las indemnizaciones del personal de alta dirección, las indemnizaciones que se puedan satisfacer por despido o cese están plenamente sometidas al impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

La sentencia del Tribunal Supremo que motiva la consulta, dictada por la Sala de lo Social en resolución de recurso de casación para unificación de doctrina (n.º 1197/2013), interpreta el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 en el sentido de que no es posible pactar que la extinción por desistimiento unilateral del empresario no dé derecho a indemnización alguna, pues en el caso analizado la cláusula séptima del contrato de alta dirección decía que "podrá extinguirse por decisión unilateral de la sociedad con el mismo tiempo de preaviso sin derecho a indemnización". Así, el tribunal en su Fundamento de Derecho tercero determina que "dada esa estructura y ese contenido del precepto (artículo 11.Uno), no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto –como el del caso de autos– cuyo contenido no se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria sino que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización. Si fuera

³ En ella se concluye que teniendo derecho el acto directivo, en caso de desistimiento del empresario, a las indemnizaciones pactadas en el contrato y, a falta de pacto, a 7 días de salario por año de servicio con el límite de 6 mensualidades, no parece lógico permitir un pacto –aunque las partes dispongan de un amplio margen de maniobra– que consista lisa y llanamente en eliminar toda la indemnización. Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho, pero no su completa ablación. Es lógico que en un contrato basado en la mutua confianza como es el de los altos cargos, se permita el libre desistimiento –sin necesidad de alegar ni acreditar causa alguna– por ambas partes. Pero no lo es que ese libre desistimiento sin causa no vaya acompañado de alguna indemnización. Es un principio general del derecho de obligaciones la indemnización de daños y perjuicios, incluso si no está expresamente prevista en el contrato, por falta de cumplimiento de este. En definitiva, la denuncia *ante tempus* de un contrato a término sin causa es, materialmente, una falta de cumplimiento. Sala General. Voto particular (*vid.*, STSJ de Galicia, de 26 de febrero de 2013, rec. núm. 5532/2012 –NSJ047835–, casada y anulada por esta sentencia).

así, el legislador incurriría en una palmaria contradicción con lo que él mismo establece en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo 'tendrá derecho'. Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho, pero no su completa ablación".

Partiendo de lo señalado en la sentencia, que en su dicción literal permitiría pactar indemnizaciones inferiores a la recogida en el precepto, se plantea su incidencia en el ámbito tributario, concretamente en la exención del artículo 7 e) de la Ley 35/2006. A ello procede contestar que la sentencia no desvirtúa el carácter subsidiario (a falta de pacto) que tiene la indemnización analizada en la sentencia –"siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades"–, sigue sin tener carácter obligatorio, y desde esta perspectiva cabe entender que sigue manteniendo su vigencia el criterio que al respecto viene manteniendo este Centro».

En el mismo sentido se ha pronunciado posteriormente la DGT en las Consultas vinculantes V4386/2016, de 13 de octubre (NFC062439); V0428/2017, de 17 de octubre (NFC064141); o V2114/2017, de 10 de agosto (NFC066242).

Sin embargo, con fecha 8 de marzo de 2017 se dictó por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional una sentencia (rec. núm. 242/2015 –NFJ066680–) en la que se reconoce el derecho del «alto directivo» a percibir una indemnización mínima con carácter obligatorio lo que, a su juicio, conduce necesariamente al reconocimiento de la aplicación de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF, al menos sobre la parte de la indemnización que se corresponda con la indemnización obligatoria que tuviera derecho a percibir.

Pues bien, en la medida en que tal doctrina no constituye jurisprudencia (en el sentido previsto en el art. 1.6 del Código Civil que dispone que «La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho») y de acuerdo con lo previsto en el artículo 89.1 segundo y tercer párrafo de la Ley General Tributaria (LGT) («En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta»), cabe considerar de aplicación la doctrina administrativa contenida en las contestaciones a las consultas anteriormente transcritas. Es más, la Consulta de 10 de agosto de 2017, a la que antes hemos hecho mención (evacuada en fecha posterior a la sentencia de la Audiencia Nacional), mantiene la calificación de la indemnización percibida por los «altos directivos» como renta no exenta y, por tanto, plenamente sujeta al impuesto y a su sistema de retenciones.

En este sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 8 de junio de 2017 (R. G. 3737/2014 –NFJ066939–), también de fecha posterior a la sentencia de

la Audiencia Nacional, confirma una liquidación administrativa en la que se consideró no exenta una indemnización percibida por un «alto directivo» tras haber calificado la Inspección la relación laboral que vinculaba al obligado tributario (reclamante) con la empresa como de «alta dirección» (con arreglo a la facultad de calificación que le otorga la LGT en el art. 13).

En el mismo sentido, el propio TEAC en una reciente Resolución de 16 de enero de 2018 (R. G. 2704/2014 –NFJ069359–) ha reiterado el criterio recogido, entre otras, en la resolución que se acaba de citar. En concreto, el criterio del TEAC es el siguiente:

«El TEAC, siguiendo la Jurisprudencia consolidada del TS, Sala de lo Contencioso, mantiene que ningún importe de esta indemnización está exento del IRPF, dado su carácter pactado.

Por estar recurrido en casación (recurso número 2727/2017), no se sigue el criterio mantenido por la SAN, de 8 de marzo de 2017 (recurso 242/2015), que reconoce la exención de una indemnización de 7 días por año, al considerar que viene exigida por la normativa laboral aplicable, según resulta de la STS, de 22 de abril de 2014 (recurso n.º 1197/2013)».

Nos encontramos, en definitiva, ante una doctrina establecida de modo reiterado por el TEAC, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 239.8 de la LGT (reenumerado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, siendo antes de dicha modificación el apartado 7), vincula a todos los órganos de la Administración tributaria así como a los tribunales económico-administrativo regionales⁴.

En cualquier caso, debe advertirse que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2017 ha sido recurrida en casación por la Administración General del Estado habiéndose declarado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo la existencia de interés casacional en la cuestión que aquí planteamos, por lo que será en última instancia el Alto Tribunal el que tenga la última palabra sobre este particular. En concreto, por medio de Auto de 25 de octubre de 2017 (rec. núm. 2727/2017 –NFJ069589–), la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha declarado que:

⁴ El artículo 239.8 de la LGT indica que «La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente».

«La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si, a la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013), necesariamente se ha de entender, o no, que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, al amparo del artículo 7 e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo».

Con independencia de lo anterior, debe subrayarse que el propio artículo 7 e) de la LIRPF excluye de su aplicación a aquellas indemnizaciones que se perciban como consecuencia de la extinción de una relación laboral cuando dicha extinción tenga lugar de mutuo acuerdo⁵.

Todo ello sin perjuicio de que, en estos casos (cese de un alto directivo o cese de mutuo acuerdo la relación laboral), proceda, si se cumplen las circunstancias legalmente previstas, la aplicación de la reducción del 30% del rendimiento íntegro por tratarse de una retribución generada en un periodo de tiempo superior a dos años o por calificarse reglamentariamente como obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo (según lo dispuesto en los arts. 18.2 de la LIRPF y 12.1 f) del RIRPF). En efecto, el artículo 18.2 de la LIRPF dispone que:

«1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta ley que tengan un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único periodo impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del periodo de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

⁵ Así se ha ratificado por la DGT en las Consultas vinculantes V1372/2010, de 18 de junio (NFC038549); V2654/2013, de 5 de septiembre (NFC048953), y V1468/2017, de 8 de junio (NFC065602).

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero.

A estos efectos, la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del periodo impositivo al que se impute cada rendimiento».

Pues bien, dado que la indemnización satisfecha a don Santiago carece de periodo de generación, surgiendo el derecho a su percepción *ex novo*, por haberse reconocido fruto de un acuerdo entre las partes, la única posibilidad para que proceda la aplicación de la reducción es que reglamentariamente se haya calificado esta renta como obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En este sentido, el artículo 12.1 f) del RIRPF establece que:

«1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la ley del impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo:

[...]

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

[...]».

En definitiva, a la vista de la doctrina del TEAC (vinculante, como ya hemos dicho, para la Administración tributaria y para los Tribunales Económico-Administrativos Regionales) la indemnización percibida por don Santiago está plenamente sujeta al impuesto, si bien, por haberse extinguido de mutuo acuerdo la relación laboral, procederá la aplicación de la reducción del 30 %.

Sin embargo, por ascender la indemnización satisfecha a 1.000.000 de euros, el artículo 18.2 de la LIRPF impide la aplicación de la reducción.

En consecuencia, la indemnización tributará íntegramente.

Finalmente, en el supuesto se afirma que la empresa entrega a don Santiago un vehículo con ocasión de su cese. Pues bien, al margen de su calificación como mayor indemnización percibida, lo cierto es que la renta que se pone de manifiesto con ocasión de la entrega del vehículo tiene la consideración de renta en especie (art. 42 de la LIRPF)⁶. Para su valoración, el artículo 43 de la LIRPF señala lo siguiente:

«En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior».

A la valoración resultante de la aplicación de la regla anterior se adicionará el ingreso a cuenta (al no señalar el supuesto que se haya repercutido a don Santiago).

Así, la valoración de la entrega del vehículo será la siguiente:

Coste	60.000
Valoración uso 2 años (20 % del coste × 2 años)	24.000
	.../...

⁶ Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

.../...	
Valoración entrega tras uso (Coste – Valoración uso previo)	36.000
Ingreso a cuenta (Valoración × 35 %)	12.600
Valor retribución en especie	48.600

(Nota: Para calcular el ingreso a cuenta hemos considerado que el tipo de retención aplicable es el específicamente previsto para las remuneraciones de los administradores en el art. 101.2 de la LIRPF).

De esta forma, los rendimientos netos del trabajo que derivan de los hechos enunciados en el presente apartado son:

Rendimientos íntegros	
Sueldos enero a junio	50.000
Finiquito	25.000
Indemnización	1.000.000
Entrega vehículo	48.600
Σ Rendimientos íntegros	1.123.600

Gastos deducibles	
Seguridad Social	5.000
Σ Gastos deducibles	5.000
Rendimientos netos	1.118.600

Nótese que no hemos considerado como deducibles de los rendimientos del trabajo las cuotas del Colegio de Abogados puesto que la colegiación no resulta obligatoria para la prestación de los servicios de naturaleza laboral prestados a la empresa⁷.

⁷ Así, aunque el artículo 19.2 d) de la LIRPF establece la posibilidad de deducir tales gastos, la DGT en la Consulta vinculante V3121/2016, de 5 de julio (NFC061357), concluye que las cuotas derivadas de la colegiación a colegios profesionales serán deducibles cuando la colegiación sea obligatoria para prestar los servicios laborales que el colegiado presta a su empleador (circunstancia que no puede concretarse con los datos contenidos en la consulta), siempre que las cuotas satisfechas correspondan a los fines esenciales del colegio profesional.

1.2. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR DON SANTIAGO TRAS SU CONTRATACIÓN POR CREAWEB, SL

En primer lugar, por lo que se refiere a la calificación de las retribuciones devengadas por los administradores de las sociedades mercantiles, estas tienen la consideración de rendimientos del trabajo. Se trata de uno de esos rendimientos que, no pudiéndose calificar como rendimientos del trabajo por naturaleza (puesto que no existe relación laboral, ni estatutaria), el legislador decidió calificarlos como tales. En efecto, el artículo 17.2 de la LIRPF contiene un listado de rentas que, no pudiendo calificarse como rendimientos del trabajo por naturaleza, se califican *en todo caso* como rendimientos del trabajo. Se trata, además, de contraprestaciones o utilidades que, derivando del trabajo personal, no tienen la condición de rendimientos de actividades económicas, por no mediar ordenación por cuenta propia de medios de producción materiales o humanos (supuestos todos ellos en que faltando una relación laboral con el receptor de la retribución, tampoco realiza este una ordenación por cuenta propia de medios materiales o humanos, por lo que el rendimiento de trabajo despliega su *vis atractiva* por el hecho de provenir la remuneración del trabajo personal, que no de una relación laboral). Entre ellas se encuentran las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos (art. 17.2 e) de la LIRPF).

Una vez sentado lo anterior, cabe plantearse si el hecho de que los estatutos de la sociedad no establezcan el carácter remunerado del cargo afecta en algo a la tributación de las rentas que la sociedad, a pesar de todo, satisfaga al administrador e, incluso, si la falta de constancia en los estatutos de la obligación de remunerar al administrador es determinante de la ausencia de la obligación a su cargo de tributar por aquellas.

Para resolver esta cuestión, la primera norma a la que debemos acudir es al artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en el que se regula el carácter gratuito del cargo a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración. Si, por el contrario, se contemplara la remuneración del órgano de administración, el concepto o conceptos retributivos a percibir por el administrador podrían consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

- a) Una asignación fija.
- b) Dietas de asistencia.
- c) Participación en beneficios.
- d) Retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia.
- e) Remuneración en acciones o vinculada a su evolución.
- f) Indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador.
- g) Los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

Por otro lado, el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales debe ser aprobado por la junta general y debe permanecer vigente en tanto no se apruebe su modificación.

¿Es posible, por tanto, que a pesar de no contemplarse en los estatutos el carácter remunerado del cargo la sociedad satisfaga a sus administradores una retribución por el desempeño de sus funciones? La experiencia ha demostrado que sí, particularmente en aquellas sociedades de carácter cerrado y controladas por un grupo familiar en las que en ocasiones se busca soslayar las formalidades que la normativa mercantil impone. De hecho, la ausencia de mención al carácter remunerado del cargo puede conllevar, en su caso, la no deducibilidad del gasto en el impuesto sobre sociedades si bien, podemos anticipar, dicha consecuencia no afectará a la tributación de las rentas en el IRPF.

En lo que se refiere a la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de la retribución de los administradores, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha establecido una consolidada doctrina sobre la necesidad de que esta venga determinada en los estatutos de la sociedad para que pueda ser considerada obligatoria y, por ende, fiscalmente deducible. Así, pueden citarse, por todas, la Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2013 (rec. núm. 4808/2011 –NFJ052332–)⁸. En el mismo sentido, se ha pronunciado el TEAC (véase la Resolución de 6 de febrero de 2014, R. G. 6/2014⁹ –NFJ053674–).

Pero, como anticipábamos, el hecho de que la retribución no sea fiscalmente deducible en el impuesto sobre sociedades no impide que sí deba tributar en el IRPF, como así lo ha declarado el Tribunal Supremo, entre otras, en la ya citada Sentencia de 26 de septiembre de 2013 (rec. 4808/2011) en la que, ante la alegación formulada por el recurrente sobre la posible existencia de duplicidad impositiva, se replica por el Alto Tribunal que la tributación por IRPF queda al margen de que la cantidad percibida sea o no deducible en el impuesto sobre sociedades, pues, en cualquiera de las alternativas, el ingreso se ha producido.

Por otro lado, adviértase que, en nuestro caso, don Santiago es contratado como gerente/administrador. En este punto debemos plantearnos la siguiente cuestión: ¿es posible que el admi-

⁸ En el mismo sentido, véase la Sentencia de 2 de enero de 2014 (rec. de casación para unificación de doctrina núm. 4269/2012 –NFC053476–).

⁹ El criterio que en ella se adopta es el siguiente: «En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo solo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y solo se podrán percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo».

nistrador de una sociedad mercantil simultanee el cargo con el desempeño de otras funciones? La respuesta es afirmativa, aunque en estos casos será preciso determinar cuál es la naturaleza jurídica de la relación que le vincula con la sociedad. Así, cuando el administrador simultanea el cargo con un contrato de trabajo de alta dirección, el Tribunal Supremo viene considerando de forma reiterada que las funciones propias del contrato de trabajo de alta dirección quedan subsumidas en las funciones propias del cargo de administrador. Es decir, que la única relación que cabe entender que existe entre el administrador y la sociedad es de naturaleza mercantil. Es la denominada «doctrina del vínculo» que fue acogida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la Sentencia de 13 de noviembre de 2008 (rec. núm. 2578/2004 –NFJ030830–).

La doctrina administrativa ha hecho suya la citada doctrina jurisprudencial¹⁰ admitiendo, por otro lado, que el administrador pueda estar vinculado con la sociedad mediante una relación laboral de carácter común que tenga por objeto funciones distintas de las propias de un contrato de alta dirección. En efecto, la condición de administrador no excluye la coexistencia de una relación laboral común entre la sociedad y aquel. Pero para que ello sea posible es preciso que las funciones que dicha persona tenga encomendadas en el marco de la relación laboral común no se solapen con las propias de un administrador. Dicho de otra forma, es preciso que las funciones que tenga atribuidas no sean las propias de un gerente pues, de ser así, entraría en juego la doctrina de la unidad del vínculo¹¹.

¹⁰ En este sentido, la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 (dictada por la Vocalía 6.ª en la reclamación núm. R. G. 3759/2013 –NFJ056565–). En ella se fija el siguiente criterio:

«En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección o gerencia, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo solo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y solo se podrán percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo».

¹¹ En este sentido, las Sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo recaídas en sendos recursos para la unificación de doctrina de 24 de mayo de 2011 y 9 de diciembre de 2009 (núms. 1427/2010 –NSJ040064– y 1156/2009 –NSJ033908–, respectivamente) concluyen que:

«[...] en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del consejo de administración de la sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones que se realizan sino la naturaleza de vínculo, [de ahí que en el caso presente, sea irrelevante que la amplitud de los poderes sea distinta en el caso de la sentencia recurrida y en el de la referencial, al haber actuado ambos demandantes en función del vínculo que como miembros de consejo de administración les unía con las empresas demandadas]; por lo que si existe una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva a que, como regla general, solo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, pero no calificables de alta dirección sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la sociedad y de una relación de carácter laboral».

En conclusión, los 3.000 euros mensuales que don Santiago percibe por su condición de administrador están sujetos al IRPF, debiendo tributar como rendimientos del trabajo. Además, las citadas rentas están sujetas a retención a cuenta del IRPF, siendo el porcentaje de retención aplicable a este tipo de rendimientos del 35 % (o del 19 %, cuando los rendimientos procedan de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del último periodo impositivo finalizado con anterioridad al pago de los rendimientos sea inferior a 100.000 €). Como la información que proporciona el enunciado del supuesto indica que el importe neto de la cifra de negocios de Creaweb, SL es de 350.000 euros, la retención que deberán soportar las retribuciones percibidas por el administrador de la sociedad será del 35 % (art. 101.2 de la LIRPF).

En otro orden de cosas, recuérdese que las rentas sujetas al IRPF pueden ser dinerarias o en especie, calificándose estas últimas como aquellas que deriven de la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Pues bien, en lo que se refiere al pago por la sociedad de las cuotas del RETA del administrador cabe entender que tienen la consideración de retribución del trabajo en especie, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 de la LIRPF. Las retribuciones en especie están sujetas a la obligación a cargo del pagador de realizar ingresos a cuenta y su importe se añadirá al valor de la renta en especie para determinar el importe íntegro a incluir en la base general (salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta según lo dispuesto en el art. 43.2 de la ley del impuesto). En cambio, si el pago se realizara mediante entrega de su importe dinerario al administrador, su calificación sería la de retribución dineraria, por lo que el pago a cuenta (la retención) se deduciría de aquel importe.

Se señala en el enunciado que el importe de las cuotas del RETA satisfechas por Creaweb, SL, ascendieron a 3.300 euros, por lo que considerando un tipo de retención del 35 %, el ingreso a cuenta ascenderá a 1.155 euros ($3.300 \times 35\%$) y el valor de la retribución en especie de 4.455.

Por otro lado, la asunción por Creaweb de la obligación de pagar el precio del MBA encaja, en principio, en el supuesto de hecho previsto en el artículo 42.2 a) de la LIRPF que establece lo siguiente: «No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie: a) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo».

Sin embargo, el ámbito subjetivo de la norma anterior se limita, como puede apreciarse, al «personal empleado», situación esta en la que no podemos encuadrar a don Santiago pues, como ya hemos visto, la relación jurídica que le vincula con la sociedad es estrictamente mercantil. Además, su aplicación analógica a los administradores está prohibida por el artículo 4 de la LGT¹²,

¹² No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

por lo que debemos necesariamente concluir que el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 42.2 a) de la LIRPF no resulta en este caso de aplicación. En consecuencia, esta será también una renta en especie sujeta al impuesto.

No obstante lo anterior, de acuerdo con la doctrina administrativa, los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por este. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

En consecuencia, tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos del trabajo dinerarios a un determinado concepto de gasto.

Sin embargo, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate estamos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles el bien, derecho o servicio. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarían de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en el artículo 42 de la ley del impuesto.

En nuestro caso, se desprende del enunciado que tanto el pago de la matrícula del MBA como el pago de las cuotas del RETA constituyen sendos compromisos contractuales asumidos por la sociedad por lo que las rentas sí pueden calificarse como rentas en especie.

Para su valoración habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 43.1 d) de la LIRPF en el que se establece la valoración por el coste, a lo que habrá que añadir, como ya sabemos, el importe del ingreso a cuenta.

Por tanto, siendo el precio del MBA de 12.000 euros, el ingreso a cuenta ascenderá a 4.200 euros y la valoración total de la renta a 16.200 euros.

En resumen, los rendimientos del trabajo, dinerarios y en especie, obtenidos por don Santiago ascienden a los siguientes importes:

Sueldo administrador-gerente	18.000
Renta en especie cuotas RETA	4.455
Renta en especie MBA	16.200
Total	38.655

Todas estas cuantías habrán de añadirse a los rendimientos del trabajo obtenidos por don Santiago según lo expuesto en el apartado anterior y en la determinación de la cuota diferencial podrán deducirse los ingresos a cuenta realizados por Creaweb, SL (además de las retenciones practicadas sobre las retribuciones dinerarias).

1.3. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR DOÑA CARLOTA

La primera cuestión que cabe plantear en la solución de los hechos expuestos en el presente apartado es la relativa a la calificación de las rentas obtenidas por doña Carlota por la prestación de sus servicios a Creaweb, SL. Para ello debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LIRPF, en el que se califican como rendimientos de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tiene esta consideración el ejercicio de profesiones liberales. Sin embargo, cuando las profesiones liberales se ejercen a través de una entidad en cuyo capital participe la persona física, y las actividades realizadas por aquella sean algunas de las incluidas en la sección segunda de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas (IAE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, los rendimientos obtenidos por la prestación de sus servicios a las citadas entidades tendrán esta consideración –rendimientos de actividades económicas– cuando tales personas físicas se hallen incluidas en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

Esta es la situación que advertimos en Creaweb, SL y doña Carlota. En efecto, por un lado, Creaweb, SL desarrolla la actividad clasificada en el epígrafe 763 de la sección segunda de las tarifas del IAE («Programadores y analistas de informática»), y por otro, doña Carlota se encuentra incluida en el régimen especial de autónomos o trabajadores por cuenta propia¹³ (particular-

¹³ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 303.2 b) del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, estarán obligatoriamente incluidos en el régimen especial de la Seguridad Social de trabajadores por cuenta propia o

mente porque es titular de la totalidad de las participaciones representativas del capital social de la entidad). En consecuencia, las retribuciones percibidas por la prestación de sus servicios se calificarán como rendimientos de actividades económicas, quedando tales retribuciones sujetas al tipo de retención previsto en la LIRPF para las actividades económicas (15 % con carácter general o 7 % en el año de inicio de la actividad y durante los dos años siguientes, según disponen los arts. 101.5 a) de la LIRPF y 95.1 del RIRPF).

Además, y dado que doña Carlota es titular del 100 % de las participaciones en que se divide el capital social de Creaweb, SL, las operaciones entre ambas deben valorarse, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 41 de la LIRPF y 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), por su valor normal de mercado. En definitiva, constituyen operaciones vinculadas para cuya valoración las partes deberán atender al valor normal de mercado si bien, como ya comentamos en un trabajo anterior¹⁴, cuando se den las circunstancias previstas en el apartado sexto del artículo 18 de la LIS, puede entenderse que la valoración convenida «es de mercado» (que más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con medios materiales y profesionales adecuados para el desarrollo de la actividad; que la cuantía de las retribuciones correspondientes a los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 % de los resultados previos a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios; y que la cuantía de las retribuciones de cada uno de los socios profesionales cumpla, a su vez, determinados requisitos previstos en el artículo).

Por otro lado, en el enunciado se señala que doña Carlota (junto con otros empleados de Creaweb, SL) se desplaza al extranjero para prestar servicios a empresas no residentes en Es-

autónomos (además de las personas físicas mayores de dieciocho años que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena), quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- 1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.
- 2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.
- 3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

En los supuestos en que no concurran las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.

¹⁴ Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J. (2017, E1-E49).

paña, servicios que también son efectivamente prestados fuera de nuestro país. Pues bien, el artículo 7 p) de la LIRPF contempla una exención aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero en las condiciones y con los requisitos previstos tanto en este como en el artículo 6 del RIRPF.

Ahora bien, ¿qué ocurre cuando los rendimientos derivan de la prestación de servicios por el socio a la sociedad? Pues bien, en estos casos no cabe entender aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) y ello por cuanto el ámbito objetivo de aplicación de la exención se limita a los rendimientos del trabajo. Como ya hemos visto, los rendimientos devengados por doña Carlota por la prestación de servicios a Creaweb, SL deben calificarse como rendimientos de actividades económicas, circunstancia esta que, por sí sola, y a pesar de cumplirse el resto de requisitos, impide aplicar la exención de la que venimos tratando. En este sentido se ha pronunciado, además, la DGT, en la Consulta vinculante V2815/2017, de 2 de noviembre (NFC066851), que reitera el criterio aplicado en otras consultas anteriores, según el cual:

«Según ha señalado este centro directivo esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

Por tanto, la aplicación de la exención requerirá, en primer lugar, que los rendimientos obtenidos por el consultante deriven de una relación laboral con la sociedad española. De no ser así, la inexistencia de una relación laboral impedirá la aplicación de la exención prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF»¹⁵.

¹⁵ El artículo 7 p) de la LIRPF dispone que: «p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

- 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención».

Una vez determinado que los rendimientos deben calificarse como rendimientos de actividades económicas (y que están sujetos y no exentos) y que los ingresos deben valorarse, en los términos expuestos, por su valor normal de mercado, debe procederse a la determinación del rendimiento neto. Para ello, y según disponen los artículos 28 y 30 de la LIRPF, habrá que estar a lo dispuesto en la LIS. Sin embargo, por haber tenido en el periodo impositivo anterior un importe neto de la cifra de negocios inferior a 600.000 euros, la base imponible se determinará atendiendo a la existencia de reglas especiales previstas para la estimación directa simplificada (tales reglas especiales se concretan en la amortización según tabla aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 y deducción de un 5% de la diferencia entre los ingresos y el resto de los gastos en concepto de gastos de difícil justificación y provisiones con un límite de 2.000 €). Así lo establecen los artículos 30.1 de la LIRPF y 28 a 31 del RIRPF.

