Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 410 Mayo 2017

- **Naturaleza jurídica de las actas con acuerdo.** ***Luis María Romero Flor***
- **Vinculación a la declaración de hechos probados en las regularizaciones tributarias.** ***Claudio García Díez***
- **Reembolso de garantías presentadas para suspensión de ejecución.** ***Juan Calvo Vérgez***
- **Comprobación del valor de los títulos no cotizados.** ***Jesús Félix García de Pablos***
- **Productos en régimen aduanero suspensivo.** ***Alejandro García Heredia***
- **Exigencia del NIF IVA en *transfer*.** ***Javier Bas Soria***
- **Ganancias patrimoniales en el IRPF: ¿Es posible considerar un valor de adquisición 0?** ***Alfonso Sanz Clavijo***
- **Caso práctico IS (2016).** ***Antonio Cancha Huerta***
- **Aspectos contables e implicaciones fiscales de las aportaciones no dinerarias de negocios.** ***Jacinto Ruiz Quintanilla***
- **Caso práctico de Inspectores de Hacienda del Estado.** ***Anna Ayats Vilanova***

www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Mayo 2017 – Número 410

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

Alejandro Blázquez Lidoy *(Catedrático Acreditado de Derecho Financiero y Tributario. Profesor Titular URJC. Abogado y Auditor de Cuentas)*

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)*
Álvaro Antón Basanta *(Socio de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira)*
Inocencio Carazo González *(Socio Director de Insesa Concursal Abogados)*
Eric Damotte *(Socio de Auditoría. KPMG España)*
Juergen B. Donges *(Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia)*
Germán de la Fuente Escamilla *(Socio Director de Auditoría de Riesgos y Transacciones de Deloitte)*
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)*
Luis Alberto Malvárez Pascual *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva)*
Diego Marín Barnuevo *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid)*
Diego Martín-Abril Calvo *(Director General de Tributos)*
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)*
Ana María Martínez Pina *(Presidenta del ICAC)*
Alberto Monreal Lasheras *(Inspector de Hacienda excedente y Socio de PwC Tax & Legal Services)*
Francesco Moschetti *(Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario)*
Clara I. Muñoz Colomina *(Profesora Titular. Universidad Complutense de Madrid)*
Alfonso Osorio Iturmendi *(Presidente de BDO España)*
Carlos Palao Taboada *(Abogado Montero-Aramburu)*
Alberto Placencia Porrero *(Socio Director de Servicios Financieros Ernst & Young)*
José Andrés Sánchez Pedroche *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)*
Javier Seijo Pérez *(Inspector de Hacienda excedente y Socio de Ernst & Young)*
Fernando Serrano Antón *(Catedrático Jean Monnet. Universidad Complutense de Madrid)*
Fernando de Vicente Benito *(Inspector de Hacienda excedente y Socio de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira)*

CEF.–

P.º Gral. Martínez Campos, 5	28010 MADRID	Tel. 914 444 920
Gran de Gràcia, 171	08012 BARCELONA	Tel. 934 150 988
Alboraya, 23	46010 VALENCIA	Tel. 963 614 199
Ponzano, 15	28010 MADRID	Tel. 914 444 920

www.cef.es **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

SUSCRIPCIÓN ANUAL (2017)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
152,50 €	• 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. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

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

42/2017 En busca de la naturaleza olvidada de las actas con acuerdo
In search of the nature forgotten of the proceedings with agreement 5
(Luis María Romero Flor)

43/2017 Vinculación a la declaración de hechos probados en las regularizaciones tributarias
Link to the statement of factors proven in tax regularizations 23
(Claudio García Díez)

44/2017 El reembolso de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución del acto administrativo: principales cuestiones conflictivas
Reimbursement of warranties provided to suspension of the implementation of administrative act: main issues 65
(Juan Calvo Vérgez)

45/2017 El procedimiento de comprobación limitada: la comprobación del valor de enajenación de títulos no cotizados
The procedure of limited checking: the checking of the value of not quoted titles 87
(Jesús Félix García de Pablos)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

46/2017 Productos en régimen aduanero suspensivo: consecuencias de una incorrecta clasificación arancelaria (Análisis de la STJUE de 8 de septiembre de 2016, asunto C-409/14) 107
(Alejandro García Heredia)

47/2017 Exigencia de la comunicación del NIF IVA atribuido por otra Administración tributaria para aplicar la exención prevista para las operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes (Análisis de la STJUE de 20 de octubre de 2016, asunto C-24/15) 119

(Javier Bas Soria)

48/2017 ¿Puede la Administración tributaria tomar un valor de adquisición cero para determinar una ganancia patrimonial? Una aproximación desde el principio de facilidad probatoria (Análisis de la RTEAC de 2 de febrero de 2017 [R. G. 3961/2016]) 126

(Alfonso Sanz Clavijo)

CASO PRÁCTICO

49/2017 Impuesto sobre sociedades. Ejercicio 2016 (caso práctico) 135

(Antonio Cancha Huerta)

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

50/2017 Aspectos contables e implicaciones fiscales (según Ley 27/2014 del impuesto sobre sociedades) de las aportaciones no dinerarias de negocios

Accounting and tax aspects (according to income tax Law 27/2014) of the non-monetary contributions of business to companies 137

(Jacinto Ruiz Quintanilla)

51/2017 Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado 175

(Anna Ayats Vilanova)

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.

TRIBUTACIÓN

EN BUSCA DE LA NATURALEZA OLVIDADA DE LAS ACTAS CON ACUERDO

Luis María Romero Flor

Profesor Titular Acreditado de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Castilla-La Mancha

Este trabajo ha sido **finalista** en el **Premio Estudios Financieros 2016** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Álvaro Antón Basanta, don Diego Marín Barnuevo, don Javier Martín Fernández, don Alberto Monreal Lasheras, don Javier Seijo Pérez y don Fernando de Vicente Benito.

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

Extracto

Como es sabido, la Ley General Tributaria incorporó como una de sus principales novedades una nueva categoría de actas de inspección, las actas con acuerdo, orientadas hacia la conveniencia de frenar la litigiosidad tributaria en sus orígenes y ofrecer un nuevo contexto para reflexionar sobre la oportunidad de insertar soluciones convencionales en los procedimientos tributarios. Se pretende de este modo, dada la actual situación de conflictividad existente en el ámbito tributario, lograr una mejora en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios mediante la introducción de esta técnica de terminación convencional del procedimiento tributario que permite su finalización mediante un acuerdo entre la Administración y el contribuyente.

Palabras clave: técnicas convencionales, procedimiento tributario y actas con acuerdo.

Fecha de entrada: 03-05-2016 / Fecha de aceptación: 12-07-2016 / Fecha de revisión: 18-04-2017

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

IN SEARCH OF THE NATURE FORGOTTEN OF THE PROCEEDINGS WITH AGREEMENT

Luis María Romero Flor

Abstract

As you know, the General Tax Law incorporated, as one of its main innovations, a new category of records of inspection, the proceedings with agreement, oriented towards the convenience stop the tax litigation in its origins and provide a new context to reflect on the opportunity of inserting conventional solutions in tax procedures. It intends in this way, given the current situation of conflict existing in the field of tax, an improvement in relations between the Administration and the taxpayer through the introduction of this technique of conventional completion of the tax procedure that allows its completion through an agreement between the Administration and the taxpayer.

Keywords: conventional tecniques, tax procedure and proceedings with agreement.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sumario

I. Introducción

II. Incorporación de fórmulas de terminación convencional en el ordenamiento jurídico

1. La incorporación en el ordenamiento administrativo y su aplicación supletoria en el ordenamiento tributario
2. Límites a la terminación convencional
3. Eficacia directa o mediata del artículo 86 de la LPACAP y su reflejo en el derecho tributario
4. Efectos procedimentales que derivan de la utilización de técnicas convencionales

Bibliografía

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

I. INTRODUCCIÓN

A la hora de analizar e inserir la naturaleza jurídica de esta figura específica de actas de la Inspección de los Tributos dentro de una de las posibles categorías jurídicas que nos brinda nuestro ordenamiento jurídico, se nos antoja imprescindible reproducir las palabras de Arrieta Martínez de Pisón, cuando apuntaba que «subsumir a este tipo de documentos en una categoría jurídica es, posiblemente la labor más compleja [...] y ello por la dificultad de amoldar esta realidad normada a la dogmática jurídico tributaria», por lo que para poder llegar a conseguirlo sería necesario seguir «un proceso deductivo triangular consistente en ir de la norma a la Teoría General del Derecho y de esta a los efectos, volviendo nuevamente a la norma para determinar su inclusión en alguna de las categorías jurídicas de la Teoría General del Derecho. Así, la institución que en virtud de su regulación jurídica y efectos deba subsumirse en una categoría determinada, deberá conceptuarse con arreglo a ella. Por el contrario, lo que por su regulación y efectos no permita tal inclusión, determinará reconocer que la institución goza de sustantividad propia» [1].

El propósito del presente estudio está dirigido a intentar dilucidar la naturaleza jurídica de esta modalidad de actas introducidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) con la finalidad manifiesta de ser «un instrumento al servicio del objetivo de reducir la conflictividad en el ámbito tributario»[2], al preverse un posible «acuerdo» fijado de forma conjunta entre Administración y obligado tributario que se insertará en el acta de la Inspección de los Tributos, y cuyo resultado podrá ser la regularización de la situación tributaria de este contribuyente en aquellos supuestos en los que deban «concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta»[3].

---

1 Arrieta Martínez de Pisón, J.: *Las actas de la Inspección de los tributos*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 349. Además, considera este autor que «el legislador crea la norma pensando en el ordenamiento jurídico en el que debe ser integrada y en las necesidades que la realidad social, económica, política, etc., exige. En ocasiones se crea en la norma una figura o instituto que, siendo coherente con el resto del ordenamiento, responde a razones de pura eficacia práctica o necesidades coyunturales. En estos casos corresponde al investigador, a la jurisprudencia y a la doctrina, descubrir o averiguar la categoría jurídica que corresponde a la institución regulada, esto es revelar y mostrar su naturaleza jurídica».

2 Exposición de motivos de la LGT.

3 Apartado primero del artículo 155 de la LGT.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Tal y como lo acabamos de formular, puede llegar a pensarse que a través de este «acuerdo de fijación o concreción» conjunta de aquellos elementos inciertos que inciden en la cuantificación del hecho imponible, la LGT está brindando al contribuyente la oportunidad de participar de forma activa en el procedimiento de Inspección de los Tributos a través de la introducción de técnicas convencionales en el ordenamiento tributario.

Y es que las imprecisiones contenidas en las diversas normas jurídicas, originadas principalmente por el frecuente empleo por parte del legislador de conceptos jurídicos indeterminados y cuestiones técnicas, tienen como consecuencia directa una cierta intensificación del margen de apreciación a favor de la Administración que sin lugar a dudas origina un aumento de la discrecionalidad (ya sea técnica o administrativa[4]), lo que unido al gran volumen de reclamaciones y recursos que se generan tanto en la vía económico-administrativa como en la jurisdicción contencioso-administrativa por estas cuestiones[5], es lo que impulsó al legislador a introducir nuevas modalidades de resolución de conflictos en materia tributaria distintas a las jurisdiccionales, en virtud de las cuales «el ciudadano cooperaría en el procedimiento procurando garantizar no solo sus intereses, sino también su concreto desarrollo para que pueda cumplir su función: la justa determinación del tributo»[6], o lo que es lo mismo, hacer mucho más efectivo si cabe el deber de contribuir que a todos impone el apartado primero del artículo 31 de la Constitución española[7] (en

---

4 Con carácter generalizado, la discrecionalidad técnica se diferencia de la administrativa en que mientras que la primera es fruto de una incertidumbre en la norma jurídica, la segunda sería una potestad atribuida a la Administración para determinar el interés público. En el ámbito de las técnicas convencionales, Rosembuj Erujimovich opina que «la discrecionalidad (pura o técnica) en supuesto de actos de consenso no será unilateral ejercicio de autoridad, sino autoridad compartida, consentida, concordada, convenida, pacticia o, al límite contractual» siendo «la combinación entre el interés administrativo y el del particular proporcionan las discrecionalidades compuesta o concurrente, ya que la decisión no puede prescindir del concurso o colaboración del interés que se adjudica el contribuyente», por lo que «la discrecionalidad tributaria compuesta (pura o técnica) convoca en la atención del interés fiscal tanto el interés legítimo del ciudadano cuanto el que ostenta la Administración, frente a sí misma, cuando opera la decisión o elige la opción que estime conveniente u oportuna». Rosembuj Erujimovich, T.: «La resolución alternativa de conflictos tributarios» en la obra colectiva *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2003, págs. 101 y 102.

5 Firma esta idea, Rosembuj Erujimovich quien opina que «la prevención del conflicto o su resolución amistosa entre las partes, mediante soluciones no jurisdiccionales, sirve para abreviar las dificultades de la recaudación fiscal y ofrecer certidumbre al comportamiento del contribuyente de masa, liberando el alto coste que hoy por hoy supone el conflicto». Rosembuj Erujimovich, T.: «La resolución alternativa...», *Alternativas convencionales...*, *op. cit*., pág. 114. Opinión a la que se adhiere Serrano Antón, al enfatizar que «estos procedimientos descansan en la consensualidad y colaboración entre el poder público y los ciudadanos y pretenden ser menos costosos, más rápidos y cualitativamente más satisfactorios en sus resultados». Serrano Antón, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, AEDAF, Madrid, 1996, pág. 33.

6 Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 70.

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

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

adelante CE), porque tal y como ha señalado el propio Tribunal Constitucional (en adelante TC), «lo que unos no paguen debiendo de pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»[8].

Es lo que ha denominado como «Administración concertada», que con el objetivo de aumentar la seguridad jurídica, se va a reducir la discrecionalidad decisoria de los poderes públicos, y así, de esta manera, si un contribuyente conoce con certeza y precisión la posición de la Administración tributaria sobre un asunto concreto, tenderá a ajustar su comportamiento, en la medida de lo posible, a dicha posición, sin posibilidad de invocar posteriormente (ante un eventual incumplimiento) el desconocimiento de la opinión administrativa. Por tanto, siguiendo a Sánchez Morón, la terminación convencional es «una forma de ejercicio de la discrecionalidad, en la que se sustituye la valoración unilateral de las exigencias del interés público que corresponde a la Administración por una estimación conjunta y una composición razonable con los intereses particulares implicados, en el marco de la regulación legal aplicable»[9].

No obstante, la aparición de la figura de las actas con acuerdo dentro del ordenamiento tributario reabre el debate sobre las teorías doctrinales existentes que giran en torno a la naturaleza jurídica del acuerdo al que puede llegar la Administración con el obligado tributario; teorías que convienen ser enumeradas muy genéricamente para ir situándonos en la problemática planteada.

Así, en un primer momento, surgieron las teorías contractuales o *iusprivatistas*, caracterizadas por apreciar un cierto matiz negociador entre ambas partes en la determinación de la obligación tributaria, viéndose plasmado el acuerdo en la respectiva acta preparatoria del posterior y resolutivo acto de liquidación, mediante la conformidad del contribuyente. Por consiguiente, la justificación a esta teoría «puede relacionarse con una tendencia más general a la renuncia por parte de la Administración a hacer valer sus poderes de forma imperativa y unilateral, para avenirse a convenir con los particulares la aplicación concreta de los mismos y obtener así su colaboración activa en la consecución de los fines de interés general que le son propios»[10].

Dentro de esta teoría, y a tenor de la configuración que la norma ha atribuido a la figura de las actas con acuerdo, dos son los posibles negocios jurídicos bilaterales que podrían encajar si consideramos que posee naturaleza contractual: por un lado, existe entre los defensores de esta

---

8 *Vid.* Sentencias del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre (fundamento jurídico 3.º [en adelante FJ]); 76/1990, de 26 de abril; 46/2000, de 17 de febrero; 189/2005, de 7 de julio, y Auto del Tribunal Constitucional 165/2001, de 19 de junio.

9 Sánchez Morón, M.: «La terminación convencional de los procedimientos administrativos» en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, pág. 81.

10 Zornoza Pérez, J. J.: «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el derecho comparado» en la obra colectiva *Alternativas convencionales...*, *op. cit.*, pág. 361.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

teoría una tendencia mayoritaria a defender una naturaleza transaccional; y por otro, podría considerarse como un negocio jurídico de fijación.

No obstante, estas teorías contractuales generaron el rechazo por parte de aquellos que defendían el carácter unilateral del acto administrativo de liquidación como expresión de la voluntad única y exclusiva de la Administración dirigida hacia el obligado tributario, quien únicamente prestará su conformidad; acto unilateral que de esta manera será dictado siguiendo los límites establecidos por el derecho positivo, y en el que se rechaza por tanto cualquier referencia al derecho privado, por lo que «de este modo, la concepción privatista cedería el puesto a una visión iuspublicista, consagrando el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y el principio de legalidad con los dos grandes pilares del Derecho tributario»[11].

Aunque si bien es cierto que atendiendo a la configuración del instituto a las actas con acuerdo, el final del procedimiento de Inspección constituye una imposición unilateral de la voluntad administrativa, ello no es obstáculo para rehuir de la participación del contribuyente[12] en la concreción de conceptos jurídicos indeterminados, en la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto o en la cuantificación del tributo, o lo que es lo mismo, fijar consensualmente junto a la Administración los supuestos tasados que impone el apartado primero del artículo 155 de la LGT que se incorporarán al acta preparatoria del definitivo acto de liquidación.

Esta última matización nos obliga, por una parte, a tener presente el acuerdo existente entre ambas partes y, por otra, a salvaguardar la actuación unilateral encomendada a la Administración, lo que daría como resultado el combinar ambas teorías en una única figura: un acuerdo procedimental preparatorio de la posterior acta, a la que, eventualmente, puede añadirse la «conformidad» del contribuyente.

Realizada esta introducción, consideramos que nos encontramos en condiciones de abordar el estudio de la naturaleza jurídica de esta técnica convencional específica que contiene el ordenamiento tributario, análisis que, como hemos señalado anteriormente, lo haremos a través de la agrupación de las distintas y diversas teorías que han ido surgiendo en torno a la naturaleza ju-

---

11 Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes...*, *op. cit*., págs. 307 y 315.

12 Zornoza Pérez ha advertido con acierto que «el hecho de que su aprobación final tenga lugar a través de un acto unilateral de la Administración, de un auténtico acto administrativo tributario, no debe hacer perder de vista la existencia de un convenio preparatorio que termina por determinar el posterior contenido del correspondiente acto». Zornoza Pérez, J. J.: «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español», en la obra colectiva *Convención y arbitraje...*, *op. cit*., pág. 171, y en *Crónica Tributaria*, núm. 77, 1996, pág. 129. Igual criterio sigue, aunque referido a las propuestas previas de valoración, pero perfectamente trasladable al tema que nos ocupa, García-Herrera y Herrera Molina expresan que «cierto es que la resolución que pone fin al procedimiento en un acto administrativo, pero en realidad esta resolución no es un clásico acto administrativo e imperativo. Dicho acto es el ropaje externo de la manifestación de voluntad de la Administración que, en su caso, acepta o rechaza la propuesta del contribuyente». García-Herrera Blanco, C. y Herrera Molina, P. M.: «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2002, pág. 20.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

rídica del «acuerdo» al que puede llegar el contribuyente con la Administración, señalándose al respecto tanto los atinos o desaciertos de las mismas cuando les anexionamos las características propias del instituto de las actas con acuerdo.

II. INCORPORACIÓN DE FÓRMULAS DE TERMINACIÓN CONVENCIONAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO

1. LA INCORPORACIÓN EN EL ORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y SU APLICACIÓN SUPLETORIA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

El sector doctrinal que se ha ocupado de estudiar este tema ha situado el punto de arranque del fundamento de la inclusión de los acuerdos que pueden producirse entre la Administración y los administrados en el paso de un Estado liberal a un Estado social y democrático de Derecho, creándose de tal guisa un nuevo modelo de administrar, en donde «la acción de la Administración tradicionalmente programada mediante normas condicionales pasa a ser programada también mediante normas finales o directrices [...] que establecen los fines, objetivos y resultados que en la mayor medida posible deberá alcanzar la Administración, para lo cual esta podrá seguir diversos caminos y utilizar distintos instrumentos»[13].

No obstante, la introducción de las técnicas convenciones sigue siendo desde sus orígenes una materia en la que la realidad no se ha visto acompañada de un reconocimiento expreso de su existencia, o dicho de otro modo, la elaboración teórica va por detrás de la realidad, incluso de los cambios normativos.

Y es que la participación de los ciudadanos «en la vida política, económica, cultural y social», junto al mandato dirigido a los poderes públicos para conseguir que la libertad y la igualdad sean, no solo reales y efectivas, sino además plenas (art. 9.2 CE), resulta esencial en el modelo de Estado social y democrático de Derecho que nuestra Constitución dibuja en el primer apartado de su artículo primero. Y así lo ha entendido nuestro TC en su Sentencia 18/1984, de 7 de febrero (FJ 3.º), al afirmar que «la configuración del Estado como social de Derecho, viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-Sociedad, que difumina la dicotomía Derecho público-privado, y agudiza la dificultad, tanto de calificar determinados entes cuando no existe una calificación legal, como de valorar la incidencia de una nueva regulación sobre su naturaleza jurídica».

---

[13] De Palma de Teso, A.: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 30 y 31. En línea con lo expuesto, entre otros, Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes...*, *op. cit.*, págs. 21 y ss.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Como podemos apreciar, son las previsiones constitucionales[14] las que abrieron la puerta a la aparición de nuevas fórmulas de colaboración y diálogo que permiten una participación de los ciudadanos en aquellas situaciones concretas que precisen su actuación. Reflejo de lo señalado lo encontramos en que esta participación de los particulares se ve reforzada con la terminación de los procedimientos administrativos a través de la regulación de técnicas convencionales en el artículo 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (en lo sucesivo LPACAP), por el que se le va a conceder la posibilidad a las Administraciones públicas de «celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en todo caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin»; con lo que se estaría propiciando un acercamiento de los servicios administrativos a los ciudadanos, superándose con ello la unilateral característica de la actuación administrativa, «precisamente porque no cabe participación allí donde hay secreto o penumbra»[15].

Pero no ha sido solo el ordenamiento administrativo el único sector donde la introducción de técnicas convencionales ha tenido repercusión, puesto que en nuestra propia disciplina también puede plantearse el interrogante de si es trasladable al procedimiento tributario la aplicación de este precepto legal que regula la terminación convencional del procedimiento administrativo, lo que posibilitaría la entrada en juego de las mismas en el interior de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos[16].

Cierto es que, aunque en principio, dentro de nuestro ordenamiento tributario no encontramos, o no existe, ninguna previsión legal que habilite de forma genérica la terminación convencional de los procedimientos tributarios, la supletoriedad de estos últimos a las normas de derecho público se nos antoja reiterativa, puesto que ya existía una prelación de fuentes en nuestra materia en el anterior apartado segundo del artículo 9 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y recogido ahora en el apartado segundo del artículo 7 de la LGT, al declarar que «tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común».

---

14 La participación del ciudadano aparece reconocida en diversos artículos de nuestro texto constitucional. De este modo nos encontramos, entre otros, con una participación política (art. 6 CE), en la vida política, económica, cultural y social (art. 9 CE), en los asuntos públicos (art. 23.1 CE), en la Administración de Justicia (art. 125) y en la Seguridad Social (art. 129 CE).

15 Fundamento de derecho 2.º de la Sentencia del Tribunal Supremo (en lo sucesivo STS) de 1 de septiembre de 1987.

16 En este sentido, la disposición adicional primera, punto segundo a), de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del régimen jurídico del sector público, en referencia a los procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria, expresa que estos «se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta ley».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por tanto, somos de la opinión que en defecto de una norma tributaria análoga o específica, será de aplicación supletoria[17] a los procedimientos tributarios la terminación convencional de los procedimientos administrativos recogida en la previsión normativa del artículo 86 de la LPACAP, todo ello, naturalmente, siempre que no constatemos la vigencia de principios específicos del Derecho Tributario que dificulten o impidan dicha aplicación o exista una previsión legal tributaria que habilite de forma genérica la terminación convencional de los procedimientos tributarios.

Al hilo de las consideraciones formuladas, conviene hacer referencia a una serie de observaciones sobre la redacción de este precepto administrativo y su vinculación en los procedimientos tributarios. Así, en primer lugar, veremos los límites que contiene en la norma. La segunda de las observaciones que es preciso realizar tiene que ver con la eficacia directa o mediata del citado precepto. Y la última observación que, a nuestro juicio, cabe realizar respecto del artículo 86 de la LPACAP consiste en determinar los diferentes efectos que producen estas fórmulas convencionales hacia la Administración, ya que dependerá si se trata de fórmulas dirigidas a insertarse en el procedimiento o de fórmulas finalizadoras del mismo.

2. LÍMITES A LA TERMINACIÓN CONVENCIONAL

A tenor de la configuración normativa del artículo 86 de la LPACAP, constatamos como el legislador se ha decantado por establecer en la propia norma una serie de límites dirigidos a la facultad que posee la Administración para celebrar este tipo de institutos convencionales.

El primero de los requisitos exige que estos acuerdos procedimentales «no sean contrarios al ordenamiento jurídico», lo que implica que han de estar sometidos al principio de legalidad, lo que, a su vez, enlazaría rígidamente con el de reserva de ley.

En este contexto, el principio de legalidad pretende resaltar dos aspectos concretos: el sometimiento pleno de la Administración al ordenamiento jurídico y el principio de reserva de ley.

Respecto al sometimiento de la Administración a la totalidad del sistema normativo, el artículo 103.1 de la CE matiza la forma específica de vinculación en que la Administración se encuentra sometida a las normas, al ordenar que la misma debe actuar «con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho», lo que representa una concreción del principio general del artículo 9.1 de la CE; pero esa vinculación ofrece dos posibilidades:

---

[17] Criterio que ha seguido la STS de 4 de diciembre de 1998 (rec. núm. 569/1993 –FD 3.º–) al expresar que «ha sido siempre designio del legislador y doctrina reiterada en esta Sala atribuir carácter supletorio a las normas del procedimiento administrativo común respecto de las del procedimiento tributario, sin duda en razón a que, aunque administrativos, ambos, el ámbito del Derecho tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por un lado, nos encontraríamos con una vinculación positiva (expresada mediante el aforismo *quae non sunt permisae, prohibita intelliguntur*), mediante la cual la Administración solo podrá llevar a cabo una determinada actuación si existe una norma que le habilite para ello, y en el supuesto de no existir la misma deberá considerarse como una actuación prohibida.

Pero por el lado contrario, cabe la posibilidad de una vinculación negativa (manifestada por la máxima latina *quae non sunt prohibita, permissae intelliguntur*), en donde todo aquello que no está prohibido por la norma se entiende, en principio, permitido sin necesidad de previa habilitación, con la única condición de que no contradiga los mandatos o prohibiciones contenidas en las propias normas.

Y en segundo lugar, como decíamos, el principio de legalidad también tiene su reflejo en la reserva de ley, principio que consiste básicamente en una garantía constitucional destinada a asegurar que determinadas materias de especial importancia sean directamente reguladas por ley, por lo que se trata de una prohibición constitucional de regular aquellas materias reservadas a la ley si previamente no lo ha hecho la propia ley (reflejo de la vinculación positiva a la que anteriormente aludíamos). Por tanto, todas aquellas materias que no precisan de una regulación mediante ley previa podrán ser reguladas por el poder ejecutivo (ejemplo de vinculación negativa).

A tenor de lo expuesto, podemos considerar que el propio artículo 86 de la LPACAP se configura como una norma que permite y atribuye a la Administración la facultad de realizar institutos concretos de terminación convencional tanto en los procedimientos administrativos como tributarios, cumpliendo de esta manera las exigencias que el propio principio de legalidad impone a la actuación administrativa. Pero esta habilitación únicamente la podrá ejercitar sobre aquellos elementos no reglados, es decir, en aquellos elementos en los que exista una mayor discrecionalidad en la acción administrativa.

El segundo requisito al que aludíamos al principio de este apartado consiste en que las técnicas convencionales «no versen sobre materias no susceptibles de transacción».

La primera matización que cabe realizar es que en virtud de esta precisión terminológica, la mayor parte de la doctrina ha encuadrado a estos acuerdos consensuales que ponen fin al procedimiento administrativo dentro de la categoría general de los contratos privados, y más concretamente, dentro de la categoría contractual de las transacciones[18], al impedirse que versen sobre materias referidas a la misma.

---

18 Al respecto, opina Albiñana García-Quintana que «la propia salvedad que contiene el artículo [...], invita a exponer las líneas básicas del contrato de transacción». Albiñana García-Quintana, C.: «Los pactos con la Hacienda Pública Española», *Tapia*, núm. 84, 1995, pág. 4. En cambio, para Navarro Egea, «esta interpretación ha de ser rechazada porque el ámbito de la consensualidad se configura en un sentido más amplio que comprende todos los supuestos en los que se produce un acuerdo de dos voluntades y que, por tanto, nos hace pensar en una categoría más genérica que la transacción, más próxima a la construcción dogmática del negocio jurídico, concretamente "negocio jurídico

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por el contrario, Sánchez Morón considera que «en los supuestos típicos de terminación convencional [...] no puede aplicarse siempre en puridad la calificación de contrato, aunque encierran siempre un negocio bilateral o un compromiso entre partes. Pero su finalidad, como se ha visto, es distinta. Su razón de ser también, pues lo que se persigue con ello es satisfacer el interés público de una manera más rápida y eficaz que mediante la adopción de una decisión imperativa que pudiera ser cuestionada o difícil de ejecutar o simplemente adoptada a espaldas de la opinión de los afectados»[19].

Nosotros consideramos oportuno situarnos en una posición intermedia, ya que del acuerdo de voluntades entre la Administración y los particulares puede considerarse, o bien como un contrato que resuelve la cuestión de fondo cuya eficacia queda demorada hasta la efectiva notificación de la posterior resolución administrativa, o bien entender que el acuerdo no despliega efectos sobre la relación jurídico-sustantiva, sino que lo que de ella se deriva es la obligación de dicar un acto con el contenido previamente pactado.

No menos interesante nos parece el sentido literal del propio límite impuesto a las técnicas convencionales, puesto que mientras por una parte limita o prohíbe las mismas sobre aquellas materias que no sean susceptibles de transacción, por otra parte no define qué materias pueden ser o no objeto de transacción, por lo que se permite *a contrario sensu* afirmar que no existe una prohibición radical de transacción[20].

Así pues, partiendo de esta afirmación inicial, importa destacar en relación con este extremo que dos son las normas prohibitivas de transacción que conocemos: la primera de ellas[21] la encontramos en el ámbito del derecho privado, en donde a través del artículo 1.814 del Código Civil no se permitirá «transigir sobre el estado civil de las personas, ni sobre las cuestiones matrimoniales, ni sobre los alimentos futuros».

La segunda la encontramos en nuestro propio ordenamiento financiero, y más concretamente en el apartado tercero del artículo séptimo de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, precepto que dispone que «no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno».

---

bilateral"». Navarro Egea, M.: «El "acuerdo" como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Impuestos*, núm. 21, 2002, pág. 25.

19 Sánchez Morón, M.: «La terminación convencional...», *Convención y arbitraje...*, *op. cit.*, pág. 81.

20 De esta opinión es Martínez Muñoz, para quien «es posible afirmar que en este sector del ordenamiento tiene cabida la figura contractual siempre que exista una relación jurídica indirecta a la que las partes pretendan dar una solución mediante concesiones recíprocas y se respeten los demás límites establecidos». Martínez Muñoz, Y.: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 31.

21 De escasa utilidad para este trabajo de investigación, por lo que por razones de espacio y de materia no entraremos a comentar.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Somos de la opinión de que la dicción del precepto transcrito realmente no prohíbe la transacción en sentido estricto, sino que más bien, siempre y cuando se cumplan los requisitos procedimentales establecidos en la misma norma, se permitirá, a través de una interpretación *a contrario sensu*, transigir sobre los derechos de la Hacienda pública estatal, porque cuando la Administración del Estado pretenda celebrar una válida transacción sobre bienes o derechos de la Hacienda pública o sobre el patrimonio, una vez acordados con el interesado los términos obligacionales del negocio jurídico, deberá el Gobierno solicitar el dictamen del Consejo de Estado al respecto. A partir de aquí se abren dos posibles opciones: o que el dictamen sea favorable, o que por el contrario sea desfavorable. En el supuesto de que sea favorable, el Gobierno podrá sin mas formalizar la transacción mediante real decreto; pero en el supuesto de que sea desfavorable, una doble opción se le vuelve a abrir al Gobierno, a saber: o bien, asumir la decisión desfavorable del Consejo de Estado, o bien no asumirla. En el supuesto de asumirla, el Gobierno deberá bien descartar la transacción (si el problema es la inoportunidad), bien tratar de renegociar sus contenidos con el interesado (si las objeciones radican en la falta de conveniencia o en otros motivos de legalidad), por lo que establecido el nuevo posible vínculo obligacional, nuevamente habrá que acudir al Consejo de Estado para que se manifieste. Pero en el supuesto de no asumir el informe desfavorable del Consejo de Estado, si el Gobierno decide mantener inalterados los contenidos de la transacción pactada, podrá asimismo formalizarla mediante real decreto, pero en este caso deberá motivar adecuadamente su apartamiento del resultado de la consulta, puesto que de lo contrario debilitaría notablemente su defensa procesal en caso de que la impugnación de un tercero legitimado llevara el asunto a los tribunales.

Por lo que se refiere al tercer y último requisito, consistente en «satisfacer el interés público que tienen encomendado», nos encontramos ante un postulado constitucional de actuación de los poderes públicos, ya que a diferencia de los administrados, que pueden actuar libremente dentro del amplio margen que les fija el ordenamiento jurídico, la Administración solo puede actuar en beneficio del interés público, y así lo prescribe el apartado primero del artículo 103 de la CE al señalar que «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

Formulado de esta manera, el precepto constitucional constituye una directriz dirigida a la Administración para que la potestad que ejerce persiga y cumpla únicamente los fines que la norma le atribuye, y no otros, porque de ser así, estaríamos ante una desviación de poder. Y para ello deberá, o bien emplear los criterios que la propia norma establezca, o bien, a través de aquellos medios que sean los más adecuados al fin perseguido.

La STS de 24 de junio de 1986 pone de relieve en su FD 1.º que «cualquier actividad administrativa para que resulte conforme al ordenamiento jurídico no solo tiene que ajustarse externamente a la normativa que la disciplina, sino que debe dirigirse al logro de un fin de interés general normalmente determinado, expresa o implícitamente, por el precepto o preceptos legales que atribuyen la potestad para actuar. Por ello, si un órgano de la Administración, en el ejercicio de su competencia, se aparta de este fin incurre en desviación de poder, tanto si persigue con su actuación un fin privado,

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ajeno por completo a los intereses generales, como si la finalidad que pretende obtener, aunque de naturaleza pública, es distinta de la prevista en la norma habilitante, por estimable que sea aquella».

Si trasladamos las ideas señaladas al específico campo del derecho tributario, podemos concluir señalando, siempre bajo nuestro juicio, que en aquellos supuestos en donde se prevea que concurren determinadas situaciones de incertidumbre, el grado de efectividad del interés público puede ser menor si se adopta una actuación unilateral e imperativa de la Administración que pudiera ser cuestionada o difícil de ejecutar o simplemente adoptada a espalda de la opinión de los afectados[22], que si por el contrario se introducen institutos convencionales o consensuales, porque a través del diálogo creemos que se cumplirá de una manera mucho más eficaz y rápida, no solo la efectividad del interés público perseguido por la ley, sino además los principios de justicia tributaria.

3. EFICACIA DIRECTA O MEDIATA DEL ARTÍCULO 86 DE LA LPACAP Y SU REFLEJO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Siguiendo con el análisis del artículo 86 de la LPACAP, nos encontramos con un punto esencialmente controvertido, al precisar el precepto objeto de estudio que esos acuerdos, pactos o convenios que se celebren por parte de la Administración con los administrados, deberán llevarse a cabo «con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en todo caso prevea la disposición que lo regule», aspecto sobre el cual podríamos formular opiniones encontradas acerca de su eficacia directa o mediata.

Por una parte podríamos entender que constituye una autorización directa del propio precepto a la Administración para que lleve a cabo técnicas convencionales, o dicho de otra manera, es la propia norma la que va a habilitar a la Administración para que actúe de forma convencional dentro de los propios procedimientos sin necesidad de desarrollo normativo posterior, lo que no es obstáculo, para mantener al mismo tiempo la posibilidad de que las normas posteriores regulen el alcance, efectos y régimen de este tipo de acuerdos. En este sentido, y partiendo de la base de que es la propia norma la que va a reconocer capacidad de obrar a la Administración para que ejerza sus potestades mediante acuerdos, como instrumento alternativo a la acción unilateral, se podría considerar que el artículo 86 de la LPACAP es una norma de aplicación directa para la actuación por la Administración pública de forma convencional, por lo que la remisión que la misma efectúa a las disposiciones sectoriales tiene la concreta finalidad de concretar su compatibilidad con el tipo de acción administrativa de que se trate y, si así procede, determinar

---

[22] Ilustran con claridad estas ideas las palabras de Zornoza Pérez, con las que señala que «la vinculación de la Administración a la ley y el derecho, en todos los ámbitos de su actuación y también en los procedimientos tributarios, opera de igual modo cuando el resultado de dicha actuación se plasma en un acto administrativo unilateral que cuando se concreta en una transacción». Zornoza Pérez, J. J.: Prólogo al libro González-Cuéllar Serrano, M.ª L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998, pág. 21.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

el contenido lícito del acuerdo por relación a su objeto, límite y, por tanto, alcance, efectos y, en general, régimen jurídico.

En posición opuesta a la anteriormente adoptada se encontraría la necesaria aparición de una norma adicional que regule de manera específica y detallada cada tipo de acuerdos entre las partes, por lo que este precepto objeto de análisis carecería hasta entonces de virtualidad; por tanto, este precepto sería solo un marco general susceptible de dar una cobertura legal genérica a este tipo de fórmulas y de estimular su toma en consideración por las normas especiales llamadas a regular procedimientos concretos, normas estas que serán, por tanto, las que decidirán sobre su efectiva implantación y sobre su alcance, efectos y régimen jurídico.

Frente a esta discrepancia, lo cierto es que el legislador tributario ha optado por incorporar «habilitaciones singulares»[23] y específicas para cada una de las técnicas convencionales en nuestro campo[24], constituyendo una prueba de esta predilección legislativa la inserción de figuras tales como las actas con acuerdo (art. 155 LGT), los acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT), los acuerdos concursales (art. 164.4 LGT), etc., que van a permitir la participación activa del contribuyente en los diferentes procedimientos tributarios.

Por todo lo expuesto hasta el momento, así como teniendo en cuenta el apartado c) del artículo 105 de la CE que decreta la regulación mediante ley del «procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos»[25], consideramos fundamental el hecho de que deba ser una ley de carácter específico la que contemple o determine de manera detallada y ajustada en cada momento todos aquellos supuestos concretos en los que se les va a otorgar cierta eficacia jurídica a la voluntad de las partes cuando deba determinarse el contenido de la respectiva obligación tributaria o alguno de sus elementos de cuantificación[26].

---

23 Cuestión en relación con la cual González-Cuéllar Serrano ha señalado que «el legislador español ha optado por establecer habilitaciones singulares para cada transacción, rechazando la posibilidad de admitir, con carácter general, la celebración de transacciones en Derecho tributario, mediante el establecimiento de unos criterios mínimos y un régimen jurídico básico». González-Cuéllar Serrano, M.ª L.: *Los procedimientos tributarios...*, *op. cit.*, pág. 282.

24 En su momento ya advirtió Zorzona Pérez al matizar que «pactos que, con diferente alcance y contenido, parecen estar presentes, además en una realidad práctica a la que no está bien visto aludir y que solo se deja entrever de forma velada» por lo que «el reconocimiento de lo que ocurre en nuestra realidad práctica debería constituir el primer motivo para iniciar una reflexión sobre la admisibilidad del ejemplo de técnicas convencionales o transaccionales en nuestro Derecho Tributario». Zornoza Pérez, J. J.: «¿Qué podemos aprender...?», *Convención y arbitraje...*, *op. cit.*, pág. 165, y en *Crónica Tributaria*, *op. cit*., pág. 124.

25 Declara al respecto González-Cuéllar Serrano que «cuando el ordenamiento así lo prevea (en cumplimiento de la reserva de ley del artículo 105 c) CE) la autoridad financiera competente podrá determinar el contenido de la obligación tributaria de forma contractual». González-Cuéllar Serrano, M.ª L.: *Los procedimientos tributarios...*, *op. cit.*, pág. 33.

26 En este sentido, Bilbao Estrada matiza que «dado su carácter incompleto, consideramos necesaria una autorización específica en el ordenamiento tributario que introduzca las técnicas convencionales y regule su alcance, efectos y régimen jurídico específico». Bilbao Estrada, I.: *Los acuerdos tendentes...*, *op. cit.*, pág. 89.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

4. EFECTOS PROCEDIMENTALES QUE DERIVAN DE LA UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS CONVENCIONALES

El tercer y último de los aspectos que podemos desasir de la lectura del artículo 86 de la LPACAP es la existencia de dos clases de efectos totalmente divergentes a los que los instrumentos convencionales pueden derivar en un determinado procedimiento administrativo, al indicar textualmente dicho precepto normativo que estos actos pueden tener «la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin».

Con base en la clasificación que acabamos de aludir, encontramos, en primer lugar, que la celebración por parte de la Administración de este tipo de acuerdos, pactos, convenios o contratos con los administrados puede dar como resultado la finalización de manera convencional del procedimiento administrativo en cuestión, por lo que el acuerdo alcanzado entre las partes, al ser vinculante para ambas, determinará con ello el respectivo acto unilateral resolutorio, ya que al no poder apartarse de lo convenido, será sustitutivo del mismo.

Pero, por otra parte, estos acuerdos, pactos, convenios o contratos a los que puede llegar la Administración con los particulares puede que tengan por finalidad, entre otras, la determinación de aspectos cuantitativos derivados de supuestos de incertidumbre o discrecionalidad técnica, por lo que en estos supuestos la confluencia de voluntades alcanzada se insertará con carácter previo, y, por tanto, preparatorio y no sustitutivo, del posterior acto resolutorio que ponga fin al procedimiento administrativo que se sigue.

Partiendo de estas consideraciones que acabamos de formular, es importante destacar los efectos que el artículo 86.1 de la LPACAP *in fine* puede producir en materia tributaria si lo aplicamos, ante la ausencia de una norma específica en este ámbito, de manera subsidiaria a los procedimientos tributarios, ya que habrá que determinar si el grado de participación directa de los ciudadanos en la determinación del acto en que se ha de plasmar el ejercicio de la correspondiente potestad administrativa está directamente relacionada con el dogma del carácter «negociable» o no de las potestades administrativas.

Si nos fijamos brevemente en la forma de terminación de los procedimientos tributarios[27] contenida en la propia LGT, y más concretamente en el artículo 101, apartado primero de esta misma ley, que matiza que «la liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o

[27] En este contexto, el apartado primero del artículo 100 de la LGT señala que «pondrán fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

a compensar de acuerdo con la normativa tributaria», junto a lo establecido en el artículo 189, apartado primero del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria[28] cuya previsión normativa matiza que «el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo», lo que unido a la configuración *ex lege* de la indisponibilidad de la obligación tributaria[29], es lo que parece impedir o dificultar la admisibilidad del hecho de que en nuestra materia, un determinado procedimiento tributario finalice mediante la manifestación conjunta de voluntades con carácter sustitutivo del acto final, en la medida en que el llegar a un pacto no comparta que la Administración deje de lado el poder-deber en que consiste la potestad de imposición, lo que deja al descubierto el carácter no negociable del acto liquidatorio que pone fin al procedimiento; o dicho en otros términos, no sería concebible cuando se trata de procedimientos tributarios que hayan de finalizar con la práctica de liquidaciones tributarias, debido a que la potestad liquidatoria se ejerce siempre mediante un acto administrativo unilateral, de modo que el contribuyente no puede participar en el acto de liquidación propiamente dicho.

Planteamiento, sin embargo, que no es óbice para encajar dentro del ámbito del procedimiento de aplicación de los tributos a aquellas actuaciones conjuntas entre la Administración tributaria y el contribuyente, consistentes en establecer de manera consensuada algunos de los elementos controvertidos del hecho imponible, con la intención de determinar de manera más efectiva la deuda tributaria; por lo que se tratará de actos preparatorios o de trámite, que podrán o no vincular al órgano competente para liquidar, pero que en ningún caso sustituirán la posterior liquidación, provisional o definitiva, encajando perfectamente de esta manera dentro de la segunda de las clasificaciones que imponía el artículo 86.1 *in fine* de la LPACAP, y entre estas, quizás el supuesto más claro se aprecie en la figura de las actas con acuerdo, en donde son actos de trámite que se originan en el procedimiento tributario de inspección que finaliza con un acto administrativo resolutorio de liquidación, en el que se permite la participación del contribuyente para despejar las incertidumbres existentes en la obligación tributaria, pero en el que se requerirá una autorización previa o simultánea del órgano competente para liquidar como fórmula de control de este tipo de acuerdos.

---

28 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.

29 Tal y como indica el artículo 18 de la LGT, «el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Bibliografía

Albiñana García-Quintana, C. [1995]: «Los pactos con la Hacienda Pública Española», *Tapia*, núm. 84.

Arrieta Martínez de Pisón, J. [1994]: *Las actas de la Inspección de los tributos*, Civitas, Madrid.

Bilbao Estrada, I. [2007]: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid.

De Palma de Teso, A. [2000]: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Delgado Piqueras, F. [1995]: *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Aranzadi, Pamplona.

García-Herrera Blanco, C. y Herrera Molina, P. M. [2002]: «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, núm. 14.

González-Cuéllar Serrano, M.ª L. [1998]: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid.

Martínez Muñoz, Y. [2004]: *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

Navarro Egea, M. [2002]: «El "acuerdo" como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Impuestos*, núm. 21.

Rosembuj Erujimovich, T. [2003]: «La resolución alternativa de conflictos tributarios», VV. AA.: *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid.

Sánchez Morón, M. [1996]: «La terminación convencional de los procedimientos administrativos». VV. AA.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons-IEF, Madrid.

Serrano Antón, F. [1996]: *La terminación convencional en los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, AEDAF, Madrid.

Zornoza Pérez, J. J. [1996]: «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español», *Crónica Tributaria*, núm. 77.

– [1996]: «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español», VV. AA.: *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, Marcial Pons-IEF. Madrid.

– [2003]: «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el derecho comparado», VV. AA.: *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

VINCULACIÓN A LA DECLARACIÓN DE HECHOS PROBADOS EN LAS REGULARIZACIONES TRIBUTARIAS

Claudio García Díez

Abogado
Doctor en Derecho. Profesor de la UDIMA

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de la prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de hechos; concretamente de aquellos que dentro del proceso penal han logrado el carácter de «probados» y su vinculación a otros órdenes (en nuestro caso al ordenamiento tributario tras las reformas llevadas a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, y la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que han supuesto un cambio radical en la articulación de las relaciones de comunicación entre la Administración tributaria denunciante y el juez penal).

Asimismo se analizan las consecuencias (constitucionales y legales) que se derivan del incumplimiento de dicho mandato constitucional; en particular, cuando la Administración regulariza con base en hechos que no guardan la debida correspondencia con los declarados probados en sede penal.

Palabras clave: prevalencia de la jurisdicción penal, hechos probados, delito fiscal, liquidación tributaria vinculada al delito, simulación, derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, delito de prevaricación y desviación de poder.

Fecha de entrada: 16-01-2017 / Fecha de aceptación: 16-02-2017

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

LINK TO THE STATEMENT OF FACTORS PROVEN IN TAX REGULARIZATIONS

Claudio García Díez

Abstract

The purpose of this paper is the study of the prevalence of criminal jurisdiction in the determination of facts; specifically those that within the criminal procedure have been determined as «proven» and its linkage to other orders (in our case to the Tax order following the reforms carried out by the Law [Ley Orgánica] 7/2012, of December 27 and Law 34/2015, of 21 September, which have led to a radical change in the articulation of the communications between the complainant tax authorities and the criminal court).