En definitiva, los rendimientos netos de la actividad económica se determinarán en la forma prevista en la LIS para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades. Por tanto, los mismos requisitos que con carácter general se exigen a los contribuyentes para deducir sus gastos podrán ser exigidos a los contribuyentes del IRPF, a saber, inscripción contable, imputación temporal al periodo del devengo (salvo que resulte de aplicación alguna regla especial), correlación con los ingresos y justificación documental. Además, en el supuesto de tratarse de alguno de los gastos enumerados en el artículo 15 de la LIS, estos no serán deducibles.

Por su parte, el artículo 6 del RIRPF dispone lo siguiente:

«1. Estarán exentos del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 p) de la ley del impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

- 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.
- 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.
2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención».

Por otro lado, en relación con la deducibilidad de los gastos vinculados a la vivienda que doña Carlota afecta parcialmente a la realización de su actividad profesional hay que estar a lo dispuesto en la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015 (R. G. 4454/2014 –NFJ059615–), dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

El criterio que mantiene el TEAC en dicha resolución es el siguiente:

«Para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en régimen de estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, debe diferenciarse entre los gastos derivados de la titularidad de la vivienda y los gastos correspondientes a los suministros del inmueble.

Tratándose de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc., sí resultan deducibles en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido.

En cambio, en el caso de los gastos correspondientes a suministros, no procede su deducción atendiendo exclusivamente a una proporción entre los metros cuadrados afectos a la actividad económica y la superficie total del inmueble. En ausencia de método de cálculo objetivo, entiende este TEAC que se debe imponer la regla general de admitir la deducción de aquellos gastos de suministros respecto de los que el obligado tributario pruebe la contribución a la actividad económica desarrollada, y, siguiendo la regla de correlación entre ingresos y gastos para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica, solo puede admitirse la deducción de aquellos gastos si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario. Así las cosas, la sola proporción en función de los metros cuadrados de la vivienda afectos a la actividad no serviría, pero podría, en su caso, servir un criterio combinado de metros cuadrados con los días laborables de la actividad y las horas en que se ejerce dicha actividad en el inmueble».

Este es el criterio que deberá seguirse en la liquidación del IRPF de 2017 mientras que, para los periodos impositivos que se inicien a partir de 2018, habrá que estar a la nueva redacción de la regla 5.^a del apartado segundo del artículo 30 de la LIRPF, en la que se señala el carácter deducible de los siguientes gastos (además de las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él¹⁶):

¹⁶ Y con el límite de 500 euros por cada una de las personas señaladas o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad.

- a) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30% a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.
- b) Los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

La redacción de este precepto –que, insistimos, entró en vigor el 1 de enero de 2018– fue modificada por la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, y tiene su origen en el criterio del TEAC y, particularmente, en los problemas prácticos derivados de la indeterminación de los criterios a adoptar para la cuantificación de este tipo de gastos, unido a las dificultades de acreditación de los factores que integran dicho cálculo, problemas que determinan la necesidad de establecer un porcentaje objetivo, correspondiente a dicho criterio, que se fija en el porcentaje resultante de aplicar el 30% a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

Adicionalmente, se aborda la problemática vinculada a los gastos de manutención en los que incurre el propio contribuyente en el desarrollo de la actividad económica.

A tal efecto, se aclara la deducibilidad de los mismos siempre que se cumplan determinadas condiciones, en particular que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago.

El importe deducible por este concepto tendrá como límite diario las mismas cuantías que para gastos de manutención se determinan para trabajadores por cuenta ajena en el RIRPF, esto es, con carácter general, 26,67 euros diarios si el gasto se produce en España o 48,08 euros si es en el extranjero, cantidades que, a su vez, se duplican si además como consecuencia del desplazamiento se pernocta.

En cuanto a la determinación del importe del gasto por amortización debe recordarse que la base sobre la que se calculará la amortización será, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23 del RIRPF, el valor que la vivienda tuviera en el momento de su afectación a la actividad profesional según las reglas previstas en los artículos 35.1 y 36 de la LIRPF.

Tal y como resulta de los datos introductorios del enunciado, dicho valor es de 350.000 euros, si bien, dado que un 40% corresponde al valor del suelo solo se amortizará sobre una base de 210.000 euros ($350.000 \times 60\%$). Además, habrá de tenerse en cuenta el porcentaje de afecta-

ción a la actividad (25%). El coeficiente de amortización, por último, es del 3%, de acuerdo con la tabla de coeficientes aplicables a los contribuyentes que tributen en el régimen de estimación directa simplificada (según la Orden de 27 de marzo de 1998).

Por otra parte, y en relación con la posibilidad de aplicar los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión (arts. 101 a 105 de la LIS), lo cierto es que no se ofrecen en el supuesto datos que permitan aplicarlos. En particular, debemos referirnos a la amortización de la vivienda que se afecta parcialmente al desarrollo de la actividad. En efecto, aun cuando pudiera pensarse que le resulta de aplicación la aceleración de la amortización que prevé el artículo 103 de la LIS, dicho artículo limita su ámbito objetivo de aplicación a los elementos del inmovilizado material (inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible) nuevos puestos a disposición del contribuyente en un periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones previstas en el artículo 101 de la LIS, circunstancias estas que no se cumplen en la vivienda afecta, pues esta no es nueva.

En cuanto a la deducibilidad de los gastos vinculados a la vivienda (IBI, comunidad de propietarios, etc.) la resolución del TEAC antes citada permite su deducción en el mismo porcentaje en que la vivienda pueda considerarse afecta (25%), mientras que para la deducción de los gastos de suministros (teléfono, luz, gas, agua, etc.) corresponde al contribuyente la prueba de su efectiva vinculación a la actividad económica y, por tanto, su correlación con los ingresos (art. 15 e) de la LIS).

Finalmente, los gastos asociados al vehículo no serán deducibles en ninguna proporción salvo que el contribuyente acredite su afectación total a la actividad profesional desarrollada. Así se desprende de lo dispuesto en los artículos 29.2 de la LIRPF y 22.4 del RIRPF.

1.4. CALIFICACIÓN Y CUANTIFICACIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DEL PATRIMONIO INMOBILIARIO

1.4.1. Vivienda explotada como alojamiento turístico

En primer lugar, la vivienda cuya explotación se realiza a través de la plataforma colaborativa que intermedia en la cesión del uso a terceros genera al matrimonio rendimientos del capital inmobiliario. Así se desprende de lo dispuesto en los artículos 22 y 27.2 de la LIRPF (*a contrario sensu*). Así es, según lo dispuesto en este último artículo, la calificación como rendimientos de actividades económicas de las rentas procedentes del arrendamiento de inmuebles exige que, al menos, en la ordenación de la actividad se utilice una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. No es el caso de la vivienda explotada por el matrimonio puesto que esta se cede a terceros a través de una plataforma colaborativa, siendo que la doctrina administrativa impide en estos casos considerar que se dispone de la correspondiente organización de medios (materiales o humanos) para la prestación de los servicios.

Para valorar la existencia de dicha organización mínima, la DGT considera que si se sustituyera el empleado a contratar (según exige el art. 27.2 de la LIRPF) por la externalización del

servicio de gestión de los alquileres a través de una persona o entidad profesionalmente dedicada a ello, no mediaría con las mismas un contrato laboral, sino un contrato de prestación de servicios, por lo que no se cumplirían los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, debiéndose calificar los rendimientos derivados del arrendamiento de los inmuebles como rendimientos de capital inmobiliario. Además, en la medida en que no se vaya a realizar ninguna prestación de servicios complementaria propia de la industria hotelera, sino que tan solo se alquila la vivienda con sus enseres, los rendimientos generados no pueden calificarse como rendimientos de actividades económicas¹⁷.

Por su parte, el artículo 22 califica como rendimientos del capital inmobiliario los procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

El arrendador deberá computar como rendimientos el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el impuesto sobre el valor añadido o, en su caso, el impuesto general indirecto canario.

Por otro lado, en la determinación del rendimiento neto resultan deducibles, tanto los gastos necesarios para su obtención (enumerados en el art. 23.1 a) de la LIRPF, artículo que es desarrollado por el art. 13 del RIRPF¹⁸), como las amortizaciones (arts. 23.1 b) de la LIRPF y 14 del RIRPF).

Además, debe tenerse en cuenta que en la determinación del rendimiento neto no resultará de aplicación la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF pues dicha reducción solo se aplica sobre los rendimientos netos procedentes de los arrendamientos destinados a vivienda entendiéndose por tales aquellos que, de acuerdo con la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), tengan por objeto satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario (art. 2 de la LAU). Por el contrario, se califican como arrendamientos para uso distinto del de vivienda aquellos arrendamientos que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior. Y continúa señalando, «en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea esta de verano o cualquier otra».

¹⁷ Véanse las Consultas vinculantes V0088/2018, de 18 de enero (NFC067498), y V3095/2014, de 14 de noviembre (NFC052810).

¹⁸ Son gastos necesarios: los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble; los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de aquellos y no tengan carácter sancionador; los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente; o las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales.

En nuestro caso, los contratos de cesión de uso de vivienda pueden calificarse como de arrendamiento de temporada por lo que, como anticipábamos, no puede aplicarse sobre los rendimientos netos la reducción de la que venimos tratando.

En consecuencia, los rendimientos netos son:

Ingresos íntegros	11.950
(Gastos necesarios)	
Intereses + Reparación y conservación	(11.950)
Comisión plataforma	(1.195)
(Amortización) $(300.000 \times 3\% \times 83/365 \times 60\%) \dots\dots\dots$	(1.227,95)
Rendimiento neto	2.422,95

En la determinación del rendimiento neto, nótese cómo se han deducido los rendimientos de reparación y conservación y los intereses derivados de la financiación ajena con la que se adquirió el inmueble hasta el límite de los propios rendimientos íntegros (tal y como preceptúa el art. 23.2 a) de la LIRPF). El exceso no deducible podrá deducirse en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en el artículo 23.2 a).1.º de la LIRPF. En concreto, siendo el importe total de los gastos de reparación y conservación e intereses de 19.000 euros (16.000 + 3.000), quedan pendientes de deducir para periodos posteriores 7.050 euros (19.000 – 11.950)¹⁹.

Por lo que se refiere, particularmente, a los gastos de reparación tienen la consideración de gastos de conservación y reparación los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones, o los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros. Estos gastos tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento del capital inmobiliario. Por tanto, entrarían dentro de esta categoría todos los gastos enumerados en el enunciado salvo la inversión en mobiliario, que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 23.1 b) de la LIRPF y 14.2 b) del RIRPF, podrá amortizarse mediante la aplicación del coeficiente del 10% (coeficiente previsto para el mobiliario en las tablas de amortización aplicables a los contribuyentes que tributen en estimación directa simplificada, a la que se remite el citado art. 14.2 b) del RIRPF). En consecuencia, el rendimiento neto negativo calculado deberá mino-

¹⁹ En relación con la deducibilidad de los intereses, podría plantearse la deducibilidad de una parte de estos, en concreto, de la parte de los intereses que proporcionalmente corresponda al periodo de tiempo durante el cual el inmueble ha estado arrendado. Sin embargo, entendemos no resulta necesario realizar tal corrección por cuanto esta categoría de gastos, conjuntamente con los de reparación y conservación, ya están limitados en cuanto a su deducibilidad en una cuantía equivalente a los ingresos íntegros del periodo impositivo, por un lado, y por el lapso temporal de cuatro años, por el otro.

rarse, también, en la amortización del mobiliario, es decir, en 136,44 euros ($6.000 \times 10\% \times 83/365$), por lo que el rendimiento neto negativo ascenderá a 2.559,39 euros.

En cualquier caso, debe precisarse que la deducibilidad de los gastos de reparación y conservación está condicionada a la obtención de unos ingresos. Ello hace necesario, en un supuesto en el que cuando se producen los gastos no se generan rendimientos, que exista una correlación entre esos gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del posterior arrendamiento del inmueble. Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario, a través del arrendamiento y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular. Entendemos, en definitiva, que los gastos son deducibles, en el periodo impositivo correspondiente a 2017 en la medida en que en él se han generado rendimientos, si bien existe un exceso que será deducible en periodos posteriores respetando igual límite (rendimientos íntegros).

Además, y en la medida en que la vivienda solo se alquila durante 83 días a lo largo del año, a los rendimientos derivados de la cesión del uso a terceros habrá que añadir las rentas inmobiliarias imputadas correspondientes al resto del periodo (282 días) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85 de la LIRPF. Así, dado que según nos informa el supuesto el valor catastral de la vivienda fue revisado en 2010, la renta inmobiliaria imputada se calculará mediante la aplicación del porcentaje del 1,1% sobre el valor catastral y teniendo en cuenta el periodo en el que la vivienda no ha estado arrendada. Es decir:

$$150.000 \times 1,1\% \times (282/365) = 1.274,79 \text{ euros}$$

Ambos tipos de rentas deberán imputarse, según prevé el artículo 11.3 de la LIRPF, a don Santiago y a doña Carlota, por mitades, puesto que la vivienda tiene naturaleza ganancial.

1.4.2. Vivienda unifamiliar sita en Calella de Palafrugell

Se plantea en relación con este inmueble la posibilidad de que la nuda propiedad pueda generar rentas inmobiliarias imputadas. Pues bien, el artículo 85.2 de la LIRPF dispone que la renta debe imputarse al titular del inmueble de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.3 de la LIRPF (individualización de rendimientos) pero si existen derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario. Es decir, que doña Carlota (nuda propietaria) no debe tributar por la renta inmobiliaria imputada en relación con esta vivienda correspondiéndole a su madre (usufructuaria) la obligación de tributar por la renta en cuestión.

En este sentido se pronuncia, además, la DGT que en diversas consultas vinculantes²⁰ llega a esta misma conclusión.

²⁰ Véase por todas la Consulta vinculante V1407/2015, de 5 de mayo (NFC055006), en la que se afirma que cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable corresponde al titular del derecho real.

1.4.3. Local sito en Paseo de Gracia adquirido por herencia

Las rentas procedentes del arrendamiento del local comercial se califican a efectos del IRPF como rendimientos del capital inmobiliario (art. 21 de la LIRPF).

Para la determinación del rendimiento neto habrán de considerarse las siguientes magnitudes:

Ingresos	622.000
(incluye los importes percibidos del inquilino en concepto de gastos)	
Gastos deducibles	
a) Gastos necesarios	
Gastos	20.000
IBI	2.000
b) Amortización	11.400
Rendimiento neto	588.600

En la determinación del rendimiento neto debe tenerse en cuenta que:

- 1.º Los ingresos íntegros que deben computarse para la determinación del rendimiento neto son todos los que por cualquier concepto perciba el propietario (o propietarios) del arrendatario (excluido el IVA). Esto quiere decir en nuestro caso que los ingresos íntegros serán la suma de las rentas percibidas del arrendatario, así como las cantidades satisfechas en concepto de gastos, tal y como le resulta exigible según el contrato de arrendamiento suscrito.
- 2.º En concepto de gastos deducibles incluimos, tanto aquellos que tienen la consideración de gastos necesarios (IBI y el resto de gastos que genéricamente el enunciado cifra en 20.000 €), como la amortización.
- 3.º En relación con la amortización ya hemos visto que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del RIRPF, esta será del 3% aplicado sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo ($400.000 \times 70\% \times 3\%$). En nuestro caso, el valor catastral (400.000 €) es sensiblemente superior al coste de adquisición satisfecho (215.000 €), motivo por el cual es el primer valor el que utilizamos para determinar el gasto por amortización fiscalmente deducible.

Por último, se señala en el enunciado del supuesto que la vivienda pertenece a cuatro hermanos (incluida la propia doña Carlota). Por lo tanto, debe entenderse que estos tienen formada una comu-

nidad de bienes (en el sentido previsto en el art. 392 del Código Civil). Esta no tiene la consideración de contribuyente del impuesto (art. 8.3 de la LIRPF), sino que, por el contrario, las rentas obtenidas se atribuirán (junto con las retenciones soportadas) a cada uno de los comuneros que la integren en proporción a su participación en ella. Resultará de aplicación, en definitiva, el régimen especial de entidades en régimen de atribución de rentas previsto en la sección 2.ª del título X de la LIRPF.

Considerando que el porcentaje de participación de doña Carlota en la comunidad de bienes asciende al 25 %, le corresponde un rendimiento neto de 147.150 euros (a incluir junto con las retenciones soportadas por la comunidad de bienes) en el apartado de la declaración correspondiente a este régimen especial de tributación.

Por último, interesa destacar que la comunidad de bienes vendrá obligada a presentar una declaración informativa (modelo 184) con el contenido que reglamentariamente se establezca, relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español (arts. 90 de la LIRPF y 70 del RIRPF).

1.4.4. Plazas de garaje

A pesar de que el artículo 85 de la LIRPF tan solo excluye de la imputación de rentas inmobiliarias la vivienda habitual (además de los bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas o generadores de rendimientos del capital inmobiliario, así como el suelo no edificado), se ha interpretado por la doctrina administrativa (DGT)²¹ que se asimilan a viviendas las plazas de garaje adquiridas con estas, con un máximo de dos, y los trasteros, si bien, para que produzca tal asimilación es necesario que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario que la vivienda, que sea de uso privativo del adquirente y que la adquisición se produzca en el mismo acto, o se entregue en el mismo momento aunque se produzca en documento distinto.

Al no cumplirse en este caso los requisitos exigidos por la DGT –no se adquieren en el mismo momento que la vivienda– procederá la imputación de rentas respecto de las tres plazas de garaje de las que son titulares don Santiago y doña Carlota.

Así, como el valor catastral revisado no entró en vigor en el plazo de los diez periodos impositivos anteriores, la renta inmobiliaria a imputar se calculará aplicando el 2 % sobre el valor catastral de cada uno de las plazas de garaje:

Inmueble	Valor catastral	Renta inmobiliaria (2 %)
Plaza de garaje vehículos 1	10.000	200
		.../...

²¹ Véase por todas la Consulta vinculante V2111/2017, de 10 de agosto (NFC066177).

Inmueble	Valor catastral	Renta inmobiliaria (2%)
.../...		
Plaza de garaje vehículos 2	10.000	200
Plaza de garaje moto	5.000	100

Estas rentas inmobiliarias se imputarán, según resulta del artículo 11 de la LIRPF, a ambos cónyuges, por haberse adquirido para la sociedad de gananciales.

1.5. VENTA DE ACCIONES EN BOLSA Y COMPRA DE VALORES HOMOGENEOS

La primera cuestión que debe plantearse en la solución del presente apartado es la relativa a la tributación de la operación realizada el 31 de julio de 2013 y ello debido a que, como veremos, su resultado va a tener incidencia en la tributación de la operación de venta realizada en 2017.

Pues bien, la operación de venta de las acciones del Banco Santander da lugar a una variación en el valor del patrimonio de doña Carlota que se pone de manifiesto con ocasión de una alteración en la composición de aquel. Se cumplen, en definitiva, las circunstancias previstas en la definición de «ganancia o pérdida patrimonial» prevista en el artículo 33.1 de la LIRPF, por lo que el importe positivo o negativo de la variación del valor dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, respectivamente.

A efectos de su cuantificación hay que estar a lo dispuesto en los artículos 34 (importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general), 35 (Transmisiones a título oneroso) y 37 (Normas específicas de valoración) de la LIRPF. En concreto, y dado que los valores transmitidos son acciones cotizadas en un mercado regulado de valores, resultará de aplicación la regla específica de valoración prevista en el artículo 37.1 a) de la LIRPF. De acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de los títulos, determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca la operación o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización. Además, y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 de la LIRPF, al valor de adquisición habrán de adicionarse los gastos inherentes a la adquisición que hubieran sido satisfechos por el adquirente, mientras que del valor de transmisión habrán de sustraerse los gastos de la misma naturaleza en tanto sean satisfechos por el transmitente. Por lo tanto, en nuestro caso, la venta de acciones efectuada el 31 de julio de 2013 dará lugar a los siguientes resultados:

Precio de venta ($12.000 \times 4,22$)	50.640
Gastos inherentes venta ($50.640 \times 0,15\%$)	75,96
	.../...

.../...	
Σ Precio venta	50.564,04
Precio de compra (12.000 × 4,70)	56.400
Gastos inherentes compra (56.400 × 0,15 %)	84,60
Σ Precio compra	56.484,60
Resultado	-5.920,56

Como vemos, la operación de venta de las acciones generó una pérdida que, aunque con la normativa vigente en 2017 tendría la consideración de renta del ahorro (a compensar, por tanto, con ganancias patrimoniales que tuvieran esa misma consideración), lo cierto es que, en el periodo impositivo de 2013, le correspondía la calificación de renta general. Así es, de acuerdo con la redacción en vigor en aquel periodo impositivo del artículo 46 de la LIRPF solo tenían la consideración de renta del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales que derivaran de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión. *A contrario sensu* aquellas ganancias o pérdidas patrimoniales que no derivaran de la transmisión de elementos patrimoniales o que derivaran de la transmisión de elementos patrimoniales que hubiesen sido adquiridos con un año de antelación o menos, a la fecha de la transmisión se calificaban como renta general. Por lo tanto, su importe podía compensarse (al menos parcialmente) en los términos previstos en el artículo 48 de la LIRPF con el saldo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos e imputaciones de renta a que se refiere el artículo 45 de la LIRPF (en el que se define el concepto de renta general).

Sin embargo, en el presente caso debe tenerse en cuenta, además, la cláusula antiabuso prevista en el artículo 37.5 f) de la LIRPF que establece que no se computarán las pérdidas patrimoniales derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

En definitiva, con el fin de evitar que los contribuyentes anticipen el cómputo de pérdidas no realizadas efectivamente (lo que sucede si tras la venta de las acciones estas son recompradas dentro de un determinado lapso temporal), la LIRPF impide computar aquellas que corresponda a la parte proporcional de las acciones recompradas.

Por lo tanto, siendo que en nuestro caso las 12.000 acciones se vendieron el día 31 de julio de 2013 y que la operación de recompra tuvo lugar el día 16 de septiembre del mismo año (dentro del plazo de dos meses que prevé el art. 33.5 g) de la LIRPF), resulta de aplicación la regla prevista en dicho artículo.

Por otro lado, como en el enunciado del supuesto se afirma que doña Carlota compensa la pérdida patrimonial que sí sea computable hasta el máximo previsto legalmente y siendo que el artículo 48 b) de la LIRPF (también en su redacción en vigor en el periodo impositivo de 2013) permitía la compensación de las pérdidas que tuvieran la consideración de renta general con el límite del 10% del saldo positivo resultante de integrar entre sí los rendimientos e imputaciones de renta que tuvieran esta misma consideración (renta general), el importe de la pérdida computable, de la compensada y de la pendiente de compensar resulta de los siguientes cálculos (teniendo en cuenta que, como se indica en el enunciado, el saldo positivo de la renta general ascendió en 2013 a 15.000 €):

Acciones vendidas	12.000
Acciones recompradas	6.000
Porcentaje	50 %
Pérdida total	5.835,96
Pérdida computable 2013	2.917,98
Pérdida no computable 2013	2.917,98
Compensa (límite = 10 % × 15.000)	1.500
Resto	1.417,98

El importe de la pérdida computable y no compensada por aplicación del límite del 10% puede ser compensada, de acuerdo con lo dispuesto en el mismo artículo 48 b), respetando igual límite del 10% en el periodo impositivo de 2014. Sin embargo, se afirma en el enunciado que en 2014 y 2015 no compensa nada por no disponer de saldos positivos de renta (general o del ahorro) con los que compensar. Y es que, si hubiese tenido saldos positivos con los que compensar dicha pérdida, los artículos 48 b) y 49 de la LIRPF obligan a compensar el máximo posible (la compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores).

A partir de 1 de enero de 2015 todas las pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, con independencia del periodo de permanencia del elemento patrimonial transmitido en el patrimonio del contribuyente, volvieron a recibir la calificación de renta del ahorro, como consecuencia de la modificación del artículo 46 de la LIRPF (redacción dada por el art. primero.Veintisiete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 20 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias). Y para determinar cómo deben compensarse las pérdidas patrimoniales pendientes de compensación a 1 de enero de 2015 cuando aquellas fueron calificadas como renta general a pesar de proceder de la transmisión de elementos patrimoniales

debemos acudir a la disposición transitoria séptima de la LIRPF que, en la redacción dada por la misma Ley 26/2014, dispone lo siguiente en el segundo párrafo del apartado 6:

«La parte del saldo negativo a que se refiere el artículo 48 b) de esta ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, derivadas de pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales obtenidas en los periodos impositivos 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se compensarán con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1 b) de esta ley. El resto del saldo negativo anteriormente indicado se seguirá compensando en la forma prevista en la letra b) del artículo 48 de esta ley».

Es decir, que las pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales generadas en los periodos impositivos de 2013 y 2014, y que se encontrasen pendientes de compensar al cierre del periodo impositivo de 2014, podrán compensarse con las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales generadas a partir del 1 de enero de 2015.

Pues bien, no ofreciendo el enunciado del supuesto información acerca de la existencia de ganancias patrimoniales generadas en los periodos impositivos de 2015 y 2016, vamos a suponer que el importe de la pérdida que a 31 de diciembre de 2014 no había podido ser compensada permanece como pendiente de compensar a 1 de enero de 2017.

Recuérdese, además, que el periodo máximo de compensación es de cuatro años (dentro de los cuatro periodos impositivos siguientes).

En 2017, don Santiago vende las 6.000 acciones que permanecían en su patrimonio (tras la recompra de acciones efectuada en el mes de septiembre de 2013). El resultado de la venta de las acciones (que recibirá igual calificación: ganancia o pérdida patrimonial, aunque, tras la modificación del art. 46²² de la LIRPF, tendrá la consideración de renta del ahorro) será el siguiente:

Precio de venta (6.000 × 5,80)	34.800
Gastos inherentes venta (34.800 × 0,15%)	52,20
Σ Precio venta	34.747,80
Precio de compra (6.000 × 4,70)	28.200
	.../...

²² Redacción dada al artículo 46 por el artículo 3.Uno («Modificación del régimen fiscal aplicable a las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieran permanecido menos de un año en el patrimonio del contribuyente») de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

.../...	
Gastos inherentes compra ($28.200 \times 0,15\%$)	42,30
Σ Precio compra	28.242,30
Resultado	6.505,50

Al generarse una ganancia patrimonial esta podrá ser compensada con la parte de la pérdida que, procedente del 2013, no pudo ser compensada totalmente como consecuencia de las normas anteriormente expuestas. La pérdida pendiente asciende a 1.417,98 euros que podrá ser compensada en el ejercicio actual.