It also analyzes the consequences (legal and constitutional) that arise from the breach of this constitutional mandate. In particular, when the Administration regularizes on the basis of facts that do not correspond properly with those declared as «proven» in the criminal order.

Keywords: prevalence of criminal jurisdiction, proven facts, tax offense, tax settlement related to the crime, simulation, fundamental right to effective judicial protection, crime of prevarication and deviation of power.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sumario

Introducción

I. La liquidación tributaria vinculada al delito fiscal: naturaleza y consecuencias

II. La nueva articulación del tanto de culpa, ¿vulnera el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley?

III. Relevancia constitucional con la declaración de hechos probados en la sentencia penal: una manifestación de *tutela reforzada*

IV. La declaración de *hechos probados* en las sentencias penales: significación legal y casacional

V. La vinculación a los *hechos probados* como manifestación de la prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de los hechos: ¿Hay una doctrina constitucional clara y precisa que puede aplicarse sin incertidumbres hermenéuticas?

VI. Los «hechos declarados no probados» por el juez penal no vinculan a la Administración tributaria: ¿Siempre debe ser así?

VII. La simulación, ¿una cuestión fáctica o jurídica a efectos de una posible vinculación de la Administración tributaria a lo declarado en sede penal?

VIII. En las instrucciones penales que han finalizado con auto de sobreseimiento, ¿hay vinculación a los *hechos probados*?

IX. Contenido y límites de la vinculación de la Administración tributaria a los hechos probados

X. La vinculación a los hechos probados veda cualquier interpretación extensiva de los mismos

XI. La vinculación de hechos probados, ¿alcanza a conceptos y periodos impositivos conexos a los sustanciados por los Tribunales penales?

XII. Aspectos procedimentales de la devolución del expediente

XIII. Consecuencias derivadas por el incumplimiento de la vinculación a los hechos probados

Conclusión

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

INTRODUCCIÓN

La actual regulación (penal y tributaria) acerca del delito fiscal establece, con carácter general y a diferencia de la normativa anterior, la obligación de liquidar el tributo que va a ser denunciado (como presunta defraudación tributaria) en la esfera penal. Sin embargo, se mantiene la vinculación de la Administración tributaria a los *hechos probados* fijados en la eventual y siempre posterior sentencia penal. Ahora bien, ¿cómo debe entenderse esta *prevalencia fáctica* de los Tribunales penales? Máxime cuando, como queda dicho, la Administración tributaria denunciante puede liquidar el comportamiento presuntamente delictivo antes de que se produzca un pronunciamiento penal sobre el mismo.

I. LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA VINCULADA AL DELITO FISCAL: NATURALEZA Y CONSECUENCIAS

Los artículos 305.5 del Código Penal (CP)[1] (conforme a la reforma introducida a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre[2]) y 250.1 de la Ley General Tributaria (LGT)[3] (a raíz

[1] Artículo 305.5 del CP: «Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

[2] La exposición de motivos justifica la reforma con el fin de permitir «a la Administración Tributaria *continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria* pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de *eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario*, y al tiempo *se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración*: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea.

[3] Artículo 250.1 de la LGT: «Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título. Salvo en los casos a que se refiere el artículo si-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

de la reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre) habilitan a la Administración tributaria a dictar Acuerdo liquidatorio respecto de los hechos tributarios que puedan tener relevancia penal a efectos del delito de defraudación tributaria[4]. Solo en determinados casos tasados y con una evidente intención residual, la Administración denunciante estará dispensada de liquidar (art. 251.1 LGT[5]). De forma que la activación del *tanto de culpa* actualmente solo producirá la paralización del procedimiento sancionador tributario que se haya o pudiera incoarse por los hechos denunciados (*ex* arts. 250.2 y 251.2 LGT).

Por tanto y como regla general, a raíz de la vigente regulación nos encontramos con un nuevo tipo de liquidación tributaria: la *liquidación vinculada al delito* que, como tal, puede ser objeto de recaudación en los términos previstos en los artículos 255 y 256 de la LGT. Ahora bien, ¿qué naturaleza tiene esta *liquidación tributaria*? Podemos adelantar que, en nuestra opinión, nos encontramos ante un *acto administrativo provisional* de indudable *contenido punitivo*. Veámoslo:

1.º Es una *liquidación tributaria* más, al igual que las previstas en el artículo 101 de la LGT y, como tal, consecuencia de la aplicación de potestades tributarias; de ahí su naturaleza eminentemente administrativa.

2.º Además, se trata de una liquidación tributaria *provisional*, conforme a lo dispuesto en el artículo 101.4 c) de la LGT.

3.º Ahora bien, esta liquidación cuenta con un contenido especial puesto que no se corresponde con una *cuota tributaria* del artículo 56 de la LGT; sino con la *cuota defraudada* del artículo 305 del CP o, de acuerdo con la terminología empleada en el artículo 250.2 de la LGT, con una obligación tributaria *vinculada* a un delito fiscal. En consecuencia, es patente la naturaleza sancionadora de esta liquidación.

---

guiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública».

4 Esto supone una reforma novedosa y radical con relación a la normativa anterior que, de manera imperativa, obligaba a paralizar las actuaciones de todo tipo (tributarias y sancionadoras); es decir, sin dictar liquidación alguna, sobre hechos de naturaleza tributaria que pudieran integrar un hipotético delito contra la Hacienda Pública (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003).

5 Artículo 251.1 de la LGT: «Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, en los siguientes supuestos: a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal. b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto. c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querella presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación. En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

El contenido, específico y peculiar, de esta liquidación tributaria tiene repercusiones directas en el *grado de motivación* que cabe exigir a la misma, ya que no será el común que resulta exigible a cualquier otro acto administrativo, *sino mayor y más preciso en cuanto a labor probatoria de cargo*, conforme a las exigencias de un acto materialmente punitivo y, por lo mismo, sujeto al baremo de derecho a la presunción de inocencia[6]; cuya deficiencia puede tener, *per se*, relevancia constitucional[7].

Esta caracterización del acto sobre el que se articula la relación de comunicación entre la Administración tributaria y la jurisdicción penal es absolutamente diferente respecto de la normativa anterior habida cuenta de que:

a) En estos casos (de activación del *tanto de culpa*) dicho acto administrativo no solo es fruto de potestades genuinamente tributarias (que lo es), sino del ejercicio de una auténtica potestad sancionadora (ya que no solo se busca regularizar, además persigue la consecución de elementos de prueba de cargo sobre los que construir una *cuota tributaria dejada de ingresar dolosamente*), que se desarrolla, sin ambages, en el seno del procedimiento tributario (normalmente de naturaleza inspectora). Esta regulación contrasta con la anterior (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003), que establecía un mandato claro y taxativo, consistente en suspender todas las actuaciones administrativas desde el momento en que afloraran indicios de delito fiscal, obligando a la Administración denunciante a elaborar un Informe Denuncia (no una liquidación tributaria) que, junto con el expediente incoado al obligado tributario, era enviado al Ministerio Fiscal o al juez instructor.

---

6 Como tiene reconocido el Tribunal Constitucional, «[...] el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), que rige *sin excepciones* en el procedimiento administrativo sancionador (SSTC 56/1998, de 16 de marzo, FJ 4; 76/1990, FJ 8, y 35/2006, de 13 de febrero, FJ 6), comporta la *exigencia de un acervo probatorio suficiente, recayendo sobre la Administración pública actuante la carga probatoria tanto de la comisión del ilícito como de la participación del acusado*, sin que a este pueda exigírsele una *probatio diabolica* de los hechos negativos (por todas, SSTC 45/1997, de 11 de marzo, FJ 4, y 74/2004, de 24 de abril, FJ 4)» (STC 117/2016, de 20 de junio, fundamento sexto –NCJ061444–).

7 Y así lo razona el Tribunal Constitucional: «[...] el *deber de motivación en el ámbito administrativo con relevancia constitucional* no solo se produce en el supuesto de las sanciones administrativas, pues, como se señala en la STC 17/2009, de 26 de enero, FJ 2, "frente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de lo que venimos denominando legalidad ordinaria, *en determinados supuestos excepcionales tal deber alcanza una dimensión constitucional que lo hace fiscalizable a través del recurso de amparo constitucional.* Así ocurre cuando se trate de *actos que limiten o restrinjan el ejercicio de derechos fundamentales* (SSTC 36/1982, 66/1995 o 128/1997, entre otras)". En esta misma línea se pronuncia la STC 46/2014, de 7 de abril, FJ 4 (relativa a un supuesto de denegación de la renovación de la autorización de residencia), al afirmar que "cuando se coarta ... el libre ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución, el acto es tan grave que necesita encontrar una especial causalización y el hecho o el conjunto de hechos que lo justifican deben explicarse con el fin de que los destinatarios conozcan las razones por las cuales su derecho se sacrificó y los intereses a los que se sacrificó. De este modo, *la motivación es no solo una elemental cortesía, sino un riguroso requisito del acto de sacrificio de los derechos*» (STC 26/1981, de 17 de julio, FJ 14; doctrina reiterada, por todas, en las SSTC 236/2007, de 7 de noviembre, FJ 12, y 17/2009, de 26 de enero, FJ 2)"» (STC 131/2016, de 18 de julio, fundamento sexto –NCJ061465–).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

b) Por lo mismo, con la normativa en vigor ya no se puede sostener –como se venía haciendo– que los procedimiento tributarios que finalicen con una *liquidación tributaria vinculada a un delito contra la Hacienda Pública* responda a una exégesis puramente fiscal. Por el contrario, dicho procedimiento cuenta con una naturaleza claramente punitiva que, en última instancia (y ahora sí), abre la puerta a que en dicho ámbito (es decir, en estos procedimientos tributarios *sui generis*) deban desplegar eficacia los derechos fundamentales del artículo 24.2 de la Constitución española (CE). Y,en particular, los derechos de defensa pasiva (derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable).

c) Siguiendo con el razonamiento, los funcionarios que actúen en estos procedimientos están obligados, desde el momento en que aprecien la existencia de indicios de delito fiscal, a comunicar esta circunstancia al obligado tributario investigado a fin de que pueda ejercer, con la plenitud propia de una instrucción penal, sus derechos constitucionales de defensa; pues el objeto del procedimiento tributario muta su naturaleza, con un objeto que no es puramente fiscal sino que también adquiere tintes verdaderamente punitivos. Hay que tener en cuenta que la Administración tributaria, ahora, está obligada a finalizar el procedimiento emitiendo las correspondientes liquidaciones; a diferencia de lo que ocurría anteriormente, cuyo mandato era precisamente el contrario: paralizar las actuaciones (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003).

En definitiva, la liquidación *vinculada* al delito se construye sobre unos *hechos punibles propios* (que *no probados*) de la Administración tributaria denunciante que, a su vez, no es recurrible por los cauces propios de los actos tributarios, conforme establece el artículo 254.1 de la LGT, en donde la jurisdicción penal solo le corresponde «*determinar en sentencia la cuota defraudada* vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública», precisando (sorprendentemente) que «*en ningún caso los defectos procedimentales* en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, *producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta ley* en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria».

Nos encontramos, por tanto, ante un acto administrativo *inmune.* La *liquidación tributaria vinculada al delito* se encuentra *legalmente blindada* a cualquier actuación revisora de los órganos administrativos y jurisdiccionales genuinamente competentes para verificar la legalidad de la actuación administrativa (incluso ante vicios de procedimiento). Solo la determinación del *quantum defraudatorio* puede ser controlado en la esfera penal; todo lo demás que compone y circunda a dicha liquidación sencillamente no es oponible por el obligado tributario. Tal configuración legal plantea serias y contundentes dudas de constitucionalidad por posible vulneración del fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión en su vertiente de acceso a la justicia (art. 24.1 CE)[8].

[8] Así, en la STC 177/2011, de 8 de noviembre (NCJ055866), se razona que «de acuerdo con la doctrina constitucional de este Tribunal, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión *tiene como elemento esencial de su contenido el acceso a la justicia*, "consistente en *provocar la actividad jurisdiccional que desemboque en la decisión de un Juez* (STC 19/1981). En este acceso, o entrada, funciona con toda su intensidad el principio *pro actione* que, sin embargo, ha de

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Ante esta nueva regulación habría que señalar lo siguiente:

1.º Que la *liquidación tributaria provisional vinculada al delito* debe ser recurrible en la vía administrativa y contenciosa ordinaria. No hay obstáculo, si la misma despliega plenos efectos en la esfera administrativa, para que pueda ser objeto de recurso. Máxime si se tiene en cuenta que *no se trata de un acto administrativo de trámite* como ocurría en la regulación anterior (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003), en el que la activación del *tanto de culpa* era una denuncia articulada a través de un Informe-Denuncia, sino de un acto (la liquidación tributaria) que *ha puesto fin al procedimiento tributario* (*ex* art. 227.1 a) LGT). Incluso admitiendo –que ya es admitir– que nos encontráramos ante un acto de trámite, sin duda es recurrible; pues la Administración denunciante ya se ha pronunciado sobre el fondo, lo que lo haría impugnable, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 227.1 b) de la LGT.

   Podría argumentarse que el objeto de su *blindaje* se encuentra en la prevalencia de la jurisdicción penal en estos casos. Dejando al margen esta curiosa interpretación del principio constitucional de preferencia de la jurisdicción penal (que no impide, sino que justifica la plena ejecutabilidad en vía recaudatoria de la liquidación vinculada al delito); no habría impedimento a que, *a posteriori*, hubiera que ajustar el acto recurrido a lo dispuesto en sede penal; ya que lo resuelto por la Administración tributaria y lo, en su caso, revisado por la jurisdicción competente, hubiera sido *a efectos meramente prejudiciales* (art. 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial –LOPJ–[9]). Por tanto, si la liquidación tributaria vinculada al delito es plenamente operativa para recaudar, no debería de existir –tal como acontece con la normativa en vigor– impedimento para recurrirla en vía administrativa.

---

ser matizado cuando se trata de los siguientes grados procesales que, eventualmente puedan configurarse" (STC 37/1995, de 7 de febrero, FJ 5). Tal como dijimos en la STC 202/2002, de 28 de octubre, FJ 5, que otorgó el amparo y acordó elevar al Pleno del Tribunal la cuestión de inconstitucionalidad de los arts. 453.2, en el inciso "por falta grave", y 468 b) de la Ley Orgánica 2/1989, de 13 de abril, procesal militar, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 de la CE "*prohíbe al legislador que, en términos absolutos e incondicionales, impida acceder al proceso los indicados derechos e intereses legítimos; prohibición que se refuerza por lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Constitución cuando se trata del control judicial frente a la actuación administrativa* (así, STC 149/2000, de 1 de junio, que cita las SSTC 197/1988, de 24 de octubre, 18/1994, de 20 de enero, 31/2000, de 3 de febrero)" [...] Con la lectura de los preceptos citados comprobamos que las sanciones impuestas por faltas leves *no pueden ser impugnadas ante la jurisdicción militar por cauce del procedimiento contencioso-disciplinario ordinario*, sino solo por el cauce especial y sumario utilizable si se alega vulneración de los derechos fundamentales y las libertades públicas pero cerrado a los motivos de impugnación sean de legalidad ordinaria en cuyo caso ya concluimos en la STC 2002/2002, de 28 de octubre, FJ 5, que *el ciudadano no puede impetrar el control judicial sobre la adecuación de la actuación administrativa, del acto sancionador con el Ordenamiento jurídico.* Pues bien, si ello es así no podemos sino concluir, de conformidad con lo interesado por el Ministerio Fiscal en sus alegaciones, que *la exclusión de control judicial de los motivos de legalidad ordinaria que surgieran a raíz de la imposición de sanciones leves en el ámbito disciplinario castrense choca frontalmente con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión reconocida en el artículo 24.1 CE*» (fundamento tercero).

9 Artículo 10.1 de la LOPJ: «A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

2.º En cualquier caso de lo que no hay duda es de que la *liquidación tributaria vinculada al delito*, habida cuenta de su indudable contenido punitivo, abre la vía al procedimiento especial de protección de derecho fundamentales[10].

Pues bien esta novedosa vertebración de las relaciones entre la Administración tributaria denunciante y la jurisdicción penal, que no impide la emisión de liquidación tributaria vinculada al delito, sino que, al contrario, obliga al poder público a finalizar (y no a paralizarlo, como antes de la reforma) el procedimiento tributario para, acto seguido y como regla general, emitir aquella con plenos efectos recaudadores; pretende salvaguardar la prevalencia de la esfera penal en la fijación de los hechos señalando que solo en el caso de una sentencia absolutoria «*por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria*» (es decir, porque la supuesta conducta delictiva denunciada no lo es en términos estrictamente delictuales) procederá tener «en cuenta los *hechos* que el órgano judicial hubiese considerado *probados*» (art. 257.2 c) LGT). Tal redacción ¿ha supuesto en este punto –sujeción de la Administración tributaria a los *hechos probados*– una reforma respecto a la regulación anterior? Es más, ¿se ajusta la vigente normativa al principio constitucional de prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de hechos?

II. LA NUEVA ARTICULACIÓN DEL TANTO DE CULPA, ¿VULNERA EL DERECHO FUNDAMENTAL AL JUEZ ORDINARIO PREDETERMINADO POR LA LEY?

La actual regulación del tanto de culpa obliga a la Administración tributaria (salvo en casos puntuales) a dictar liquidación tributaria *vinculada al delito*; es decir, a dictar un acto administrativo que cuantifica una auténtica *cuota defraudada*. Este régimen jurídico puede suscitar dudas de constitucionalidad desde el momento en que un orden (el administrativo y, en última instancia, la jurisdicción contenciosa) se adentran en una esfera que no les compete, como es la penal;

10 *Cfr*., artículos 114 a 122 bis de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA). El Tribunal Supremo ha precisado, desde la órbita procesal, los requisitos necesarios para la tramitación de este procedimiento especial: «[...] la jurisprudencia de esta Sala [contenida, entre otras muchas, en las sentencias de 21 de diciembre de 2007 (RJ 2008, 1116) (casación 7686/2005) y en las que en ella se citan; la sentencia de 15 de febrero de 2010 (RJ 2010, 3356) (casación 1608/2007); de 20 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2910) (casación 4911/2010) o en la de 6 de junio de 2014 (RJ 2014, 2995) (Rec ordinario 159/2013)] que sostienen, a propósito de los *requisitos que debe reunir el escrito de interposición del recurso* para franquear el acceso a esta vía especial de protección judicial de los derechos fundamentales, que "basta con la *invocación de uno de ellos de los que sería titular el recurrente y con la imputación de su infracción a la concreta actuación administrativa impugnada, junto con un mínimo razonamiento que enlace ese resultado con ella*" [para admitir el recurso]. Igualmente, es menester advertir que el trámite previsto en el artículo 117.2 de la Ley reguladora solamente tiene por objeto la comprobación de que concurren en el recurso los ingredientes que se han señalado por lo que no autoriza a sumar a tales requisitos otro de fondo consistente en la superación de un juicio preliminar sobre la viabilidad de las pretensiones esgrimidas aunque, desde luego, sí sea siempre posible la constatación de la material imposibilidad de que los actos impugnados, por su naturaleza, produzcan las vulneraciones denunciadas"» (Sentencia de 24 de julio de 2014, rec. casación núm. 3839/2013, fundamento séptimo. En los mismos términos, STS de 25 de junio de 2015, rec. casación núm. 1542/2014, fundamento sexto).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

suscitándose entonces un problema de competencia que pudiera derivar en una vulneración del derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley.

La respuesta a esta cuestión ya fue resuelta hace tiempo por el Tribunal Constitucional en un sentido negativo, a la hora de enjuiciar el tanto de culpa vigente (en su día) en la esfera laboral[11].

Por tanto, parece claro que, de acuerdo con esta doctrina constitucional, esta reforma del tanto de culpa tributario no vulnera tal derecho fundamental, sin perjuicio de que la actuación paralela de los dos órdenes pueda suscitar otros problemas de constitucionalidad.

III. RELEVANCIA CONSTITUCIONAL CON LA DECLARACIÓN DE HECHOS PROBADOS EN LA SENTENCIA PENAL: UNA MANIFESTACIÓN DE *TUTELA REFORZADA*

1. La Constitución establece en su artículo 120.3 que «las sentencias será siempre motivadas y se pronunciarán en audiencia pública». Dicho precepto está relacionado con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE y a la interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE. Además, nuestro Tribunal Constitucional ha precisado el alcance constitucional en amparo de la motivación de las sentencias y así tiene reconocido que «la exigencia de motivación de las sentencias *está directamente relacionada con los principios de un Estado de Derecho* (art. 1.1 CE) y *con el carácter vinculante que para jueces y magistrados tiene la ley*, a cuyo imperio están sometidos en el ejercicio de su potestad jurisdiccional (art. 117 CE, párrafos 1 y 3). En contra de lo que con naturalidad ocurría en el Antiguo Régimen, en un Estado de Derecho hay que dar razón del Derecho judicialmente interpretado y aplicado. *Con ello se cumple tanto con la finalidad de evidenciar que el fallo es una decisión razonada en términos de Derecho y no un simple y arbitrario acto de voluntad del juzgador* en ejercicio de un rechazable absolutismo judicial, como con la de hacer

[11] En efecto, la STC núm. 62/1984, de 21 de mayo (NSJ055932), señala que podría darse tal circunstancia «si el proceso laboral estuviera sometido, por imperativo legal, igual que el resto de los procesos civiles, a la regla de la prejudicialidad penal que, conforme a lo dispuesto en los artículos 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 362 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, obliga a suspender tales procesos cuando su resolución depende de la de un Juez o Tribunal penal sobre los mismos hechos, regla de la que se deduce, por tanto, la prevalencia de la decisión del juzgador penal en lo que se refiere a la determinación de la culpabilidad de tales hechos, cuando estos sean constitutivos de delito. *Sin embargo, en la regulación del proceso laboral ha sido voluntad del legislador*, expresada mediante el párrafo primero del artículo 77 de la Ley de Procedimiento Laboral, *que dicho proceso en ningún caso se suspenda por seguirse causa criminal sobre los hechos debatidos*. Según declaró este TC en la mencionada Sentencia núm. 24/1984, de 23 de febrero, este precepto legal "*no choca con ningún otro de carácter constitucional, pues el legislador ha optado por la no suspensión de los procesos laborales en atención, entre otros bienes jurídicos, a la rapidez con que conviene resolver el proceso laboral y a que la búsqueda de la verdad material es, como afirma la doctrina, el objetivo central del proceso de trabajo*". *La exclusión de la prejudicialidad y la independencia respecto a la jurisdicción penal* con que el juez laboral actúa, en supuestos como el planteado por la presente demanda de amparo, *no se opone por tanto, sino que más bien responde estrictamente a la determinación legal de la competencia judicial*, y ello sin perjuicio, [...], de que *en ciertos casos la resolución penal sea de algún modo vinculante para la resolución laboral* y de la necesidad de *solucionar dificultades que puedan derivarse del funcionamiento paralelo e independiente de procesos de uno y otro orden sobre unos mismos hechos*, exigencias, no obstante, que como veremos, derivarían de precepto constitucional *distinto al primer inciso del art. 24.2 de la CE*» (fundamento tercero).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

posible el control jurisdiccional de la resolución a través del sistema de recursos previsto en el ordenamiento (SSTC 116/1986, fundamento jurídico 3.º; 131/1987, fundamento jurídico 3.º; 174/1987, fundamento jurídico 2.º, y 211/1988, fundamento jurídico 4.º, entre otras muchas sentencias y autos). Nuestra jurisprudencia *ha integrado el requisito del artículo 120.3 CE* en sí mismo fuera del marco del amparo jurisdiccional según el artículo 53.2 de la Constitución, *en el derecho a la tutela judicial*, *pero sin que ello comporte convertir a este tribunal en una instancia casacional destinada a velar por la corrección interna de la interpretación jurisdiccional de la legalidad ordinaria, para lo cual un Tribunal Constitucional carece de jurisdicción*, [...] ***a no ser que la interpretación efectuada haya redundado en vulneración de otro derecho fundamental sustantivo, distinto a la tutela judicial***, en cuyo caso los errores interpretativos no constituyen violaciones del artículo 24.1 CE, sino de otros derechos fundamentales» (STC 24/1990, de 15 de febrero; fundamento cuarto[12]).

A su vez, el Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto que «*el deber de motivación que pesa sobre los órganos judiciales "no exige un razonamiento exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión que se debate, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión o, lo que es lo mismo, la ratio decidendi,* de manera que no existe un derecho fundamental del justiciable a una determinada extensión de la motivación judicial" (entre otras muchas, SSTC 144/2007 de 18 de junio, FJ 3, y 126/2013, de 3 de junio, FJ 3) [...] En particular debe recordarse que la doctrina constitucional ha declarado reiteradamente que "***el silencio judicial*** determinante de la vulneración constitucional ***debe referirse a extremos que de haber sido considerados en la decisión hubieran podido determinar un fallo distinto al pronunciado***, pues en caso contrario la falta de respuesta carecería de relevancia material" (STC 139/2009, de 15 de junio, FJ 2), y que aunque no existe obligación de que el órgano judicial realice un pronunciamiento explícito sobre la eficacia probatoria que le merece cada uno de los medios de prueba ***sí es necesario que especifique el discurso que enlaza la actividad probatoria con el relato fáctico resultante*** (entre otras, STC 126/2013, de 3 de junio, FJ 3)» (STC 9/2015, de 2 de febrero de 2015; fundamento tercero –NCJ059393–).

2. Pues bien, en aplicación de esta inveterada doctrina, nuestro Tribunal Constitucional no ha dudado en destacar que **la falta de motivación en las sentencias penales *conecta directamente* el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva** (art. 24.1 CE) **con el derecho fundamental a la legalidad penal del artículo 25.1 de la CE**. Y así sostiene que «el derecho fundamental a la legalidad penal, reconocido en el artículo 25.1 CE, *ha de reputarse vulnerado cuando la conducta que ha sido declarada probada en la sentencia "es subsumida de un modo irrazonable en el tipo penal"* (SSTC 91/2009, de 20 de abril, FJ 6; 153/2011, de 17 de octubre, FJ 8; y 196/2013, de 2 de diciembre, FJ 5). *Esta violación del artículo 25.1 CE puede proceder* ***de la interpretación misma del precepto sustantivo aplicado***, ya que el juez puede atribuir a la norma penal un contenido que exceda, en perjuicio del acusado, del tenor literal posible del precepto, incurriendo en tal caso en una analogía *in malam partem* que ha de entenderse constitucionalmente proscrita. Cuando la interpretación de la norma sustantiva resulta, en cambio, compatible con el tenor literal posible de la norma aplicada, ***la lesión del artículo 25.1 CE puede derivar del juicio de subsunción que se reali-***

12 En los mismos términos, entre otras, la STC 178/2014, de 3 de noviembre, fundamento tercero (NCJ058883).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

za con base a los hechos probados. De acuerdo con nuestra doctrina, *ese juicio de subsunción debe respetar un doble parámetro de razonabilidad*: (i) *el metodológico*, que exige que *no incurra en quiebras lógicas y que sea acorde con los modelos de argumentación aceptados dentro de la comunidad jurídica*, y (ii) *el axiológico*, que requiere que *se ajuste a los criterios y valores que informan nuestro ordenamiento constitucional* (SSTC 138/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 242/2005, de 10 de octubre, FJ 4; 9/2006, de 16 de enero, FJ 4; 242/2005, de 10 de octubre, FJ 4; 262/2006, de 11 de septiembre, FJ 4, 129/2008, de 27 de octubre, FJ 3; 91/2009, de 20 de abril, FJ 6; 153/2011, de 17 de octubre, FJ 8; y 196/2013, de 2 de diciembre, FJ 5). *El canon de razonabilidad que impone el artículo 25.1 CE es, pues, más exigente que el que, por norma general, caracteriza al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE)*» (STC 2/2015, de 19 de enero de 2015; fundamento octavo –NCJ059329–). Y, de esta manera, «*dada la trascendencia de los valores constitucionales en juego en la aplicación del Derecho penal* [...] *y su posible afectación*, [...], *a los derechos fundamentales a la libertad* (art. 17.1 CE) *y a la legalidad penal* (art. 25.1 CE), hemos señalado que *el estándar de las exigencias derivadas del deber de motivación es más riguroso en estos supuestos, hablándose de una* ***tutela reforzada*** que exige, tanto la exteriorización del razonamiento por el que se estima que concurre o no el supuesto previsto en la ley, como que el mismo se manifieste a través de una motivación en la que, más allá de su carácter razonado, *sea posible apreciar un nexo de coherencia entre la decisión adoptada, la norma que le sirve de fundamento y los fines que justifican la institución*» (STC 49/2014, de 7 de abril; fundamento segundo[13] –NCJ058418–).

IV. LA DECLARACIÓN DE *HECHOS PROBADOS* EN LAS SENTENCIAS PENALES: SIGNIFICACIÓN LEGAL Y CASACIONAL

El artículo 248.3 de la LOPJ reconoce específicamente la trascendencia de las declaraciones de hechos probados en las sentencias penales al señalar que «Las sentencias se formularán expresando, tras un encabezamiento, en párrafos separados y numerados, los antecedentes de hecho, *hechos probados, en su caso*, los fundamentos de derecho y, por último, el fallo». Vemos, pues, que nos encontramos ante un elemento fundamental (la declaración de hechos probados) en la construcción de la sentencia penal por parte del juzgador. De ahí que una constante doctrina legal de la Sala Segunda del Tribunal Supremo venga precisando (**1.º**) que «la *exigencia del relato de hechos probados para toda clase de sentencias, incluidas las absolutorias*, al considerar como inadmisible corruptela las resoluciones de tal índole carentes de resultancia probatoria, *sin que pueda suplirse esa omisión a través de datos fácticos contenidos en los fundamentos jurídicos*»[14].

Asimismo, esta jurisprudencia ha perfilado el contenido necesario de la relación de hechos probados (**2.º**) concretando que «*deben formar parte del mismo los datos relativos a los hechos relevantes penalmente* con inclusión muy especialmente de aquellos que pueden modificar o hacer desaparecer alguno de los elementos del delito que comenzando por los *supuestos de exclusión de la acción*, continuando por las *causas de justificación* y *las de exclusión de la imputabilidad*,

[13] También, la STC 12/2016, de 1 de febrero, fundamento tercero (NCJ060890).

[14] STS núm. 772/2001, de 8 de mayo, fundamento único.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

aquellas *eliminan la tipicidad,* estas *la culpabilidad*, para terminar por *los supuestos de exclusión de la punibilidad* dentro de los que podemos incluir la excusa absolutoria, las condiciones objetivas de punibilidad y la prescripción. *Todos estos elementos deben formar parte del factum porque todos ellos forman "la verdad judicial" obtenida por el tribunal*»[15].

Y, a su vez, hace hincapié (**3.º**) en que los *hechos probados* deben *construirse en positivo*, ya que «e*s componente esencial de una sentencia una descripción precisa, clara y terminante de los hechos que el tribunal estima justificados* de manera que proporcionen la base del correlativo juicio jurídico acerca de su tipicidad o atipicidad de los hechos relatados. La ausencia de toda narración deja sin soporte fáctico la decisión y sin apoyo la capacidad de discutir por vía de recurso la corrección del juicio jurídico [...] *es preciso fijar –aunque sean mínimos– los hechos que han sido probados* a salvo los casos excepcionales y poco frecuentes, aunque reales e imaginables (*v. gr.* nulidad de toda la actividad probatoria), en que nada puede reputarse acreditado [...] *Es exigible y está en la esencia del derecho a la tutela efectiva, el deber del órgano judicial de exponer en términos positivos, con claridad y coherencia los hechos que se consideran probados*. Constituyen la materia prima de una adecuada calificación jurídica, y en definitiva del pronunciamiento condenatorio o absolutorio»[16].

Tal es su relevancia que la deficiente elaboración de los mismos por la instancia jurisdiccional abre la vía casacional al amparo de lo dispuesto en el artículo 851, apartados 1.º[17] y 2.º[18], de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.).

---

15 STS núm. 607/2010 de 30 junio, fundamento décimo.

16 STS núm. 802/2015, de 30 de noviembre, fundamento primero.

17 Artículo 851.1.º de la LECrim.: «Podrá también interponerse el recurso de casación por la misma causa: 1.º Cuando en la sentencia no se exprese clara y terminantemente cuáles son los hechos que se consideren probados, o resulte manifiesta contradicción entre ellos, o se consignen como hechos probados conceptos que, por su carácter jurídico, impliquen la predeterminación del fallo». El Tribunal Supremo ha desarrollado este motivo casacional «[...] consistente en *falta de claridad en el relato de hechos probados* –destacando que– se exigen las siguientes circunstancias: a) que en el contexto del resultado fáctico se produzca la existencia de cierta incomprensión de lo que realmente se pretendió manifestar, bien por la utilización de frases ininteligibles, bien por omisiones substanciales o por el empleo de juicios dubitativos, por absoluta carencia de supuestos fácticos o por la mera descripción de la resultancia probatoria huérfana de toda afirmación por parte del juzgador; b) que la incorporación del relato esté directamente relacionada con la calificación jurídica; y, c) que la falta de entendimiento o incomprensión del relato provoque una laguna o vacío en la descripción histórica de los hechos, bien por una omisión total de versión fáctica, bien por omisiones parciales que impidan su comprensión» (STS núm. 24/2010 de 1 febrero, fundamento primero).

18 Artículo 851.2.º de la LECrim.: «Podrá también interponerse el recurso de casación por la misma causa: [...] 2.º Cuando en la sentencia solo se exprese que los hechos alegados por las acusaciones no se han probado, sin hacer expresa relación de los que resultaren probados». Igualmente el Tribunal Supremo «ha elaborado los siguientes parámetros interpretativos de este motivo: a) que en las resoluciones judiciales han de constar los hechos que se estimen enlazados con las cuestiones que hayan de resolverse en el fallo, con declaración expresa y terminante de los que se consideren acreditados; b) que, efectivamente, la carencia de hechos probados supone un serio obstáculo para llegar a un pronunciamiento condenatorio pues este debe descansar sobre las razones jurídicas que califiquen aquellos hechos, aunque la Sala es muy dueña de redactar, del modo que estime más acertado, los acontecimientos que según su conciencia estime aseverados; c) que de igual modo el juzgador no tiene obligación de transcribir en sus fallos la totalidad de los hechos aducidos por las partes o consignados en las respectivas conclusiones; y d) que el vicio procesal existe indudablemente no solo cuando la carencia sea absoluta sino también cuando la sentencia se limite a declarar genéricamente que no están probados los hechos, base de la acusación» (STS núm. 24/2010 de 1 de febrero, fundamento primero).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

V. LA VINCULACIÓN A LOS *HECHOS PROBADOS* COMO MANIFESTACIÓN DE LA PREVALENCIA DE LA JURISDICCIÓN PENAL EN LA FIJACIÓN DE LOS HECHOS: ¿HAY UNA DOCTRINA CONSTITUCIONAL CLARA Y PRECISA QUE PUEDE APLICARSE SIN INCERTIDUMBRES HERMENÉUTICAS?

1. La prevalencia del orden penal en la concreción de los hechos, fijada por el Tribunal Constitucional a raíz de su ya clásica y conocida (y, no por ello, menos importante) Sentencia 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), concluye que «el principio *non bis in idem* determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales *respecto de unos mismos hechos*, pero 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 puedan 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***. Consecuencia de lo dicho, puesto en conexión con la regla de la subordinación de la actuación sancionadora de la Administración a la actuación de los Tribunales de justicia es que *la primera*, [...], *no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos y* ***deba en todo caso respetar, cuando actúe*** **a posteriori,** ***el planteamiento fáctico que aquellos*** *hayan realizado*, ***pues en otro caso se produce un ejercicio del poder punitivo que traspasa los límites del art. 25 de la Constitución y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado solo en las condiciones estatuidas por dicho precepto***» (fundamento cuarto).

De ahí que –conforme se destaca en la STC 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689), «la vertiente formal o procesal de este principio (*non bis in idem*), [...], *se concreta en* ***la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración*** *respecto de su actuación en materia sancionadora* ***en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no solo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código penal.*** En efecto, [...], si bien nuestra Constitución no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que la ha admitido en el artículo 25.3, dicha aceptación se ha efectuado sometiéndole a «las necesarias cautelas, que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos». Entre los límites que la potestad sancionadora de la Administración encuentra en el artículo 25.1 de la CE, en lo que aquí interesa, *se declaró la necesaria subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial.* De esta subordinación deriva una triple exigencia: «a) el necesario control *a posteriori* por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) ***la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos***; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada» (fundamento tercero).

El Tribunal Constitucional, más recientemente, ha ratificado la preferencia de la jurisdicción penal sobre cualquier otro orden en la determinación de hechos punibles, en la STC 126/2011, de 18 de julio (NCJ055319), con ocasión de la vertebración de relaciones entre los Tribunales penales y el Tribunal de Cuentas (órgano de carácter jurisdiccional cuando ejerce funciones de

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

enjuiciamiento contable) y con motivo de la fiscalización de hechos con trascendencia contable que, a su vez, pudieran tener naturaleza delictiva[19].

2. Esta doctrina constitucional ampara la prevalencia del juez penal ante la fijación de hechos con estricta trascendencia sancionadora. En tales casos la potestad sancionadora de la Administración siempre deberá ajustarse a lo declarado en sede penal. Puede sostenerse que aquí la *vinculación fáctica* es *estricta* y *absoluta* a lo dispuesto en el proceso penal. De forma que la Administración (tributaria) sancionadora nunca podrá apartarse de los *hechos probados* (cuestión distinta será determinar si esos *mismos* hechos merecen una respuesta administrativo-sancionadora), so pena de vulnerar el artículo 25 de la CE. Ahora bien, hay que plantear si esa sujeción a los hechos probados en la esfera penal deben contar con la misma virtualidad y alcance cuando de lo que se trata no es de sancionar administrativamente, sino de regularizar fiscalmente. Piénsese en los supuestos de devolución del expediente a la esfera tributaria porque la autoridad penal consideró que los hechos denunciados no revestían carácter delictivo. En tales casos, ¿la Administración tributaria puede regularizar (que no sancionar) con base en criterios fácticos *distintos* y/o *divergentes* de los afirmados en la esfera penal?

Pues bien, el Tribunal Constitucional ha matizado su parecer en estos supuestos ya que «si existe una resolución firme dictada en un orden jurisdiccional, *otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, **o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos*** [...] lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, *y no cabe*, por las razones expresadas anteriormente, *que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración*. Naturalmente, para que un órgano judicial tome en cuenta una resolución firme de otro órgano es preciso que tenga conocimiento oficial de la misma, porque se halla incorporada al proceso que ante él se tramita, y, naturalmente, también el órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar *podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea solo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos*. *No se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada*, de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina de este Tribunal Constitucional, según la cual el ***derecho a la tutela judicial efectiva*** comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en Derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano

---

19 Razonando que «[...] la interpretación de los arts. 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y 49.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, *atribuye preferencia a la jurisdicción contable en su ámbito propio, esto es, al contable*, al paso que los arts. 16 y 17 de la misma ley *excluyen toda competencia de la jurisdicción contable para el enjuiciamiento de hechos constitutivos de delito* y las cuestiones de índole civil o laboral o de otra naturaleza encomendados al conocimiento de los órganos del Poder Judicial. De modo que *la interpretación conjunta de estos preceptos con el artículo 117 CE –unidad y exclusividad de la jurisdicción ordinaria– y con los arts. 10 y 44 LOPJ* –preferencia de la jurisdicción penal sobre cualquier otra y exclusión del conocimiento prejudicial de aspectos penales por cualquier otra jurisdicción– *conducen a los órganos judiciales a afirmar que la declaración de responsabilidad penal no puede declinarse a favor de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas al objeto de que este declare previamente a la actuación de la jurisdicción penal la existencia de un hecho punible o alguno de sus elementos* –como lo es la legalidad o ilegalidad de los fondos públicos y la cuantificación de la malversación–, *pues ello compete de manera exclusiva en los órganos judiciales del orden penal»* (fundamento décimo).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por otro órgano, *el que pronuncia la segunda debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio*» (STC núm. 158/1985, de 26 de noviembre, fundamento sexto –NSJ051748–).

3. Por tanto, hay que concluir que no hay impedimento, de principio, para regularizar en orden a hechos diversos de los sostenidos en la esfera penal siempre que se motive adecuadamente la discrepancia, puesto que «aunque es verdad que unas mismas pruebas pueden conducir a considerar como probados o no probados los mismos hechos por los Tribunales de Justicia, también lo es que, *afirmada la existencia de los hechos por los propios Tribunales de Justicia no es posible separarse luego de ellos sin acreditar razones ni fundamentos que justifiquen tal apartamiento*. Y ello porque, en la realidad jurídica, esto es, en la realidad histórica relevante para el Derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron (STC 24/1984, de 23 de febrero, FJ 3), cuando la contradicción no deriva de haberse abordado unos mismos hechos desde perspectivas jurídicas diversas (SSTC 30/1996, de 26 de febrero, FJ 5; 50/1996, de 26 de marzo, FJ 3), y *es claro que unos hechos idénticos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado, pues a ello se oponen principios elementales de lógica jurídica y extrajurídica* (STC 24/1984, de 23 de febrero, FJ 3). Admitir lo contrario vulneraría el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el artículo 9.3 CE, y también el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva reconocido por el artículo 24.1 CE, pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de los pronunciamientos judiciales contradictorios (SSTC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 4; 62/1984, de 21 de mayo, FJ 5; 158/1985, de 26 de noviembre, FJ 4; 35/1990, de 1 de marzo, FJ 3; 30/1996, de 26 de febrero, FJ 5; 50/1996, de 26 de marzo, FJ 3; 190/1999, de 25 de octubre, FJ 4)». (STC núm. 151/2001, de 2 de julio, fundamento cuarto–NSJ009700–)[20].

Y así el Tribunal Constitucional considera vulnerado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva cuando «*no aparecen motivadas las razones por las que, no obstante haberse producido la exoneración de la responsabilidad administrativa en la vía estrictamente sancionadora, sin embargo sí que concurre la responsabilidad en el ámbito laboral desde la óptica de prevención de riesgos laborales y en atención a los* ***mismos*** *concretos* ***hechos*** *producidos*. Como afirma el Ministerio Fiscal, *faltan las razones singulares por las que las resoluciones recurridas se apartan de la valoración que sobre la infracción de medidas de seguridad alcanzó el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo* al enjuiciar la sanción impuesta a la empresa recurrente en amparo, más aún si tenemos en cuenta que la doctrina jurisprudencial viene exigiendo, como requisito determinante de la responsabilidad en el accidente, que la empresa haya cometido alguna infracción consistente en el incumplimiento de alguna medida de seguridad general o especial, que se acredite la causación de un daño efectivo en la persona del trabajador, y que exista una relación de causalidad entre la infracción y el resultado dañoso. Cabe decir que *la resolución recurrida no ha tenido debidamente en cuenta para valorar los* ***hechos*** *la existencia de un previo pronunciamiento judicial, o que no ha motivado* ad casum *la distinta apreciación de los* ***mismos***. De ahí que ambas resoluciones resulten claramente contradictorias en cuanto a la observancia por parte de la demandante de amparo de las normas sobre prevención de riesgos laborales

[20] *Vid*., también, las SSTC 34/2003, de 25 de febrero, fundamento cuarto; y 16/2008, de 31 de enero, fundamento segundo.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

con respecto al accidente de trabajo objeto de enjuiciamiento. Y esto así, a falta de una motivación suficiente que exteriorice el fundamento de la decisión adoptada o que motive por qué, si antes se había declarado en otro orden jurisdiccional, en una decisión judicial ya firme, que no había existido incumplimiento por la empresa de las normas sobre prevención de riesgos laborales, ahora se llega a la conclusión contraria» (STC núm. 21/2011, de 14 de marzo, fundamento cuarto –NCJ054612–).

VI. LOS «HECHOS DECLARADOS NO PROBADOS» POR EL JUEZ PENAL NO VINCULAN A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: ¿SIEMPRE DEBE SER ASÍ?

1. Hasta el momento es claro que las Administraciones tributarias se encuentran vinculadas a los «hechos probados» en sentencia penal firme, conforme a lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT. Ahora bien, ¿ocurre lo mismo con los «hechos no probados»? En los casos en que la resolución judicial penal proceda a la absolución del obligado tributario denunciado por inexistencia de prueba suficiente para condenar por delito contra la Hacienda Pública, ¿queda expedito el camino para que los órganos tributarios, reanudadas las actuaciones, regularicen e incluso sancionen sin más limitación fáctica que los «hechos probados»?

Los tribunales han respondido afirmativamente a esta cuestión señalando que «la conclusión que se alcanza no puede ser la misma respecto de los *hechos declarados no probados* que se contengan en una resolución judicial absolutoria, *pues respecto de estos*, y prescindiendo ya del aspecto sancionador, *no queda vinculada la Administración*, toda vez que las normas y criterios sobre la *prueba en el proceso penal y en el procedimiento administrativo de comprobación son radicalmente diferentes*, pues mientras en el proceso penal el acusado está amparado por el principio de presunción de inocencia, en el procedimiento administrativo de investigación y comprobación se aplica la inversión de la carga de la prueba que resulta inadmisible en el proceso penal, de tal forma que elementos de prueba rechazados en el proceso penal, pueden resultar perfectamente válidos en el procedimiento administrativo de comprobación, máxime teniendo en cuenta que el fundamento del reproche en ambos procedimientos es completamente distinto. En efecto, reiteradamente se ha expuesto por esta Sala que los órganos penales en sus apreciaciones pueden prescindir "deliberadamente" y a los solos efectos penales, de los criterios establecidos en las normas fiscales, como por ejemplo sobre el devengo, en cuanto se apoyan en presunciones *contra reo* contrarias a la realidad material de los hechos, que es lo que de forma exclusiva ha de tener en cuenta el juzgador penal [...] Quiere ello decir que *la Administración tributaria*, *en el ejercicio de sus potestades, que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal*, podía proceder, como ha hecho, a *continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella* y que el juzgador penal puede prescindir de aplicar» (Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2008, rec. núm. 550/2005, fundamento quinto –NFJ029781–[21]).

[21] Doctrina que ha sido refrendada por el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencias de 7 de julio de 2011, recurso de casación núm. 5417/2009, fundamento cuarto (NFJ043861); de 24 de noviembre de 2011, recurso de casación núm. 4914/2008, fundamento quinto (NFJ045372); y de 20 de noviembre de 2014, recurso casación núm. 3850/2012, funda-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Se trata de un razonamiento que, como regla de principio, resulta correcto. Ahora bien, en ocasiones se utiliza para amparar cuestiones que son distintas, puesto que si bien es cierto que la sujeción administrativa solo debe alcanzar a los *hechos probados* en sede penal, la *libertad de regularizatoria* de la Administración tributaria no debe considerarse como absoluta respecto a los *hechos no probados* penalmente, máxime cuando la absolución o el sobreseimiento ha devenido porque el material probatorio ha sido anulado en la jurisdicción penal; o porque los medios de prueba no han sido suficientes para acreditar la comisión de una defraudación tributaria por encima del umbral cuantitativo tipificado en el artículo 305 del Código Penal. En tales situaciones, no será suficiente con trasladar al procedimiento tributario el mismo caudal probatorio utilizado en la denuncia, para proceder a liquidar y, después, sancionar administrativamente, bajo el pretexto de que la Administración solo se encuentra vinculada a los hechos probados en la esfera penal. Veámoslo con detenimiento.