Además, recuérdese que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.5 g) de la LIRPF doña Carlota no pudo computar íntegramente el importe de la pérdida derivada de la venta en julio de 2013 de las 12.000 acciones del Banco Santander y ello como consecuencia de la recompra de acciones del mismo banco dentro del plazo de dos meses. Pues bien, como la pérdida que no pudo computar ascendió al 50% de la pérdida total y siendo que en este ejercicio se ha desprendido definitivamente de las acciones, es en este ejercicio que procederá computar la pérdida en cuestión. En consecuencia, puede llevar a la base imponible del ahorro una pérdida adicional de 2.884,32 euros. En definitiva, tendremos:

Ganancia patrimonial	6.505,50
Pérdida patrimonial pendiente de compensar 2013	(1.417,98)
Pérdida patrimonial pendiente de computar 2013	(2.917,98)
Renta del ahorro tras integración y compensación	2.169,54

1.6. REGULARIZACIÓN DE RENTAS OBTENIDAS EN PERIODOS IMPOSITIVOS PRESCRITOS Y MATERIALIZADAS EN BIENES Y DERECHO SITUADOS EN EL EXTRANJERO

En la solución de la cuestión planteada en el enunciado debe precisarse, en primer lugar, que el bonus percibido en 2010 tuvo que consignarse como rendimiento íntegro en la autoliquidación del IRPF a presentar por dicho periodo impositivo. Sin embargo, del enunciado se desprende que don Santiago no declaró tales rentas, motivo por el cual cabe concluir que en ausencia de actuación interruptiva de la prescripción realizada por la Administración tributaria²³,

²³ Las actuaciones administrativas que producen el efecto de interrumpir del plazo de prescripción del derecho regulado en el artículo 66 a) de la LGT son las siguientes (siempre que se hayan realizado con el conocimiento formal del

en 2017 ya se encontraba prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en relación con el citado periodo de 2010. En efecto, considerando que el último día del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2010 fue el día 30 de junio de 2011²⁴, el plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 a) de la LGT se habría alcanzado el día 30 de junio de 2015 y la prescripción se habría ganado el día 1 de julio de 2015. En consecuencia, ni la Administración podía iniciar en 2017 un procedimiento para la comprobación de aquella obligación tributaria, ni el obligado tributario podía presentar una autoliquidación extemporánea con relación a la misma²⁵.

Sin embargo, nótese que don Santiago decidió mantener los fondos recibidos en Suiza (no los transfirió a España), habiendo incrementado su valor notablemente en los últimos años gracias al buen hacer de su gestor personal. Pues bien, don Santiago debió haber presentado en el mes de marzo/abril de 2013 el modelo 720 «Declaración de bienes y derechos en el extranjero». Así resulta de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la LGT, introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. De acuerdo con dicha disposición adicional don Santiago estaba obligado a presentar el modelo 720 con el siguiente contenido:

- a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depo-

obligado tributario), según determina el artículo 68.1 a) de la LGT: la acción de la Administración tributaria conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

²⁴ Véase el artículo 8 de la Orden EHA/585/2011, de 8 de marzo, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión o puesta a disposición, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos.

²⁵ Esta limitación resulta de lo dispuesto en el artículo 122.1 de la LGT que dispone que «Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria». En el mismo sentido, el artículo 221 de la LGT califica como ingreso indebido el realizado una vez prescrito del derecho del artículo 66 a) de la LGT.

situados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

- c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Esta obligación de información se encuentra desarrollada por los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT) y por la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

En el artículo 7 de la citada orden se establece el plazo de presentación del modelo, plazo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar si bien la disposición transitoria única de la orden dispuso que la presentación de la «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», modelo 720, correspondiente al ejercicio 2012 se realizará entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013.

Además, el incumplimiento de la obligación de presentar la declaración de bienes y derechos en el extranjero, no solo comporta la aplicación de un régimen específico de infracciones y sanciones (regulado en la propia disp. adic. decimoctava de la LGT) sino que, además, y por mor de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la LIRPF (también redactado por la Ley 7/2012), determinará que la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación tendrá la consideración de ganancia de patrimonio no justificada. La particularidad de esta ganancia de patrimonio no justificada estriba en que se integrará en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, de ahí que se afirme que tales ganancias patrimoniales son «imprescriptibles».

Las consecuencias negativas derivadas del incumplimiento de la obligación de presentar el modelo 720 no acaban ahí. Además, la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 contempla un específico régimen sancionador aplicable sobre las cuotas a ingresar resultantes de la liquidación de la ganancia de patrimonio no justificada a que se refiere el artículo 39.2 de la LIRPF. Dicho régimen sancionador, incompatible con el régimen sancionador tributario previsto en la LGT (arts. 191 a 195 de la LGT), se caracteriza por la calificación de la infracción tributaria como muy grave y por la imposición de una multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior.

Pues bien, si don Santiago quiere regularizar su situación tributaria debería, en primer lugar, presentar el modelo 720, declarando el valor de la cuenta abierta en Suiza (lo que supondrá la

aplicación del régimen sancionador correspondiente a la presentación tardía de dicho modelo de declaración). Además, debería presentar una autoliquidación complementaria del último periodo impositivo más antiguo de los no prescritos, periodo que dependiendo del momento del año en que tenga lugar la regularización será el 2012 o el 2013. En efecto, si la autoliquidación extemporánea se presenta antes del transcurso del plazo de prescripción del IRPF de 2012, será este el periodo impositivo a que deba imputarse la ganancia de patrimonio no justificada mientras que si en el momento en que se lleve a cabo la regularización voluntaria ya ha prescrito el IRPF de 2012, la ganancia patrimonial deberá imputarse al IRPF de 2013, debiéndose presentar en este caso autoliquidación complementaria de este último periodo impositivo.

Por lo que se refiere al importe a regularizar debe entenderse que este es el saldo que tenía la cuenta en el momento en que debió presentarse el modelo 720 (750.000 €). Los rendimientos generados a partir de dicho momento podrían regularizarse, respectivamente, en cada uno de los periodos impositivos a que corresponda su imputación temporal según lo dispuesto en el artículo 14 de la LIRPF. No obstante, si en alguno de los periodos impositivos posteriores (2013 y ss.) se hubiera incrementando el saldo en 20.000 euros, don Santiago habría tenido que presentar el modelo 720 en dichos periodos por lo que en estos casos cabe concluir que la consecuencia sería la misma que la expuesta anteriormente.

Sobre el importe de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación extemporánea deberá aplicarse el régimen de recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones previsto en el artículo 27 de la LGT, lo que comportará –habida cuenta del retraso superior a doce meses desde el vencimiento del plazo previsto para la presentación en periodo voluntario de la autoliquidación– la liquidación del recargo del 20% así como de los intereses de demora correspondientes al tiempo transcurridos desde el día siguiente al vencimiento de los doce primeros meses siguientes al transcurso de aquel plazo y hasta la fecha en que se presente la autoliquidación en cuestión²⁶.

1.7. TRIBUTACIÓN DE LA AMORTIZACIÓN DE ACCIONES DEL BANCO POPULAR

La tributación de la amortización de las acciones del Banco Popular producida con ocasión de la resolución de dicha entidad, así como de la entrega de bonos de fidelización por el Banco Santander a determinados accionistas y obligacionistas fue resuelta en primera instancia por la AEAT a través de una nota colgada en la página web de la propia Agencia Tributaria²⁷ en la que

²⁶ La posibilidad de regularizar el incumplimiento de la obligación de presentar el modelo 720 en la forma expuesta tiene su fundamento en la Consulta vinculante V1434/2017, de 6 de junio (NFC065120).

²⁷ Váyase para su consulta a la siguiente dirección web: <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_Le_interesa_conocer/Historico/2017/Tributacion_de_la_amortizacion_de_acciones_y_obligaciones_del_Banco_Popular_y_de_la_entrega_de_bonos_por_el_Banco_Santander_a_obligacionistas_.shtml>

hicieron públicos los criterios que debían servir para determinar las rentas derivadas de dichas operaciones al objeto de confeccionar la autoliquidación del IRPF de 2017.

Posteriormente, la propia DGT ha hecho públicas dos Consultas vinculantes (V3212/2017, de 14 de diciembre –NFC067167– y V3258/2017, de 19 de diciembre –NFC067191–) en las que también se ocupa de la cuestión, sin que pueda apreciarse entre los criterios publicados en la nota de la AEAT y los que derivan de la contestación a las consultas tributarias citadas divergencia de criterio. Sin embargo, y por el carácter vinculante que para los órganos encargados de la aplicación de los tributos tienen las contestaciones a las consultas tributarias²⁸ parece más adecuado solucionar el supuesto planteado a la luz de las contestaciones a las citadas consultas.

Como antecedente de la cuestión que vamos a tratar hay que tener presente la publicación en el BOE de 30 de junio de 2017 de la Resolución de 7 de junio de 2017, de la Comisión Recтора del FROB, por la que se acuerda adoptar las medidas necesarias para ejecutar la decisión de la Junta Única de Resolución, en su sesión ejecutiva ampliada de fecha 7 de junio de 2017, por la que se ha adoptado el dispositivo de resolución sobre la entidad Banco Popular Español, SA, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 29 del Reglamento (UE) n.º 806/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de julio de 2014, por el que se establecen normas uniformes y un procedimiento uniforme para la resolución de entidades de crédito y de determinadas empresas de servicios de inversión en el marco de un Mecanismo Único de Resolución y un Fondo Único de Resolución y se modifica el Reglamento (UE) n.º 1093/2010.

Con carácter previo, el día 6 de junio de 2017, el Banco Central Europeo había comunicado a la Junta Única de Resolución la inviabilidad de la entidad. Esta, en el ejercicio de sus competencias, acordó declarar la resolución de la entidad y aprobar el dispositivo de resolución en el que se contenían las medidas de resolución a aplicar sobre la misma.

Así, tras dedicar el primer fundamento de derecho de la resolución a la competencia de los dos órganos (Junta Única de Resolución y FROB), en el segundo de los fundamentos se señala que:

«El dispositivo de resolución adoptado por la JUR establece que el instrumento de resolución a aplicar a la entidad es la venta de negocio de la misma [...] mediante la transmisión de las acciones a un comprador. Con anterioridad a la aplicación del citado instrumento de resolución, la JUR ha establecido que, [...] se deberá proceder a la amortización y conversión de los instrumentos de capital pertinentes en los términos previstos en el citado artículo».

Además, se justifica el procedimiento elegido en los principios y objetivos que deben informar todo proceso de resolución. En concreto, en la idea fundamental según la cual los accionistas y los acreedores de la entidad en resolución deben ser los primeros en soportar pérdidas

²⁸ Artículo 89.1 de la LGT.

de acuerdo con el orden de prelación establecido en la legislación concursal, con las salvedades legalmente determinadas. Se trata con ello de minimizar los efectos de la resolución de una entidad en los recursos de los contribuyentes y asegurar una adecuación de los costes de la resolución entre accionistas y acreedores. En segundo lugar, tal y como también señalan los artículos mencionados, la resolución de una entidad deberá en todo caso respetar el principio de que ningún accionista o acreedor soportará pérdidas superiores a las que habría soportado si la entidad fuera liquidada en el marco de un procedimiento concursal.

En el fundamento de derecho tercero se identifican los valores a los que va a afectar la facultad de amortización y conversión:

1. Acciones representativas del capital social del Banco Popular: son las llamadas a amortizar en primer lugar.
2. Instrumentos de capital adicional de nivel 1 (obligaciones, bonos, participaciones preferentes): se convierten en acciones y se amortizan en segundo lugar.
3. Instrumentos de capital adicional nivel 2 (deuda subordinada, emisiones no cotizadas): se convierten en acciones (que son las que finalmente se venden al Banco Santander).

En segundo lugar, menciona las actuaciones necesarias para la absorción de pérdidas como consecuencia del ejercicio de la facultad de amortización y conversión:

- a) Reducción del capital social a cero euros (0 €) mediante la amortización de las acciones actualmente en circulación con la finalidad de constituir una reserva voluntaria de carácter indisponible. La eficacia de este acuerdo de reducción queda condicionada a la ejecución del aumento de capital social posterior.
- b) Simultáneamente se acordará la ejecución del aumento de capital social, con exclusión del derecho de suscripción preferente, para la conversión de la totalidad de los instrumentos de capital adicional de nivel 1.

En este caso, al no existir accionistas en la sociedad y procederse a continuación a la amortización de las acciones no fue necesario aplicar ninguna fórmula de conversión por lo que se pudo acordar emitir las nuevas acciones a un tipo de emisión unitario de un euro (1 €).

- c) Reducción del capital social a cero euros (0 €) mediante la amortización de las acciones suscritas por la conversión de los instrumentos de capital adicional de nivel 1 acordadas en el apartado anterior, y con la finalidad de constituir una reserva voluntaria de carácter indisponible. La eficacia de este acuerdo de reducción queda condicionada a la ejecución del acuerdo de aumento de capital a que se refiere la letra siguiente.
- d) Simultáneo aumento de capital con exclusión del derecho de suscripción preferente para la conversión de la totalidad de los instrumentos de capital de nivel 2 en acciones de nueva emisión.

En este caso, al no existir accionistas en la sociedad y procederse a continuación a la venta de la totalidad de las acciones, no es necesario aplicar ninguna fórmula de conversión pudiendo acordarse emitir las nuevas acciones a un tipo de emisión unitario de 1 euro.

Por último, tras explicar cómo se ha llevado a cabo la denominada «implementación del instrumento de resolución consistente en la venta de la entidad», concluye señalando que, en cumplimiento de lo establecido por la JUR en el dispositivo de resolución, por medio de la resolución se procede a la transmisión de la totalidad de las acciones del Banco Popular, tras la ejecución de los acuerdos descritos en el fundamento de derecho anterior, a la entidad Banco Santander, cuya oferta fue la única que cumplía los requisitos para su admisión.

Posteriormente, el 12 de septiembre de 2017 el Banco Santander, SA aprueba, e inscribe en los Registros Oficiales de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, una nota de valores relativa a la oferta pública de venta (OPV) de obligaciones perpetuas contingentemente amortizables o bonos de fidelización del Banco Santander, SA, en la que se detallan diferentes aspectos, entre ellos el tratamiento fiscal que debería darse a los mismos.

La oferta se realiza para implementar una acción comercial (la «Acción de Fidelización») de Banco Santander y Banco Popular dirigida a determinados clientes de Banco Santander, Banco Popular, Banco Pastor, Openbank, Popular Banca Privada o Popular Portugal que se vieron afectados por la resolución de la Comisión Rectora del FROB.

Mediante la Acción de Fidelización, Banco Santander y Banco Popular ofrecen a dichos clientes la posibilidad de adquirir, sin desembolso alguno por su parte, bonos de fidelización del banco por un importe nominal equivalente (con ciertos límites) a la inversión en acciones o en determinadas obligaciones subordinadas de Banco Popular señaladas a continuación de las que fueran titulares a las 23:59 del 6 de junio de 2017 (la «Fecha de Corte»), en aras a fidelizarles fortaleciendo la vinculación de dichos clientes minoristas de sus redes con el Grupo Santander (el «Grupo Santander» o el «Grupo»).

El Banco Santander, SA ofrece a determinados accionistas (que adquirieron sus acciones entre el 26 de mayo de 2016 y el 21 de junio de 2016) y obligacionistas (obligaciones subordinadas computables como tier 2 de las emisiones con códigos ISIN ES0213790019 o ES0213790027), que cumplan determinadas condiciones (relación comercial equivalente, condición de inversores minoristas, no haber tenido la condición de miembro del órgano de administración o ser accionista que individual o concertadamente haya tenido una participación significativa) unos bonos de fidelización a cambio de renunciar al ejercicio de acciones o reclamaciones legales contra las sociedades del Grupo Santander.

De conformidad con las valoraciones teóricas de los bonos de fidelización, emitidas por expertos independientes, el valor razonable de los mismos se sitúa aproximadamente en el 70% de su valor nominal. Los bonos se negocian en el mercado de renta fija AIAF. Tendrán un vencimiento a siete años y un tipo de interés del 1% anual que se pagará trimestralmente. La entrega

de esta «compensación» será el 15 de diciembre, como fecha límite, y el primer pago de la remuneración se realizará tres meses después, el 15 de marzo, según el calendario anunciado. Los beneficiarios podrán vender sus bonos en cualquier momento, pero no recuperarán el 100% de su valor si no los mantienen durante siete años.

Pues bien, en lo que se refiere a los accionistas cuyas acciones fueron objeto de amortización hay que estar a lo dispuesto en el artículo 33.3 a) de la LIRPF, que contempla el régimen tributario de la reducción de capital, con o sin devolución de aportaciones (la reducción de capital acordada en el marco del procedimiento de resolución del Banco Popular lo fue sin devolución de aportaciones, como es obvio). De dicho artículo se desprende, por un lado, que en estos casos no existe ganancia o pérdida patrimonial. Por el contrario, el valor de adquisición de las acciones amortizadas debe repartirse entre las acciones homogéneas (en el sentido del art. 8 del RIRPF) que permanezcan en el patrimonio del contribuyente, produciéndose una suerte de diferimiento del resultado (positivo o negativo). Sin embargo, en el caso de la amortización de las acciones del Banco Popular se da la peculiaridad de que se amortizaron todas las acciones en circulación, por lo que, tras la reducción de capital, no quedaban acciones entre las que repartir el coste de adquisición de las acciones amortizadas. Así, debe entenderse en estos casos (siguiendo el criterio contemplado en la Consulta V2174/2016, de 19 de mayo –NFC059839–) que se genera una pérdida patrimonial en un importe equivalente al valor de adquisición de las acciones o participaciones amortizadas.

Dicha pérdida patrimonial debe imputarse al periodo impositivo en el que se produzca la reducción de capital (2017) de acuerdo con el criterio general de imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales previsto en el artículo 14.1 c) de la LIRPF y se integrará en la base imponible del ahorro, y particularmente, para su compensación con las ganancias patrimoniales que procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales se generen en el mismo periodo impositivo (art. 49²⁹ de la LIRPF). En su caso, si quedara pérdida patrimonial que no hubiera podido haber sido compensada, su importe podrá ser compensado con el 20% de los rendimientos del capital mobiliario generados en el mismo periodo impositivo. Este porcentaje será del 25% en los periodos impositivos correspondientes a los años 2018 y siguientes de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional duodécima de la LIRPF.

En cuanto al tratamiento de la entrega de nuevos bonos a los antiguos accionistas, el tratamiento fiscal es el que se recoge en la Consulta vinculante, anteriormente citada, V3212/2017. En dicha consulta se considera que la entrega de los bonos tiene naturaleza compensatoria por lo que la percepción de la compensación por aquellos accionistas que acepten los bonos debe calificarse como rendimiento del capital mobiliario de los previstos en el artículo 25.2 de la LIRPF (derivados de la cesión a terceros de capitales propios). Tales rendimientos tienen la naturaleza de renta del ahorro y se integra y compensa con el resto de los rendimientos del capital del ahorro que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 47 de la LIRPF tienen esta considera-

²⁹ Este artículo regula el régimen de la integración y compensación de las rentas en la base imponible del ahorro.

ción. En su caso, el 25 % del saldo positivo resultante de esta integración y compensación podrá compensarse, como ya hemos señalado anteriormente, con el saldo negativo de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Por último, los intereses generados por los bonos tienen, igualmente, la consideración de rendimiento del capital mobiliario (art. 25.2 de la LIRPF) por lo que todo lo expuesto a propósito de la tributación de la entrega de los bonos sirve para la tributación de estos intereses. La misma calificación merecerán las rentas derivadas de la transmisión, amortización o reembolso, canje o conversión de los bonos.

En consecuencia, de los datos del supuesto se concluye que:

Pérdida patrimonial	50.000 (1)
Rendimiento del capital mobiliario (entrega de los bonos)	7.000
Rendimiento del capital mobiliario	Intereses de los bonos
(1) Esta pérdida podrá ser compensada con las ganancias patrimoniales integradas en la renta del ahorro, así como con el 20 % (disp. adic. duodécima) del saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos del capital mobiliario que tienen naturaleza de rentas del ahorro.	

1.8. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN

La transmisión de la vivienda habitual puede generar el derecho a la aplicación de una exención a condición de que el importe obtenido en la transmisión de la vivienda sea reinvertido en la adquisición de una nueva vivienda. Así lo establece el artículo 38.1 de la LIRPF, que contempla la posibilidad de aplicar este beneficio fiscal incluso cuando el importe reinvertido sea inferior al previamente obtenido con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual. En este último caso, la ganancia patrimonial exenta será de un importe equivalente a la parte proporcional que corresponda a la cantidad reinvertida.

La regulación de la exención por reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual se completa con lo dispuesto en el artículo 41 del RIRPF que, con arreglo a la habilitación legal, desarrolla lo dispuesto en el artículo 38.1 de la LIRPF. Del desarrollo reglamentario destacamos las siguientes reglas:

- 1.º Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

- 2.º Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este reglamento³⁰.
- 3.º La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual. Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.
- 4.º Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquella.

Una vez descritas las principales reglas que se exigen en la aplicación de la exención por reinversión, analicemos en nuestro caso si el matrimonio puede aplicar la exención por reinversión y, en su caso, cuál es el importe de dicha exención.

En primer lugar, calculemos la ganancia patrimonial generada con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual:

Precio de venta	450.000
Gastos inherentes a la venta	(22.600)
Comisión inmobiliaria	10.000
IIVTNU	12.000
Registro	600
Valor de transmisión	427.400
Precio de compra	60.000
Ganancia patrimonial	367.400

³⁰ Se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

Por otro lado, el supuesto indica que en el momento de la venta quedaban 30.000 euros del préstamo hipotecario pendiente de amortizar. Por lo tanto, el importe a reinvertir será la diferencia entre el valor de transmisión y el préstamo pendiente. En nuestro caso, dicho importe asciende, pues, a 408.000 euros.

Así, como la venta se produce el día 8 de septiembre, la reinversión debería tener lugar en el plazo de los dos años posteriores (hasta el día 8 de septiembre de 2019 inclusive) o en el plazo de los dos años anteriores (desde el día 8 de septiembre de 2015).

En el supuesto se indica que en el mes de junio de 2016 se adquirió otra vivienda más grande que la que hasta el momento constituía su vivienda habitual. Por lo tanto, si la citada vivienda pasa a ser, una vez efectuada la transmisión, su nueva vivienda habitual, se entenderá cumplido el requisito de la reinversión en el plazo previsto en el artículo 41 del RIRPF.

A continuación, debemos contestar a la cuestión que se plantea en el supuesto, esto es, si con el importe obtenido con ocasión de la transmisión de la vivienda debe cancelarse el préstamo contraído para la adquisición de la nueva vivienda, particularmente teniendo en cuenta que la nueva vivienda se adquirió dentro de los dos años anteriores a la transmisión de la vivienda habitual. Para contestar a esta cuestión debemos atender al criterio establecido por el TEAC a propósito de esta cuestión. Y es que el citado órgano revisor, por medio de la Resolución de 11 de septiembre de 2014 (R. G. 2463/2013 –NFJ055271–), sentó la siguiente doctrina:

«Para determinar la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de un vivienda habitual, cuando la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquella, no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, por lo que no debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión»³¹.

³¹ La argumentación que realiza el TEAC para alcanzar tal conclusión es la siguiente (fundamento de derecho quinto):

«[...] la reinversión a la que se condiciona esta exención no supone invertir en la nueva vivienda exactamente el dinero obtenido específica y directamente en la transmisión de la antigua vivienda habitual, y ello por diferentes razones. En primer término, porque ni la ley ni el reglamento exigen esta identidad total y absoluta entre las cantidades percibidas en contraprestación por la transmisión y las entregadas en concepto de reinversión por la previa compra, lo que dejaría prácticamente vacío de contenido el precepto. En segundo término, porque el dinero es un bien fungible. Lo que a juicio de este Tribunal Central quiere beneficiar la normativa del impuesto, a través de esta exención, es que el obligado tributario invierta en el plazo de dos años, posteriores o anteriores a la venta, una cuantía equivalente al importe total obtenido por la transmisión, lo que daría lugar a una total exención de la ganancia, o en su caso a una exención parcial en proporción a los importes reinvertidos dentro de dicho plazo de dos años.

Esta doctrina ha sido posteriormente asumida por la DGT. Así, en la Consulta vinculante V0310/2017, de 6 de febrero (NFC064011), que concluye que para la aplicación de la exención se requiere que el contribuyente invierta en el plazo de dos años, posteriores o anteriores a la venta, una cuantía equivalente al importe obtenido por la transmisión.

En conclusión, como en nuestro supuesto no solo se invierte una cuantía equivalente al importe obtenido por la transmisión, sino que, además, este es superior (el valor de adquisición de la nueva vivienda ascendió a 500.000 €, siendo el importe a reinvertir de 408.000 €), no habrá inconveniente en aplicar la exención por reinversión.

Frente al criterio anterior, la Administración tributaria venía entendiendo que, a efectos de lo dispuesto en los artículos 38 de la LIRPF y 41 del RIRPF, no tienen la consideración de importe reinvertido en la adquisición de la nueva vivienda habitual del obligado tributario las cantidades que ya se encontraban a su disposición con anterioridad a la transmisión de su antigua vivienda habitual. Por excepción, entendía que sí podría tener la consideración de importe reinvertido aquel que, derivado de la transmisión de la antigua vivienda, destinase el obligado tributario a reducir la deuda generada por la adquisición de la nueva como consecuencia de haber empleado para ello financiación ajena. Este fue, además, el criterio que la directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT solicitó que el TEAC declarara en el recurso de alzada extraordinario para unificación de criterio interpuesto frente a una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana estimatoria de la pretensión del recurrente.

Este criterio debe entenderse superado tras la resolución a la que ya nos hemos referido.

Para poder aplicar la exención de gravamen de la ganancia patrimonial es necesario que la transmisión de la antigua vivienda haya contribuido a satisfacer el importe de la nueva vivienda, y ni la ley ni el reglamento restringen que el importe obtenido en la transmisión pueda utilizarse en la reposición de las rentas y ahorros personales o familiares invertidos previamente en la adquisición de la nueva, pues con esta reposición se estarían reemplazando estos fondos con los obtenidos a través de la venta, destinándose, por tanto, estos últimos en efecto a satisfacer el importe derivado de la adquisición previa de la nueva vivienda habitual, tal como exige la normativa de aplicación. Los requisitos que exige dicha normativa son en definitiva que se acredite, primero, la realidad de la transmisión y adquisición de los dos inmuebles en determinado plazo; en segundo lugar, el carácter de vivienda habitual de los expresados inmuebles; y, en tercer lugar, que la cantidad obtenida como consecuencia de la transmisión de la antigua vivienda habitual haya servido para financiar la adquisición de la nueva vivienda habitual o, en su caso, para sufragar la financiación ajena obtenida por el contribuyente para dicho fin. Estas son las condiciones que deben cumplirse, sin que pueda aceptarse la tesis de la recurrente que, en definitiva, parece desconocer el carácter fungible del dinero como consecuencia de entender que precisamente el montante obtenido por la transmisión no se aplicó en realidad para adquirir la nueva vivienda habitual, debiendo significarse que con relación a la forma de financiar la adquisición de la vivienda, la norma no establece ningún tipo de restricción en cuanto a su procedencia y condiciones para su concesión, pudiendo o no consistir en financiación ajena. Por lo tanto, y partiendo del carácter fungible del dinero, se considera suficiente que la cantidad previamente abonada por la nueva vivienda, sea equivalente o superior a la obtenida por la venta de la vivienda habitual, toda vez que se cumple el requisito de la afección de la ganancia patrimonial al pago del precio de la nueva vivienda».

Por último, es necesario advertir que en tanto la nueva vivienda no se convierta en la vivienda habitual de los contribuyentes estos deberán tributar por la renta inmobiliaria imputada (art. 85 de la LIRPF).

1.9. TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES PROCEDENTES DE UN TERCER ESTADO. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LOS INMUEBLES SITUADOS EN DICHO ESTADO

De la información que proporciona el supuesto se deduce que don Antonio tiene la condición de contribuyente por el IRPF en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1 a) de la LIRPF. Es decir, que lo es porque reside más de 183 días en el año natural en territorio español, sin que las ausencias de dicho territorio para pasar temporadas en Francia impidan alcanzar dicho periodo de permanencia.

Por lo tanto, y en la medida en que don Antonio tiene la condición de contribuyente, está obligado a tributar por su renta mundial, con independencia del lugar en el que esta se haya obtenido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Así lo establece el artículo 2 de la LIRPF.

Así, tanto las pensiones percibidas de la Seguridad Social francesa como las que percibe del sistema complementario de pensiones también francés tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo según lo dispuesto en el artículo 17.2 de la LIRPF, artículo en el que se califican en todo como rendimientos del trabajo las pensiones percibidas de sistemas públicos y privados de pensiones. No obstante, dado que la renta se ha obtenido en un Estado con el que España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, es preciso determinar, con carácter previo, si España tiene potestad para gravar las citadas rentas o si, por el contrario, esta corresponde en exclusiva a Francia.

Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 del Convenio de 10 de octubre de 1995, firmado en Madrid, entre el Reino de España y la República Francesa, a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, las pensiones y otras remuneraciones análogas percibidas por un residente de uno de los Estados contratantes solo puede someterse a imposición en este Estado. Es decir, que teniendo don Antonio la residencia en España, estas rentas solo pueden someterse a imposición en España no siendo posible que Francia las grave con un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro IRPF.

Sin embargo, el artículo 19.2 del propio convenio regula en relación con las pensiones públicas que:

- a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, solo pueden someterse a imposición en este Estado.

- b) Sin embargo, estas pensiones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado sin que, al mismo tiempo, posea la nacionalidad del primer Estado.

Es decir, que respecto de las pensiones públicas la potestad para gravar la renta le corresponde en exclusiva al Estado en el que se hayan prestado los servicios en razón de los cuales se abonan las prestaciones si bien, cuando el perceptor posee la nacionalidad del Estado de la residencia será a este al que corresponda gravar la renta, también en exclusiva.

En consecuencia, la pensión abonada por la Seguridad Social francesa es una renta sujeta solo al IRPF en España, al tener don Antonio nacionalidad española. Lo mismo sucede con la pensión percibida del sistema complementario de pensiones privado francés.

Por otro lado, don Antonio es propietario de una vivienda en Francia por lo que, en la medida en que dicha vivienda ni es su vivienda habitual, ni está afecta a la realización de actividades económicas, ni genera rendimientos del capital inmobiliario, podrían gravarse las rentas inmobiliarias presuntas.

En efecto, el artículo 85 de la LIRPF (al que ya hemos aludido en otros apartados) somete al IRPF las rentas presuntas procedentes de bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado.

Tales rentas se determinan mediante la aplicación de un porcentaje (2 % o 1,1 % dependiendo de que el valor catastral haya sido revisado, modificado o determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los diez periodos impositivos anteriores) sobre el valor catastral o, si el bien careciera de valor catastral, sobre el 50 % del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Pues bien, de nuevo, para determinar si la renta inmobiliaria presunta que se deriva de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 85 de la LIRPF puede someterse a gravamen en España debe acudir al convenio para evitar la doble imposición suscrito con Francia. El artículo 6 de dicho convenio («rentas inmobiliarias») dispone que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Por tanto, el artículo 6 abre la puerta a que por el Estado de residencia se graven las denominadas «rentas inmobiliarias» (entre las que debemos entender incluidas las rentas inmobiliarias imputadas del art. 85 de la LIRPF) y ello aun cuando el inmueble en cuestión se encuentre some-

tido en Francia a alguno de los impuestos directos que graven en dicho Estado la propiedad. En este último caso (que Francia haya exigido un impuesto directo sobre la propiedad inmobiliaria en Francia de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF) don Antonio podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional, prevista en el artículo 80 de la LIRPF, que le otorga el derecho a deducir la menor de las cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al impuesto sobre la renta de no residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

Finalmente, don Antonio deberá presentar la declaración del IRPF por superar los límites que a estos efectos se contemplan en el artículo 96 de la LIRPF. En concreto, al no estar obligado el pagador a retener a cuenta del IRPF, el límite de la obligación de declarar baja de 22.000 a 12.000 euros.

1.10. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA OBTENCIÓN DE UNA BECA DEL ICEX

Como hemos visto en un supuesto anterior, la condición de contribuyente por el IRPF puede adquirirse como consecuencia de la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, esto es, la permanencia en territorio español durante un periodo de, al menos, 183 días a lo largo del año natural (computándose a estos efectos las ausencias esporádicas); o la presencia en España del núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de que opere la presunción prevista en el último párrafo del citado artículo. En concreto, dispone el precepto que «Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel».

Pues bien, aunque Javier haya residido efectivamente más de 183 días a lo largo del año natural fuera de España podría pensarse que, en cualquier caso, era su intención retornar a nuestro país al término de la beca concedida por el ICEX y que en ningún momento tuvo intención de adquirir la residencia fiscal en Reino Unido por lo que, en realidad, el tiempo que no se encuentra en España tiene la consideración de ausencia esporádica. Este es el criterio que defendió la Administración tributaria en supuestos como el que aquí se plantea.

Sin embargo, tras estimarse por diversos tribunales superiores de justicia las pretensiones de los contribuyentes que reclamaban la devolución de ingresos indebidos por entender –como Javier– que, a pesar de habersele practicado retenciones a cuenta del IRPF, lo cierto era que no habían tenido la condición de contribuyentes de dicho impuesto, la Abogacía del Estado interpuso el correspondien-

te recurso de casación. El Tribunal Supremo, tras declarar mediante auto³² la existencia de interés casacional en la cuestión planteada por el representante procesal de la Administración dictó Sentencia de fecha 28 de noviembre de 2017 (rec. núm. 812/2017 –NFJ068875–) en la que declaró que:

- 1.º La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1 a) de la Ley 35/2006 (LIRPF), esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.
- 2.º El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.

Por lo tanto, y en vista del criterio del Tribunal Supremo, Javier no tiene en 2017 la condición de contribuyente por el IRPF por lo que las retenciones soportadas a cuenta del IRPF resultan indebidas naciendo como consecuencia de ello el derecho del obligado tributario a solicitar la devolución de los correspondientes ingresos indebidos.

1.11. TRIBUTACIÓN DE DOÑA JIMENA, EMPLEADA DEL HOGAR

Las rentas percibidas por doña Jimena se califican como rendimientos del trabajo. Así se desprende de lo dispuesto en el artículo 17.1 de la LIRPF que califica como tales a las rentas que derivan de una relación laboral deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. No cabe duda de que la relación que vincula a doña Jimena con don Santiago es laboral por lo que la calificación de la renta como rendimiento de trabajo no ofrece dudas. En cualquier caso, si hubiera alguna duda, esta queda disipada por lo dispuesto en el apartado 2 del mismo artículo. En él se enumeran rentas que, en todo caso, se calificarán como rendimientos del trabajo. Y, recuérdese, que en la letra j) se refiere la LIRPF a las rentas derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

Pues bien, el Real Decreto 1620/2011, de 14 de noviembre, regula la relación laboral de carácter especial del servicio del hogar familiar. En su artículo 1.2 se define esta relación laboral

³² Auto de 10 de mayo de 2017, recurso número 812/2017 (NFJ068874), en el que se plantea el recurso de casación que aquí se resuelve y STSJ del Principado de Asturias, de 28 de noviembre de 2016, recurso número 10/2016 (NFJ068873), que se recurre en esta sentencia.

como aquella que conciertan el titular del mismo, como empleador, y el empleado que, dependientemente y por cuenta de aquel, presta servicios retribuidos en el ámbito del hogar familiar.

A los efectos de esta relación laboral especial, se considerará empleador al titular del hogar familiar, ya lo sea efectivamente o como simple titular del domicilio o lugar de residencia en el que se presten los servicios domésticos. Y el objeto de esta relación laboral especial son los servicios o actividades prestados para el hogar familiar, pudiendo revestir cualquiera de las modalidades de las tareas domésticas, así como la dirección o cuidado del hogar en su conjunto o de algunas de sus partes, el cuidado o atención de los miembros de la familia o de las personas que forman parte del ámbito doméstico o familiar, y otros trabajos que se desarrollen formando parte del conjunto de tareas domésticas, tales como los de guardería, jardinería, conducción de vehículos y otros análogos.

En cuanto a las percepciones que el empleado del hogar tiene derecho a percibir, a grandes rasgos, el artículo 8 del mencionado Real Decreto 1620/2011 le reconoce el derecho a percibir una retribución equivalente al salario mínimo interprofesional que se percibirá en dinero, sin perjuicio de que en aquellos casos en que el empleado tenga derecho a alojamiento o manutención pueda descontarse por tales conceptos el porcentaje que las partes acuerden, garantizándose al empleado el derecho a percibir en metálico al menos una cuantía del salario mínimo interprofesional en cómputo mensual.

A la vista de lo hasta aquí expuesto, puede considerarse que el rendimiento íntegro del trabajo percibido por doña Jimena estará constituido, por un lado, por la suma de los importes mensuales que en virtud del contrato tiene derecho a percibir y, por otro lado, por el valor de la retribución en especie correspondiente a las comidas que a diario hace en el hogar familiar.

En relación con esta última cuestión –la calificación y valoración de la renta en especie– cabe recordar, en primer lugar, el contenido del artículo 42 de la LIRPF, que define las rentas en especie como la «utilización, consumo u obtención, para fines particulares de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda». No obstante, cabría plantear la aplicación de la exención prevista en la letra a) del apartado tercero del mismo artículo³³.

Con respecto a su valoración, el artículo 43 de la LIRPF dispone que se valorarán por el coste para el pagador.

Sin embargo, la cuestión que se plantea en el presente supuesto es la relativa a la obligación de declarar y a la posibilidad de optar, en su caso, por el régimen de tributación conjunta.

La regulación de la obligación de declarar aparece recogida en el artículo 96 de la LIRPF, donde se indica lo siguiente:

³³ Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.

«1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.

b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

3. El límite a que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior será de 12.000 euros para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:

1.º Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

2.º Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2 a) de esta ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca.

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta ley.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

[...]]».

Respecto a la tributación conjunta, el artículo 84 de la ley del impuesto recoge las normas aplicables en este régimen de tributación de la siguiente forma:

«1. En la tributación conjunta serán aplicables las reglas generales del impuesto sobre determinación de la renta de los contribuyentes, determinación de las bases imponible y liquidable y determinación de la deuda tributaria, con las especialidades que se fijan en los apartados siguientes.

2. Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar.

[...]]».

Conforme con la normativa expuesta, en la tributación conjunta los límites excluyentes de la obligación de declarar no se elevan o multiplican en función del número de miembros de la unidad familiar, por lo que en el caso consultado el límite excluyente de la obligación de declarar en tributación conjunta será el de 12.000 euros, al percibir doña Jimena rendimientos del trabajo como empleada del hogar por importe de 15.400 euros, rendimientos respecto a los que –al satisfacerse en el ámbito particular– el pagador residente en territorio español no está obligado a retener.

Dicho lo anterior, cabe concluir que, tanto si se opta por el régimen de tributación individual como si se opta por el régimen de tributación conjunta, doña Jimena está obligada a presentar declaración al ser el importe de las rentas percibidas superior al límite excluyente de la obligación de declarar (12.000 €).

2. APLICACIÓN DE LOS MÍNIMOS PERSONALES Y FAMILIARES. TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL Y CONJUNTA

Por lo que se refiere a las modalidades de tributación de las distintas personas a que se refiere el supuesto tenemos que comenzar recordando que la tributación en el IRPF contempla la posibilidad de que los contribuyentes tributen alternativamente en el régimen de tributación individual o conjunta. En cualquier caso, la tributación por una u otra modalidad exige el ejercicio de una opción, que como el resto de las opciones en materia tributaria deben ejercerse dentro del plazo reglamentario de declaración (art. 119.3 de la LGT)³⁴.

³⁴ Esta afirmación, no obstante, debe matizarse puesto que, si los contribuyentes incumpliesen la obligación de presentar la autoliquidación y no ejerciesen, por tanto, la opción en plazo, el artículo 83.2 *in fine* de la LIRPF les otorga un

Pues bien, puede afirmarse que:

1.º Pueden tributar en régimen de tributación individual cada una de las personas a que nos hemos venido refiriendo en el presente trabajo en la medida en que obtengan rentas sujetas a gravamen y estén obligados a presentar la declaración del impuesto, ya por superar los límites previstos en el artículo 96 –apartados segundo y tercero–, ya por darse las circunstancias previstas en el apartado tres del mismo artículo. En concreto, podrán hacerlo:

- a) Don Santiago.
- b) Doña Carlota.
- c) Don Antonio.
- d) Don Jimena.

En cuanto a los mínimos personales y familiares que cada uno de ellos podrá aplicar en su autoliquidación, la siguiente tabla muestra los importes a que tiene derecho cada uno de ellos:

	Mínimo personal	Mínimo por descendientes	Mínimo por ascendientes	Mínimo por discapacidad	Total
Don Santiago	5.550	6.550 (3)	0	0	12.100
Doña Carlota	5.550	2.550 (4)	0	0	8.100
Don Javier	0 (1)	0	0	0	0
Don Antonio	8.100 (2)	0	0	0	8.100
Doña Jimena	5.550	0	0	0	5.550

- (1) Don Javier no tiene derecho a la aplicación del mínimo personal por no ser contribuyente al tener su residencia fiscal en Reino Unido.
- (2) Por tener más de 65 años procede incrementar el mínimo del contribuyente en 1.150 euros anuales y por tener más de 75 años en 1.400 euros anuales adicionales (art. 57.2 de la LIRPF).
- (3) El mínimo por descendientes de don Santiago es la suma del 50 % de los mínimos por descendientes correspondientes a sus hijos comunes con doña Carlota (Álex y Gonzalo) y el mínimo por descendientes de Gabriela de la que ostenta la condición legal de tutor. A cada uno de ellos se le atribuye el mínimo que corresponda en función de la edad (Álex, el mayor, 2.400 €; Gonzalo, el mediano, 2.700 €; y Gabriela, la pequeña, 4.000 €). En relación con la aplicación del mínimo por Gabriela, tutelada de don Santiago, resulta de aplicación lo dispuesto en los artículos 58 de la LIRPF y 53.2 del RIRPF. En el primero se establece que:

.../...

plazo de 10 días a contar a partir del requerimiento de la Administración tributaria para hacerlo. Esta constituye la única excepción a la regla prevista en el artículo 119.3 de la LGT.

	Mínimo personal	Mínimo por descendientes	Mínimo por ascendientes	Mínimo por discapacidad	Total
<p>.../...</p> <p>«A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable. Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta ley».</p> <p>El segundo determina que:</p> <p>«A efectos de lo dispuesto en el artículo 58 de la ley del impuesto se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento en los términos previstos en la legislación civil o, fuera de los casos anteriores, a quienes tengan atribuida por resolución judicial su guarda y custodia».</p> <p>En relación con lo anterior, la norma tributaria considera que el concepto de descendiente que da derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, y, en su caso, a la aplicación del mínimo por discapacidad de dicho descendiente, mínimo por este concepto, los hijos, nietos, bisnietos, etc., que descienden del contribuyente y que están unidos a este por vínculo de parentesco en línea recta por consanguinidad, por adopción y, por asimilación, a estos efectos, cuando se trate de vinculación por razón de tutela o acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.</p> <p>En definitiva, la norma tributaria se adecua a las disposiciones del Código Civil, esto es, al artículo 108 y siguientes que regulan la filiación y sus efectos, al artículo 172 y siguientes que tratan de acogimiento, al artículo 175 y siguientes que se refieren a la adopción y al artículo 222 y siguientes referentes a la tutela.</p> <p>De acuerdo con lo anterior, una persona que ha sido nombrada tutor de su sobrina mediante disposición testamentaria, tendrá derecho a la aplicación del mínimo por descendientes en la declaración del IRPF, con independencia de que tributen de forma individual o conjunta, siempre que la sobrina no tenga en el ejercicio fiscal correspondiente, rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, además de no presentar declaración por el IRPF en el ejercicio, con rentas superiores a 1.800 euros, y siempre que se cumpla el resto de los requisitos legales.</p> <p>(4) Doña Carlota tiene derecho, por su parte, a la aplicación del 50 % de los mínimos por descendientes correspondientes a los hijos comunes con don Santiago (Álex, el primero, 2.400 €; Gonzalo, el segundo, 2.700 €).</p> <p>El motivo por el que se reconoce solo el 50 % del mínimo por descendientes a cada uno de los progenitores hay que encontrarlo en lo previsto en el artículo 61.1.º de la LIRPF (Normas comunes a la aplicación de los mínimos del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad) en el que se establece que:</p> <p>«Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales».</p>					

- 2.º En cuanto a la posibilidad de aplicar el régimen de tributación conjunta, los cónyuges podrán ejercer la opción para tributar conjuntamente con los descendientes comunes. No cabe entender a estos efectos a Gabriela integrante de la unidad familiar al no ser hija ni de don Santiago ni de doña Carlota.

Tampoco puede tributar conjuntamente con la unidad familiar don Antonio, pues los ascendientes no forman parte de ninguna de las unidades familiares previstas en la LIRPF.

En este sentido, dispone el artículo 82 de la LIRPF:

«1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.^a En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.^a de este artículo.

2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

3. La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año».

En definitiva, del artículo transcrito se desprende que, de entre las modalidades que figuran como unidades familiares, no se contempla la formada por el tutor y la persona tutelada, lo cual impide toda posibilidad de tributar conjuntamente por el IRPF, como ya anticipábamos.

En consecuencia, los mínimos a aplicar por la unidad familiar son:

	Mínimo personal	Mínimo por descendientes	Mínimo por ascendientes	Mínimo por discapacidad	Total
Unidad familiar	5.550	9.100			14.650

En concepto de mínimo por descendientes se incluyen los correspondientes a los dos hijos comunes, así como el correspondiente a Gabriela, sobrina de don Santiago.

Referencias bibliográficas

Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J. (2017). Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 2016 (Caso práctico). *RCyT. CEF*, 409, E1-E49.

Luces y sombras de la contabilidad de los partidos políticos

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Universidad Complutense de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Enrique Rubio Herrera, doña Natalia Cassinello Plaza, don Francisco Javier Forcadell Martínez, doña María José Lázaro Serrano y don Enrique Ortega Carballo.

EXTRACTO

El principal problema de credibilidad de los partidos políticos tradicionales en España es el fraude y la corrupción. Desde hace unos años, se han fundado partidos emergentes para regenerar la vida política y traer nuevas prácticas, así al menos ellos lo han expresado.

Los objetivos de la investigación son identificar los incumplimientos contables, fiscales y legales de cada formación política para intentar conocer si los escándalos que han salido a la luz pública han hecho minimizar estos errores e irregularidades.

Palabras clave: partidos políticos; contabilidad; fiscalidad; incumplimientos.

Fecha de entrada: 30-05-2017 / Fecha de aceptación: 12-07-2017

Lights and shadows in the accounting of political parties

Miguel Ángel Villacorta Hernández

ABSTRACT

The main problem of credibility of traditional political parties in Spain is fraud and corruption. For some years, emerging parties have been founded to regenerate political life and bring new practices, so they have expressed it.

The objectives of the research are to identify the accounting, fiscal and legal defaults of each political party to try to know if the of political corruption scandals that have come out in the public light have done to minimize these errors and irregularities.

Keywords: political parties; accounting; taxation; irregularities.

Sumario

1. Objetivos de la investigación
2. Informe del Tribunal de Cuentas sobre estados contables. Ejercicio 2013
3. Rendición de cuentas
4. Incumplimientos legales de los recursos públicos y privados
5. Incumplimientos contables no cuantificables de cada formación política
6. Incumplimientos contables cuantificables de cada formación política
7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Anexos

Cómo citar este estudio:

Villacorta Hernández, M. Á. (2018). Luces y sombras de la contabilidad de los partidos políticos. *RCyT. CEF*, 422, 133-166.

1. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

El principal problema de credibilidad de los partidos políticos tradicionales en España es el fraude y la corrupción.

Los objetivos de la investigación son, por un lado, identificar los incumplimientos contables y legales de cada formación política para intentar conocer si los escándalos de los que hemos tenido noticias han hecho minimizar estos errores e irregularidades. Para ello se identifica la recurrencia y cuantía de las irregularidades contables, fiscales y legales.

Los datos analizados en esta investigación son los Informes Anuales de los partidos políticos en el ejercicio 2013. Para la consecución de la investigación contamos con la ayuda del Informe del Tribunal de Cuentas (2015) que analizó estos registros. El análisis directo de los Informes Anuales y de los Informes del Tribunal de Cuentas permite identificar las irregularidades contables y administrativas cometidas por cada partido en las cuentas anuales del ejercicio 2013.

La limitación de la investigación es que los datos no son suficientes. Solo cuando sean públicos los Informes Anuales de los partidos políticos en el ejercicio 2014 se podrán obtener conclusiones definitivas y comparables, que permitan atisbar una tendencia.

2. INFORME DEL TRIBUNAL DE CUENTAS SOBRE ESTADOS CONTABLES. EJERCICIO 2013

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en su reunión del día 23 de julio de 2015, aprobó el «Informe de fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones vinculadas orgánicamente, ejercicio 2013» (Tribunal de Cuentas, 2015).

Este Informe realiza, de acuerdo con el artículo 16 de la Ley Orgánica 8/2007, la fiscalización de la legalidad de los recursos públicos y privados de los partidos políticos y la regularidad contable de las actividades económico-financieras que realicen tales formaciones, así como la fiscalización de las aportaciones que reciban las fundaciones y asociaciones vinculadas a los partidos políticos con representación parlamentaria.

El Informe del Tribunal de Cuentas presenta los resultados de la fiscalización del ejercicio 2013, efectuada sobre aquellas formaciones políticas que en dicho ejercicio habían percibido algún tipo de subvención pública para atender sus gastos de funcionamiento (según lo establecido en

el art. 3 de la Ley Orgánica 8/2007) y que, de conformidad con el artículo 14.3 de dicha disposición, están obligadas a presentar las cuentas anuales ante el Tribunal de Cuentas.

Durante el ejercicio 2013, cumplieron estos requisitos 28 partidos políticos; estas subvenciones públicas fueron otorgadas por el Estado, la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Valenciana.

Del análisis de los Informes Anuales de 2013 pueden observarse deficiencias respecto al cumplimiento de las normas referidas a las obligaciones contables previstas en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, y respecto a la legalidad de los recursos públicos y privados de los partidos políticos.

3. RENDICIÓN DE CUENTAS

El anexo 1 de este trabajo recoge los incumplimientos de presentación en el ejercicio contable 2013. Las 28 formaciones analizadas presentaron las cuentas anuales del ejercicio fiscalizado ante el Tribunal de Cuentas. Sin embargo, solo una formación cumplió con todos los requisitos de presentación: Iniciativa per Catalunya-Verds. El 85,71 % de las formaciones presentó ante el Tribunal de Cuentas la documentación en forma y plazo, pues cuatro formaciones políticas (14,29 %) efectuaron su presentación con posterioridad al plazo estipulado en el artículo 14.7 de la Ley Orgánica 8/2007, que finalizaba el 30 de junio de 2014: Alternatiba Eraikitzen, Convergencia i Unió, Izquierda Unida y Partido Aragonés. Por otro lado, únicamente el 14,29 % de los partidos presentó adecuadamente el documento relativo a la revisión del sistema de control interno, establecido por el artículo 15 de la Ley Orgánica 8/2007. Por su parte, solo el 67,85 % de las formaciones presenta adecuadamente la información sobre el inventario, previsto en el artículo 14.2 a) de la Ley Orgánica 8/2007. Por último, el 96,43 % de los partidos ha cumplido con la utilización en su contabilidad del Plan General de Contabilidad (PGC); el mismo porcentaje de formaciones ha cumplido con la presentación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), tanto del modelo 182, «Declaración informativa de donativos, aportaciones recibidas y disposiciones realizadas», incumpliendo el artículo 3 de la Orden ministerial EHA/3021/2007, de 11 de octubre, como del modelo 137, «Declaración anual de operaciones con terceras personas», incumpliendo los artículos 93 y 94.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Muy preocupante es que el Partido Comunista de España no hubiera contabilizado en función del PGC.

Por lo que se refiere a las cuentas anuales consolidadas de las federaciones que prevé el artículo 14.4 de la Ley Orgánica 8/2007, la formación política Izquierda Unida incluyó en el ejercicio 2013, por primera vez, los estados consolidados de IU Federal con todas sus federaciones territoriales. Sin embargo el citado artículo establece que la consolidación deberá referirse, además, a la totalidad de partidos que integran la federación que, en el caso de Izquierda Unida, afectaría a las siguientes organizaciones políticas: Partido Comunista de España, Izquierda Abierta, Izquierda Republicana y Colectivo de Unidad de los Trabajadores, así como a diversas corrientes o foros sin personalidad jurídica pero con recursos económicos. En consecuencia,

para obtener una representación íntegra de la situación económico-financiera de la federación Izquierda Unida, los estados consolidados deberían incorporar también el patrimonio y los recursos y gastos de las citadas organizaciones políticas.

En relación con el informe preceptivo al que se refiere el artículo 15 de la Ley Orgánica 8/2007, y que debe acompañar a la documentación a rendir al Tribunal de Cuentas, relativo a los resultados de la revisión del sistema de control interno que cada formación política debe tener establecido para garantizar la adecuada intervención y contabilización de los actos y documentos de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, hay que señalar que 13 formaciones políticas no han presentado documento alguno que acredite el resultado de la revisión del sistema de control interno, lo que supone un incumplimiento del citado artículo. Además, 11 formaciones sí han entregado el informe, pero no han incluido los contenidos requeridos; estos se limitan a certificar que las cuentas rendidas reflejan la imagen fiel de la situación financiera de la formación, sin especificar el alcance de la revisión efectuada ni las conclusiones y recomendaciones que se deriven de la misma, por lo que se considera insuficiente. Únicamente 4 formaciones (ERC, Iniciativa per Catalunya-Verds, PP y PSOE) han presentado el informe con los contenidos requeridos.