2. En la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 2011 (rec. de casación núm. 4914/2008 –NFJ045372–) se analiza la legalidad de una regularización inspectora que trae causa de una actuación penal previa por la presunta comisión de un delito fiscal de la que resulta absuelto el obligado tributario porque el material probatorio de cargo incluido en la causa no se ajustaba a las normas procesales. Concretamente, «la base de la absolución radica en que la Audiencia considera que la prueba admitida por el Juzgado, consistente en unos documentos que acreditaban la titularidad del Sr. Marcelino de unos depósitos en una entidad suiza, cuyo saldo el 14 de julio de 1994 ascendía a 397.543.169 ptas., documentos obtenidos por la exesposa del interesado en el curso de su proceso de separación matrimonial y aportados a la Inspección en el marco de la comprobación seguida respecto de ella, *carecía de validez a efectos penales por no haber sido aportada tal prueba de acuerdo con las normas procesales, en concreto, siguiendo los cauces previstos en el Convenio Europeo de Asistencia en materia Penal y que, como prueba documental obrante en documento privado no había sido acompañada de la comparecencia del firmante de los documentos en el juicio oral*, añadiendo también que la prueba pericial consistente en la determinación de la deuda por parte de un funcionario de la Inspección carecía de valor por estar sustentada sobre ese mismo documento *cuya aportación se declara nula*» (fundamento primero).

En orden a dicho razonamiento, la Audiencia Provincial sienta el siguiente hecho probado:

> «NO SE ACEPTAN los hechos probados consignados en la sentencia apelada y en su lugar se declara que: Marcelino, presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994, sin que conste probado que ocultó ingresos en ese periodo impositivo».

2.1. Devueltas las actuaciones, la Inspección liquida con base en los mismos medios de prueba anulados en sede penal considerando que el obligado tributario ocultó ingresos. Recurrida la regula-

---

mento quinto (NFJ056897). Como destaca Calderón González «cuando el asunto vuelve a la Administración tras la sentencia absolutoria, siempre que se respetan los hechos probados, ateniéndose a los mismos aunque no a su vinculación, [...], *nada impide continuar el procedimiento y resolver lo que proceda desde el plano estrictamente fiscal*» (*Cfr.*, Calderón González, A. J.: «La prejudicialidad penal y la vinculación a los hechos probados de las sentencias penales absolutorias (Comentario a la STS, Sala Tercera, Sección Segunda, de 29 de octubre de 2012, rec. de casación n.º 3781/2009)», *Tribunal Fiscal*, núm. 267/2013, pág. 5).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

rización, la sentencia de instancia desestima (en razonamiento confirmado por el Tribunal Supremo en la sentencia aquí analizada) las pretensiones del contribuyente pues, en efecto, «la Inspección queda vinculada por los hechos declarados probados en una sentencia absolutoria. Ahora bien *la conclusión que se alcanza no puede ser la misma respecto de los hechos declarados no probados* que se contengan en una resolución judicial absolutoria, pues respecto de estos, y prescindiendo ya del aspecto sancionador, no queda vinculada la Administración, *toda vez que las normas y criterios sobre la prueba en el proceso penal y en el procedimiento administrativo de comprobación son radicalmente diferentes*, pues mientras en el proceso penal el acusado está amparado por el principio de presunción de inocencia, en el procedimiento administrativo de investigación y comprobación se aplica la inversión de la carga de la prueba que resulta inadmisible en el proceso penal, de tal forma que elementos de prueba rechazados en el proceso penal, pueden resultar perfectamente válidos en el procedimiento administrativo de comprobación, máxime teniendo en cuenta que el fundamento del reproche en ambos [...] La aplicación de las anteriores consideraciones al supuesto que se enjuicia comporta que conforme al relato de hechos probados contenido en la sentencia absolutoria dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona en fecha 9 de octubre de 2003, *la Inspección quedaba vinculada al único hecho que se declaraba probado, que es que el Sr. "Marcelino presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994", pero no quedaba vinculada a lo que se declaraba no probado a efectos penales que era que ocultara ingresos en ese periodo impositivo, y ello, se reitera, como consecuencia de la nulidad a efectos penales de la prueba documental aportada, por lo que la nulidad acordada limitaba su ámbito objetivo al proceso penal, pero sin vinculación alguna para la Administración en las posteriores actuaciones inspectoras a desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa*. Quiere ello decir que la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades, que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal, podía proceder, como ha hecho, a continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella y que el juzgador penal puede prescindir de aplicar. procedimientos es completamente distinto» (fundamento primero).

No compartimos el razonamiento expuesto ya que el hecho probado es claro e indubitado: la autoliquidación presentada por el obligado tributario fue correcta no resultando acreditada la ocultación de ingresos («*Marcelino, presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994, sin que conste probado que ocultó ingresos en ese periodo impositivo*»). Lo que lleva a cabo la sentencia de instancia (y avala el Tribunal Supremo), para refrendar la regularización inspectora, es una *descomposición del hecho probado* afirmando que el único elemento fáctico acreditado en sede penal es la declaración tributaria presentada por el contribuyente pero no la ocultación de ingresos, que pasa a ser (hipotético y supuesto) un *hecho no probado*, donde la Administración tributaria cuenta con libertad de acción. Como queda dicho, el hecho probado en sede penal forma una *unidad incontestable* («*Marcelino, presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994, sin que conste probado que ocultó ingresos en ese periodo impositivo*») y, por lo mismo, en nuestra opinión, no resulta aplicable a este caso el *razonamiento del hecho no probado*.

2.2. Cuestión distinta hubiera sido plantearse el *alcance del hecho probado* en el procedimiento de inspección reanudado, una vez devuelto el expediente. En otras palabras, el *hecho probado* ¿tiene un *carácter absoluto e incontestable* o, por el contrario, puede sostenerse que cuenta

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

con una *eficacia relativa*, pudiendo discrepar del mismo siempre que se fundamente en una *actividad probatoria complementaria y distinta* de la realizada en sede penal?

En este sentido, frente a una visión estricta de la prevalencia de los hechos declarados probados en el proceso penal, nada impediría que la Administración tributaria, partiendo (eso sí) de la fijación de hechos establecida por el juez penal, pueda apartarse de la misma siempre que se sirva de *medios de prueba distintos y alternativos* de los previamente anulados en la jurisdicción penal (planteamiento que, como hemos visto, ampara nuestro Tribunal Constitucional). Lo que no resulta posible (como ocurre en el caso aquí analizado) es trasladar, *mutatis mutandi*, el material probatorio de cargo, que ha sido anulado judicialmente, al procedimiento inspector con el objeto de que la regularización denunciada, que finalmente no prosperó en la vía penal, fructifique, sin más, en la esfera tributaria; pues (como ya hemos destacado) un material probatorio que no se ajusta a los cánones de legalidad establecidos en la normativa constitucional o procesal, necesariamente debe desplegar efectos en el orden fiscal.

Por ello, nada hubiera impedido que la Inspección hubiera utilizado el material probatorio *restante* (y distinto del anulado judicialmente) para acreditar la realidad que pretendía regularizar. Concretamente, a través de «las cartas remitidas por el Banco suizo "Credit Suisse"» (fundamento quinto). Ahora bien, en su condición de *documentos privados* y por aplicación del artículo 106.1 de la LGT, hubiera sido necesario someterlas a contradicción en el procedimiento inspector conforme a lo dispuesto en el artículo 326 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC)[22]. Lo que resulta criticable es precisamente lo que finalmente ha refrendado el Tribunal Supremo en la sentencia indicada: validar en sede tributaria el material probatorio de cargo invalidado por el juez penal.

En esta línea, cabría plantearse si con el *nuevo* material probatorio que, en su caso, se hubiera puesto de manifiesto en el procedimiento reanudado y del que resultara una cuota defraudada situada dentro del radio de acción del delito fiscal, subsistiría el deber de denunciar nuevamente (art. 180.1 LGT) o, por contra, con base en exigencias del *principio constitucional non bis in idem* (art. 25 CE), solo habría lugar a la regularización tributaria y administrativo-sancionadora; pues en el caso resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo nos encontramos con una sentencia (de la Audiencia Provincial) firme en el orden penal que declaró la absolución del contribuyente procesado.

3. Por su parte, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 2011 (rec. de casación núm. 5417/2009 –NFJ043861–) se resuelve una regularización inspectora (y sancionadora) efectuada en régimen de estimación indirecta de bases imponibles, que trae causa de una instrucción penal que finaliza en *auto de sobreseimiento provisional* en el que se dispone que «[...] "los

22 Artículo 326 de la LEC: «1. Los *documentos privados harán prueba plena en el proceso*, en los términos del artículo 319, *cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen*. 2. Cuando se impugnare la autenticidad de un documento privado, el que lo haya presentado podrá pedir el cotejo pericial de letras o proponer cualquier otro medio de prueba que resulte útil y pertinente al efecto. Si del cotejo o de otro medio de prueba se desprendiere la autenticidad del documento, se procederá conforme a lo previsto en el apartado tercero del artículo 320. Cuando no se pudiere deducir su autenticidad o no se hubiere propuesto prueba alguna, el tribunal lo valorará conforme a las reglas de la sana crítica. 3. Cuando la parte a quien interese la eficacia de un documento electrónico lo pida o se impugne su autenticidad, se procederá con arreglo a lo establecido en el artículo 3 de la Ley de Firma Electrónica».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

datos obrantes en la causa *no permiten deducir la existencia de fraude tributario* en los términos a que se refiere el artículo 305 del CP, *que exige una cuota defraudada superior a los 15.000.000 pesetas, por lo que no siendo previsible que más compradores, de los que ya lo reconocieron en vía administrativa, manifiesten tener pagado un sobreprecio de manera opaca al vendedor-querellado*, resulta procedente acordar el SOBRESEIMIENTO PROVISIONAL del artículo 641-1 de la LECrim., *en tanto tales extremos no queden objetivados, bien por prueba directa o bien por indirecta, pero admisible en el procedimiento penal con los requisitos y garantías que para este se establecen. No siendo suficientes a tal fin y por sí solos los indicios relativos a salidas de fondos, valoraciones hipotecarias etc.; que se recogen en el informe de la Inspección*"» (antecedente de hecho primero de la sentencia del Tribunal Supremo).

En este caso es patente que la prueba indiciaria establecida en el Informe Denuncia de la Inspección no es apta para acreditar la existencia de un fraude tributario por encima del *quantum* penal fijado en el artículo 305 del CP.

Devuelto el expediente y reanudado el procedimiento, la Inspección no duda en regularizar utilizando el mismo material probatorio que motivó el tanto de culpa; en particular, «cuando se reinician las actuaciones inspectores –comunicado el auto de sobreseimiento– la Inspección regulariza al contribuyente por el régimen de estimación indirecta. En cuanto al método de comprobación se acude finalmente al siguiente sistema: como *consta acreditado por la declaración de nueve compradores la diferencia de valor entre lo realmente pagado al vendedor* (la sociedad demandante) *y lo escriturado*, se calcula lo defraudado por este por metro cuadrado y *se extiende a la totalidad de los pisos vendidos en el ejercicio*, obteniendo finalmente la base imponible y la cuota. Posteriormente se impone a la entidad recurrente sanción por infracción tributaria grave» (fundamento primero).

Vemos, pues, como la inferencia desvirtuada en sede penal (consistente en entender que en *la totalidad de los pisos vendidos en el ejercicio* se ha producido un *sobreprecio* a partir de *nueve* operaciones de compraventa) despliega, sin otra actividad probatoria complementaria, plenos efectos en el ámbito tributario para liquidar y sancionar.

El Tribunal Supremo no duda en legitimar dicho proceder señalando que «*la declaración que se contiene en el auto de sobreseimiento, por tanto, tiene su ámbito objetivo en el correspondiente proceso penal, pero sin vinculación alguna para la Administración en las posteriores actuaciones inspectoras que pueda desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa*. Quiere ello decir que la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades (que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal) podía proceder (como ha hecho) a continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella y de los que el juzgador penal puede prescindir, habida cuenta del mayor rigor de las exigencias probatorias en dicha sede y en los términos más arriba expuestos» (fundamento primero).

Sin embargo, de nuevo no compartimos este razonamiento pues, en primer lugar, la inferencia presuntiva que sustentó la denuncia penal no solo ha sido invalidada (por insuficiente) por el juez

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

penal, sino que ha derivado una *certeza fáctica* que debe ser respetada por la Inspección: no ha resultado acreditado un *quantum defraudatorio* por encima de los 15.000.000 de pesetas. De manera que la Administración tributaria se encuentra vinculada a dicho hecho probado y, por lo mismo, solo podrá regularizar (y sancionar) por las nueve operaciones inmobiliarias que han resultado acreditadas (aunque no fueran suficientes para imputar un delito fiscal). Solo podría discrepar de la referida realidad fáctica si, tras la reanudación del procedimiento, hubiera desplegado *alguna actividad probatoria complementaria* que (esta vez sí) permitiera una regularización por importe mayor que, incluso, en el supuesto de que diera lugar a una regularización con trascendencia penal por superar el umbral del delito fiscal, obligaría, a su vez, a una nueva activación del tanto de culpa (art. 180.1 LGT), ya que en tal caso no cabría oponer el principio constitucional *non bis in idem*, puesto que nos encontramos ante un auto de sobreseimiento provisional y no ante una sentencia penal absolutoria firme[23].

Lo que en cualquier caso resulta reprochable es la práctica (sorprendentemente avalada por el Tribunal Supremo) consistente en utilizar el *mismo material probatorio* que no ha sido validado en sede penal para, acto seguido tras la devolución del expediente, regularizar en términos idénticos al Informe Denuncia que motivó el tanto de culpa, pues ello supone ir contra la realidad fáctica asentada por el juez penal (y, por ende, contra el principio de prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de hechos). Repárese, por otra parte, que la *prueba indiciaria tributaria* debe responder a los *mismos cánones de constitucionalidad* que la *prueba indiciaria penal* y si esta (la penal) no lo ha superado, generando un hecho probado (no hay una defraudación superior a los 15.000.000 de pesetas); este (el hecho probado), con mayor motivo, debe ser respetado en la esfera tributaria, al menos como regla de principio. En consecuencia, si la Inspección pretende desvirtuar la realidad fáctica sentada por el juez penal, deberá desplegar una actividad probatoria complementaria a la que originó la denuncia inicial.

VII. LA SIMULACIÓN, ¿UNA CUESTIÓN FÁCTICA O JURÍDICA A EFECTOS DE UNA POSIBLE VINCULACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LO DECLARADO EN SEDE PENAL?

1. La simulación se encuentra expresamente prevista como instituto regularizador en la esfera tributaria (*ex* art. 16 LGT) que, en su caso y siempre que se den los presupuestos legales ne-

[23] Y así lo ratifica el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de noviembre de 2014 (rec. 3850/2012 –NFJ056897–): «cuando se llega a la absolución al no haberse apreciado la existencia de delito, *nada impide para que la Administración Tributaria pueda iniciar o continuar sus actuaciones* pero ha de atenerse a los hechos que los Tribunales penales hubieran considerado probados, aunque su valoración no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido los mismos» (fundamento quinto. No obstante, repárese que se trata de una sentencia con dos votos particulares). Crítico con este planteamiento, Martín Queralt al preguntarse que «¿no estaremos minusvalorando un principio esencial en virtud del cual aquello que no ha podido ser probado no existe en derecho? ¿No es eso, acaso, lo que ocurre en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2014? ¿Cómo puede fundamentarse la adecuación a derecho de una liquidación tributaria por unos beneficios que penalmente se consideran como no probados? (*Cfr*., Martín Queralt, J.: «La regularización tributaria sobre hechos no probados en vía penal», *Tribunal Fiscal*, núm. 277/2015, págs. 6 y 7).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

cesarios, puede generar expedientes susceptibles de remisión a la esfera penal por la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública[24].

Admitida la posible relevancia «penal» de cualquier acto simulado, aquí se trata de dilucidar si es posible que el instituto de la simulación pueda recibir una calificación dispar en función del orden ante el que nos encontremos. O si, por el contrario, hay un concepto único de simulación común a todo el ordenamiento. Concretamente, si puede haber una simulación tributaria que no se corresponda con lo previamente declarado en el ámbito penal.

Para abordar esta cuestión es ilustrativa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de noviembre de 2013 (rec. núm. 416/2011 –NFJ052696–), en la que se analiza una regularización inspectora por simulación relativa de un grupo empresarial[25].

Para la Inspección la organización descrita del grupo refleja una operativa simulatoria en forma de persona interpuesta que, sin embargo, no se ajusta con lo que se sostiene la jurisdicción penal, que ha descartado de manera indubitada, la existencia de simulación en dicho grupo. Así, la Audiencia Nacional transcribe la fundamentación del auto de la Audiencia Provincial de Madrid, de archivo y sobreseimiento de la causa penal[26].

---

24 De hecho el Tribunal Constitucional, frente a otros mecanismos antielusorios (como el fraude de ley, actual conflicto en aplicación de la norma tributaria, previsto en el art. 15 de la LGT), que tienen vedada la activación de la denuncia penal, ha refrendado la idoneidad «penal» de la simulación llevada a cabo en el plano fiscal, «toda vez que, mientras que la *simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes*, en el *fraude de ley tributaria* no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista» (STC 120/2005, de 10 de mayo, fundamento cuarto –NFJ019865–).

25 «[...] En el acuerdo de liquidación se describe la operativa del *grupo señalando que Cit Group se dedica a la financiación de clientes de empresas fabricantes y distribuidores de equipos informáticos*. Cuando un cliente está interesado en obtener la financiación necesaria para la puesta a disposición de un equipo, el proveedor correspondiente en virtud de los acuerdos globales de financiación acude al grupo CIT para que se instrumente una solución financiera que permita al cliente final disponer del uso del equipo. En el caso del mercado español la solución financiera adoptada por el grupo conlleva que los equipos informáticos sean adquiridos por Cit Group Finance (Ireland) y los arrienda a Cit Group (Hungary) para que a su vez esta los ceda en arrendamiento a las entidades Newcourt Financial ESPAÑA SA o Newcourt Finance (France) (cada una especializada en determinado tipo de equipamiento) quienes a su vez los ceden en arrendamiento a los clientes finales todos ellos situados en España.
En el acuerdo de liquidación se razona que esa estructura operativa del grupo CIT *es constitutiva de un supuesto de simulación relativa* y en concreto que son simuladas tanto las operaciones de arrendamiento de equipos informáticos del contribuyente Cit Group Finance (Ireland) a la sociedad interpuesta Cit Group Finance (Hungary) como el subarrendamiento de los mismos de la sociedad húngara a las entidades residentes en España siendo el hecho imponible real el arrendamiento de los bienes muebles de CIT Group Finance Ireland) directamente a Newcourt Financial España SA) debiendo obviarse la interposición de Cit Group Finance (Hungary) en dicha operación. Así *se indica que se ha introducido en el circuito económico lógico entre ambos operadores una tercera entidad residente en Hungría que no pasa de ser una mera sociedad interpuesta que no realiza en realidad operación efectiva alguna todo ello con la finalidad de aparentar unas operaciones de arrendamiento de bienes muebles con el objeto de sustraer a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes las rentas obtenidas por el arrendamiento de unos equipos informáticos a entidades residentes en España por parte de una entidad Cit Group Finance (Ireland) residente en Irlanda (obligado tributario)*» (fundamento cuarto).

26 «[...] Pues bien en el recurso se destaca como indicio de la existencia de simulación una supuesta falta de transparencia en las operaciones controvertidas y *la inexistencia de Cit Hungary como entidad con realidad económica y operaciones*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En consecuencia, es claro que en sede penal no se apreció la simulación denunciada lo que, con posterioridad, no evitó la continuación de la actuación inspectora que vino sosteniendo (haciendo caso omiso del pronunciamiento penal) la existencia de una simulación parcial relativa en CIT Hungary. La Audiencia Nacional refrenda la regularización inspectora posterior sobre la base de la que la simulación responde a una interpretación de las normas tributarias que queda a extramuros de la necesaria vinculación a los hechos probados[27].

1.1. Una conclusión se extrae de este planteamiento: es perfectamente posible (y legal) hablar de dos realidades distintas a partir de una misma base fáctica; en otras palabras, a efectos penales

comerciales reales. Examinadas las actuaciones se observa que las sociedades querelladas a requerimiento de la Inspección Tributaria *aportaron los contratos originales que regulaban las operaciones cuestionadas por la AEAT*, redactados en inglés que fueron traducidos al castellano por Cit Group. *También queda acreditado que la parte querellada en sus escritos de fecha 30-04 u 17-06-2009 adjuntó diversos documentos acreditativos de la realización de actividades económicas y empresariales por parte de Cit Hungary en Hungría con el consecuente devengo*. También *se acredita que la sociedad húngara había declarado y satisfecho en Hungría las cantidades correspondientes al impuesto de sociedades de los años 2001 a 2007, IVA desde el año 2001 hasta el 2008 y al impuesto municipal pagado desde el 2001 a 2008*. De la abundante prueba documental que obra en la causa se acredita que *Cit Hungary obtuvo beneficios sujetos a tributación en Hungría en los ejercicios que son objeto de esta causa, y que dicha compañía ha sido objeto de inspección por las autoridades tributarias de Hungría*. En consecuencia, de las declaraciones prestadas por los imputados en el juzgado de instrucción y de los documentos que obran en la causa se infiere que *la sociedad Cit Hungary tiene entidad comercial y de negocio por las actividades empresariales realizadas en Hungría y ha obtenido beneficios en virtud de los contratos de arrendamiento de servicios suscritos entre las mercantiles irlandesa, húngara y española*» (fundamento quinto).

27 «[...] lo que no vincula a esta Sala son las conclusiones alcanzadas por la jurisdicción penal sobre la inexistencia de simulación *ya que la existencia o no de simulación no es un hecho sino una calificación jurídica*. La calificación jurídica dada a los hechos probados no vincula a la Administración Tributaria ni a los órganos jurisdiccionales que revisen la actuación [...] Ciertamente *algunos de los hechos en los que se basa la Inspección para considerar que existe simulación contradicen los hechos declarados probados en las resoluciones judiciales penales que ha declarado que Cit Group (Hungary) es una entidad real residente en Hungría que realiza una actividad económica y empresarial en Hungría y que Cit Group Hungary obtuvo beneficios en virtud de los contratos de arrendamiento y de servicios suscritos entre las distintas entidades del grupo CIT* [...] *Es importante subrayar que el hecho de que Cit Group Hungary haya desarrollado una actividad real y que las operaciones desde la perspectiva mercantil sean legales y hayan sido declaradas a la Administración tributaria desde su inicio impide hablar de simulación absoluta*, (que requiere que se haya creado un apariencia jurídica que sirve para encubrir una realidad, lo que no sucede en este caso en que no hay apariencia jurídica ya que las operaciones se han realizado). Ahora bien la existencia real de las operaciones si bien impide hablar de simulación absoluta *no impide la calificación de la operación como simulación relativa cuando tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso*. Es consciente esta Sala que si bien en el plano teórico *existe una delimitación entre la figura de la simulación y el fraude de ley* (ahora denominado conflicto en la aplicación de la norma) *lo cierto es que en la práctica existen supuestos que es compleja su calificación* [...] En este caso, *la recurrente no da una razón que convenza a esta Sala* acerca del valor añadido que tiene la introducción en el entramado empresarial de la empresa Cit Group (Hungary) LTD y por qué desde el 1 de octubre de 2001, las filiales españolas de la anterior Newcourt Financial España SA Y Newcourt Finance France SNC en vez de arrendar los equipos adquiridos a clientes españoles, tributando en España por impuesto de sociedades, como habían venido haciendo hasta esa fecha, pasaron a operar a través de la interposición de una sociedad húngara de modo que las filiales españolas, una vez adquirida la propiedad de los equipos y en el momento en que los arrendaban a clientes españoles, le transferían la propiedad de los mismos a Cit Group Finance (Ireland) la cual los volvía a arrendar –por el mismo precio que el cliente español se obligaba a abonar– a la entidad Cit Group (Hungary) LTD y en ese mismo instante la entidad húngara subarrendaba los equipos a la entidad española por el mismo precio» (fundamento quinto).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

puede no existir simulación alguna y, en cambio, a efectos fiscales, se puede sostener lo contrario. Ahora, ahondemos en las raíces de semejante posicionamiento. Y la razón se encuentra en la última doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que no ha dudado en otorgar una relevancia puramente *jurídica* a la existencia o no de simulación que, en última instancia, deja la puerta abierta a calificaciones tributarias *autónomas* y *desconectadas* de lo declarado en sede penal[28].