En el ejercicio fiscalizado no disponían de un inventario de todos sus bienes, previsto en el artículo 14.2 a) de la Ley Orgánica 8/2007, 4 formaciones políticas: Alternatiba Eraikitzen, Aralar, Bloc Nacionalista Valencià y Partido Comunista de España. Por su parte, 5 formaciones, Coalición Canaria, Esquerra Republicana de Catalunya, Partido Nacionalista Vasco, Partido Popular y Partido Socialista Obrero Español, presentaron un inventario incompleto al no integrar los bienes correspondientes a todas las sedes territoriales. Por tanto, las 19 formaciones restantes presentaron el inventario de forma adecuada.

Todas las formaciones, salvo Esquerra Unida i Alternativa, cumplieron con la presentación a la AEAT del modelo 182, «Declaración informativa de donativos, aportaciones recibidas y disposiciones realizadas», establecida en el artículo 3 de la Orden ministerial EHA/3021/2007, de 11 de octubre. De igual forma, todas las formaciones, salvo el Partido Aragonés, cumplieron con la presentación a la AEAT del modelo 137, «Declaración anual de operaciones con terceras personas», regulada en los artículos 93 y 94.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Solo el PCE, no ha adaptado su contabilidad a la legislación vigente (PGC), pues el resto se ha adaptado al PGC (23), al PGC PYMES (1), a la Adaptación Sectorial de las entidades no lucrativas (1), o a la Adaptación Sectorial de las formaciones políticas (2). Dentro de las formaciones que tienen adaptada su contabilidad al PGC, UPyD no tenía adaptada la presentación del balance al PGC y el PSOE no tenía adaptada la presentación del balance ni de la cuenta de resultados establecida en el PGC.

En los Informes Anuales presentados se observa la existencia de seis formaciones políticas que a cierre del ejercicio 2013 presentaban un neto patrimonial negativo (cuadro 1), entre las que destacan por su elevada cuantía Unió Democràtica de Catalunya, Izquierda Unida y Convergència i Unió.

Cuadro 1. Partidos políticos que presentan neto patrimonial negativo en el ejercicio 2013

Partido	Importe negativo del neto (euros)
Bloc Nacionalista Valencià	484.023,47
Bloque Nacionalista Galego (BNG)	2.613.393,89
Convergència i Unió (CiU)	8.569.426,44
Iniciativa per Catalunya-Verds (ICV)	1.714.747,08
Izquierda Unida (IU)	11.699.947,83
Unió Democràtica de Catalunya (UDC)	13.126.059,89

Fuente: elaboración propia.

Estas formaciones políticas que presentaban una situación patrimonial negativa deberían ajustar sus actividades económicas con objeto de alcanzar el necesario reequilibrio patrimonial (Tribunal de Cuentas, 2015, pp. 264-265), habida cuenta de que los ingresos públicos representan la mayor parte de los ingresos registrados.

La deuda contabilizada por los partidos políticos con entidades de crédito, a finales del ejercicio 2013, ascendía a 205,7 millones de euros, de los que 127 millones corresponden a deudas con garantía hipotecaria. La deuda vencida representó 1,7 millones de euros, distribuyéndose entre las siguientes formaciones: Eusko Alkartasuna (0,8 millones), Izquierda Unida (0,4 millones) y Unió Democràtica de Catalunya (0,5 millones).

4. INCUMPLIMIENTOS LEGALES DE LOS RECURSOS PÚBLICOS Y PRIVADOS

El anexo 2 de este trabajo recoge los incumplimientos legales de los recursos públicos y privados derivados del análisis de los Informes Anuales del ejercicio 2013.

El 96,43% de las formaciones políticas presentan sus ingresos y gastos justificados. Por el contrario, Convergència Democràtica de Catalunya presenta ingresos no justificados por importe de 1.183.325,15 euros, y el Partido Aragonés tiene gastos no justificados por importe de 72.891,53 euros.

Delicado es el caso de Convergència Democràtica de Catalunya. Dentro del epígrafe «Otros ingresos de la actividad», en la cuenta «Ingresos por servicios a terceros», el partido ha registrado diversos servicios prestados por el partido a CiU y sus grupos institucionales, así como a la

fundación Fórum Barcelona, por un importe conjunto de 1.183.325,15 euros. Todos estos ingresos han sido justificados con notas internas emitidas por el partido, justificación que se considera insuficiente para acreditar los servicios realmente prestados y poder evaluar si los ingresos percibidos se corresponden con los costes incurridos. En las diligencias previas seguidas en el Juzgado número 30 de Barcelona está pendiente de resolver una supuesta financiación ilegal del CDC y, en caso de confirmarse que los ingresos no correspondieran a servicios realmente prestados, dichas transferencias de fondos podrían suponer el incumplimiento del límite previsto en la Ley Orgánica 8/2007 para las donaciones.

Únicamente tres partidos políticos recibieron donaciones anónimas, lo que supone que solo el 85,71 % de las formaciones cumplen con lo establecido en el artículo 5.1 a) de la Ley Orgánica 8/2007, consistente en que los partidos políticos no podrán aceptar o recibir donaciones anónimas. La formación política Izquierda Unida recibió donaciones no identificadas en el ejercicio 2013 por un total de 600 euros. Por su parte, la formación política Partido Socialista Obrero Español recibió donaciones en el ejercicio 2013 por importe de 8.848,67 euros, que no se hallaban identificadas en el momento de su aceptación. La identificación de parte de estas donaciones (hasta un importe de 7.890 €) se efectuó en el ejercicio 2015, siendo el importe restante 958,67 euros, donaciones anónimas a la fecha de aprobación del presente Informe. El último partido político que recibió estas donaciones no identificadas es Convergència i Unió que recibió 3.000 euros.

Las formaciones políticas Esquerra Republicana de Catalunya, Izquierda Unida, Partido Popular y Partido Socialista Obrero Español tuvieron pagos en efectivo por importes superiores a 2.500 euros, en uno, tres, uno y un caso, respectivamente, lo que vulnera lo establecido en el artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Por tanto, el 85,71 % de los partidos cumplen con este artículo.

Respecto a las cuotas y aportaciones de los afiliados, adheridos y simpatizantes, si bien la Ley Orgánica 8/2007 contempla en su artículo 8.1 que dichos recursos deberán abonarse en cuentas de entidades de crédito abiertas exclusivamente para dicho fin, en el ejercicio fiscalizado se ha observado que siete de las formaciones políticas objeto de fiscalización aún no habían ajustado sus procedimientos a lo dispuesto en dicho artículo bien porque no disponían de cuentas bancarias específicas o bien porque en las mismas figuraban además otros ingresos, como se detalla en los resultados de cada una de ellas, lo que supone un incumplimiento del citado artículo. El 75 % de las formaciones políticas cumplen con lo establecido en dicho artículo.

Igualmente, el 75 % de las formaciones políticas dispone de una cuenta bancaria específica para el ingreso de aportaciones de cargos públicos, como establece el artículo 8.2 de la Ley Orgánica 8/2007.

En el periodo fiscalizado figuran donaciones que no han sido ingresadas en cuentas bancarias destinadas exclusivamente a ingresos de esta naturaleza, lo que incumple lo dispuesto en el artículo 4.2 e) de la Ley Orgánica 8/2007, correspondientes a las formaciones políticas Bloc Nacionalista Valencià, Coalición Canaria, Convergència Democràtica de Catalunya, Esquerra Unida

i Alternativa, Foro de Ciudadanos, Iniciativa per Catalunya-Verds, Nueva Canarias, Partido Comunista de España, Partido Socialista Obrero Español y Unió Democrática de Catalunya. Esto supone que el 64,29% de las formaciones ha cumplido con este precepto.

Figuran donaciones de personas jurídicas, por importes de 360, 1.336 y 1.100 euros, registradas por Convergència Democrática de Catalunya, Izquierda Unida y Unió Democrática de Catalunya, respectivamente, de las que no se ha facilitado el acuerdo del órgano social competente, lo que supone un incumplimiento del artículo 4.2 b) de la Ley Orgánica 8/2007. Por tanto, cumplen con esa norma el 89,29% de las formaciones.

El Real Decreto 1306/2011, de 26 de septiembre, regula la tramitación de las subvenciones estatales anuales para sufragar los gastos de seguridad en que incurran los partidos políticos. Del análisis de los gastos subvencionables han resultado remanentes pendientes de aplicación al cierre del ejercicio fiscalizado en las siguientes formaciones políticas: Amaiur (6.171,82 €), Bloque Nacionalista Galego (6.486,16 €), Geroa Bai (5.091,97 €), Nueva Canarias (6.369,09 €), Partido Aragonés (10.535,38 €) y Unión Progreso y Democracia (1.791,30 €). Dichos remanentes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 del citado real decreto, deberán ser objeto de reintegro. De forma que el 89,29% de los partidos cumplen con esa norma.

Las formaciones políticas Eusko Alkartasuna y Partido Nacionalista Vasco mantenían en el ejercicio fiscalizado participaciones en diversas sociedades mercantiles, en la mayoría por el total del capital social, cuya actividad principal consiste en la tenencia y administración de bienes inmuebles vinculados al desarrollo de actividades propias del partido y en la explotación de servicios de hostelería. Teniendo en cuenta que el artículo 6.1 de la Ley Orgánica 8/2007 dispone la prohibición para los partidos políticos de desarrollar actividades de carácter mercantil de cualquier naturaleza, las referidas formaciones deberán revisar las participaciones existentes en dichas sociedades a fin de circunscribir su participación a aquellas sociedades para las que se considere imprescindible que su gestión se lleve de forma diferenciada para una mayor eficacia de los servicios prestados, preferentemente, a los afiliados, adheridos y simpatizantes, debido a las características específicas del entorno en el que actúa el partido y dentro del marco de sus fines específicos, siempre que dicha gestión no esté sometida a la obtención de lucro y no se menoscabe la transparencia y el control de la actividad económico-financiera de los partidos políticos. El 92,86% de los partidos políticos cumplen con este precepto.

5. INCUMPLIMIENTOS CONTABLES NO CUANTIFICABLES DE CADA FORMACIÓN POLÍTICA

El anexo 3 de este trabajo recoge los incumplimientos contables no cuantificables de cada formación política, obtenidos de los Informes Anuales del año 2013. En él podemos observar como 11 formaciones incluyen en la misma cuenta el suelo y la construcción, pero más preocupante es que en 10 de ellas sobre los terrenos se ha registrado una amortización al mismo ritmo que la construcción.

Tres formaciones han contabilizado los inmuebles como inmovilizado material, cuando lo correcto hubiera sido considerarlos intangibles porque no son de su propiedad. Parecido es el tratamiento de Partit dels Socialistes de Catalunya, que contabiliza unos inmuebles como inversiones inmobiliarias, cuando son inmovilizado material. Por su parte, Geroa Bai no ha registrado como activo un inmueble que le ha sido donado.

Especialmente deficiente es la contabilidad de Iniciativa per Catalunya-Verds, pues entre otros registra aplicaciones informáticas contabilizadas como inmovilizado material, cuando son intangibles, utiliza la cuenta «Otros créditos a largo plazo» en lugar de la correcta cuenta «Deudas con entidades de crédito a largo plazo», registra importes en la cuenta «Ajustes por periodificación» en vez de en la correcta cuenta «Deudas con entidades de crédito a corto plazo» y, además, contabiliza en la cuenta «Deudas con entidades de crédito a corto plazo» en lugar de en la correcta cuenta «Otros créditos».

Pero las peores prácticas son las que atentan contra la fiabilidad y las hipótesis contables fundamentales. El Bloc Nacionalista Valencià presenta una diferencia de saldos de una partida a cierre de un ejercicio y comienzos del siguiente, 5 formaciones no realizan las reclasificaciones entre deudas de corto y de largo plazo, otras 5 no periodificaron los intereses devengados de las deudas y, por último, 3 formaciones aplicaron la hipótesis de caja en vez de la de devengo.

6. INCUMPLIMIENTOS CONTABLES CUANTIFICABLES DE CADA FORMACIÓN POLÍTICA

El anexo 4 recoge los incumplimientos contables cuantificables de cada formación política derivados del análisis de los Informes Anuales del ejercicio 2013.

La principal conclusión es que las formaciones políticas sobrevaloran los activos e infravaloran los pasivos, en un importe de 35.468.229 euros los primeros (40.563.223 – 5.094.994) y 79.221.136 los segundos (880.688.181 – 8.847.682). Por lo tanto el patrimonio neto conjunto de todas las formaciones está sobrevalorado en 114.689.360 euros. De esta forma intentan dar una mejor imagen de la situación económico-financiera de la que realmente poseen. De entre las formaciones destacan los 32.360.570,11 euros de sobrevaloración de activos del PNV, y los 2.856.681,84 euros de infravaloración de pasivos del PCE.

Los mismos resultados ofrece la alteración en el beneficio, pues el conjunto de los partidos ha sobrevalorado los ingresos en 4.701.699 euros (5.770.613,3 – 1.068.913,75), y ha infravalorado los gastos en 4.250.497 euros (7.936.855,79 – 3.686.358,26). Esto supone que el beneficio del ejercicio está sobrevalorado en 8.952.196 euros. Así, las formaciones pretenden ofrecer una mayor cifra de beneficio del ejercicio del que le correspondería sin realizar una manipulación. De entre todas las formaciones destaca la infravaloración de gastos de 7.639.917,15 euros realizada por Eusko Alkartasuna, y la sobrevaloración de ingresos de 3.182.005,51 euros realizada por el PNV.

Respecto al número de formaciones que realizan la alteración de la información financiera, podemos concluir que la mayoría de las formaciones han incidido en alterar pasivos y gastos. El 67,86% de los partidos infravaloran los activos, mientras que el 64,29% sobrevaloran los activos; frente a ellos el 71,43% de las formaciones infravaloran los pasivos y el 82,14% sobrevaloran los pasivos. Por su parte, el 75% de los partidos infravaloran los ingresos, mientras que el 64,29% sobrevaloran los ingresos; frente a ellos el 89,29% de las formaciones infravaloran los gastos y el mismo porcentaje sobrevaloran los gastos.

En la contabilidad de Alternatiba Eraikitzen, los saldos contables de dos cuentas bancarias al cierre del ejercicio 2013 no eran concordantes con la información facilitada por la entidad financiera correspondiente. Las diferencias son por importes de 50.062,70 euros en defecto en una de ellas y de 49.811,68 euros en exceso en la otra cuenta corriente.

En Aralar, los gastos que figuran en la cuenta de resultados ascienden a un total de 551.173,76 euros, aunque en realidad ascendieron a 841.173,76 euros al estar contabilizado como menor gasto la devolución de un préstamo de 290.000 euros de la coalición EHBildu, que Aralar registró indebidamente como gasto en el ejercicio 2012. Además, los ingresos registrados en la cuenta de resultados ascendían a 1.018.923,91 euros, aunque los ingresos efectivos fueron de 1.308.923,91 euros, dado que de los mismos se ha deducido un importe de 290.000 euros resultante del reintegro de un préstamo a la coalición Amaiur que Aralar registró indebidamente como ingreso y no como cuentas a cobrar.

El Bloc Nacionalista Valencià (Bloc) gestiona los fondos procedentes de las subvenciones recibidas por las coaliciones Bloc-Iniciativa-Verds-Equo-Coalició Compromís (Compromís-Q) y Bloc-Iniciativa-Verds (Coalició Compromís). Los resultados del ejercicio 2013 de Coalició Compromís se encuentran sobrevalorados en 129.016,58 euros, al registrar incorrectamente como ingresos del citado ejercicio las subvenciones concedidas por parte de la Comunidad Valenciana a percibir en el año 2014. Esta cuantía corresponde a derechos reconocidos por la subvención de funcionamiento ordinaria a cobrar en el año 2014; la coalición ha imputado incorrectamente los ingresos al ejercicio fiscalizado en lugar de haberlos registrado como ingresos anticipados que hubiese sido lo correcto. En segundo lugar, los resultados del ejercicio 2013 de Coalició Compromís-Q se encuentran sobrevalorados en 285.935,92 euros, al registrar incorrectamente como ingresos del citado ejercicio las subvenciones concedidas por su representación en las Cortes Generales a percibir en el año 2014. En tercer lugar, la principal partida del activo corriente es la cuenta de «Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas», por 285.935,92 euros, que corresponde íntegramente a derechos reconocidos por la subvención de funcionamiento ordinaria a cobrar en el año 2014; la coalición imputó incorrectamente los ingresos al ejercicio fiscalizado, en lugar de registrarlos como ingresos anticipados que hubiese sido lo correcto. En cuarto lugar, de la información remitida al tribunal por la AEAT se deduce que la formación Coalició Compromís-Q mantenía deudas pendientes de pago a 31 de diciembre de 2013 por 27.284,37 euros. Esta cifra supone una diferencia con el importe contabilizado por la formación (25.317,85 €) de 1.966,52 euros. En quinto lugar, los ingresos registrados, todos ellos de origen público, ascendieron a 571.894,07 euros, y corresponden a la subvención de fun-

cionamiento por 479.513,52 euros, a la subvención para sufragar para gastos de seguridad por 24.621,59 euros y a la subvención de funcionamiento procedente del Congreso de los Diputados por su representación en el grupo mixto, por importe de 67.758,96 euros. Los tres tipos de ingresos incluyen indebidamente, junto a los importes del año 2013, las subvenciones correspondientes al año 2014 por 239.756,76, 12.310,80 y 33.868,36 euros, respectivamente. El importe de las tres cantidades imputadas de forma errónea al ejercicio 2013, por un total de 285.935,92 euros, es coincidente con lo contabilizado como derechos en el activo corriente del balance. El ajuste a realizar implicaría que la cuenta de resultados de la formación, en lugar de presentar un resultado positivo de 229.706,65 euros, presentaría un resultado negativo de 56.229,27 euros. En sexto lugar, en los saldos de tesorería de Bloc aparece un importe de 14.075,29 euros, que corresponden 5.848,78 euros a efectivo en caja y 8.226,51 euros a depósitos en cuentas bancarias. El Tribunal de Cuentas (2015, p. 52) observó una discrepancia entre los saldos de tesorería a 31 de diciembre de 2012 y los mismos saldos a 1 de enero de 2013, por un importe de 3.336,86 euros, siendo superiores los saldos a 1 de enero por este importe. En séptimo lugar, dentro del epígrafe «Otras deudas con las Administraciones Públicas» (3.231,27 €) de Bloc, aparece la cuenta «Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas», por importe de 8.170 euros, que presentaba incorrectamente un saldo deudor, impropio de la naturaleza de la misma, recogiendo en su debe solo los pagos realizados a la AEAT por el primer trimestre del año, no constando pago alguno por el resto del ejercicio. De la información remitida al Tribunal de Cuentas (2015, p. 52) por la AEAT, se deduce que Bloc mantenía deudas pendientes de pago a 31 de diciembre de 2013 por 7.174,10 euros, no registrados en la contabilidad. En el pasivo corriente de Bloc se reflejan saldos deudores en los epígrafes «Partidas pendientes de aplicación» y «Remuneraciones pendientes de pago» contrarios a la naturaleza acreedora de dichos conceptos, por importe de 9.955,59 y 2.100,58 euros, respectivamente. Por último, de la información facilitada por el Banco de España al Tribunal de Cuentas (2015, p. 53) se deduce la existencia de una operación de endeudamiento que no figura integrada en la contabilidad presentada por Bloc por importe de 2.059,80 euros.

Respecto al activo corriente del Bloque Nacionalista Galego (BNG), el saldo del epígrafe «Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar», que ascendía a 16.533,50 euros, está integrado por importes de participaciones de lotería que figuran en la contabilidad de las comarcas como pendientes de cobro. Además presentan saldos que, por su elevada antigüedad, deberían ser objeto de una corrección valorativa por importe de 10.153,48 euros. Por otro lado, existen saldos depositados en cuentas bancarias de titularidad del BNG, por importe de 92.386,46 euros, que han sido informados por las entidades financieras y que no se encontraban recogidos en la contabilidad del partido (Tribunal de Cuentas, 2015, apartado A.1).

Coalición Canaria (CC) no periodificó los intereses devengados al cierre de 2013 por las deudas contraídas con entidades de crédito, que representaban en su conjunto un importe de 362.731,31 euros. De la información facilitada por las entidades financieras al Tribunal de Cuentas (2015, p. 74), se ha constatado la existencia de 27 cuentas bancarias, en su mayoría pertenecientes a los partidos federados que integran la coalición, que no se hallan registradas en las cuentas anuales, cuyo saldo conjunto a cierre del ejercicio fiscalizado ascendía a 91.019,64 euros.

El activo de balance de *Convergència Democràtica de Catalunya* (CDC) está sobrevalorado en un importe de 469.000,85 euros debido a que incluye como cuenta deudora de cuotas de afiliados que habían sido devueltas, cuya cobrabilidad se estima altamente improbable y que, por tanto, debería haber sido objeto de una corrección valorativa por dicho importe.

La cuenta de resultados de *Convergència i Unió* (CiU) ha registrado ingresos duplicados al figurar simultáneamente como subvenciones y como aportaciones un importe de 5.470.000 euros, si bien, al estar compensados con cuentas de gastos, no tiene incidencia en el resultado final de la misma. Las dos partidas son los 4.870.000 euros, contabilizados en la cuenta «Aportaciones a empresas del grupo», para recoger las subvenciones de los grupos electos del Parlamento de Cataluña y de las tres entidades locales, por un lado, y 600.000 euros de la cuenta de ingresos «Aportaciones empresas del grupo por campañas», que registra una aportación de CiU para las elecciones al Parlamento de Cataluña de 2012.

Esquerra Republicana de Catalunya (ERC) traspasó incorrectamente el 10% del valor activado por un terreno donado (1.677,62 €) a la cuenta «Subvenciones, donaciones y legados de capital» de la cuenta de resultados, en contra de lo establecido en la norma de valoración 18.^a del PGC, dado que los terrenos no constituyen activos sujetos a depreciación y, por tanto, amortizables.

Esquerra Unida i Alternativa (EUiA) omitió en la cuenta de resultados ingresos y gastos de cinco organizaciones territoriales que generaron unos resultados positivos de 20.790,29 euros y que figuran en el balance como «Partidas pendientes de aplicación».

En *Euskal Herria Bildu* (EHBildu), los resultados del ejercicio 2013 se encontraban sobrevalorados en 304.130,07 euros, debido a la contabilización de la subvención para gastos de funcionamiento devengada en el ejercicio 2012.

Las inversiones del partido *Eusko Alkartasuna* (EA) en diversas sociedades mercantiles han experimentado minusvalías de, al menos, 962.043,36 euros, no reflejadas en su balance de situación. Además, una entidad financiera informó (Tribunal de Cuentas, 2015, p. 119) de unos intereses de demora a su favor de 7.639.917,15 euros, que el partido no ha contabilizado. Por último, existen ingresos extraordinarios por importe de 630.159,45 euros, derivados del ajuste por el exceso de amortización en lo referente al valor del suelo de ocho inmuebles, que debería haberse efectuado directamente contra el patrimonio neto.

En *Foro de Ciudadanos* (FAC), la no integración de la totalidad de los ingresos recibidos de la organización institucional se ha traducido en una infravaloración de los ingresos en, al menos, 38.752,39 euros.

Las principales irregularidades de *Geroa Bai* son cuatro. El activo corriente está sobrevalorado en 42.753,26 euros debido a que la formación política mantenía, como derechos pendientes de cobro al cierre del ejercicio 2013, cantidades correspondientes a subvenciones para gastos de funcionamiento, de seguridad y electorales que habían sido cobradas durante el citado año. En segundo lugar, los ingresos están sobrevalorados en 38.119,68 euros, correspondientes a la subven-

ción para gastos de funcionamiento ordinario. El importe contabilizado por la formación política de la subvención del Ministerio de Interior para gastos de funcionamiento ha sido de 152.479,07 euros, mientras que el importe comunicado al Tribunal de Cuentas por el Ministerio del Interior fue de 114.359,62 euros (Tribunal de Cuentas, 2015, p. 135). Este exceso se debe a que el partido, al realizar el cobro de la última parte de la subvención por 38.119,88 euros, volvió a contabilizar el ingreso sin cancelar el saldo deudor pendiente de cobro, duplicándose el registro por este importe. En tercer lugar, los ingresos están sobrevalorados en 1.468,02 euros, correspondientes a la subvención para gastos de seguridad. El importe de la subvención para gastos de seguridad comunicada al Tribunal de Cuentas por el Ministerio de Interior fue de 5.872,02 euros (Tribunal de Cuentas, 2015, p. 135). La formación política contabilizó como ingresos solamente 2.248,07 euros que corresponden a los gastos de seguridad en que realmente ha incurrido (780,05 €), más el último cobro de la subvención por importe de 1.468,02 euros. En cuarto lugar, el importe de la subvención comunicada al Tribunal de Cuentas correspondiente al grupo Mixto del Congreso de los Diputados fue de 38.810,60 euros (Tribunal de Cuentas, 2015, p. 135). La formación política contabilizó 33.890,60 euros, reservándose el resto (4.920 €) para gastos del grupo parlamentario, por lo que los ingresos y los gastos se encontraban infravalorados en dicho importe.

Iniciativa per Catalunya-Verds (ICV) cometió seis irregularidades. En primer lugar, efectuó en el ejercicio 2013 un ajuste para corregir el exceso de amortización acumulada imputando su efecto en la cuenta de resultados; de acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración 22.^a del PGC, la imputación del ajuste derivado de dicho error contable debe registrarse directamente en el patrimonio neto de la formación, por lo que el resultado del ejercicio fiscalizado se halla sobrevalorado en 879.017,74 euros por este hecho. En segundo lugar, no incluye en los activos no corrientes los bienes reflejados contablemente como obras de arte en la organización central, por importe de 12.020,24 euros. En tercer lugar, tiene registradas en el inmovilizado material aplicaciones informáticas por, al menos, un importe de 21.711,28 euros. En consecuencia, procede su reclasificación a inmovilizado intangible y además ajustar la amortización acumulada correspondiente, dado que el coeficiente aplicado por ICV no es conforme con el establecido por la normativa contable para bienes de esta naturaleza. En cuarto lugar, refleja, en el epígrafe «Deudores diversos», entre otros conceptos, el saldo mantenido con la formación política IU. Respecto a este crédito, se ha verificado que según los registros contables de IU Federal el saldo asciende a 687.809,34 euros, mientras que ICV presenta derechos de cobro por un importe de 752.215,99 euros y, por tanto, superior en 64.406,65 euros a la deuda reconocida por IU. En quinto lugar, la formación política debería reclasificar un importe de 2.279.206,71 euros que figura en el epígrafe «Otros créditos a largo plazo» a «Deudas con entidades de crédito a largo plazo», a efectos de reflejar correctamente la procedencia de dichos fondos. Por último, la formación refleja en el epígrafe del pasivo corriente «Ajustes por periodificación» un importe de 79.482,97 euros que corresponde a endeudamiento con entidades de crédito con vencimiento a corto plazo, por lo que procedería su reclasificación a la rúbrica «Deudas con entidades de crédito a corto plazo».