2. Sin embargo, en nuestra opinión, este razonamiento obvia que la simulación tributaria (art. 16 LGT) *no es, en sí, un régimen de tributación* (esto es, no es un hecho imponible gravable, ni una exención, reducción o beneficio aplicable en un tributo concreto), sino un instrumento de reacción ante operaciones elusorias. La simulación, como tal, permite que resulten gravados los *hechos o negocios realmente realizados* por los obligados tributarios implicados y no los que aparecen externamente, que sirven de cobertura o de ocultación de aquellos. Por tanto, lo que procederá es analizar (en vía tributaria) la *base fáctica* sobre la que se asienta la (supuesta) operación simulada; y no si hay o no simulación. Y en el caso analizado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la jurisdicción penal fue tajante:

> «[...] El paso que se da de las sociedades a D. Heraclio es un camino tortuoso en cuanto a las transmisiones de unas sociedades a otras, pero *todos los actos son legales y además están declarados* a la Administración tributaria desde su inicio, como la declaración del impuesto del patrimonio que ha sido aportada al acto del juicio oral. Así pues, *se ha pagado la menor cantidad posible de impuestos* al realizar una transmisión de unos bienes que se poseían a otra empresa, *pero el pago de las mismas ha quedado diferido en el tiempo*, ya que cuando las acciones que Aribéricos posee todavía en Ariberia, Ibverhormigones Transcentro y Graveras del Centro sean vendidas tributarán al tipo que corresponda por la venta de acciones y por los derechos que produjeron en su día. Y *cuando las sociedades de inversión mobiliaria repartan beneficios también tributarán en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que reciba el beneficio*» (fundamento tercero).

Por tanto, es claro (frente a la argumentación final del Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de octubre de 2012) que la jurisdicción penal ha validado los hechos realizados por el obligado tributario («todos los actos son legales y además están declarados») y la operación en todo caso ha sido creada para diferir la tributación, que en modo alguno habilita el «levantamiento del velo» de las sociedades a la persona.

---

28 Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012, recurso de casación núm. 3781/2009 –NFJ049327– (invocada por la Sentencia de la Audiencia Nacional aquí analizada), destaca que: «[...] aunque en *la apreciación sobre la existencia o no de simulación existe una base fáctica importante*, lo cierto es que la Jurisdicción Penal [...] analizando cada una de las operaciones realizadas aisladamente, solo llegó a la conclusión de que los hechos que se declararon probados no eran constitutivos de delito, pronunciamiento que no podía vedar a la Administración Tributaria, ni a los órganos revisores a *valorar los mismos hechos desde un punto de vista jurídico fiscal*, *al ser diferentes los modos y criterios de enjuiciamiento en las diversas jurisdicciones con respecto a los hechos que a ellas pueden sometérseles, por prestarse los mismos a diversas modulaciones en relación con las normas aplicables, de estructura finalista distinta y, por tanto, con eficacia o efectos diferentes* [...] Por ello, cuando el asunto vuelve a la Administración tras la sentencia absolutoria, siempre que se respetan los hechos probados, nada impide continuar el procedimiento *y resolver lo que proceda desde el plano estrictamente fiscal*» (fundamento quinto).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

VIII. EN LAS INSTRUCCIONES PENALES QUE HAN FINALIZADO CON AUTO DE SOBRESEIMIENTO, ¿HAY VINCULACIÓN A LOS *HECHOS PROBADOS*?

1. No es infrecuente que los presuntos delitos fiscales denunciados por las Administraciones tributarias finalicen, no a través de sentencia absolutoria, sino por auto de sobreseimiento. En tales casos, ¿cuál es el grado de *vinculación fáctica* de aquellas a lo dispuesto en sede penal?

Para analizar esta cuestión hay que referirse en primer lugar al marco regulador de los autos de sobreseimientos, previsto en los artículos 634 a 645 de la LECrim. A estos efectos hay que distinguir dos tipos de archivo por esta causa, a saber:

a) El *sobreseimiento libre* que ocurrirá cuando la autoridad judicial considera que ni siquiera hay indicios de delito en la conducta denunciada; en nuestro caso de delito fiscal[29].

b) El sobreseimiento provisional, que acaecerá cuando en la instrucción penal si bien se aprecia una conducta que, en principio, puede revestir la calificación de delictiva; la misma no cuenta al menos con el caudal probatorio mínimo para su enjuiciamiento penal[30].

2. En una primera aproximación pudiera pensarse que en los autos de sobreseimiento no existe, con propiedad, una declaración de hechos probados (circunscrito únicamente a sentencias penales) y, en consecuencia, no habría vinculación fáctica alguna para la Administración denunciante. Esta visión implicaría que lo actuado en sede penal carecería de virtualidad una vez devuelto al expediente en vía administrativa[31].

---

29 Artículo 637 de la LECrim.: «Procederá el sobreseimiento libre: 1.º Cuando no existan indicios racionales de haberse perpetrado el hecho que hubiere dado motivo a la formación de la causa. 2.º Cuando el hecho no sea constitutivo de delito. 3.º Cuando aparezcan exentos de responsabilidad criminal los procesados como autores, cómplices o encubridores».

30 Artículo 641 de la LECrim.: «Procederá el sobreseimiento provisional: 1.º Cuando no resulte debidamente justificada la perpetración del delito que haya dado motivo a la formación de la causa. 2.º Cuando resulte del sumario haberse cometido un delito y no haya motivos suficientes para acusar a determinada o determinadas personas como autores, cómplices o encubridores».

31 Y que, no obstante, ha venido sosteniendo la Audiencia Nacional, entre otras, en Sentencia de 12 de noviembre de 2009 (rec. núm. 193/2006 –NFJ036949–): «La declaración que se contiene en el *auto de sobreseimiento*, por tanto, tiene su ámbito objetivo en el correspondiente proceso penal, pero *sin vinculación alguna para la Administración* en las posteriores actuaciones inspectoras que pueda desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa [...] solo son vinculantes los "hechos declarados probados" por las resoluciones recaídas en la jurisdicción penal; desde luego *no puede afirmarse que lo sean las declaraciones contenidas en un auto que no solo no contiene una declaración de hechos probados*, sino que ni siquiera cierra la posibilidad de que –en sede penal– puedan practicarse nuevas diligencias que conduzcan a la reapertura de la investigación» (fundamento cuarto. En los mismos términos, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2009, rec. núm. 218/2006, fundamento tercero –NFJ036240–. *Vid*., también, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia [TSJ] de Asturias núm. 1294/2006, de 13 de julio, fundamento primero –NFJ024663–).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sin embargo, esto no puede producirse sin más, ni antes con la regulación que ordenaba paralizar la actuaciones (*ex* arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003), ni con la actual normativa que obliga, como regla general, a dictar *liquidación tributaria vinculada al delito*; pues qué duda cabe de que en fase instructora se ha desplegado una actividad probatoria que indudablemente ha perfilado el criterio del juez penal para sobreseer y que, por lo mismo, no puede pasar desapercibida para la Administración tributaria. En este sentido, el artículo 257.2 de la LGT distingue a estos efectos dos hipótesis:

a) Que en el *proceso penal* no se aprecie delito fiscal «por inexistencia de la obligación tributaria», una situación que en la mayoría de los casos se aproximaría a situaciones de sobreseimiento libre (siempre que no hubiera existido vista oral); pues habría que concluir que el obligado tributario denunciado habría actuado correctamente desde todo punto de vista (penal y fiscal); en cuyo caso se procederá a la anulación de la liquidación vinculada al delito (art. 257.2 b) LGT).

b) Que en el *proceso penal* no se haya apreciado la existencia de delito fiscal por un motivo distinto al anterior (normalmente, basado en la falta o insuficiencia de material probatorio de cargo). Estos supuestos, en fase de instrucción, habrán finalizado por auto de sobreseimiento provisional. En cuyo caso se decretará la retroacción de actuaciones al momento anterior en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al delito (lo cual implica, a su vez, la nulidad de la liquidación vinculada al delito que en su día se hubiera dictado), «teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados» (art. 257.2 c) LGT).

Vemos que en los dos supuestos el legislador fiscal establece una *correa de transmisión* entre la esfera penal y la tributaria en la que lo fundamental es la previa existencia de un «proceso penal» (y no de una sentencia), que haya finalizado con una «resolución firme» (art. 257.2 c) LGT). Por tanto, si bien en los autos de sobreseimiento no hay, en puridad, una declaración de hechos probados[32], lo cierto es que no se puede prescindir *de plano* de lo actuado en sede de instrucción; máxime cuando el auto dictado es de sobreseimiento libre, en los que la sujeción será de mayor intensidad respecto de los autos de sobreseimiento provisional, en los que sí habrá un mayor margen de discrecionalidad para la Administración tributaria; puesto que «*así como pueden asimilarse a las sentencias absolutorias penales a los autos de sobreseimiento libr*e (tanto cuanto se hubieren dictado por concurrencias de cualquiera de las causas que señala el art. 637 de la LECrim., como cuando procede por estimación del artículo de previo pronunciamiento, conforme al artículo 675 de la misma ley, en los casos previstos en los números 2.º, 3.º y 4.º del art. 666), *no ocurre lo mismo con los autos de sobreseimiento provisional*, que no producen efectos de cosa juzgada y que además (desde luego en el caso presente así ocurre) no contiene hechos probados» (STS, Sala 3.ª, de 7 de julio de 2011, rec. de casación núm. 5417/2009, fundamento cuarto –NFJ043861–).

---

32 En este sentido, *vid.*, Sentencia de la Audiencia Nacional 36/2016, de 21 de enero (rec. núm. 177/2013 –NFJ062292–), fundamento cuarto.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

3. Buen ejemplo de lo razonado hasta el momento es la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 14 de septiembre de 2006 (R. G. 2003/2004 –NFJ025431–), donde tras la activación del tanto de culpa y la incoación de diligencias previas que culminaron en un auto de sobreseimiento libre, la Administración tributaria denunciante, después de la devolución del expediente, regulariza en los mismos términos de la denuncia inicial. Sin embargo, el TEAC no refrenda tal proceder y procede a valorar la labor probatoria desplegada en sede penal, que motivó el sobreseimiento:

> «[...] hemos de hacer mención, por su trascendencia, del escrito que el abogado del Estado dirigió a la Inspección Regional de ..., reproducido con anterioridad. *En él se reconoce, **a la vista de las diligencias judiciales practicadas y de su sobreseimiento**, no tener seguridad de la imputación de la actividad a la persona física inspeccionada* y que *cabe la posibilidad de que las operaciones fueran imputables a esta persona jurídica* que remitía los faxes de órdenes de transferencia. Por todo lo anterior ha de concluirse que a la vista de los antecedentes disponibles *no puede admitirse como suficientemente probada la imputación al reclamante de las operaciones empresariales en que la Inspección fundamenta sus liquidaciones*» (fundamento cuarto).

4. Repárese que lo que estamos sosteniendo es la imposibilidad de que la Administración tributaria pueda desentenderse de lo actuado en la instrucción, ya que deberá (aunque no se encuentren articulados, en rigor técnico, como hechos probados) valorar y atender a la base fáctica acreditada en la fase sumarial. A partir de ahí (es decir, con respecto a los hechos acreditados penalmente) sí contará con libertad para regularizar fiscalmente, conforme tiene reconocido el Tribunal Supremo[33], en doctrina que poco a poco va calando en los tribunales[34].

---

33 Y esto es precisamente lo que cabalmente razona el Tribunal Supremo (Sala 3.ª) en su Sentencia de 28 de noviembre de 2011 (rec. casación núm. 3275/2009 –NFJ045424–): «[...] el Juzgado de Instrucción n.º 1 de Torrent *acordó el sobreseimiento* del procedimiento penal por considerar que *las diversas sociedades implicadas no formaban un grupo y debían responder por separado*. No incluye mayores precisiones y mucho menos nada que pueda ser considerado como una declaración de hechos probados. *No se afirma en dicha resolución que los gastos documentados por la empresa aquí recurrente y que dice haber satisfecho a don Joaquín se hubieren realmente realizado. Tampoco lo contrario*. Se limita a exponer, insistimos, que las compañías implicadas no constituían un grupo y que, por ende, cada una debía responder por separado de los eventuales incumplimientos de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, no dándose, por tanto, el tipo del artículo 305 del Código Penal [...] En suma, *nada impedía a la Administración reanudar las actuaciones a partir del sobreseimiento*, pues ya no existía prejudicialidad penal, *y continuar con la comprobación de los ejercicios inspeccionados* [...], *indagando la realidad de los gastos aducidos por TECNURE, S.A. La Inspección tenía total libertad para llevar a cabo la calificación que considerase oportuna respecto de los hechos investigados y exigir la acreditación de los gastos* que puso de manifiesto el sujeto pasivo e incoar el correspondiente expediente sancionador por unos acontecimientos que, a la vista del sobreseimiento, no habían sido objeto de enjuiciamiento en sede penal [...] *la jurisdicción penal* no afirmó que las facturas respondieran a la realidad y no fueran falsas, *se limitó, mucho más modestamente, a indicar que no había grupo de empresas y que, en consecuencia, el tipo del artículo 305 del Código Penal no se había producido. Ninguna resolución se pronunció en el orden penal acerca de la realidad de los gastos que las facturas dicen documentar*» (fundamentos segundo y tercero).

34 En este sentido, la Sentencia del TSJ de Murcia núm. 126/2014, de 17 de febrero (NFJ054502), concluye que «la prueba más importante para llegar a tales conclusiones consiste en el *Auto* de fecha 28 de noviembre de 2010 dictado

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

IX. CONTENIDO Y LÍMITES DE LA VINCULACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS HECHOS PROBADOS

1. El artículo 257 de la LGT regula los efectos en sede tributaria de lo dispuesto y acordado en vía penal. Concretamente, su apartado primero establece que «la liquidación dictada por la Administración tributaria [...] se ajustará a lo que se determine *finalmente* en el proceso penal en relación con la *existencia* y la *cuantía* de la defraudación». Para, acto seguido, distinguir distintas situaciones:

a) En sede penal se constata una «cuota defraudada *idéntica* a la liquidada en vía administrativa» (art. 257.2 a) LGT); en cuyo caso no plantearán problemas desde la perspectiva de los hechos probados, pues la liquidación vinculada al delito es correcta.

b) La jurisdicción penal ha concluido que el comportamiento denunciado no reviste los caracteres de delito fiscal «por inexistencia de la obligación tributaria»; ordenando la anulación pura y simple de la liquidación penal (art. 257.2 b) LGT). En esta hipótesis tampoco se suscita problemática alguna con relación a los hechos probados ya que lo acreditado en la vía penal es la inexistencia de hecho punible en el (presunto, en su día, y ahora inexistente) delito fiscal denunciado. Repárese que el mandato legal es claro y taxativo y no deja margen de maniobra alguno a la Administración tributaria que estará obligada a anular la liquidación y proceder a las devoluciones oportunas; sin posibilidad de reanudar actuaciones tributarias complementarias con el objeto de levantar una regularización alternativa.

---

por el Juzgado de Instrucción n.º 4, que investigaba el presunto delito fiscal cometido por la recurrente en el ejercicio 2004 *por hechos similares a los presentes* (Diligencias Previas 2353/2007), en el cual desestima el recurso de reforma interpuesto por el Ministerio Fiscal contra el Auto de sobreseimiento anterior. *Para llegar a tal conclusión tiene en cuenta una serie de hechos que considera probados que deben tener un reflejo tanto en la vía administrativa* (art. 180.3. 1 LGT), *como en esta judicial*, máxime teniendo en cuenta que dicha resolución es consentida y firme, según afirma la actora sin contradicción por parte de la Administración demandada» (fundamento tercero). O más recientemente, el TSJ de Valencia en su Sentencia núm. 209/2016, de 22 de marzo –NFJ063917–, al afirmar que «si bien esa es una de las razones de la *resolución de archivo* (concretamente la recogida en el fundamento de derecho tercero del *auto* dictado con fecha 20.7.2009 por el Juzgado de Instrucción n.º 9 de Alicante), no lo es menos que *existen otras razones conveniente y extensamente expuestas en dicho auto que conducen al Juzgador a decretar el sobreseimiento libre de la causa* por apreciar que los hechos imputados no son constitutivos de delito [...] El Juzgador se encarga de recalcar que las consideraciones contenidas en el transcrito fundamento de derecho *impiden apreciar el delito fiscal y también los de falsedad y malversación* que también se denunciaban (último párrafo del mismo fundamento jurídico), subrayando en el siguiente fundamento de derecho –el quinto– que *el sobreseimiento que se decreta no es meramente provisional, sino libre*, al amparo de la causa 2.ª del artículo 637 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y por no ser los hechos imputados constitutivos de delito. En definitiva, que *en la jurisdicción penal se ha determinado en resolución judicial firme la falta de prueba de los hechos allí denunciados, que son exactamente los mismos que aquí tratan de soportar la liquidación provisional recurrida*, *con lo que, en aplicación del instituto de la cosa juzgada penal* (recuérdese que nos encontramos ante un auto de sobreseimiento libre –que, por tanto y como las sentencias absolutorias, produce este efecto–), *no cabe sino concluir con la anticipada estimación de este motivo*, el que determina que hayamos de proceder a la anulación de la liquidación provisional y, como consecuencia derivada, del acuerdo sancionador» (fundamento tercero).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

c) Los Tribunales penales han determinado la inexistencia de la conducta delictiva denunciada pero por un motivo distinto de la inexistencia de obligación tributaria (ya sea porque la prueba de cargo no es bastante para condenar, porque, conforme a criterios penales, no se llega al mínimo defraudatorio, etc.). En tales casos, la LGT ordena la retroacción de actuaciones «*teniendo en cuenta* los *hechos* que el órgano judicial hubiese considerado *probados*» (art. 257.2 c) LGT). Es aquí, por tanto, donde aparece y proyecta sus efectos la prevalancia fáctica de la jurisdicción penal sobre otros órdenes y, por lo mismo, como derivada, la sujeción a los hechos probados. Ahora bien, ¿cuál es su contenido y alcance?

2. Esta vinculación fáctica cuenta con una doble vertiente, *negativa* y *positiva*, La primera veta cualquier regularización tributaria que contradiga los *hechos probados* en sede penal. Por el contrario, la perspectiva positiva permite que la Administración tributaria, una vez devuelto el expediente, pueda regularizar en un sentido que no se oponga a la base fáctica establecida por los Tribunales penales. Como tiene reconocido la Audiencia Nacional, «la vinculación de la Administración a los hechos declarados probados por una sentencia penal [...] no solo puede ponerse de manifiesto como un límite puramente negativo, en la medida en que la ley impone a aquella una *interdicción absoluta de ejercer sus potestades contrariando los hechos probados*, sino también puede consistir en *una habilitación*, aun cuando lo fuera implícita, en caso de que tales hechos probados, determinantes de una sentencia penal no condenatoria –o auto de sobreseimiento o archivo– *permitan la regularización de que se trate, por no ser inconciliables*, dados sus términos, con la existencia de elementos de convicción suficientes para proceder a determinar la deuda tributaria y exigírsela al obligado tributario» (Sentencia de 9 de febrero de 2011, rec. núm. 44/2008, fundamento séptimo –NFJ042054–). Y esto es así porque «las declaraciones de hechos probados efectuada en una causa penal *tienen valor de hecho constatado y fehaciente*; es decir, tal hecho ha ocurrido en la realidad» (Sentencia TSJ Navarra núm. 392/2005, de 20 de abril, fundamento tercero –NFJ020684–).

2.1. Ahora bien, ¿cómo deben interpretarse los hechos probados en sede tributaria? ¿Es posible efectuar una *interpretación extensiva* de los mismos permitiendo inclusive una regularización complementaria posterior? O, por el contrario, solo es posible llevar a cabo una *interpretación estricta y formal*; de manera que la Administración tributaria deberá ajustarse escrupulosa y fielmente a los hechos fijados en la esfera penal; de forma que toda interpretación que fuera más allá del tenor literal de los hechos probados estaría vedada constitucionalmente por infracción del principio constitucional de prevalencia de la jurisdicción penal en la determinación de los hechos probados. Y, en este sentido, nuevamente la Audiencia Nacional razona certeramente al subrayar que «los hechos probados de la sentencia penal una prohibición, ya consistan en una habilitación [...] son los hechos que la sentencia declara formalmente probados, concepto que *no admite una interpretación extensiva en contra del administrado* [...] la vinculación que producen los hechos probados no solo es predicable, conforme a una conocida jurisprudencia, del contenido estricto del apartado que, bajo la rúbrica de "hechos probados", ha de reflejarse formalmente en toda sentencia penal, sino que debe extenderse, en rigor, *a toda afirmación fáctica contenida en la resolución*, se encuentre en ese lugar o en cualesquiera otros pasajes de la sentencia, incluida la fundamentación jurídica, en la que *se exprese una evidencia acerca de los hechos acaecidos*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

o de la valoración de la prueba instrumentada respecto a estos» (Sentencia de 21 de mayo de 2009, recaída en el rec. 384/06), *ese criterio únicamente se refiere a hechos reflejados de forma clara y precisa, y a una valoración o calificación inequívoca de tales hechos, aunque no figure en el lugar reservado a ellos* [...] pero *no es admisible que se tomen como hechos probados las conjeturas, observaciones o valoraciones que la sentencia contiene*, con un grado mayor o menor de incertidumbre, máxime si no se localizan en el espacio de la resolución reservado a tal fin» (Sentencia de 9 de febrero de 2011, rec. núm. 44/2008, fundamento séptimo –NFJ042054–).

En consecuencia, «los hechos declarados probados por la sentencia penal *sí vinculan y mediatizan la liquidación resultante* [...] estos hechos *impiden* que la Administración tributaria se exceda a la hora de proceder a la regularización tributaria de la entidad [...] *la vinculación a los hechos probados únicamente permite a la Administración tributaria la regularización tributaria del sujeto pasivo dentro de los límites cuantitativos fijados por dicha sentencia penal*» (Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de junio de 2012, rec. núm. 375/2009, fundamento cuarto –NFJ047547–).

Por tanto, la sujeción a los *hechos probados* debe efectuarse de manera *estricta e incondicional* por parte de la Administración y, por lo mismo, cualquier elemento de la regularización tributaria vinculada al delito que no se ajuste a la descripción fáctica acreditada en el orden penal deberá anularse (en el caso de que se hubiera dictado liquidación) o no materializarse (en el supuesto de que no se hubiera dictado liquidación). Sin embargo, en todo lo que se refiera a hechos que no puedan incardinarse bajo el paraguas del *hecho probado*, la Administración tributaria contará con *libertad regularizatoria* siempre, claro está, que cuente con los medios de prueba que los sustentan[35].

2.2. Queda claro, por tanto, que la Administración tributaria, a resultas de un resultado absolutorio en sede penal, debe ajustarse estrictamente (sin efectuar interpretaciones extensivas en perjuicio del obligado tributario) a los hechos probados. Ahora bien, ¿es posible que en la fase posterior, de re-

---

35 Y esto es lo que ocurre y se avala en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de marzo de 2009 (rec. núm. 952/2006 –NFJ035739–), «la actora parece *partir de un hecho que no se ha producido*, cual es que en la jurisdicción penal haya recaído resolución que contenga un relato declarativo de hechos probados. Efectivamente, *la Inspección*, en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, *entendió que la entidad sujeto pasivo formaba parte de un grupo de empresas pertenecientes al mismo sector de actividad*, habiéndose documentado operaciones falsas e inexistentes, por lo que, con suspensión de las actuaciones, dio traslado a la jurisdicción penal, al entender que podía concurrir delito contra la Hacienda Pública. *El Juzgado de Instrucción que conoció de las actuaciones consideró que las diversas sociedades a las que afectaba la inicial imputación no formaban un grupo de empresas, por lo que, en su caso, debían responder por separado*, estimando que no era de apreciar delito contra la Hacienda Pública, por lo que procedió al sobreseimiento y archivo de las actuaciones, *sin entrar a examinar la validez ni la autenticidad de los documentos remitidos por la Administración tributaria* ni, en concreto, las facturas que aparecen emitidas por C... D... Así pues, *no existe tal declaración de hechos probados* a la que haya de someterse la Administración tributaria ni existió un procedimiento penal por posible delito de falsedad documental, en el que se dictase pronunciamiento alguno al respecto. En consecuencia, tras el archivo de las actuaciones penales, *la Administración Tributaria podía continuar las actuaciones sin sujeción a una declaración de hachos probados que no existió, salvo en lo que se refiere a la no existencia de un grupo de empresas*, a los efectos de la apreciación de su actuación concurrente en la comisión de delito contra la Hacienda Pública» (fundamento segundo). En parecidos términos, la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 545/2012, de 26 de abril, fundamento segundo (NFJ049094).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

troacción de actuaciones, desarrolle una *actividad indagatoria complementaria* que pueda contradecir lo acreditado en la jurisdicción penal? En otras palabras, ¿los hechos probados se encuentran *blindados* y, por ende, *inmunes* a cualquier actividad comprobad ora posterior de los órganos tributarios?