Izquierda Unida (IU) incurrió en seis irregularidades. Primeramente, el epígrafe «Otros activos financieros» tenía como componente fundamental la partida «Cuenta corriente con socios y administradores» que registra los saldos deudores y acreedores de múltiples cuentas de inte-

relación entre IU Federal y sus federaciones. De haberse realizado una adecuada consolidación contable deberían haberse saldado todas las cuentas de interrelación entre IU Federal y sus federaciones, sin embargo se reflejaban unos derechos de cobro de 1.163.884,96 euros que no eran reales, encontrándose el activo sobrevalorado en dicho importe. En segundo lugar, el epígrafe «Deudores varios» corresponde a cuatro federaciones, entre las que destaca la de Andalucía que registró un importe de 164.794,86 euros de una subvención pendiente de cobro por las elecciones autonómicas de Andalucía de 2012. Dicho importe fue abonado en el ejercicio 2013, no habiéndose saldado la deuda al haberse registrado incorrectamente como ingreso en la cuenta de resultados; en consecuencia, el activo estaba sobrevalorado por este importe. En tercer lugar, el epígrafe «Inversiones financieras a largo plazo» recoge un derecho de cobro de la federación de Madrid frente a IU Federal por importe de 270.354,24 euros, no registrando esta última la obligación equivalente. En consecuencia, el activo consolidado está sobrevalorado por este importe. En cuarto lugar, el pasivo está sobrevalorado en, al menos, 367.563,75 euros, al incluir la federación de Andalucía como deuda con entidades de crédito una obligación por dicho importe frente a IU Federal, que minoraría el saldo agregado de las cuentas de interrelación registradas en el activo del balance. En quinto lugar, en la cuenta de resultados se ha detectado una duplicidad de ingresos y gastos en las subvenciones procedentes del Parlamento de Asturias, por importe de 469.576,22 euros, la falta de registro de ingresos de subvenciones de la Asamblea de Madrid por importe de 149.354,78 euros y un exceso de registro de ingresos por importe de 164.794,86 euros correspondiente al cobro de una subvención de las elecciones autonómicas de Andalucía del año 2012 que ya habían sido registradas en el ejercicio anterior. Por último, un inmueble de la federación de Madrid, situado en Velilla de San Antonio que estaba contabilizado por 66.805 euros, fue subastado y adjudicado a un tercero por la AEAT, sin que la citada federación haya procedido a darlo de baja en su inmovilizado. Por lo tanto, el activo está sobrevalorado en 66.805 euros.

Nueva Canarias (NC) no registró las subvenciones abonadas en 2013 a grupos municipales por importe de, al menos, 13.349,80 euros.

El Partido Aragonés (PAR) dejó de contabilizar, al menos, un total de 443.722,25 euros de subvenciones recibidas, lo que representa que los ingresos por subvenciones se encontrarían infravalorados en, al menos, un 45 %. Además, al cierre del ejercicio 2013 existían, al menos, 12 cuentas corrientes bancarias (siete con saldo y cinco sin saldo) no contabilizadas por el partido que totalizan un importe de 27.538,60 euros.

El Partido Comunista de España (PCE) posee un endeudamiento financiero de 2.856.681,84 euros, no registrado en las cuentas anuales. Este dato ha sido obtenido de la información facilitada en la circularización a entidades financieras y de la comunicada por el Banco de España (Tribunal de Cuentas, 2015, p. 177).

El Partido Nacionalista Vasco (PNV) recoge, en la cuenta «Otros créditos con las Administraciones Públicas», una estimación realizada por el partido del valor de los bienes inmuebles incautados después de la guerra civil por importe de 32.360.570,11 euros. Atendiendo al principio de prudencia esta información debería estar presente únicamente en la memoria. Por otro lado, los

ajustes en la cuenta de resultados practicados por el partido para rectificar la amortización dotada indebidamente sobre los valores de los terrenos, y que ha supuesto el reconocimiento de ingresos extraordinarios por importe de 3.182.005,51 euros, deberían haberse realizado directamente con abono al patrimonio neto según la norma de registro y valoración n.º 22 del PGC.

Los ajustes realizados por el Partido Popular (PP) en el ejercicio 2013, para corregir el exceso de la amortización practicada sobre los inmuebles, presentaban numerosos errores que han supuesto un defecto de, al menos, 654.433,84 euros en la minoración de la amortización acumulada de ejercicios anteriores y un exceso de, al menos, 10.283,69 euros en la amortización aplicada en el ejercicio 2013. Además, la formación no ha registrado subvenciones concedidas por la Generalitat Valenciana en 2013 por importe de 339.019,04 euros, que estaban pendientes de cobro al cierre del ejercicio. Tampoco registró subvenciones otorgadas a los grupos parlamentarios de la formación política, por un importe conjunto de 128.814,53 euros, referido a cinco Parlamentos Autonómicos.

En el Partido Socialista Obrero Español (PSOE), los resultados del ejercicio fiscalizado se hallan sobrevalorados por los ajustes relativos a la sobrevaloración de ingresos y gastos que afectan a los epígrafes siguientes: «Prestaciones de servicio» (348.532,68 €), «Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores» (2.289.717,72 €), «Donaciones y aportaciones» (2.250 €) y «Gastos de ejercicios anteriores» (103.108,56 €). En segundo lugar, el inmovilizado de la formación política se halla infravalorado en, al menos, 1.215.457,17 euros, correspondientes a inmuebles adquiridos en ejercicios anteriores y no registrados contablemente. En tercer lugar, el partido no ha registrado corrección valorativa alguna sobre los créditos concedidos a la Fundación Ideas para el Progreso, por importe de 4.113.925,63 euros, a pesar de que esta fundación reflejaba un patrimonio neto negativo de 2.569.284,45 euros a 31 de diciembre de 2013. En cuarto lugar, de la información remitida por las entidades financieras y por el Banco de España (Tribunal de Cuentas, 2015, p. 208) se deduce la existencia de, al menos, 108 operaciones de endeudamiento formalizadas, con un saldo conjunto de 8.771.640 euros a cierre del ejercicio 2013, que no se hallan integradas en las cuentas. En quinto lugar, durante el ejercicio 2013 hubo la aceptación de una donación en especie de un inmueble, por valor de 54.734,70 euros. Sin embargo, el citado inmueble no figura contabilizado.

En Sortu, la cuenta «Inversiones financieras a largo plazo», con un saldo de 32.550 euros, recoge las fianzas constituidas por siete locales alquilados. En la revisión de los diferentes contratos de alquiler se ha constatado la falta de registro contable de la fianza y garantía adicional de uno de los contratos por un total de 35.000 euros. Dicho contrato fue realizado por una persona física, miembro del partido, que aportó los 35.000 euros de fianza y garantía adicional, subrogándose posteriormente el partido en los derechos y obligaciones de dicho contrato de alquiler. El partido debería registrar contablemente la deuda con la persona que ha aportado la fianza y el activo correspondiente por dicho importe. Además, dentro del epígrafe «Existencias» aparece mal contabilizado un importe de 12.000 euros, pues corresponde a una provisión de fondos a un letrado.

Unió Democràtica de Catalunya (UDC) cometió, al menos, cuatro irregularidades. El pasivo se encuentra sobrevalorado en un importe de 317.997 euros, debido a unas operaciones de endeu-

damiento de las que la formación no ha acreditado ser titular. En segundo lugar, tiene registrada una deuda con una entidad de crédito que se encuentra vencida desde el ejercicio 1996, con un saldo contabilizado a cierre del ejercicio fiscalizado de 515.668,66 euros, que se encuentra minusvalorada en, al menos, 423.921,09 euros. En tercer lugar, el saldo contabilizado de la deuda pendiente frente a la Seguridad Social (403.235,05 €) se encontraba infravalorado en 25.536,10 euros, debido a errores en la contabilización de las cuotas del periodo objeto de aplazamiento. Por último, el partido no ha aplicado el criterio del devengo para contabilizar los intereses de sus operaciones de crédito, por lo que no ha efectuado la periodificación de los intereses devengados y no vencidos que, según los cálculos realizados por el Tribunal de Cuentas (2015, p. 239), ascienden a 51.862 euros.

El pasivo corriente de Unión del Pueblo Navarro registró una cuenta deudora correspondiente a gastos pendientes de aplicación, por importe de 7.234,20 euros, que, de acuerdo a su naturaleza, debería figurar en el activo del balance.

7. CONCLUSIONES

La contabilidad de los partidos políticos es importante por varias razones. Gran parte de su financiación tiene su origen en subvenciones públicas, por ello los ciudadanos necesitan saber si los recursos que entregan tienen un destino adecuado. La otra parte de la financiación de los partidos es la de acreedores, y esto tiene una doble problemática: los acreedores necesitan saber si los partidos les devolverán sus préstamos, y la ciudadanía requiere datos para conocer si las deudas serán retornadas, porque, en caso contrario, se podría sospechar que el dinero aportado para unas elecciones o para el funcionamiento de las formaciones políticas son simplemente un pago empresarial para unos favores futuros.

Además, los partidos políticos deberían ser un ejemplo de cumplimiento de las obligaciones registrales, legales, fiscales y contables. Sin embargo, en esta investigación se ha podido observar que los partidos políticos españoles han tenido retrasos en la presentación de la información requerida por el Tribunal de Cuentas, incumplimiento de la presentación de las obligaciones de la Ley Orgánica 8/2007, Ley 7/2012 y Real Decreto 1306/2011, e incumplimiento de la presentación de las obligaciones fiscales ante la AEAT.

A esto hay que añadir que existe alguna inadecuación a la ley contable vigente, y multitud de incumplimientos contables. El aspecto más importante es identificar si estos errores son fruto de la inexperiencia y la poca profesionalización, o son una voluntaria alteración contable para ocultar un delito u obtener una información financiera interesada. No es posible identificar, de todos los errores, cuáles son equivocaciones y cuáles errores voluntarios. Lo que sí es posible afirmar es que existen errores propios de la poca profesionalización, pues prácticas como amortizar el suelo, periodificar los intereses, no reclasificar partidas de largo a corto plazo o aplicar la hipótesis de caja en vez de devengo, son tan burdas y evidentes que no pueden intentar ser un medio de ocultación de la realidad económica. Ante este problema, es necesario promover la profesionalización de los contables de los partidos políticos para que estos puestos dejen de ser ocupados

por personas recomendadas, para pasar a ser expertos con formación adecuada. Sin embargo, hay otras prácticas en la que la motivación es más difícil de identificar; lo que esta investigación sí ha podido obtener es una exposición de la sobrevaloración o infravaloración de activos, pasivos, gastos e ingresos, para identificar cómo cada partido político ha mejorado o empeorado la apariencia de su información financiera.

Relevantes son las conclusiones sobre CDC, el partido juzgado por la trama del 3 % en el Juzgado de Instrucción número 1 de El Vendrell, que intenta identificar si CDC cobró comisiones ilegales a cambio de la concesión de obras públicas y camuflaba estos pagos como donaciones desinteresadas a fundaciones afines al partido.

En la contabilidad entregada por el partido al Tribunal de Cuentas en el ejercicio 2013, destaca que CDC tuvo durante ese ejercicio ingresos no justificados por 1.183.325,15 euros. Además, existían 2.121.633,07 euros de financiación pública con origen en subvenciones, mientras que la financiación privada ascendía a 5.403.675,62 euros un 71,8 % del total (5.403.675,62 de financiación privada / 7.525.308,69 total de ingresos). De esa financiación destaca que existieron 9 donaciones en ese periodo, solo una de personas jurídicas (360 €), mientras que hubo 8 de personas físicas por importe de 14.280 euros (1.785 € de media). Para completar la financiación privada, además del capítulo de resto de ingresos que asciende a 2.543.631,19 euros, existieron ingresos por cuotas y aportaciones de afiliados (2.845.404,43 €). Sobre esto último hay que destacar que la formación no disponía de una cuenta bancaria específica para el ingreso de las cuotas y aportaciones de afiliados, incumpliendo el artículo 8.1 de la Ley Orgánica 8/2007.

Sobre este caso en concreto se nos plantea la disyuntiva de identificar si estas irregularidades eran cometidas por una búsqueda organizada de la consecución de un delito o por la poca profesionalización de los contables. Lo que sabemos ahora es que estas irregularidades eran conocidas por la entidad, porque aparecían descritas en un informe realizado por Busquet, Economistas, Auditores, sobre la gestión contable de CDC en el año 2013 y anteriores, encargado y pagado por el propio partido, y que ahora forma parte del sumario.

Referencias bibliográficas

Tribunal de Cuentas (2015). *Informe de fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las aportaciones percibidas por las fundaciones y asociaciones vinculadas orgánicamente, ejercicio 2013* (núm. 1108) (aprobado en sesión celebrada el 23 de julio de 2015), Madrid.

ANEXO 1

Incumplimientos de presentación. Informes Anuales 2013

Partido político	Presentación	Incumplimiento del art. 15 de la Ley Orgánica 8/2007, relativo a la revisión del sistema de control interno	Incumplimiento de la inclusión del inventario, previsto en el art. 14.2 a) de la Ley Orgánica 8/2007	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 182, «Declaración informativa de donativos, aportaciones recibidas y disposiciones realizadas», incumpliendo art. 3 Orden ministerial EHA/3021/2007, de 11 de octubre	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 137, «Declaración anual de operaciones con terceras personas», incumpliendo arts. 93 y 94.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria	Adaptación al Plan General Contable
1. Alternatiba Eraitkitzen	Presentación fuera de plazo	No incluye informe	No presenta un inventario de todos sus bienes	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
2. Amaiur	Correcto	No incluye informe	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
3. Aralar	Correcto	Presentado, pero no adecuado	No presenta un inventario de todos sus bienes	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
4. Bloc Nacionalista Valencià	Correcto	No incluye informe	No presenta un inventario de todos sus bienes	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
5. Bloque Nacionalista Galego	Correcto	Presentado, pero no adecuado	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC PYMES
						.../...

Partido político	Presentación	Incumplimiento del art. 15 de la Ley Orgánica 8/2007, relativo a la revisión del sistema de control interno	Incumplimiento de la inclusión del inventario, previsto en el art. 14.2 a) de la Ley Orgánica 8/2007	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 182, «Declaración informativa de donativos y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas», incumpliendo art. 3 Orden ministerial EHA/3021/2007, de 11 de octubre	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 137, «Declaración anual de operaciones con terceras personas», incumpliendo arts. 93 y 94.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria	Adaptación al Plan General Contable
...						
6. Chunta Aragonesista	Correcto	Presentado, pero no adecuado	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
7. Coalición Canaria	Correcto	Presentado, pero no adecuado	Presenta un inventario incompleto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC adaptado a formaciones políticas
8. Convergència Democràtica de Catalunya	Correcto	No incluye informe	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
9. Convergència i Unió	Presentación fuera de plazo	No incluye informe	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
10. Esquerra Republicana de Catalunya	Correcto	Correcto	Presenta un inventario incompleto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
						.../...

Partido político	Presentación	Incumplimiento del art. 15 de la Ley Orgánica 8/2007, relativo a la revisión del sistema de control interno	Incumplimiento de la inclusión del inventario, previsto en el art. 14.2 a) de la Ley Orgánica 8/2007	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 182, «Declaración informativa de donativos, aportaciones recibidas y disposiciones realizadas», incumpliendo art. 3 Orden ministerial EHA/3021/2007, de 11 de octubre	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 137, «Declaración anual de operaciones con terceras personas», incumpliendo arts. 93 y 94.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria	Adaptación al Plan General Contable
.../...						
11. Esquerra Unida i Alternativa	Correcto	No incluye informe	Correcto	No presentado	Correcto	Correcto. PGC
12. Euskal Herria Bildu	Correcto	No incluye informe	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
13. Eusko Alkartasuna	Correcto	No incluye informe	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
14. Foro de Ciudadanos	Correcto	Presentado, pero no adecuado	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC adaptado a ENL
15. Geroa Bai	Correcto	No incluye informe	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
16. Iniciativa per Catalunya-Verds	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
						.../...

Partido político	Presentación	Incumplimiento del art. 15 de la Ley Orgánica 8/2007, relativo a la revisión del sistema de control interno	Incumplimiento de la inclusión del inventario, previsto en el art. 14.2 a) de la Ley Orgánica 8/2007	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 182, «Declaración informativa de donativos y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas», incumpliendo art. 3 Orden ministerial EHA/3021/2007, de 11 de octubre	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 137, «Declaración anual de operaciones con terceras personas», incumpliendo arts. 93 y 94.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria	Adaptación al Plan General Contable
...						
17. Izquierda Unida	Presentación fuera de plazo (No entregó todos los partidos que integran la federación en los estados consolidados de IU Federal)	No incluye informe	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
18. Nueva Canarias	Correcto	Presentado, pero no adecuado	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
19. Partido Aragonés	Presentación fuera de plazo	Presentado, pero no adecuado	Correcto	Correcto	No presentado	Correcto. PGC
20. Partido Comunista de España	Correcto	Presentado, pero no adecuado	No presenta un inventario de todos sus bienes	Correcto	Correcto	No se ha adaptado al PGC
21. Partido Nacionalista Vasco	Correcto	Presentado, pero no adecuado	Presenta un inventario incompleto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
						.../...

Partido político	Presentación	Incumplimiento del art. 15 de la Ley Orgánica 8/2007, relativo a la revisión del sistema de control interno	Incumplimiento de la inclusión del inventario, previsto en el art. 14.2 a) de la Ley Orgánica 8/2007	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 182, «Declaración informativa de donativos, aportaciones recibidas y disposiciones realizadas», incumpliendo art. 3 Orden ministerial EHA/3021/2007, de 11 de octubre	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 137, «Declaración anual de operaciones con terceras personas», incumpliendo arts. 93 y 94.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria	Adaptación al Plan General Contable
...						
22. Partido Popular	Correcto	Correcto	Presenta un inventario incompleto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
23. Partido Socialista Obrero Español	Correcto	Correcto	Presenta un inventario incompleto	Correcto	Correcto	Correcto PGC (Ni balance ni cuenta de resultados se adapta al modelo del PGC)
24. Partit dels Socialistes de Catalunya	Correcto	No incluye informe	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC adaptado a formaciones políticas
25. Sortu	Correcto	No incluye informe	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
26. Unió Democràtica de Catalunya	Correcto	Presentado (fuera de plazo), pero no adecuado	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
						.../...

Partido político	Presentación	Incumplimiento del art. 15 de la Ley Orgánica 8/2007, relativo a la revisión del sistema de control interno	Incumplimiento de la inclusión del inventario, previsto en el art. 14.2 a) de la Ley Orgánica 8/2007	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 182, «Declaración informativa de donativos y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas», incumpliendo art. 3 Orden ministerial EHA/3021/2007, de 11 de octubre	Incumplimiento de la presentación a la AEAT del modelo 137, «Declaración anual de operaciones con terceras personas», incumpliendo arts. 93 y 94.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria	Adaptación al Plan General Contable
.../...						
27. Unión del Pueblo Navarro	Correcto	No incluye informe	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC
28. Unión Progreso y Democracia	Correcto	Presentado, pero no adecuado	Correcto	Correcto	Correcto	Correcto. PGC (Balance no se adapta al modelo del PGC)
% Correcto	85,71 %	14,29 %	67,85 %	96,43 %	96,43 %	96,43 %
% No correcto	14,29 %	85,71 %	32,15 %	3,57 %	3,57 %	3,57 %
Fuente: elaboración propia.						

ANEXO 2

Incumplimientos legales de cada formación política. Informes Anuales 2013

	Ingresos no justificados	Gastos no justificados	Donaciones no identificadas, vulneradas, vulnerando lo previsto en el art. 5.1 a) Ley Orgánica 8/2007	Pago en efectivo que vulneraba lo establecido en el art. 7 Ley 7/2012, de 29 de octubre, de prevención y lucha contra el fraude fiscal	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de las cuotas y aportaciones de afiliados, incumpliendo art. 8.1 Ley Orgánica 8/2007	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de aportaciones de cargos públicos, incumpliendo art. 8.2 Ley Orgánica 8/2007	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de las donaciones, incumpliendo art. 4.2 e) Ley Orgánica 8/2007	No disponer de acuerdo del órgano social competente en donaciones de personas, jurídicas, incumpliendo art. 4.2 b) Ley Orgánica 8/2007	Gastos de seguridad de los dirigentes de aplicación, incumpliendo art. 23 Real Decreto 1306/2011	Participación en sociedades mercantiles, incumpliendo art. 6.1 Ley Orgánica 8/2007
1. Alternatiba Eraikitzen					No se ha podido cuantificar					
2. Amatur									6.171,82	
3. Aralar										
4. Bloc Nacionalista Valencià					No se ha podido cuantificar		No se ha podido cuantificar			
5. Bloque Nacionalista Galego									6.486,16	
6. Chunta Aragonesista										
7. Coalición Canaria					No se ha podido cuantificar		No se ha podido cuantificar			
										.../...

	Ingresos no justificados	Gastos no justificados	Donaciones no identificadas, vulnerando lo previsto en el art. 5.1 a) Ley Orgánica 8/2007	Pago en efectivo que vulneraba lo establecido en el art. 7 Ley 7/2012, de 29 de octubre, de prevención y lucha contra el fraude fiscal	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de cuotas y aportaciones de afiliados, incumpliendo art. 8.1 Ley Orgánica 8/2007	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de aportaciones de cargos públicos, incumpliendo art. 8.2 Ley Orgánica 8/2007	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de las donaciones, incumpliendo art. 4.2 e) Ley Orgánica 8/2007	No disponer de acuerdo del órgano social competente en donaciones de personas jurídicas, incumpliendo art. 4.2 b) Ley Orgánica 8/2007	Gastos de seguridad pendientes de aplicación, incumpliendo art. 23 Real Decreto 1306/2011	Participación en sociedades mercantiles, incumpliendo art. 6.1 Ley Orgánica 8/2007
.../...										
8. Convergència Democràtica de Catalunya	1.183.325,15				60.911,27		No se ha podido cuantificar	360		
9. Convergència i Unió			3.000							
10. Esquerra Republicana de Catalunya				3.000						
11. Esquerra Unida i Alternativa							No se ha podido cuantificar			
12. Euskal Herria Bildu										
13. Eusko Alkartasuna										No se ha podido cuantificar
14. Foro de Ciudadanos							2.563			
										.../...

	Ingresos no justificados	Gastos no justificados	Donaciones no identificadas, vulneradas, o previsto en el art. 5.1 a) Ley Orgánica 8/2007	Pago en efectivo que vulneraba lo establecido en el art. 7 Ley 7/2012, de 29 de octubre, de prevención y lucha contra el fraude fiscal	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de las cuotas y aportaciones de afiliados, incumpliendo art. 8.1 Ley Orgánica 8/2007	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de aportaciones de cargos públicos, incumpliendo art. 8.2 Ley Orgánica 8/2007	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de las donaciones, incumpliendo art. 4.2 e) Ley Orgánica 8/2007	No disponer de acuerdo del órgano social competente en donaciones de personas jurídicas, incumpliendo art. 4.2 b) Ley Orgánica 8/2007	Gastos de seguridad pendientes de aplicación, incumpliendo art. 23 Real Decreto 1306/2011	Participación en sociedades mercantiles, incumpliendo art. 6.1 Ley Orgánica 8/2007
.../...										
15. Geroa Bai					No se ha podido cuantificar	7.200			5.091,97	
16. Iniciativa per Catalunya-Verds							No se ha podido cuantificar			
17. Izquierda Unida			600	Más de 2.500		206.478,7		1.336		
18. Nueva Canarias					8.782	1.100	9.882		6.369,09	
19. Partido Aragonés		72.891,53				No se ha podido cuantificar			10.535,38	
20. Partido Comunista de España							No se ha podido cuantificar			
21. Partido Nacionalista Vasco						24.000				No se ha podido cuantificar
										.../...

	Ingresos no justificados	Gastos no justificados	Donaciones no identificadas, vulnerando lo previsto en el art. 5.1 a) Ley Orgánica 8/2007	Pago en efectivo que vulneraba lo establecido en el art. 7 Ley 7/2012, de 29 de octubre, de prevención y lucha contra el fraude fiscal	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de las cuotas y aportaciones de afiliados, incumpliendo art. 8.1 Ley Orgánica 8/2007	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de aportaciones de cargos públicos, incumpliendo art. 8.2 Ley Orgánica 8/2007	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de las donaciones, incumpliendo art. 4.2 e) Ley Orgánica 8/2007	No disponer de acuerdo del órgano social competente en donaciones de personas jurídicas, incumpliendo art. 4.2 b) Ley Orgánica 8/2007	Gastos de seguridad pendientes de aplicación, incumpliendo art. 23 Real Decreto 1306/2011	Participación en sociedades mercantiles, incumpliendo art. 6.1 Ley Orgánica 8/2007
...										
22. Partido Popular				6.873	No se ha podido cuantificar					
23. Partido Socialista Obrero Español			8.848,67	10.000	No se ha podido cuantificar	20.107,8				
24. Partit dels Socialistes de Catalunya										
25. Sortu										
26. Unió Democràtica de Catalunya					12.475	3.000	1.100			
27. Unión del Pueblo Navarro										
28. Unión Progreso y Democracia			53.579,21						1.791,3	
										.../...

	Ingresos no justificados	Gastos no justificados	Donaciones no identificadas, vulnerando lo previsto en el art. 5.1 a) Ley Orgánica 8/2007	Pago en efectivo que vulneraba lo establecido en el art. 7 Ley 7/2012, de 29 de octubre, de prevención y lucha contra el fraude fiscal	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de las cuotas y aportaciones de afiliados, incumpliendo art. 8.1 Ley Orgánica 8/2007	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de aportaciones de cargos públicos, incumpliendo art. 8.2 Ley Orgánica 8/2007	No disponer de una cuenta bancaria específica para el ingreso de las donaciones, incumpliendo art. 4.2 e) Ley Orgánica 8/2007	No disponer de acuerdo del órgano social competente en donaciones de personas jurídicas, incumpliendo art. 4.2 b) Ley Orgánica 8/2007	Gastos de seguridad pendientes de aplicación, incumpliendo art. 23 Real Decreto 1306/2011	Participación en sociedades mercantiles, incumpliendo art. 6.1 Ley Orgánica 8/2007
.../...										
Total	1.183.325,15	72.891,53	57.179,21	Más de 22.373	Más de 69.693,27	Más de 251.253,7	Más de 35.552,8	2.796	36.445,72	Sin cuantificar
% Correcto	96,43 %	96,43 %	85,71 %	85,71 %	75 %	75 %	64,29 %	89,29 %	78,57 %	92,86 %
% No correcto	3,57 %	3,57 %	14,29 %	14,29 %	25 %	25 %	35,71 %	10,71 %	21,43 %	7,14 %

Fuente: elaboración propia.

ANEXO 3

Incumplimientos contables no cuantificables de cada formación política. Informes Anuales 2013

Partido político	Errores
Alternatiba Eraikitzen Bloque Nacionalista Galego Chunta Aragonesista Coalición Canaria Esquerra Republicana de Catalunya Eusko Alkartasuna Izquierda Unida Partido Comunista de España Partido Socialista Obrero Español Unión del Pueblo Navarro	Amortizar el suelo junto a la construcción
Partit dels Socialistes de Catalunya	Contabilización conjunta de terrenos y construcciones en la misma cuenta, aunque sin amortizar los terrenos
Aralar Convergència Democràtica de Catalunya Sortu	Inmuebles contabilizados como inmovilizado material, cuando son intangibles porque no son de su propiedad
Geroa Bai	No registrar como activo un inmueble donado
Iniciativa per Catalunya-Verds	Aplicaciones informáticas contabilizados como inmovilizado material, cuando son intangibles
Partit dels Socialistes de Catalunya	Inmuebles contabilizados como inversiones inmobiliarias, cuando son inmovilizado material
Bloc Nacionalista Valencià	Diferencia de saldos de una partida a cierre de un ejercicio y comienzos del siguiente
Bloc Nacionalista Valencià	No realizar las reclasificaciones entre deudas de corto y de largo plazo

.../...

Partido político	Errores
.../...	
Bloque Nacionalista Galego Coalición Canaria Partit dels Socialistes de Catalunya Unió Democrática de Catalunya	No realizar las reclasificaciones entre deudas de corto y de largo plazo (cont.)
Coalición Canaria Iniciativa per Catalunya-Verds Nueva Canarias Partit dels Socialistes de Catalunya Unió Democrática de Catalunya	No periodificar los intereses devengados de deudas
Nueva Canarias Partido Aragonés Partido Popular	Aplicar hipótesis de caja en vez de devengo
Geroa Bai	Registrar en la cuenta «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» en lugar de la correcta cuenta «Hacienda Pública acreedora».
Iniciativa per Catalunya-Verds	Registrar en la cuenta «Otros créditos a largo plazo» en lugar de la correcta cuenta «Deudas con entidades de crédito a largo plazo»
Iniciativa per Catalunya-Verds	Registrar en la cuenta «Ajustes por periodificación» en lugar de la correcta cuenta «Deudas con entidades de crédito a corto plazo»
Iniciativa per Catalunya-Verds	Registrar en la cuenta «Deudas con entidades de crédito a corto plazo» en lugar de la correcta cuenta «Otros créditos»
Partit dels Socialistes de Catalunya	Registrar en la cuenta «Tesorería» en lugar de la correcta cuenta «Anticipo»
Sortu	Registrar en la cuenta «Existencias» en lugar de la correcta cuenta «Provisión de fondos»
Fuente: elaboración propia.	

ANEXO 4

Incumplimientos contables cuantificables de cada formación política. Informes Anuales 2013

Partido político	Activos infravalorados	Activos sobrevalorados	Pasivos infravalorados	Pasivos sobrevalorados	Gastos infravalorados	Gastos sobrevalorados	Ingresos infravalorados	Ingresos sobrevalorados
1. Alternatiba Eraikitzen	50.062,7	49.811,68						
2. Amaiur								
3. Aralar			290.000			290.000		
4. Bloc Nacionalista Valencià		838.809,41	57.125,64	8.170	6.938,64			986.846,57
5. Bloque Nacionalista Galego	92.386,46	10.153,48						
6. Chunta Aragonesista								
7. Coalición Canaria	91.019,64					362.731,31		
8. Convergència Democràtica de Catalunya		469.000,85						
9. Convergència i Unió						2.693.467,5		
10. Esquerra Republicana de Catalunya								1.677,62
								.../...

Partido político	Activos infravalorados	Activos sobrevalorados	Pasivos infravalorados	Pasivos sobrevalorados	Gastos infravalorados	Gastos sobrevalorados	Ingresos infravalorados	Ingresos sobrevalorados
.../...								
11. Esquerra Unida i Alternativa			3.957,65					20.790,29
12. Euskal Herria Bildu								304.130,07
13. Eusko Alkartasuna	962.043,36			8.146.717,32	7.639.917,15	630.159,45		630.159,45
14. Foro de Ciudadanos							38.752,39	
15. Geroa Bai		42.753,26	45.552,40				4.920	39.587,7
16. Iniciativa per Catalunya-Verds	12.020,24		64.406,65					879.017,74
17. Izquierda Unida		1.665.840		367.563,75			149.354,78	164.794,86
18. Nueva Canarias							13.349,80	
19. Partido Aragonés	27.538,60						443.722,25	
20. Partido Comunista de España			2.856.681,84					
21. Partido Nacionalista Vasco		32.360.570,11						3.182.05,51
								.../...

Partido político	Activos infravalorados	Activos sobrevalorados	Pasivos infravalorados	Pasivos sobrevalorados	Gastos infravalorados	Gastos sobrevalorados	Ingresos infravalorados	Ingresos sobrevalorados
.../...								
22. Partido Popular		1.000.359					128.814,53	
23. Partido Socialista Obrero Español	1.270.191,9	4.113.925,63	877.164.000					2.743.609
24. Partit dels Socialistes de Catalunya								
25. Sortu	35.000	12.000	47.000					
26. Unió Democràtica de Catalunya			449.457,19	317.997				
27. Unión del Pueblo Navarro	7.234,20			7.234,20				
28. Unión Progreso y Democracia								
Total	5.094.994,20	40.563.223,42	880.688.181,37	8.847.682,27	7.936.855,79	3.686.358,26	1.068.913,75	5.770.613,30
% Correcto	67,86 %	64,29 %	71,43 %	82,14 %	89,29 %	89,29 %	75 %	64,29 %
% No correcto	32,14 %	35,71 %	28,57 %	17,86 %	10,71 %	10,71 %	25 %	35,71 %

Fuente: elaboración propia.

Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado

Javier Romano Aparicio

José Tovar Jiménez

Profesores de CEF.- UDIMA

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema general de acceso libre y promoción interna, en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado, convocado por Orden ECC/1567/2016, de 22 de septiembre [BOE de 1 de octubre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Cobertura de un activo no corriente en moneda extranjera. Prestación de servicios: porcentaje de realización y activación como existencias en curso.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Fusión por absorción: número de acciones a emitir, relación de canje, activos identificables menos pasivos asumidos, diferencia de la combinación de negocios y anotaciones contables del proceso. Indemnización. Transacciones separadas. Pagos adicionales.
- Caso 3. Consolidación de estados financieros.** Cálculo del importe del fondo de comercio o diferencia negativa y el importe de la partida de socios externos. Ajustes en forma de asiento de libro diario, para preparar el balance consolidado y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.
- Caso 4. Matemáticas financieras.** Construcción de un cuadro de amortización de un empréstito bajo diferentes sistemas de amortización.

Este ejercicio consta de 4 casos prácticos, el primero de ellos dividido en 2, que pueden resolverse en el orden que se desee, indicando el número correspondiente para su identificación. El peso de cada caso práctico en la calificación final será del 25 %. Deben explicarse los criterios contables o financieros seguidos para elaborar los cálculos y las soluciones, cuando sea preciso para la comprensión de las contestaciones. No deben contabilizarse los impuestos salvo que se pida expresamente; a tal efecto, se utilizará un tipo del 21 % en el IVA y del 30 % en el impuesto sobre beneficios. No todos los datos que se dan en los enunciados tienen que ser procesados, ya que algunos se ofrecen a título meramente indicativo.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

1. COBERTURA DE LA ADQUISICIÓN DE UN ACTIVO NO CORRIENTE EN MONEDA EXTRANJERA

El 30 de enero del año 1 la sociedad Alfa tiene prevista la adquisición de una maquinaria en diciembre del año 2 cuyo precio está denominado en dólares (USD). El precio estimado es de 1 millón de dólares.

Con el fin de cubrir el riesgo de tipo de cambio, en dicha fecha la sociedad realiza un depósito en dólares (activo financiero) por importe de 1 millón de USD. Dicho depósito se adquiere utilizando tesorería que la sociedad previamente disponía en euros.

La compra prevista de la maquinaria es altamente probable. La sociedad Alfa designa el depósito en USD como instrumento de cobertura de la maquinaria.

Al final del año 2 la sociedad Alfa compra una de las maquinarias por 1 millón de USD utilizando el saldo del depósito en USD.

Los tipos de cambio existentes en la fecha de contratación del depósito y en cada uno de los cierres son los siguientes:

30 de enero del año 1	1,15 € por USD
31 de diciembre del año 1	1,22 € por USD
31 de diciembre del año 2	1,27 € por USD

El tipo impositivo de la sociedad Alfa es el 30 %. Los gastos e ingresos de la operación son computables fiscalmente cuando se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Trabajo a realizar:

- A) Anotaciones contables del año 1 y año 2 derivadas de las operaciones descritas, teniendo en cuenta el efecto impositivo.
- B) Indicar los saldos del estado de ingresos y gastos reconocidos («estado de resultado global») del año 2 derivados de las operaciones descritas.
- C) Explicar cómo hubieran sido las anotaciones del año 2 derivadas de la operación si a inicios del año 2 la sociedad liquida el depósito en dólares al precio de 1,22 euros por USD y finalmente adquiere la maquinaria el 31 de diciembre del año 2 con pago en efectivo.

SOLUCIÓN

APARTADO A)

30 de enero del año 1

Por la constitución del depósito en moneda extranjera:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
577	Depósito en USD a corto plazo	1.150.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.000.000 USD × 1,15 €/USD)		1.150.000

31 de diciembre del año 1

Por la cobertura de una transacción altamente probable de adquisición de activo considerándose que se trata de una cobertura de flujos de efectivo cuyo tratamiento contable en el Plan General de Contabilidad (PGC) es el siguiente:

«La cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura de los flujos de efectivo. La parte de la ganancia o

la pérdida del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, se reconocerá transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en los que la operación cubierta prevista afecte al resultado salvo que la cobertura corresponda a una transacción prevista que termine en el reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, en cuyo caso los importes registrados en el patrimonio neto se incluirán en el coste del activo o pasivo cuando sea adquirido o asumido».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
577	Depósito en USD a corto plazo	70.000	
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo [1.000.000 USD × (1,22 – 1,15) €/USD]		70.000

Por el efecto impositivo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (70.000 × 30%)	21.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		21.000

Y por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo	70.000	
8301	Impuesto diferido		21.000
1340	Cobertura de flujos de efectivo		49.000

31 de enero del año 2

Por la actualización del tipo de cambio y la actualización del instrumento de cobertura:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
576	Depósito en USD a corto plazo	50.000	
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo (1.000.000 USD × (1,27 – 1,22) €/USD)		50.000

Por el efecto impositivo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (50.000 × 30 %)	15.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		15.000

Por la transferencia como ajuste del valor de adquisición del activo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
812	Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo ...	120.000	
21	Activo no corriente		120.000

Y por el efecto impositivo de la transferencia de la cobertura de flujos de efectivo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	36.000	
8301	Impuesto diferido		36.000

Adquisición del activo no corriente por un importe de 1.270.000 euros:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21	Activo no corriente	1.270.000	
573	Depósito en USD a corto plazo		1.270.000

Por último, por la regulación de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo	50.000	
8301	Impuesto diferido	21.000	
1340	Cobertura de flujos de efectivo	49.000	
812	Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo ...		120.000

Después de las operaciones anteriores, el activo no corriente tiene un valor contable de 1.150.000 euros.

APARTADO B)

Estado de gastos e ingresos reconocidos

Conceptos	Año 1	Año 2
Resultado del ejercicio	0	0
Ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto	49.000	35.000
Beneficio cobertura de flujos de efectivo	70.000	50.000
Impuesto diferido	(21.000)	(15.000)
Transferencias de beneficios previos imputados directamente contra patrimonio neto		(84.000)
Transferencia de ajustes previos de coberturas de flujos de efectivo positivas		(120.000)
Impuesto diferido		36.000
Total de gastos e ingresos reconocidos	49.000	49.000

APARTADO C)

Por la venta del depósito al inicio del año 2, cambiándolo a euros:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.220.000	
577	Depósito en USD a corto plazo (1.000.000 USD × 1,22 €/USD)		1.220.000

Por la transferencia a pérdidas y ganancias de las coberturas de flujos de efectivo cuando deja de ser eficaz, ya que se produce una interrupción de la cobertura:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
812	Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo ...	70.000	
7633	Beneficios de instrumentos de cobertura		70.000

Y por el efecto impositivo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	21.000	
8301	Impuesto diferido (70.000 × 30 %)		21.000

Por el efecto impositivo contribuyendo a incrementar la deuda por el impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	21.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (70.000 × 30 %)		21.000

Por la compra del inmovilizado al tipo de cambio de contado: 1.270.000, a diferencia del precio contabilizado en el caso de la cobertura de flujos de efectivo efectiva por 1.150.000.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21	Activo no corriente	1.270.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.270.000
	(1.000.000 USD × 1,27 €/USD)		

2. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR EL MÉTODO DEL PORCENTAJE DE REALIZACIÓN

En enero del año 1 una empresa obtiene un contrato de prestación de un servicio durante 3 años, que contabiliza aplicando el método del porcentaje de realización. Por la prestación del servicio la empresa cobrará un total de 6.000 um, en las siguientes fechas:

- Enero del año 1 1.000 um
- Enero del año 2 4.000 um
- En la fecha de finalización del contrato 1.000 um

La empresa cumple las condiciones para reconocer ingresos según el método del porcentaje de realización y estima el porcentaje de realización en función de los gastos incurridos.

En el año 1 la empresa ha incurrido en gastos por un importe de 600 um y estima, al formular las cuentas anuales del año 1, que incurrirá en gastos adicionales de 2.400 um para completar el contrato.

En el año 2 la empresa ha incurrido en gastos por importe de 1.850 um (adicionales a los del ejercicio 1) y estima que le restan 1.050 um para completar el contrato.

Trabajo a realizar:

- a) Calcular el ingreso contable del año 1 y del año 2 derivado de la prestación del servicio.
- b) Indicar el saldo que genera la operación en las siguientes partidas del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del año 2 (si no genera saldo, consignar 0):

Cientes	
Anticipo de clientes	

Ingresos por prestación de servicios	
Gastos	
Resultado de explotación	

- c) Explicar cómo hubiera sido la anotación contable del año 1 si la empresa no pudiese estimar de forma fiable el resultado que se deriva del contrato, pero considerase recuperables los gastos reconocidos.

SOLUCIÓN

APARTADO A)

Suponiendo que se cumplen las condiciones establecidas en la norma de registro y valoración (NRV) 14.^a, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios», del PGC 2007:

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad.
- d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La imputación de los ingresos en función del porcentaje de realización es la siguiente:

	Año 1	%	Año 2	%
Costes incurridos	600	20 %	600 + 1.850 = 2.450	70 %
Costes estimados a incurrir pendientes hasta alcanzar 100 %	2.400	80 %	1.050	30 %
Total	3.000	100 %	3.500	100 %

Por el cobro en enero del año 1:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
438	Anticipos de clientes		1.000

Por los costes incurridos en el año 1:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos por naturaleza	600	
-	Contrapartidas		600

Al 31 de diciembre por los ingresos devengados en función del grado de avance:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	1.000	
430	Clientes	200	
705	Prestaciones de servicios [(600/3.000) × 6.000]		1.200

Al inicio de enero del año 2 por el cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.000	
430	Clientes		200
438	Anticipos de clientes		3.800

Por los costes incurridos en el año 2:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos por naturaleza	1.850	
-	Contrapartidas		1.850

Al 31 de diciembre por el año 2, por la imputación de los ingresos en función del grado de avance:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	3.000	
705	Prestaciones de servicios [6.000 × (70 % - 20 %)]		3.000

APARTADO B)

Clientes (saldo deudor)	0
Anticipo de clientes (saldo acreedor)	800

Ingresos por prestación de servicios (Haber)	3.000
Gastos (Debe)	-1.850
Resultado de explotación	1.150

APARTADO C)

Cuando no se puedan cumplir las condiciones que establece la NRV 14.^a para establecer la valoración del grado de avance, el coste del servicio figurará en el activo del balance bajo la denominación de existencias en curso (NRV 10.^a, «Existencias»).

Por el anticipo de los clientes:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
438	Anticipos de clientes		1.000

Por los gastos incurridos en el año 1:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos por naturaleza	600	
-	Contrapartidas		600

Y al cierre del ejercicio por el reflejo de los costes incurridos como existencias en curso:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
33-	Existencias en curso	600	
710	Variación de existencias de productos en curso		600

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad de sociedades

A principios de enero del año 1 las sociedades A y B acuerdan su fusión mediante la absorción de la sociedad B (sociedad absorbida) por la sociedad A (sociedad absorbente). A continuación, se detalla información sobre las sociedades y la operación.

Información sobre el capital y acciones propias

- El capital social de A está formado por 1.000 acciones de 10 um de valor nominal.
- El capital social de B está formado por 600 acciones de 5 um de valor nominal.
- La sociedad B tiene 40 acciones propias adquiridas a un precio medio de 8 um.

A efectos de determinar el intercambio de acciones de la fusión, la sociedad A se valora en 30.000 um y la sociedad B en 12.000 um.

Información relativa al impuesto sobre sociedades. Las dos sociedades tienen un tipo impositivo del 30% y la operación de fusión no tiene efectos fiscales, manteniéndose el valor fiscal de los activos identificables y pasivos asumidos antes de la operación. El fondo de comercio que tiene B contabilizado surgió de una fusión previa y no es deducible.

Contabilización de la fusión. La fecha de adquisición es enero del año 1 y A es la sociedad adquirente.

Gastos de la transacción. Los gastos de la fusión, pagados al contado, son: de asesores legales de la transacción: 220 um, de emisión de las acciones: 100 um.

Balance de la sociedad adquirida. El balance de B en la fecha de la adquisición es el siguiente:

	B
Inmovilizado intangible	1.600
Fondo de comercio	2.800
Inmovilizado material	3.600
Existencias	880
Clientes	7.000
Tesorería	1.120
Total activos	17.000
Capital	3.000
Reservas	5.770
Acciones propias	-320
Deuda entidades de crédito	5.000
Acreedores	3.550
Total pasivo y patrimonio neto	17.000

Valoración de los activos identificables y pasivos asumidos de B. El valor de los activos y pasivos identificables de la sociedad B se corresponde con el que figura en balance más el ajuste que se pueda derivar de la siguiente información:

- La sociedad B está realizando una investigación que no figura en balance. Se estima que su valor razonable es de 6.000 um.
- Se estiman insolvencias del saldo de clientes de B por importe de 1.500 um, por lo que se considera que su valor razonable en la fecha de la fusión es de 5.500 um.
- La sociedad B tiene unas bases imponibles negativas de 5.000, que no están reconocidas en su balance. Con el plan de negocio de la fusión, se considera altamente probable que el valor de estas bases negativas pueda ser compensado.

Trabajo a realizar:

- A) Calcular el número de acciones de nominal 10 um a emitir por A para realizar la absorción.
- B) Indicar la relación de cambio de las acciones (número de acciones de A que se entregan por las acciones de B).
- C) Indicar la valoración de los activos identificables y pasivos asumidos de B según el método de adquisición, incluyendo los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- D) Determinar el importe del fondo de comercio o diferencia negativa.
- E) Anotación contable para el registro de la fusión por parte de A, sin considerar los gastos de la transacción.
- F) Anotación contable para registrar los gastos derivados de la fusión.
- G) Explicar qué anotación contable habría que realizar para completar el registro de la fusión si se hubieran dado las siguientes circunstancias:
 - G.1) En el acuerdo de fusión, los accionistas de la sociedad B se comprometen a compensar a la sociedad A el importe del saldo de clientes que sea incobrables (es decir, garantiza que se van a hacer efectivos a su valor nominal de 7.000 um).
 - G.2) Antes de la fusión, la sociedad B había denunciado a la sociedad A, la cual había dotado una provisión de 150 um. En la fecha de la fusión el valor razonable de esta obligación es de 100 um. La sociedad B no tiene saldos reconocidos por este litigio.
 - G.3) La sociedad A ha ofrecido a uno de los accionistas de la sociedad B que se integra en la sociedad A como administrador un pago adicional de 10 acciones si en 3 años se alcanzan unos determinados hitos. En la fecha de la fusión, el valor razonable de este compromiso es de 180 um.

SOLUCIÓN

APARTADO A)

Sociedad absorbente	A
Sociedad absorbida	B
Valor razonable sociedad absorbente A	30.000
Valor razonable acciones sociedad absorbente A (30.000/1.000)	30
Valor razonable sociedad absorbida B	12.000
Valor razonable acciones sociedad absorbida B [12.000/(600 - 40)]	21,43

A partir de los datos anteriores, el número de acciones a emitir por la sociedad absorbente será:

$$\frac{\text{Valor razonable absorbida}}{\text{Valor razonable acciones absorbente}} = \frac{12.000}{30} = 400 \text{ acciones}$$

APARTADO B)

Se puede obtener a través de la siguiente relación:

$$\frac{\text{Número de acciones a entregar}}{\text{Número de acciones en circulación de la absorbida}} = \frac{400}{600 - 40} = \frac{5}{7}$$

$$5 \text{ acciones de A} \times 30 = 7 \text{ acciones de B} \times 21,43$$

APARTADO C)

Activo identificable	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Inmovilizado intangible	1.600	Pasivos por diferencias temporarias imponibles investigación (6.000 × 30%)	1.800
			.../...

Activo identificable	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...			
Investigación	6.000	Deudas con entidades de crédito	5.000
Inmovilizado material	3.600	Acreeedores	3.550
Existencias	880	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	1.500
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	5.000		
Clientes	7.000		
Tesorería	1.120		
Activos por diferencias temporarias deducibles deterioro	450		
	25.650		11.850

El valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos será:

$$25.650 - 11.850 = 13.800$$

APARTADO D)

Coste de la combinación de negocios	12.000
Menos valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	13.800
Diferencia negativa	1.800

El coste de la combinación de negocios está formado por el importe de la contraprestación entregada, es decir, por el valor de emisión de las acciones entregadas: 400 acciones de A \times 30 = 12.000 euros.

Tras volver a valorar activos identificables y pasivos asumidos, se llega a la conclusión de que hay efecto abatimiento de unos gastos de I+D que no están calculados por referencia a un valor de mercado activo. Es por ello que tanto la diferencia negativa como los gastos de I+D (intangible sin referencia a un valor de mercado activo) se han de reducir por el menor importe entre:

- 4.200 [6.000 (importe correspondiente a la investigación) – 1.800 (pasivo por diferencia temporaria imponible)], y
- 1.800.

La diferencia negativa de combinación de negocios quedará así anulada y el I+D solo se reconocerá por $3.428,57 = 6.000 - (1.800/0,7) = (6.000 - 2.571,428571)$ junto a un pasivo por diferencias temporarias de 1.028,571 ($3.428,57 \times 0,3$). En términos netos, hemos reducido en 1.800 el activo intangible neto de pasivos por diferencias temporarias imposables.

Tras este ajuste, no hay fondo de comercio ni diferencia negativa de primera consolidación, quedando la investigación reconocida por:

Coste de la combinación de negocios	12.000
Menos valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	12.000
Diferencia negativa	0

APARTADO E)

Por la recepción del negocio junto al reconocimiento de la deuda con los antiguos accionistas de B:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
20	Inmovilizado intangible (incluye investigación) (1.600 + 3.428,57) .	5.028,57	
21	Inmovilizado material	3.600	
3	Existencias	880	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	5.000	
430	Clientes	7.000	
57	Tesorería	1.120	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	450	
17, 52	Deudas con entidades de crédito		5.000
419	Acreedores		3.550
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		1.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imposables		1.028,57
5530	Socios de sociedad disuelta		12.000

Las acciones que se han emitido son 400 con un valor de emisión de 30 y nominal 10. Por la entrega de las mismas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	12.000	
100	Capital social (400 × 10)		4.000
110	Prima de emisión o asunción (400 × 20)		8.000

APARTADO F)

En ningún caso formarán parte del coste de la combinación los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos, los cuales se contabilizarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	100	
57	Tesorería		100

Los restantes honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En ningún caso se incluirán en el coste de la combinación los gastos generados internamente por estos conceptos, ni tampoco los incurridos por la entidad adquirida relacionados con la combinación.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	220	
57	Tesorería		220

APARTADO G)

APARTADO G.1)

Se trata de un activo indemnizatorio que ha de ser registrado (cuando cumplan las condiciones de reconocimiento para ello) y valorado conforme al activo que indemniza. En este caso, se trata de garantizar el valor mínimo del activo. Si es probable la percepción de beneficios eco-

nómicos (es altamente probable su recepción) y se puede valorar con fiabilidad, cumple los criterios de reconocimiento y se consideraría un derecho sobre los antiguos socios de la sociedad B, aplicándole, tras reconocimiento inicial en la fecha de adquisición, el mismo criterio de valoración que los activos de los que proviene. En este caso, les sería aplicable aparte de la NRV 19.^a 2.4.c.5, la NRV 9.^a 2.1 por la que se trata la valoración *a posteriori* del activo financiero. Ese activo indemnizatorio se entiende que también tendría su correspondiente efecto impositivo. Se reconoce en el mismo momento y se valora de forma consistente con el elemento que genera la citada contingencia o incertidumbre.

Por la recepción del negocio junto al reconocimiento de la deuda con los antiguos accionistas del B:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo indemnización sobre créditos de clientes	1.500	
20	Inmovilizado intangible (incluye investigación) (1.600 + 3.428,57)	5.028,57	
21	Inmovilizado material	3.600	
3	Existencias	880	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	5.000	
430	Clientes	7.000	
57	Tesorería	1.120	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	450	
17, 52	Deudas con entidades de crédito		5.000
419	Acreedores		3.550
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		1.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.478,57
5530	Socios de sociedad disuelta		13.050

APARTADO G.2)

Se trata de una transacción separada de naturaleza no contractual (litigio pendiente), regulado en la NRV 19.^a 2.7 a) en la que la sociedad A tenía reconocida la provisión, mientras que la sociedad B no. A esa fecha, la sociedad A da de baja la provisión, en parte como beneficio de una transacción separada no contractual, en parte afectando al fondo de comercio reconocido previamente por el valor razonable (ha encarecido el precio de adquisición, por lo que, si este estaba ya predefinido en 12.000, implica que hay 100 destinadas a compensar a los antiguos accionistas de la adquirida, por lo que la contraprestación transferida relacionada con la combinación de negocios ascenderá a 11.900, reduciendo el fondo de comercio o incrementando la diferencia negativa de combinación de negocios (que es justo lo que ocurre).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
142	Provisión para otras responsabilidades	150	
774	Diferencia negativa en combinaciones de negocios (1)		100
7952	Exceso de provisión para otras responsabilidades (2)		50

(1) Si fuera fondo de comercio inicialmente, tendríamos que abonar dicha cuenta hasta poder llegar a un punto en el que reconociéramos el beneficio por la diferencia negativa de combinación de negocios.