La respuesta a esta cuestión debe partir de las exigencias de la seguridad jurídica. El hecho probado, una vez que han adquirido firmeza las resoluciones judiciales penales que lo sustentan, se convierte en *inatacable* por la Administración tributaria; esta se encuentra obligada a regularizar en coherencia y concordancia con el mismo; debiendo quedar vedada cualquier actuación complementaria posterior tendente a discutirlo o desvirtuarlo. No obstante, se trata de una cuestión abierta que cuenta con algunos pronunciamientos que, *obiter dicta*, no excluyen esta actividad investigadora complementaria[36].

X. LA VINCULACIÓN A LOS HECHOS PROBADOS VEDA CUALQUIER INTERPRETACIÓN EXTENSIVA DE LOS MISMOS

Ya hemos visto que la vinculación de la Administración tributaria a los hechos probados debe ser *estricta* e *incondicional*. De manera que podrá (o, mejor dicho, deberá) liquidar una vez que le sea devuelto el expediente pero con sometimiento a unas coordenadas fácticas precisas (los hechos probados). Ello implica que en modo alguno podrá ir más allá de los hechos acreditados en sede penal para ampliar el círculo de posibles responsables tributarios, salvo (claro está) que la base fáctica acreditada por el juez penal lo permita. Y en este sentido no podrá utilizarse lo afirmado *obiter dicta* en una sentencia penal firme para extender la responsabilidad tributaria de un obligado tributario, que no fue parte en el proceso penal, con el objeto de dictarle un acuerdo derivativo de responsabilidad[37]. O tampoco se podrá derivar responsabilidad tributaria con base en

---

36 Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 15/2016, de 22 de diciembre (rec. núm. 591/2013 –NFJ061957–): «[...] nos encontramos en este momento con una declaración del orden penal, en el ejercicio del *ius puniendi* que *es firme y que no ha apreciado la existencia de delito* –la sentencia penal es absolutoria– que *contiene una relación de hechos probados*, los referidos, a los que ha de estarse, y *dichos hechos vinculan a la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad liquidadora y sancionadora*. En este caso, el órgano judicial penal ha enjuiciado el ilícito perseguido, y ha declarado que no concurre delito porque del examen del conjunto de los indicios que ha tenido en cuenta la Inspección no es posible concluir la inexistencia de mercancías derivadas de las operaciones a las que se refieren las facturas en las que se han soportado cuotas de IVA ni tampoco que se emitieran por empresas que participaban en la trama de defraudación denominadas empresas "trucha" y fraude en "carrusel". Y esa declaración penal en relación con esos hechos sí vincula a la Administración tributaria*, por lo que si, como es el caso, no se realizan nuevas comprobaciones e investigaciones por la Inspección* esta está vinculada por la relación de hechos declarados probados *en la citada sentencia penal*» (fundamento sexto).

37 Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, de 19 de noviembre de 2015 (rec. casación núm. 3727/2014 –NFJ061262–): «La Administración tributaria *utilizó el ordenamiento jurídico con desviación de poder al utilizar un obiter dicta de una sentencia penal para deducir la responsabilidad solidaria* [...] La vulneración del invocado artículo 24 de la CE y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es patente en la sentencia al confirmar la actuación de la Administración *por derivar la responsabilidad tributaria sin base probatoria alguna*. En efecto, el acuerdo impugnado *descansa sobre una expresión incidental un obiter dicta recogida en una parte de una sentencia dictada en un proceso penal que juzgó*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

una declaración de hechos probados que exonera de comportamiento negligente a un administrador de derecho, que no tenía facultades decisorias reales (en manos del administrador de hecho[38]). Ahora bien, sí podrá hacerlo cuando la secuencia de hechos probados en sede penal lo permita[39].

XI. LA VINCULACIÓN DE HECHOS PROBADOS, ¿ALCANZA A CONCEPTOS Y PERIODOS IMPOSITIVOS CONEXOS A LOS SUSTANCIADOS POR LOS TRIBUNALES PENALES?

1. Nos estamos refiriendo a casos en los que sobre la base de una *identidad fáctica* ciertas regularizaciones pasan a ser tramitadas y dilucidadas por la jurisdicción penal, mientras que otras permanecen en sede tributaria. Piénsese, por ejemplo, en supuestos de fraude carrusel en los que una *misma trama* respecto de un ejercicio, por razones de cuantía, resulta trasladado al orden

---

a terceras personas, no a quien se le ha derivado la responsabilidad, que ni fue imputado, ni procesado ni juzgado ni, tampoco, condenado. *La derivación de responsabilidad al recurrente se hace únicamente en base y a partir de la utilización parcial del relato de unos hechos que sustentan una sentencia penal con fallo absolutorio para otra persona*, don Luis María. *Si bien los hechos probados de una sentencia penal pueden utilizarse para derivar responsabilidades administrativas, deben ser los hechos que atañen a los imputados o acusados en sí y no los hechos que atañen a un mero testigo, que no era parte y al que se sitúa así en una situación de manifiesta indefensión*, pues no puede apelar ni solicitar la corrección de unas manifestaciones de una sentencia judicial correspondiente a un procedimiento en el que no fue parte» (fundamento quinto).

38 Tal y como se razona en la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 574/2013, de 22 de marzo (NFJ052657): «La *vinculación a los hechos declarados probados en las sentencias penales* debida en virtud de lo dispuesto en los artículos 43 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, 109 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, *no impone otra calificación que aquella que corresponda con arreglo a las normas tributarias reguladoras de la derivación de responsabilidad*, que en el presente caso, al haberse hecho aplicación párrafo primero del artículo 40.1 de la Ley 230/63, se basa justamente en la constatación de que el administrador declarado responsable subsidiario se halla involucrado de forma significativa en la comisión del ilícito tributario [...] la *sentencia del Juzgado de lo Penal se esforzó en narrar el alcance del dominio* del Sr. Pedro Francisco sobre el curso de la vida social, dedicando prácticamente la totalidad de su fundamento jurídico tercero a justificar *que era el quien actuaba en el tráfico jurídico y mercantil* como verdadero dueño y administrador de la empresa, por lo que tenía la obligación de llevar los libros contables y presentar las correspondientes declaraciones fiscales Por esta razón, la sentencia le condena como autor de un delito societario del artículo 290 del Código Penal al despreocuparse de la llevanza de los libros, omitir las declaraciones o presentar incompletas o inexactas las correspondientes al IVA [...] Los *hechos probados* por el Juzgado de lo Penal como constitutivos de delito societario *impiden de entrada reprochar al recurrente* por la falta de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades o por la presentación mendaz de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 1192, 1994, 1995 y 1996, *pues el respeto a una elemental lógica penal nos lleva a entender que, de haber tenido el Sr. Víctor Manuel el dominio de estas acciones u omisiones, probablemente habría terminado compartiendo la condición de acusado con el condenado*» (fundamento segundo).

39 Y así se reconoce en la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 173/2015, de 16 de noviembre (NFJ061717), al destacar que «*los hechos declarados probados en la sentencia muestran una conducta intencionada propia de quien conoce los hechos, participa en ellos activamente y quiere el resultado de su actuación*. Así las cosas, cabe entender que concurren en el presente caso el elemento cognitivo de ser conocedor de los hechos y el elemento volitivo de querer sus consecuencias, de ahí que la responsabilidad tributaria que resulta aplicable a la recurrente sea la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 38.1 de la LGT/1963» (fundamento quinto).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

penal y sin embargo otro ejercicio diferente permanece en la esfera administrativa. O también en aquellos supuestos de regularizaciones por distintos conceptos impositivos (IVA e IS) de un mismo obligado tributario, uno de los cuales se mantiene en vía tributaria y el otro (normalmente por razones de cuantía) pasa al enjuiciamiento de los Tribunales penales.

Normalmente estos casos vienen siendo abordados desde la perspectiva de la prejudicialidad penal; esto es, si procede (o no) la paralización de los conceptos y periodos impositivos respecto de los que no se ha activado el tanto de culpa hasta que los jueces penales resuelvan los denunciados. Sin embargo, a raíz de la reforma parcial de la LGT, la cuestión se centra, no tanto en esto (puesto que la Administración tributaria ahora puede emitir liquidaciones vinculadas al delito), como en la *vinculación fáctica*. Es decir, si las liquidaciones y sanciones tributarias que han permanecido en el ámbito administrativo, en la medida en que existe una *conexión fáctica* con las regularizaciones denunciadas, pueden verse afectadas por los *hechos probados*; llegando, incluso, a su anulación para ajustarlas a los hechos acreditados en sede penal con los que guardan estrecha relación.

2. La Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2249/2016, de 18 de octubre (NFJ064265) (en rec. de unificación de doctrina núm. 1287/2015), si bien desde la óptica de la prejudicialidad penal, no duda en sostener que en estas situaciones procede la paralización de los procedimientos no denunciados en sede penal. Razonamiento que, en nuestra opinión y habida cuenta de la identidad de razón existente (identidad fáctica), resulta extrapolable para defender la eficacia de los *hechos probados* a las regularizaciones de los conceptos y periodos impositivos que han permanecido en la esfera administrativa[40].

---

40 STS núm. 2249/2016, de 18 de octubre –NFJ064265–: «[...] ha de considerarse que *los hechos están sub iudice y su determinación final corresponde a la jurisdicción penal*, por lo que, siendo "evidente" que *el hecho sobre el que se fundamentan tanto las actuaciones judiciales como las administrativas es el mismo* (la presunta falsedad de unas facturas que han sido utilizadas por quienes emiten las facturas para recibir contraprestaciones por servicios inexistentes, y por la sociedad entonces recurrente, para deducirse unos gastos presuntamente ficticios en el IS así como para disminuir el IVA a ingresar como consecuencia de aumentar el IVA soportado deducible), el procedimiento debería haberse suspendido mientras no se resolvieran las cuestiones penales, de las que no puede prescindirse para la continuación del procedimiento tributario. La Audiencia Nacional entiende que el *hecho de que los conceptos tributarios sean distintos no excluye que los hechos imponibles coincidan con unas mismas operaciones y con unas mismas facturas, cuestionadas tanto por la Inspección como por el Ministerio Fiscal*. Y que ello es lo que determina la necesidad de suspender los procedimientos administrativos. Porque como "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los diferentes órganos del Estado" (y cita textualmente STC 77/1983, de 3 de octubre, que se remite a su vez a STC de 30 de enero de 1981), es obligatoria para los órganos de la Inspección la suspensión de los procedimientos que se basen en hechos que están siendo objeto de un análisis en sede penal. En este sentido, *carece de toda lógica basarse*, para no paralizar las actuaciones administrativas, *en que la causa por delito contra la Hacienda Pública se refiere al IVA y no al IS, que es al que se refiere la regularización de la Inspección* (fundamentos jurídicos cuarto y quinto). Como afirma la recurrente, en el presente caso existe contradicción en la interpretación del ordenamiento jurídico por una y otra sala, ya que *los hechos son idénticos: las respectivas salas se enfrentan a un doble análisis* (penal y administrativo), *de unos mismos hechos* (la presunción de que las facturas que documentan la contraprestación por los servicios prestados a la sociedad recurrente por sus socios son falsas por cuanto los servicios se consideran inexistentes), *acaecidos en los mismos ejercicios impositivos*; pero mientras que para la Audiencia Nacional, la preferencia del orden penal obliga a paralizar las actuaciones administrativas, para el Tribunal Superior

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Cuestión distinta será la concreción y selección del cauce de revisión que habría de instar el obligado tributario afectado. Pero, conforme a lo razonado por el Tribunal Supremo y habida cuenta de la *conexión fáctica* existente, los *hechos probados* producirán efectos sobre regularizaciones genuinamente tributarias, que no han trascendido (normalmente por razones de *quantum defraudatorio*) a la esfera penal.

XII. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA DEVOLUCIÓN DEL EXPEDIENTE

El artículo 257.2 c) de la LGT también regula los aspectos procedimentales de la devolución del expediente a la Administración una vez que la Sentencia penal absolutoria es firme y, en este sentido, dicho precepto ordena:

a) La *retroacción* de actuaciones «al *momento anterior* en el que se dictó la *propuesta* de liquidación vinculada a delito» lo que implica la anulación *ope legis* del acta y del acuerdo liquidatorio que en su día se incoaron. Esto significa que no hará falta ningún acto de la Administración tributaria en este sentido o, a lo sumo, solo tendría una eficacia declarativa; y, consecuentemente, de dicha anulación por ministerio de la ley se desprende la paralización automática (y porque no afirmarlo como una posible hipótesis: la anulación de todo lo actuado por los órganos de recaudación con base a la –ya– anulada liquidación vinculada al delito) de cualquier actuación recaudatoria que pudiera estar latente a fecha de retroacción.

   A su vez la LGT establece que, «teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados», se procederá a «la *formalización* del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta ley y su normativa de desarrollo». Esta redacción plantea la duda de si la Administración tributaria se encuentra facultada para desarrollar alguna actuación complementaria de comprobación e investigación a raíz de la devolución (y dejando siempre a salvo los hechos probados en sede penal) o, por el contrario, está constreñida a regularizar de acuerdo con lo en su día compro-

---

de Justicia de Madrid no es así. A diferencia de lo que considera la Sala del TSJ de Madrid, que insiste en que le "resulta indiferente" que en el procedimiento penal se esté considerando a efectos del TS que los servicios se prestaron efectivamente, y que no por ello debían paralizarse las actuaciones respecto del IVA, la Sala de la AN considera que la concurrencia de una cuestión prejudicial penal se aprecia desde el momento en que "*la decisión a dictar en el proceso penal condiciona la sentencia del recurso contencioso-administrativo, de suerte que no puede pronunciarse este sin conocer el resultado de aquel*" [...] 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 abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto en cuanto no hubiera recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos» (fundamentos cuarto y quinto).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

bado ateniéndose a los hechos probados, quedando vedada cualquier actuación indagatoria adicional; es decir, que la oficina gestora deberá finalizar el procedimiento con la emisión de una nueva liquidación pero sin practicar ninguna nueva actuación o diligencia investigadora. Cuestión que la nueva redacción en modo alguno aclara y que, atendiendo a la literalidad del precepto, parece optar por esta segunda vía[41].

b) Asimismo, la LGT fija un plazo específico para que la Administración tributaria proceda a ejecutar la retroacción de actuaciones que deberá corresponder con el «periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo» de duración del procedimiento inspector previsto en el artículo 150.1 de la LGT; o «en seis meses, si este último fuera mayor». Dos cuestiones suscita esta regulación:

   - *La primera*, relativa al cómputo del plazo; concretamente el *dies a quo* que hay que tomar como referencia para iniciar el cómputo y, en particular, si tal fecha es la referida al momento en que la representación procesal de la Administración tributaria denunciante recibe la notificación de la firmeza de la sentencia penal absolutoria o se refiere a otro momento posterior, como es el del día que tiene entrada en el registro de la Agencia Tributaria la devolución del expediente. En este sentido, la LGT (sin especificarlo claramente y prácticamente con la misma redacción del art. 150.5 LGT anterior a la reforma parcial de 2015) se limita a señalar que dicho plazo «se computará desde la *recepción del expediente*[42] por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones». No obstante parece que se decanta por la segunda opción; si bien la jurisprudencia viene amparando casos anómalos en los que la devolución del expediente se demora injustificadamente por razones imputables a una deficiente comunicación entre los servicios jurídicos de la AEAT y la propia Administración; anulando regularizaciones por incumplimiento del plazo[43].

---

41 No obstante, el Tribunal Supremo no ha dudado en aplicar el razonamiento analógico para aplicar el instituto de la retroacción de actuaciones (prevista para anulación formales) a supuestos de anulación por razones de fondo; si bien porque entiende que existía una laguna legal que en nuestro caso estaría por ver (*vid*., Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2015, rec. casación núm. 1198/2013, fundamento cuarto –NFJ058528–).

42 Debe tratarse de la recepción formal del expediente por la Administración tributaria; no siendo válidos los intentos de anticipar la fecha de remisión a través de una comunicación formal por parte de los obligados tributarios a la Agencia Tributaria «por la elemental consideración de que su ejecución puede exigir, y con frecuencia exigirá, la consulta de documentos y antecedentes que obran en el expediente y que no pueden ser sustituidos por comunicaciones de interesados en el procedimiento cuyos datos pueden ser insuficientes para la realización de los actos de ejecución necesarios» (Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 2015, rec. casación núm. 3811/2013, fundamento cuarto –NFJ061185–).

43 En la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2013 (rec. de casación núm. 2308/2011 –NFJ051723–) se sostiene que «si se admite que hubo notificación válida el 26 de mayo de 2000 no se explica la razón por la que no es esta la fecha que se toma en consideración para comenzar el plazo de prescripción. La Sala no explica, ni justifica, la

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- Y *la segunda*, concerniente a las *consecuencias del incumplimiento del referido plazo*; en particular, si del mismo puede derivarse una prescripción en los términos que, con carácter general para el procedimiento inspector, establece el artículo 150.6 a) de la LGT, al no considerarse interrumpida la prescripción y que sería la consecuencia natural de un incumplimiento achacable a una negligente actuación administrativa. Sin embargo, no está la opción del legislador que el artículo 257.2 c), *in fine*, de la LGT establece que «en estos casos *se iniciará el cómputo del plazo de prescripción* del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción», conforme a lo dispuesto en el artículo 68.7 de la LGT. De manera que solo en casos muy excepcionales se ganará la prescripción.

c) En cuanto al cómputo de los intereses de demora los mismos se exigirán por «la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento». La fecha de inicio será la misma que «hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación».

d) Por último, la nueva liquidación se ajustará al *régimen ordinario* de revisión y recursos, «pero no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial».

XIII. CONSECUENCIAS DERIVADAS POR EL INCUMPLIMIENTO DE LA VINCULACIÓN A LOS HECHOS PROBADOS

1. Ya hemos visto que la Administración tributaria debe ajustarse a los hechos probados en sede penal una vez que el expediente le es devuelto. Esto implica la imposibilidad de regularizar con base en unos hechos que son contrarios o no se ajustan a los constatados en la esfera punitiva. Nos encontramos, por tanto, ante un *ajuste fáctico estricto*, que no admite excepción o margen de maniobra a la Inspección. Ahora bien, ¿qué ocurre cuando no se cumple con dicho mandato, cuando la Administración tributaria no respeta la secuencia fáctica que consideró acreditada el juez penal? ¿Qué consecuencias se derivan de tales situaciones?

2. En primer lugar, nos encontraremos ante una vulneración del alcance constitucional; concretamente ante una violación del d*erecho fundamental a la tutela judicial efectiva en la vertiente de ejecutar lo juzgado* (art. 24.1 CE)[44]; o, como tiene reconocido el Tribunal Constitucional, «en

razón de tomarse en consideración la segunda notificación, la celebrada el 8 de octubre de 2002 en lugar de la efectuada el 26 de mayo de 2000. El hecho de que, presuntamente, la AEAT no recibiera la comunicación de la notificación primeramente efectuada solo es imputable a una deficiencia de las relaciones Abogado de Estado-AEAT cuyos efectos perjudiciales no pueden hacerse recaer sobre la parte que es ajena a tales deficiencias» (fundamento quinto).

44 STC núm. 37/2007, de 12 de febrero (NCJ041030): «como recuerda la STC 285/2006, de 9 de octubre, FJ 6, este Tribunal tiene reiteradamente declarado que *el derecho a la ejecución de sentencias forma parte del derecho a la tutela*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

el derecho a que *las resoluciones judiciales alcancen la eficacia querida por el ordenamiento*, lo que significa tanto *el derecho a que se ejecuten en sus propios términos* como a que se respete su firmeza y la *intangibilidad de las situaciones jurídicas en ellas declaradas*, aun sin perjuicio, naturalmente, de su modificación o revisión a través de los cauces extraordinarios legalmente previstos [...] si se desconociera el efecto de la cosa juzgada material, *se privaría de eficacia a lo que se decidió con firmeza en el proceso, lesionándose así la paz y seguridad jurídicas de quien se vio protegido judicialmente por una sentencia dictada en un proceso anterior entre las mismas partes* (SSTC 77/1983, de 3 de octubre, 159/1987, de 26 de octubre, 119/1988, de 20 de junio, 189/1990, de 26 de noviembre, 242/1992, de 21 de diciembre, 135/1994, de 9 de mayo, 87/1996, de 21 de mayo, 106/1999, de 14 de junio, 190/1999, de 25 de octubre, y 55/2000, de 28 de febrero). Precisamente por ello los *órganos jurisdiccionales* –en nuestro caso y con mayor motivo al tratarse de la Administración tributaria– *han de ajustarse a lo juzgado en un proceso anterior cuando hayan de decidir sobre una relación o situación respecto de la cual la sentencia recaída se encuentre en estrecha conexión* –en nuestro caso, de la conexión a los hechos probados–»; puesto que «no se trata solo de una cuestión que afecte a la libertad interpretativa de los órganos jurisdiccionales, sino de *salvaguardar la eficacia de una resolución judicial* que, habiendo adquirido firmeza, ha conformado la realidad jurídica de una forma cualificada *que no puede desconocerse por otros órganos juzgadores sin reducir a la nada la propia eficacia de aquella* (STC núm. 151/2001, de 2 de julio, fundamento tercero –NSJ009700–[45]).

Es más, la doctrina constitucional viene refrendando la fuerza vinculante de lo juzgado con carácter firme; de manera que «el *derecho a la ejecución de las sentencias* en sus propios términos *impide que en fase de ejecución los órganos judiciales lleven a cabo interpretaciones de los fallos que, por alterarlos o apartarse de ellos, incurran en arbitrariedad, incongruencia, irrazonabilidad o error*. Y ello *incluso aunque la variación o revisión de la resolución que debe ser ejecutada se produzca en supuestos en los que los órganos judiciales ejecutantes entendieren con posterioridad que la decisión adoptada no se ajusta a la legalidad, pues constituye una manifestación tanto del principio de seguridad jurídica como del derecho a la tutela judicial efectiva que las resoluciones judiciales firmes no pueden ser modificadas al margen de los supuestos y cauces taxativamente establecidos en la ley*. Esta regla general encuentra, no obstante, *una excepción*, pues ni la seguridad jurídica ni la efectividad de la tutela judicial alcanzan a integrar un supuesto derecho a beneficiarse *de simples errores materiales o de evidentes omisiones* en la redacción

judicial efectiva (art. 24 CE), ya que, en caso contrario, las decisiones judiciales y los derechos que en ellas se reconocen no serían más que meras declaraciones de intenciones y, por tanto, no estaría garantizada la efectividad de la tutela judicial (entre otras muchas, SSTC 144/2000, de 29 de mayo, FJ 6; 83/2001, de 26 de marzo, FJ 4; 3/2002, de 14 de enero, FJ 4; 140/2003, de 14 de julio, FJ 6; y 223/2004, de 29 de noviembre, FJ 6)» (fundamento cuarto).

45 O también como se destaca en la STC 50/2015, de 5 de marzo (NCJ059631), «*una de las proyecciones del derecho reconocido en el artículo 24.1 CE es el derecho a que las resoluciones judiciales alcancen la efectividad otorgada por el Ordenamiento*, lo que implica, de un lado, el derecho a que las resoluciones judiciales firmes *se ejecuten en sus propios términos* y, de otro, el respeto a su firmeza y a la intangibilidad de las situaciones jurídicas en ellas declaradas (SSTC 171/1991, de 16 de septiembre, FJ 3; 198/1994, de 4 de julio, FJ 3; 197/2000, de 24 de julio, FJ 2; 83/2001, de 26 de marzo, FJ 4, entre otras muchas)» (fundamento octavo).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

o transcripción de la sentencia *que puedan deducirse, con toda certeza, del propio texto de la misma*» (STC 115/2005, de 9 de mayo, fundamento cuarto[46] –NFJ020338–). Por tanto, vemos que solo en casos excepcionales y muy puntuales (*de errores materiales o evidentes omisiones que puedan deducirse, con toda certeza, de la sentencia penal)* podría ampararse una variación respecto de los hechos probados penalmente.