(2) Exceso de provisión para otras responsabilidades/Beneficio por cancelación de relaciones preexistentes (provisión transacción).

APARTADO G.3)

Hay que diferenciar entre los pagos por su condición de accionista y de adquirir el control sobre la sociedad y las remuneraciones *a posteriori* por los servicios prestados basados en sus conocimientos de gestión. Podríamos pensar que se trata de otro tipo de transacción separada, como un acuerdo de sustitución de retribución a los trabajadores con la antigua sociedad adquirida, pero, en este caso, los servicios se devengan con posterioridad a la fecha de adquisición (no es un acuerdo preexistente entre los administradores y los trabajadores) hasta que se encuentran consolidados, por lo que serán considerados gastos de retribuciones a largo plazo al personal y transacciones con pagos basados en acciones. Se tendría que reconocer el acuerdo con los «trabajadores/administradores» en la fecha del acuerdo conforme a NRV 19.^a 2.7 b) y NRV 17.^a (al que remite el anterior) conforme al valor razonable en esa fecha de los instrumentos de patrimonio que se cederán. En la medida en la que sea probable el cumplimiento de dichos eventos hoy por hoy, como se ha acordado en la fecha de la combinación de negocios, a dicha fecha el asiento será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6450	Retribuciones al personal liquidados con instrumentos de patrimonio	180	
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto		180

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Consolidación de estados financieros

La sociedad M es la sociedad dominante de la sociedad F. A continuación se detalla información para realizar la consolidación en el año 5 de las sociedades M y F.

M adquirió un 60% del capital de F en enero del año 1 por importe de 22.000 um.

En enero del año 1 el balance de situación de F era el siguiente:

Activo no corriente	8.000
Activo corriente	11.000
Total activo	19.000
Capital	10.000
Reservas	4.000
Deudas	5.000
Total patrimonio neto y pasivo	19.000

En la fecha de adquisición, el valor contable de los activos identificables y pasivos asumidos de F coincide con su valor razonable, excepto por un activo no corriente cuyo valor razonable es superior a su valor contable en 6.000 um.

A efectos de consolidación, la plusvalía asociada a este activo no se amortiza, y se ha reconocido un deterioro de la misma en el año 3 por importe de 2.000 um.

Si surgiera fondo de comercio, se considera que se deteriora un 10% anual, reconociéndose el gasto en la partida de amortizaciones y deterioros.

En la consolidación se prescinde del efecto impositivo.

En el año 5, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades son los siguientes:

Balance a 31 de diciembre del año 5	M	F	Agregado
Activo no corriente	9.000	16.000	25.000
Inversión en filial F	22.000		22.000
Activo corriente	5.000	21.000	26.000
Total activo	36.000	37.000	73.000
Capital	15.000	10.000	25.000
Reservas	4.000	19.000	23.000
			.../...

Balance a 31 de diciembre del año 5	M	F	Agregado
.../...			
Resultado del ejercicio	9.000	5.000	14.000
Ajustes por cambios de valor		500	500
Deudas	8.000	2.500	10.500
Total patrimonio neto y pasivo	36.000	37.000	73.000

Cuenta de pérdidas y ganancias año 5	M	F	Agregado
Ventas y prestaciones de servicios	22.000	17.500	39.500
Consumo de existencias	-10.000	-9.300	-19.300
Amortizaciones y deterioros	-1.800	-1.500	-3.300
Otros gastos e ingresos	100	500	600
Gastos financieros	-200	-1.200	-1.400
Impuesto sobre beneficios	-1.100	-1.000	-2.100
Beneficio ejercicio	9.000	5.000	14.000

Trabajo a realizar:

- A) Calcular el importe del fondo de comercio o diferencia negativa y el importe de la partida de socios externos en enero del año 1.
- B) Ajustes, en forma de asiento de libro diario, para preparar el balance consolidado y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del año 5, asumiendo que no hay operaciones internas entre las sociedades. En la preparación de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, incluir ajustes para identificar el «resultado atribuido a la sociedad dominante» y el «resultado atribuido a socios externos».
- C) Asumiendo que no hay operaciones internas entre las sociedades del grupo, ¿qué resultado se reconocería como «Resultado por la pérdida de control de una dependiente» en las cuentas consolidadas si M vendiera a principios de enero del año 6 toda su participación en F por importe de 35.100 um?

- D) La sociedad M quiere evaluar el impacto que tendría en el balance consolidado adquirir a los accionistas minoritarios un paquete adicional de acciones de F representativo del 20% del capital de F por importe de 5.500 um. Indicar las partidas afectadas y su importe.
- E) Indicar qué ajustes, en forma de asiento de libro diario, habría que añadir, a los realizados en el punto B, para preparar el balance consolidado y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del año 5, si se tuviese información de que han tenido lugar las dos operaciones internas siguientes entre las sociedades del grupo, asumiendo que estas operaciones están registradas en la contabilidad individual de las sociedades:
- En el año 5 la sociedad F ha vendido existencias a M por importe de 5.000 um. El coste de las existencias para F había sido 3.000 um. Al final del ejercicio M mantiene las existencias. La operación fue al contado.
 - En el año 5 la sociedad M ha prestado un servicio a F por importe de 300 um, contabilizando el ingreso en la partida de «ventas y prestaciones de servicio» y F lo había contabilizado como gasto en la partida de «otros gastos e ingresos». El coste del servicio para M había sido de 280 um. La operación fue al contado.

SOLUCIÓN

APARTADO A)

Contraprestación transferida	22.000
Menos 60 % valor razonable de los activos identificables netos de pasivos asumidos a enero del año 1	-12.000
<ul style="list-style-type: none"> • 60 % patrimonio contable a enero año 1 ($60\% \times 14.000 = 8.400$) • 60 % Ajuste a valor razonable del activo no corriente amortizable a 1 de enero del año 1 ($60\% \times 6.000 = 3.600$) 	
Fondo de comercio de consolidación a enero del año 1	10.000
Importe atribuible a los socios externos en la fecha de adquisición a enero del año 1 [$40\% \times (14.000 + 6.000)$]	8.000

APARTADO B)**AJUSTE DE CARA A LA ELABORACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS DEL AÑO 5**

En el año 3, por el deterioro de la plusvalía del activo no corriente no amortizable en 2.000 um:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
11	Reservas F	2.000	
29	Deterioro de valor del activo no corriente no amortizable		2.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

No procede asiento contable			
-----------------------------	--	--	--

Por la amortización del fondo de comercio durante 5 años (4 con efecto en reservas y 1 con efecto de pérdidas y ganancias)

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio M (10.000/10) Año 5	1.000	
11	Reservas M [(10.000/10) × 4]	4.000	
-	Años 1, 2, 3 y 4		5.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (fondo de comercio de consolidación en F)	1.000	
-	Saldo de pérdidas y ganancias M		1.000

Saldo agregado ajustado a eliminar y a distribuir (el generado):

Balance a 31 de diciembre del año 5	M	F	Agregado
Activo no corriente	9.000	16.000	25.000
Inversión en filial F	22.000		22.000
Activo corriente	5.000	21.000	26.000
Total activo	36.000	37.000	73.000
Capital	15.000	10.000	25.000
Reservas	4.000	19.000	23.000
Resultado del ejercicio	9.000	5.000	14.000
Ajustes por cambios de valor		500	500
Deudas	8.000	2.500	10.500
Total patrimonio neto y pasivo	36.000	37.000	73.000

Cuenta de pérdidas y ganancias año 5	M	F	Agregado
Ventas y prestaciones de servicios	22.000	17.500	39.500
Consumo de existencias	-10.000	-9.300	-19.300
Amortizaciones y deterioros	-1.800	-1.500	-3.300
Otros gastos e ingresos	100	500	600
Gastos financieros	-200	-1.200	-1.400
Impuesto sobre beneficios	-1.100	-1.000	-2.100
Beneficio ejercicio	9.000	5.000	14.000

Patrimonio neto F 31 de diciembre del año 5	Agregado individual	Ajustes	Agregado ajustado
Capital	10.000		10.000
Reservas	19.000	-2.000	17.000
			.../...

Patrimonio neto F 31 de diciembre del año 5	Agregado individual	Ajustes	Agregado ajustado
.../...			
Resultado del ejercicio	5.000		5.000
Ajustes por cambios de valor	500		500
Total	34.500	-2.000	32.500

Asiento de eliminación inversión en F (M)-Patrimonio neto agregado ajustado F

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social F	10.000	
11	Reservas F	17.000	
12	Ajustes por cambios de valor F	500	
2	Activo no corriente no amortizable (plusvalía)	6.000	
204	Fondo de comercio de consolidación F	10.000	
24	Participación en F (M)		22.000
11	Reservas en sociedades consolidadas en F [60 % × (17.000 – 4.000)]		7.800
13	Ajustes por cambio de valor en sociedades consolidadas en F [60 % × (500 – 0)]		300
-	Intereses de socios externos en F [40 % × (27.500 + 6.000)]		13.400

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

No procede asiento contable

Por la atribución de resultado del ejercicio del año 5.

De la dependiente.

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio F	5.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
129	Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante (60 % × 5.000)		3.000
129	Resultado del ejercicio atribuido a intereses de socios externos en F (40 % × 5.000)		2.000

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a la sociedad dominante	3.000	
-	Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a intereses de socios externos en F	2.000	
-	Saldos de pérdidas y ganancias F		5.000

Redenominación del resultado agregado ajustado de la sociedad dominante

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio M (9.000 - 1.000)	8.000	
129	Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante		8.000

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a la sociedad dominante	8.000	
-	Saldos de pérdidas y ganancias M		8.000

Balance a 31 de diciembre del año 5	M	F	Agregado	Ajustes		
				Debe	Haber	Consolidado
Activo no corriente	9.000	16.000	25.000			25.000
						.../...

Balance a 31 de diciembre del año 5	M	F	Agregado	Ajustes		
				Debe	Haber	Consolidado
.../...						
Fondo de comercio consolidación				10.000	5.000	5.000
Plusvalía en activo no corriente amortizable				6.000	2.000	4.000
Inversión en filial F	22.000		22.000		22.000	
Activo corriente	5.000	21.000	26.000			26.000
Total activo	36.000	37.000	73.000	16.000	29.000	60.000
Capital social	15.000	10.000	25.000	10.000		15.000
Reservas	4.000	19.000	23.000	23.000		
Reservas en sociedades consolidadas F					7.800	7.800
Resultado del ejercicio	9.000	5.000	14.000	14.000		
Resultado atribuido a la dominante					11.000	11.000
Ajustes por cambio de valor		500	500	500		
Ajustes por cambio de valor sociedades consolidadas					300	300
Intereses de socios externos					13.400	13.400
Resultado atribuido a socios externos					2.000	2.000
Deudas	8.000	2.500	10.500			10.500
Total patrimonio neto y pasivo	36.000	37.000	73.000	47.500	34.500	60.000

Cuenta de pérdidas y ganancias	M	F	Agregado	Ajustes		
				Debe	Haber	Consolidado
Ventas y prestaciones de servicios ...	22.000	17.500	39.500			39.500
Consumo de existencias	-10.000	-9.300	-19.300			-19.300
.../...						

Cuenta de pérdidas y ganancias	M	F	Agregado	Ajustes		
				Debe	Haber	Consolidado
.../...						
Amortizaciones y deterioros	-1.800	-1.500	-3.300	-1.000		-4.300
Otros gastos e ingresos	100	500	600			600
Gastos financieros	-200	-1.200	-1.400			-1.400
Impuesto sobre beneficios	-1.100	-1.000	-2.100			-2.100
Beneficio del ejercicio	9.000	5.000	14.000	-1.000		13.000
Beneficio ejercicio atribuido a la sociedad dominante						11.000
Beneficio ejercicio atribuido a socios externos						2.000

APARTADO C)

Inversión	22.000
Menos amortización acumulada fondo de comercio que solo afecta al grupo	-5.000
Reservas en sociedades consolidadas en F	7.800
Ajustes por cambio en valor en sociedades consolidadas en F	300
Resultado atribuido total	3.000
Total valor contable consolidado	28.100

Sin realizar ajustes, y en aplicación del artículo 31 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, que regula la pérdida de control sobre la dependiente, el resultado atribuido por la pérdida de control ascendería a:

- Precio de venta – Valor contable consolidado a final del año = 35.100 – 28.100 = 7.000 um, siendo necesarios ajustes relacionados con el resultado agregado de cuentas individuales reconocido por la sociedad dominante en sus estados financieros individuales por 13.100 (35.100 – 22.000)

Las 6.100 um de diferencia entre el resultado en cuentas individuales (13.100) y el resultado en cuentas consolidadas por pérdida de control (7.000), quedan explicados por:

(+) Las reservas generadas y atribuidas a ese porcentaje de participación desde la fecha de adquisición (7.800).

(+) El resultado del ejercicio generado en el año 5 atribuido a la dominante que asciende (3.000).

(+) Los ajustes por cambios de valor generados con posterioridad a la fecha de adquisición por la dependiente atribuibles a la dominante (300).

Todo ello hace un total de 11.100 um pero debemos restar la amortización del fondo de comercio (5.000):

$$11.100 - 5.000 = 6.100$$

Si quisiéramos realizar el asiento partiendo de la base, realizándose a principios del año 6, si siguiera existiendo obligación de consolidar (en el año 6, ya no hay que agregar los estados financieros de F y tampoco realizar el asiento de eliminación inversión en F (M)-Patrimonio neto (F).

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio M	13.100	
11	Reservas M (amortización fondo comercio consolidación)	5.000	
11	Reservas M (1)		10.800
129	Resultado del ejercicio M (2)		300
129	Resultado del ejercicio M (3)		7.000

(1) Reservas en sociedades consolidadas en F (incluye las del año 5 y el resultado del ejercicio 5): $[(5.000 + 17.000 - 4.000) \times 60\%] = 10.800$ (Reservas en sociedades consolidadas en F a 31-12-año 5) + 3.000 (Resultado del ejercicio atribuido al grupo en el años 5).

(2) Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas traspasados en la fecha de pérdida de control $[60\% \times (500 - 0)]$.

(3) Resultado consolidado por pérdida de control.

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
773	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas	13.100	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		300
77	Beneficio por pérdida de control		7.000
-	Saldo de pérdidas y ganancias M		5.800

Por la parte de los ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta que se transfieren a pérdidas y ganancias atribuibles a los socios externos, siguiendo lo establecido en el artículo 31 d) del Real Decreto 1159/2010:

«d) Por último, a los exclusivos efectos de la consolidación, se deberá reconocer un ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada para mostrar la participación de los socios externos en los ingresos y gastos generados por la dependiente en el ejercicio hasta la fecha de pérdida del control, y en la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias de los ingresos y gastos contabilizados directamente en el patrimonio neto. La contrapartida del citado ajuste se contabilizará de acuerdo con los criterios incluidos en las letras a.2) y a.3) del presente artículo.

[...]

a.2) El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos generados por la dependiente en el ejercicio hasta la fecha de pérdida de control deberán lucir según su naturaleza.

a.3) El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición, pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas, se reclasificarán a la partida que corresponda según su naturaleza. A tal efecto, las diferencias de conversión se mostrarán en la partida "Diferencias de cambio" de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada».

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Pérdidas y ganancias atribuidas a intereses de socios externos en F $[40\% \times (500 - 0)]$	200	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		200

Ajuste en el estado de gastos e ingresos reconocidos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	500	
129	Resultado del ejercicio atribuido a intereses de socios externos en M		200
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
129	Resultado del ejercicio atribuido a M		300

APARTADO D)

Ajustes de cara a un hipotético consolidado a 1 de enero del año 6, en el momento previo a aumentar la inversión:

En el año 6, por referencia al deterioro acaecido en el año 3, por el deterioro de la plusvalía del activo no corriente no amortizable en 2.000 um:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Código	Concepto	Debe	Haber
11	Reservas (F)	2.000	
29	Deterioro de valor del activo no corriente no amortizable		2.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

No procede ajuste de consolidación			
------------------------------------	--	--	--

Por la amortización del fondo de comercio durante 5 años (4 con efecto en reservas y 1 con efecto en pérdidas y ganancias).

Ajuste en balance de situación agregado:

Código	Concepto	Debe	Haber
11	Reservas (M) (10.000 - 0/10) (todo X1, X2, X3 y X4)	5.000	
280	Amortización acumulada inmovilizado intangible (fondo de comercio de consolidación en F)		5.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias agregada:

No procede ajuste de consolidación			
------------------------------------	--	--	--

Patrimonio neto F 31 de diciembre del año 5	Agregado individuales	Ajustes	Agregado ajustado
Capital	10.000		10.000
Reservas	24.000	-2.000	22.000
Ajustes por cambios de valor	500		500
Total	34.500	-2.000	32.500

A 1 de enero del año 6, los resultados los consideramos reservas.

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Código	Concepto	Debe	Haber
100	Capital social (F)	10.000	
11	Reservas (F) (17.000 + 5.000)	22.000	
12	Ajustes por cambios de valor (F)	500	
2	Activo no corriente no amortizable (plusvalía)	6.000	
204	Fondo de comercio de consolidación en F	10.000	
24	Participación en F (M)		22.000
11	Reservas en sociedades consolidadas en F [60% (17.000 + 5.000 - 4.000)]		10.800
13	Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas en F .. [60% × (500 - 0)]		300
-	Intereses de socios externos en F [40% × (32.500 + 6.000)]		15.400

A 1 de enero del año 6, fecha de aumento de la participación tras haber adquirido control, aplicamos el artículo 29 del Real Decreto 1159/2010:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Intereses de socios externos en F [(13.400 + 2.000) × (20%/40%)] ..	7.700	
11	Reservas M		2.200
24	Participación en F (M)		5.500

Para evitar saltos temporales en las atribuciones del grupo como consecuencia del incremento de la participación con posterioridad a haber adquirido control (art. 29 d) (siendo opcional para las reservas en sociedades consolidadas, pero sin impacto en el patrimonio neto consolidado):

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
11	Reservas M (3.600 + 100)	3.700	
11	Reservas en sociedades consolidadas en F [(17.000 + 5.000 - 4.000) × 20 %]		3.600
13	Ajustes por cambios de valor en sociedades consolidadas [(500 - 0) × 20 %]		100

A partir de entonces, el patrimonio neto que se genere se atribuirá el 80% al grupo y el 20% a socios externos. Para evitar que las evoluciones previas se atribuyan al 60%/40% será necesario realizar el asiento de ajuste previo.

Conclusión: Un aumento en el porcentaje de participación provoca una reducción en los intereses de socios externos, así como, por diferencia entre el importe pagado y la reducción de intereses de socios externos, un impacto en reservas de la matriz que termina afectando, en ambos casos, al patrimonio neto consolidado. En términos netos, se ha reducido el patrimonio neto en el importe pagado, esto es, en 5.500 um (7.700 de reducción de intereses de socios externos y 2.200 de aumento de reservas de M).

APARTADO E)

Operaciones internas y efecto en el resultado a atribuir:

Afecta al resultado de F y al importe a distribuir entre el grupo y los socios externos, pasando a ser de 3.000 um: $3.000 (5.000 \text{ agregados} - 2.000 \text{ del ajuste por esta operación}) \times 60\% = 1.800 \text{ um}$ a atribuir al grupo y $1.200 (40\% \times 3.000)$ a atribuir a los socios externos.

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio F (5.000 - 3.000)	2.000	
3	Existencias		2.000

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias	2.000	
-	Saldo de pérdidas y ganancias F		2.000

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
700	Ventas F	5.000	
600	Compras M		5.000

Respecto a la segunda de las operaciones, se entiende que el servicio prestado con margen interno se ha incorporado como coste de producción de las existencias que se han vendido a terceros ajenos al grupo, por lo que en relación con el margen interno de 20 um no habría que realizar ajuste alguno al encontrarse ya realizado dicho margen interno.

Por otro lado, por el incremento de los ingresos y gastos recíprocos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
700	Ventas e ingresos por prestaciones de servicios M	300	
6, 7	Otros gastos e ingresos F		300

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Matemáticas financieras

Considere un empréstito con las siguientes características:

- Duración del empréstito 5 años
- Número de títulos emitidos 20.000
- Nominal de cada título 1.000 euros
- Tipo de interés de valoración 3 %

Se pide:

Construir el cuadro de amortización del empréstito, bajo cada uno de los supuestos siguientes:

- Cada año se amortizan 1.000 títulos más que el año anterior, y cada título representa un préstamo de tipo americano.
- La amortización se realiza mediante anualidades constantes, y cada título representa un préstamo de tipo americano.
- Cada año se amortizan 1.000 títulos más que el año anterior, y cada título representa un préstamo simple.

SOLUCIÓN

APARTADO A)

En este caso el emisor pagará anualmente un cupón de 30 euros ($3\% \times 1.000$) a los títulos en circulación de cada año. Además, se amortizarán por el nominal los títulos que corresponda, que, de acuerdo con el enunciado se incrementarán cada año en 1.000 sobre el año anterior.

Para calcular los títulos a amortizar en cada año se deberá cumplir que los títulos emitidos (N_1) deben coincidir con la suma de los títulos a amortizar a lo largo de los cinco años (M_k), lo que dará lugar a la siguiente igualdad:

$$N_1 = M_1 + M_2 + M_3 + M_4 + M_5$$

$$20.000 = M_1 + (M_1 + 1.000) + (M_1 + 2.000) + (M_1 + 3.000) + (M_1 + 4.000)$$

$$\text{De donde: } M_1 = 2.000$$

$$\text{Y el resto de años: } M_2 = 3.000; M_3 = 4.000; M_4 = 5.000 \text{ y } M_5 = 6.000$$

La estructura de la anualidad es la de un empréstito de cupón periódico constante y anualidad variable en la que los títulos se amortizan por el nominal:

$$\text{Año } k \qquad a_k = c \times i \times N_k + c \times M_k$$

$$0 < k \leq 5$$

El cuadro de amortización para este apartado quedará así:

Años	Títulos vivos (1)	Títulos amortizados (2)	Total títulos amortizados (3)	Intereses (4) = 30 × (1)	Amortización (5) = 1.000 × (3)	Anualidad (6) = (4) + (5)
1	20.000	2.000	2.000	600.000	2.000.000	2.600.000
2	18.000	3.000	5.000	540.000	3.000.000	3.540.000
3	15.000	4.000	9.000	450.000	4.000.000	4.450.000
4	11.000	5.000	14.000	330.000	5.000.000	5.330.000
5	6.000	6.000	20.000	180.000	6.000.000	6.180.000

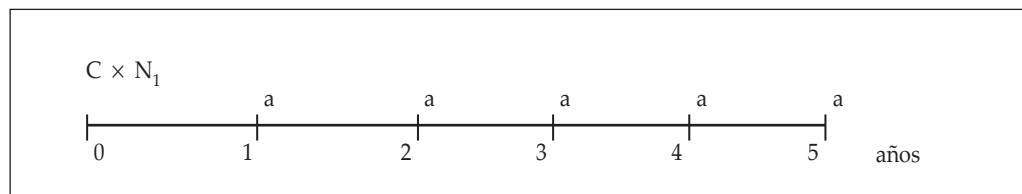
APARTADO B)

Se trata de un empréstito de cupón periódico constante y anualidad constante que se amortiza por el nominal. La estructura de la anualidad es:

$$\text{Año } k \qquad a = c \times i \times N_k + c \times M_k$$

$$0 < k \leq 5$$

Gráficamente la operación es:



En primer lugar (aunque no es necesario para el cálculo del cuadro), se plantea la equivalencia en el origen, y se despeja la anualidad (a):

$$c \times N_1 = a \times a_{5|0,03}$$

$$1.000 \times 20.000 = a \times \frac{1 - 1,03^{-5}}{0,03}$$

De donde: $a = 4.367.091,43$.

A continuación se calculan los títulos a amortizar cada año, de acuerdo con las expresiones propias de este tipo de empréstitos:

- $M_1 = \frac{20.000}{S_{5|0,03}} = 3.767,09 \cong 3.767$
- $M_2 = 3.767,09 \times 1,03 = 3.880,10 \cong 3.880$
- $M_3 = 3.880,10 \times 1,03 = 3.996,51 \text{ (R)} \cong 3.997$
- $M_4 = 3.996,51 \times 1,03 = 4.116,40 \cong 4.116$
- $M_5 = 4.116,40 \times 1,03 = \frac{4.239,89}{19.998} \text{ (R)} \cong \frac{4.240}{20.000}$

Finalmente, se obtiene el cuadro de amortización solicitado:

Años	Títulos vivos (1)	Títulos amortizados (2)	Total títulos amortizados (3)	Intereses (4) = 30 × (1)	Amortización (5) = 1.000 × (3)	Anualidad (6) = (4) + (5)
1	20.000	3.767	3.767	600.000	3.767.000	4.367.000
2	16.233	3.880	7.647	486.990	3.880.000	4.366.990
3	12.353	3.997	11.644	370.590	3.997.000	4.367.590
4	8.356	4.116	15.760	250.680	4.116.000	4.366.680
5	4.240	4.240	20.000	127.200	4.240.000	4.367.200

APARTADO C)

La anualidad constante pagada por el emisor se destina a pagar el nominal junto con el cupón acumulado (en régimen de compuesta) a los títulos que resulten amortizados cada año. La estructura de la anualidad es:

$$\text{Año } k \quad a_k = c \times (1 + i)^k \times M_k$$

$$0 < k \leq 5$$

Los títulos a amortizar cada año serán los mismos que se calcularon en el apartado a), quedando el cuadro de amortización como sigue:

Años k	Títulos vivos (1)	Títulos amortizados (2)	Total títulos amortizados (3)	Intereses (6) = (4) - (5)	Amortización (5) = 1.000 × (2)	Anualidad (4) = 1.000 × × 1,03 ^k × (2)
1	20.000	2.000	2.000	60.000	2.000.000	2.060.000
2	18.000	3.000	5.000	182.700	3.000.000	3.182.700
3	15.000	4.000	9.000	370.908	4.000.000	4.370.908
4	11.000	5.000	14.000	627.544	5.000.000	5.627.544
5	6.000	6.000	20.000	955.644	6.000.000	6.955.644