3. Asimismo pudiera plantearse que dicho apartamiento de los hechos probados en sede penal por parte de la Inspección diera lugar a una conducta delictiva del propio inspector que levanta el acta de inspección e, incluso (y sobre todo), del Inspector Jefe que confirma la regularización en la liquidación tributaria final. En particular, si tal proceder puede incardinarse en el delito de prevaricación administrativa que se encuentra tipificado en el artículo 404 del CP[47]. En este sentido, la Sala Segunda del Tribunal Supremo cuenta con una acrisolada doctrina legal que tiene por objeto delimitar la esfera de actuación de este delito, dejando a extramuros del mismo aquellos comportamientos que, siendo reprobables, no son merecedores de reproche penal; puesto que si bien es cierto que el bien jurídico protegido por dicho delito es «el correcto funcionamiento de la Administración pública, en cuanto debe estar dirigida a la satisfacción de los intereses generales de los ciudadanos, con pleno sometimiento a la ley y al Derecho [...] *no se trata de sustituir a la jurisdicción administrativa*, en su labor de control de la legalidad de la actuación de la Administración pública por la jurisdicción penal a través del delito de prevaricación, sino de sancionar supuestos límites, en los que *la actuación administrativa no solo es ilegal, sino además injusta y arbitraria*» (Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010, rec. núm. 20534/2009, fundamento cuarto –NCJ054039–).

Pues bien, con este objetivo. Es claro, en primer lugar, que nos encontramos ante un *delito especial propio*, que solo puede ser cometido por funcionarios públicos (en nuestro caso, funcionarios de las Administraciones tributarias). Asimismo, *en cuanto a la acción típica punible* es necesario:

- *Primero.* La emisión de un *acto administrativo*. En nuestro caso se trataría del acuerdo de liquidación que puso fin al procedimiento de inspección.
- *Segundo.* Que dicho administrativo *sea contrario a Derecho o ilegal*. En nuestro caso se produciría una doble violación, en primer lugar de índole constitucional, al vulnerar la prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de los hechos; y, seguidamente, el precepto legal que, en la esfera tributaria, contiene el referido mandato constitucional y que no es otro que el artículo 257.2 c) de la LGT; ordenar el respeto a los hechos probados.

---

46 En los mismos términos, la STC 211/2013, de 16 de diciembre, fundamento tercero (NCJ058181).

47 Artículo 404 del CP: «A la autoridad o funcionario público que, *a sabiendas de su injusticia*, dictare una *resolución arbitraria en un asunto administrativo* se le castigará con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público y para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por tiempo de nueve a quince años» (según redacción dada por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- *Tercero*. Que la ilegalidad administrativa sea *cualificada* puesto que «*no es suficiente la mera ilegalidad, la mera contradicción con el Derecho*, pues ello supondría anular en la práctica la intervención de control de los Tribunales de orden contencioso-administrativo, ampliando desmesuradamente el ámbito de actuación del derecho penal, que perdería el carácter de última ratio [...] De manera que *es preciso distinguir entre las ilegalidades administrativas, aunque sean tan graves como para provocar la nulidad de pleno derecho, y las que, trascendiendo el ámbito administrativo, suponen la comisión de un delito*» (Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010, rec. núm. 20534/2009, fundamento cuarto[48] –NCJ054039–). Y así, a los efectos que aquí interesan, el Tribunal Supremo ha conectado el delito de prevaricación con la desviación de poder[49].

---

48 En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 2.ª, núm. 340/2012, de 30 de abril –NCJ056969–, traza una evolución de casos aptos para integrar el delito de prevaricación administrativa: «[...] siguiendo las tesis objetivistas, venían poniendo el acento en la *patente y fácil cognoscibilidad de la contradicción del acto administrativo* con el derecho. Se hablaba así de una contradicción patente y grosera (STS de 1 de abril de 1996), o de resoluciones que desbordan la legalidad de un modo evidente, flagrante y clamoroso (SSTS de 16 de mayo de 1992 y de 20 de abril de 1994) o de una desviación o torcimiento del derecho de tal manera grosera, clara y evidente que sea de apreciar el plus de antijuridicidad que requiere el tipo penal (STS 1095/1993, de 10 de mayo). Otras sentencias de esta Sala, sin embargo, sin abandonar las tesis objetivas, e interpretando la sucesiva referencia que se hace en el artículo 404 a la resolución como arbitraria y dictada a sabiendas de su injusticia, vienen a resaltar como elemento decisivo de la actuación prevaricadora *el ejercicio arbitrario del poder*, proscrito por el artículo 9.3 de la Constitución, en la medida en que el ordenamiento lo ha puesto en manos de la autoridad o funcionario público. Y así se dice que se ejerce arbitrariamente el poder cuando la autoridad o el funcionario dictan una resolución que no es efecto de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico sino, *pura y simplemente, producto de su voluntad, convertida irrazonablemente en aparente fuente de normatividad*. Cuando se actúa así y el resultado es una injusticia, es decir, una lesión de un derecho o del interés colectivo, se realiza el tipo objetivo de la prevaricación administrativa (SSTS de 235 1998; 4121998; STS 766/1999, de 18 mayo y STS 2340/2001, de 10 de diciembre). Puede decirse, como se hace en otras sentencias, que tal condición aparece cuando la resolución, en el aspecto en que se manifiesta *su contradicción con el derecho, no es sostenible mediante ningún método aceptable de interpretación de la Ley* (STS 1497/2002, de 23 septiembre), *o cuando falta una fundamentación jurídica razonable distinta de la voluntad de su autor* (STS núm. 878/2002, de 17 de mayo) o *cuando la resolución adoptada desde el punto de vista objetivo no resulta cubierta por ninguna interpretación de la Ley basada en cánones interpretativos admitidos* (STS 76/2002, de 25 de enero). Cuando así ocurre, se pone de manifiesto que la autoridad o funcionario, a través de la resolución que dicta, no actúa el derecho, orientado al funcionamiento de la Administración Pública conforme a las previsiones constitucionales, sino que hace efectiva su voluntad, sin fundamento técnico jurídico aceptable» (fundamento cuarto).

49 El Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010 (rec. núm. 20534/2009 –NCJ054039–) señala que «sin duda su contradicción con el Derecho, que puede manifestarse [...] porque el fondo de la misma contravenga lo dispuesto en la legislación vigente *o suponga una desviación de poder* esto es la desviación teleológica en la actividad administrativa desarrollada, una intención torcida en la voluntad administrativa que el acto exterioriza, en definitiva *una distorsión entre el fin para el que se reconocen las facultades administrativas por el ordenamiento jurídico y el que resulta de su ejercicio concreto*, aunque el fin perseguido sea de interés público, (SSTS. Sala 3.ª de 20 de noviembre de 2009 y 9 de marzo de 2010), que señala que "La *desviación de poder*, constitucionalmente conectada con las facultades de control de los Tribunales sobre el ejercicio de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, y el sometimiento de esta a los fines que la justifican (art. 106.1 de la Constitución) *es definida en nuestro ordenamiento jurídico como el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico*..."» (fundamento cuarto).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Y, finalmente, entrando en el *elemento subjetivo del injusto*, es necesario que el funcionario actúe *a sabiendas* de la injusticia de su resolución administrativa. Lo que implica que tenga «*plena conciencia de que resuelve al margen del ordenamiento jurídico y de que ocasiona un resultado materialmente injusto*, actúa de tal modo porque quiere este resultado y antepone el contenido de su voluntad a cualquier otro razonamiento o consideración, esto es con intención deliberada y plena conciencia de la ilegalidad del acto realizado, o sea, concurriendo los elementos propios del dolo (STS 443/2008 de 1.7)» (Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010, rec. núm. 20534/2009, fundamento cuarto –NCJ054039–).

Pues bien, en nuestra opinión se puede sostener perfectamente que una regularización tributaria que contraríe los hechos probados en sede penal pueda calificarse como prevaricadora. Ahora bien, teniendo presente que (**1.º**) debe ceñirse exclusivamente a la declaración de hechos probados (quedando fuera la interpretación normativa); (**2.º**) debe ser *clara y patente* la contradicción con los hechos probados; es decir, que la secuencia de hechos postulada por la Inspección para liquidar no se corresponda de forma *flagrante* con los hechos acreditados por el juez penal; y (**3.º**) debe ponerse de manifiesto por el obligado tributario dentro del procedimiento inspector reanudado (concretamente, en el trámite de alegaciones que se confiere una vez formalizada el acta de inspección) a fin de que la Inspección tenga la oportunidad de valorar el alcance de la posible vulneración y, en su caso, la posibilidad de rectificar en el acuerdo liquidatorio.

4. Por último, cabe destacar que el apartamiento de la declaración de hechos probados al regularizar por parte de la Inspección da pie a que la actuación administrativa subsiguiente a la devolución del expediente incurra en un supuesto de *desviación de poder*. Repárese que la reanudación del procedimiento inspector limita las posibilidades investigadoras de la Administración ya que no nos encontramos ante un procedimiento de inspección común, sino ante un procedimiento que, siendo inspector, se encuentra condicionado en su *vertiente fáctica* a lo que ha quedado acreditado en sede penal. Y por ello no cuenta plenas posibilidades indagatorias; al contrario, su labor está cercenada (si bien mantiene el deber de liquidar) a unas coordenadas precisas: los hechos probados. De manera parecida (en un razonamiento analógico aplicable a nuestro caso) a lo que ocurre cuando la Inspección ejerce *facultades de ejecución* conforme a lo decidido por los órganos de revisión administrativa o la jurisdicción contenciosa: cualquier apartamiento de la oficina gestora de lo dispuesto por los órganos revisores hace incurrir el procedimiento de inspector (de ejecución) en desviación de poder[50].

---

50 Como se razona en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012 (rec. núm. 374/2009 –NFJ048250–), «[...] La Administración, al dictar las liquidaciones nuevas, ahora recurridas, [...] *no ejercitaba por tanto la potestad liquidatoria* [...] *sino que cumplía una función meramente subordinada a la potestad revisora* del TEAR, atribuida igualmente por las citadas leyes, la de *llevar a puro y debido término el mandato de ejecutar el acuerdo firme de dicho órgano colegiado, actividad en la que la Inspección se debía atener a los términos del mandato, sin desentenderse de ellos y, menos aún, invocando sus propias potestades autónomas*. Ello significa que *la Inspección ha incurrido, en el caso presente, en la denunciada desviación de poder, pues estamos ante una decisión desviada de su finalidad institucional propia, ya que se ha hecho uso de una facultad establecida en el ordenamiento jurídico, la de ejecutar las resoluciones de los órganos de revisión, para perseguir un fin distinto y no autorizado normativamente, el de li-*

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

CONCLUSIÓN

Vemos, pues, que la prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de hechos se mantiene incólume tras las últimas modificaciones normativas que afectan a las relaciones entre la Administración tributaria y el juez penal en la esfera de los delitos contra la Hacienda Pública. Si bien es cierto que la nueva regulación *del tanto de culpa* obliga en la generalidad de los casos (a diferencia de lo que ocurría anteriormente en donde la Administración debía paralizar las actuaciones emitiendo un Informe Denuncia) a liquidar, abriendo la puerta de esta manera a *problemas de coordinación* entre los dos órdenes implicados (el penal y el tributario) puesto que la liquidación tributaria vinculada al delito, desde su emisión, despliega plenos efectos y, principalmente, recaudadores; de ahí que en los casos de devolución del expediente por inexistencia de delito fiscal, la Administración tributaria deba atenerse a los *hechos probados* y, para ello, *desandar el camino* iniciado en su día con la activación del *tanto de culpa,* enervando los efectos de aquella liquidación que, ahora, no se ajusta a la base fáctica que motivó la denuncia.

quidar de nuevo la deuda tributaria conforme a la conveniencia de la Administración y según el designio de soslayar los términos de la ejecución a que venía obligada. Aunque la desviación de poder es de difícil apreciación directa, no se precisa la prueba plena, sino que basta el razonamiento sobre la concurrencia de indicios de los que se deduce: a) que la liquidación debió limitarse al estricto cumplimiento de lo ordenado; b) que no es admisible el aprovechamiento de un acto de ejecución para introducir hechos o datos nuevos, ajenos al ámbito de la revisión, con la finalidad de desactivar dicha ejecución; c) que se ha seguido de hecho un procedimiento inspector completo sobre el muy precario título legitimador, para ello, de un acuerdo del TEAR que contenía el mandato, que no ha llegado a obedecerse, de dictar nueva liquidación de fondo con la sola observancia, inicialmente incumplida, del trámite de audiencia al interesado» (fundamento quinto. En los mismos términos, Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de enero de 2013, rec. núm. 4/2011, fundamento quinto –NFJ049910–).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

TRIBUTACIÓN

EL REEMBOLSO DE LAS GARANTÍAS APORTADAS PARA LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO: PRINCIPALES CUESTIONES CONFLICTIVAS

Juan Calvo Vérgez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance del derecho del contribuyente al reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la práctica de la ejecución de un acto administrativo cuando, a la luz del recurso o reclamación interpuesto por aquel, se declare improcedente el acto o la deuda en virtud de una resolución o de sentencia firme.

Palabras clave: ejecución tributaria, acto administrativo, suspensión, garantías, aval, reembolso, intereses y procedimiento.

Fecha de entrada: 22-10-2016 / Fecha de aceptación: 24-11-2016 / Fecha de revisión: 14-03-2017

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

REIMBURSEMENT OF WARRANTIES PROVIDED TO SUSPENSION OF THE IMPLEMENTATION OF ADMINISTRATIVE ACT: MAIN ISSUES

Juan Calvo Vérgez

Abstract

This paper aims to analyze the extent of the taxpayer's right to reimbursement of the cost of guarantees provided to suspend the practice of execution of an administrative act when, in light of the proceedings or complaints brought by the taxpayer, is declared unfair the act or the debt under a resolution or a final judgment.

Keywords: execution tax, administrative action, suspension, warranties, guarantees, refunds, interest and procedure.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sumario

I. Introducción

II. Reembolso del coste de las garantías en caso de estimación parcial del recurso interpuesto para suspender la ejecución del acto

III. La aplicación del instituto de la prescripción al reembolso del coste de las garantías aportadas para lograr la suspensión de la ejecución

IV. En torno a la suspensión de la ejecución de los actos dictados en cumplimiento de una resolución habiéndose interpuesto contra los mismos incidente de ejecución

V. La delimitación del ámbito de aplicación del reembolso

VI. Análisis del procedimiento a seguir para el reembolso del coste de las garantías

VII. Reflexiones finales

NOTA: El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo investigador principal es el profesor doctor don Juan Calvo Vérgez.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido el derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la práctica de la ejecución de un acto, cuando el recurso o reclamación interpuesto por el interesado declare improcedente el acto o deuda en virtud de una resolución o de sentencia firme, antes de su reconocimiento general expreso constituyó una conquista de los contribuyentes que, ante la negativa de la Administración tributaria, optaron por acudir a los tribunales de justicia. Dichos tribunales fueron progresivamente otorgando la razón a aquellos, desarrollando el Tribunal Supremo (TS) a través, entre otras, de sus Sentencias de 18 de enero y 18 de marzo de 1995 y de 13 de febrero de 2007, una doctrina jurisprudencial a resultas de la cual el fundamento de dicha estimación residía en los artículos 40 de la antigua Ley de 20 de julio de 1957, de régimen jurídico de la Administración del Estado (vigente hasta el 18 de diciembre de 1997), y 139 a 144 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (LRJAP y PAC) (vigente hasta el 2 de octubre de 2016), estimando que nos hallábamos ante un supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración pública.

El reembolso del coste de las garantías encuentra su fundamento en dicho instituto de la responsabilidad, siendo el presupuesto base del mismo la existencia de un daño sufrido por el particular que este no tiene el deber jurídico de soportar (antiguo art. 141.1 de la LRJAP y PAC, actual art. 34 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público) y que la Administración, tras haberse dictado una resolución o una sentencia firme que declaran el acto o deuda improcedentes, tiene obligación de indemnizar. Y, siendo ello así, debe tenerse en cuenta que uno de los principios básicos de dicho instituto lo constituye el principio de indemnidad del daño, al amparo del cual han de indemnizarse todos aquellos daños sufridos por el particular a consecuencia de la anulación del acto.

Ciertamente en aquellos supuestos en los que la reclamación económico-administrativa resulta estimada en sentido favorable a las pretensiones del reclamante, habiendo aportado este garantías destinadas a alcanzar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, hay que proceder a reembolsar el coste de las mismas por parte de la Administración, entidad u organismo que hubiere dictado el acto luego declarado improcedente. Así lo impone la lógica, ya que tales gastos se han generado, cuando se produce la anulación del acto reclamado, como consecuencia de un incorrecto actuar administrativo, de un deficiente funcionamiento de los servicios públicos.

En efecto, tal y como declaró en su día el Consejo de Estado en su Dictamen de 15 de diciembre de 1988: «El principio general de indemnidad consagrado en nuestro ordenamiento supone restituir al particular de toda lesión patrimonial sufrida cuando esta sea consecuencia directa del funcionamiento normal o anormal de la Administración, en una cuantía tal que se restablezca en su integridad su situación patrimonial en idénticos términos a los que esta se encontraba antes de producirse el evento lesivo».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sin lugar a dudas el fundamento de esta devolución radica en el principio general de responsabilidad de la Administración. Piénsese que nos hallamos en presencia de una actuación administrativa antijurídica que ocasiona al contribuyente una lesión patrimonial efectiva, individualizada y económicamente evaluable, siendo evidente la relación de causalidad existente entre la adopción del acto recurrido y la prestación de la garantía. A mayor abundamiento el resarcimiento efectuado por la Administración de los gastos ocasionados al reclamante para constituir la garantía, en el supuesto de que se anule el acto impugnado por los órganos económico-administrativos, representa una solución lógica, de acuerdo con el principio de responsabilidad de la Administración[1].

Como seguramente se recordará, a la necesidad de reembolsar los gastos incurridos por la constitución de una garantía para alcanzar la suspensión de la ejecución del acto reclamado tuvo ocasión de referirse en su día el artículo 12 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los derechos y garantías de los contribuyentes (LDGC), de conformidad con el cual la Administración tributaria habría de reembolsar, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto esta fuese declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiriese firmeza.

Tal y como declaró el TS en su Sentencia de 18 de septiembre de 1998, a partir de la citada ley el reembolso de los gastos de avales constituye materia económico-administrativa motivo por el que, a juicio del Alto Tribunal, «El TEAC debería abstenerse de seguir manteniendo lo contrario como hasta entonces ha venido entendiendo de forma reiterada [...] En el supuesto de que la deuda tributaria fuese declarada parcialmente improcedente el reembolso alcanzaría a la parte correspondiente del coste de susodichas garantías»[2].

El citado artículo 12 de la antigua LDGC fue reglamentariamente desarrollado por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrollaba parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste

---

1 Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 3 de febrero de 1989, de 3 de abril de 1990, de 10 de diciembre de 1991, de 19 de julio de 1995, de 9 de octubre de 1996, de 30 de abril y 1 de octubre de 1997, de 18 de febrero, 2 de julio y 18 y 26 de septiembre de 1998, de 3 de abril y 28 y 30 de julio de 1999, de 23 de abril y 19 de junio de 2002 y de 20 y 31 de enero de 2003.

2 Con carácter general no procede la suspensión sin garantías de aquellas resoluciones dictadas en materia de derivaciones de responsabilidad. Por otra parte, y tal y como se encargó de precisar el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León mediante Sentencia de 8 de mayo de 2015 resulta rechazable que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se dirijan hasta tres requerimientos de subsanación a los mismos habiéndose rechazado dos avales anteriores. Ello resulta contrario al principio de la seguridad jurídica, máxime habiéndose exigido cantidades diferentes para avalar una misma deuda, habiéndose cambiado varias veces de criterio ya que, tras solicitarse una mera alteración de la cifra garantizada porque los responsables habían ofrecido una garantía superior a la que les correspondía, la Hacienda pública terminó pidiendo una cifra y un clausulado del aval diferente. En palabras del citado tribunal «No es correcto tal actuar; los obligados tributarios han quedado a merced del cambio de criterio de la AEAT, quien lo ha alterado después de decirles qué tienen que hacer. Además, es preciso poner de manifiesto la sinrazón de la petición de que el aval, además de cubrir la deuda principal, sobre la que no hay duda alguna que debe afianzarse, alcance una elevada cuantía resultante de multiplicar el importe del recargo por el número de deudores solidarios, ya que ha de alcanzar al importe del recargo una sola vez».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adaptaba a las previsiones de dicha ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. En dicho real decreto se indicó que el reembolso a cargo de la Administración del gasto de dichas garantías aportadas por los reclamantes alcanzaría a «los costes necesarios para su formalización, mantenimiento y cancelación», no señalándose nada, por el contrario, respecto a la obligación de reembolsar, asimismo, los intereses legales de las cantidades satisfechas.

Lo cierto es que, a pesar de este silencio normativo existente en cuanto al resarcimiento de los intereses legales satisfechos por la constitución de aval para conseguir la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria reclamada, la jurisprudencia se mostró receptiva a esta, sin duda, acertada petición de los obligados tributarios. Así, por ejemplo, en su Sentencia de 20 de enero de 2003 el TS reconoció el derecho que los recurrentes tenían a ser oportunamente indemnizados con los intereses legales devengados por los gastos financieros en que habían incurrido para constituir los avales garantizadores del pago de la deuda tributaria.

Finalmente esta solución que se acaba de exponer, en lo que atañe al reconocimiento del abono de los intereses legales, fue la acogida por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al disponer su artículo 33.1 que «La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme»[3]. Añade a continuación el apartado segundo del referido precepto que con el reembolso de los costes de las garantías la Administración tributaria ha de abonar el interés legal vigente a lo largo del periodo en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, devengándose a estos efectos el interés legal desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en tales costes hasta la fecha en que se ordene el pago[4].

Un criterio muy similar queda recogido en la letra d) del apartado 1 del artículo 74 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA). Dicho reglamento detalla pormenorizadamente el alcance del reembolso del coste de las garantías en sus artículos 72, 73 y 74, así como el procedimiento a seguir para hacer efectivo el susodicho reembolso en sus artículos 75, 76, 77, 78 y 79, pareciendo francamente excesivas y desproporcionadas tantas exigencias formales y procedimentales como las que en estos preceptos se contienen, que lo único que hacen es demorar la efectiva plasmación

---

3 Como es sabido la obligación de reembolsar los costes de las garantías constituye una de las obligaciones de contenido económico establecidas en la LGT, a cuyo cumplimiento queda obligada la Administración tributaria de conformidad con lo establecido en su artículo 30.1.

4 Habiéndose producido una suspensión de la ejecución con motivo de la interposición de una reclamación económico-administrativa, procede pues la devolución del aval aportado para garantizar la suspensión de la ejecución de una sanción no tributaria en caso de ingreso del importe de la sanción. Así se encargó de precisarlo, entre otros, el TSJ de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 7 de julio de 2008, resultando improcedente el devengo de intereses de demora en el supuesto de sanciones no tributarias.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

del derecho que los reclamantes tienen, en estos casos, a que le sean devueltos los costes que indebidamente, por el anómalo proceder de la Administración, entidad u organismo que hubiere dictado el acto posteriormente declarado improcedente, se vio obligado a satisfacer. A nuestro juicio dicha devolución tendría que ser, en buena lógica, rápida, lo que, desde luego, no se consigue al tener necesariamente que cumplimentar los peticionarios de los reembolsos tantos formalismos como los que se establecen con manifiesto exceso en los citados preceptos del RGRVA.

II. REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS EN CASO DE ESTIMACIÓN PARCIAL DEL RECURSO INTERPUESTO PARA SUSPENDER LA EJECUCIÓN DEL ACTO

Mediante Resolución de 6 de octubre de 2010 se refirió el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) a la cuestión relativa al reembolso del coste de las garantías en los casos de estimación parcial del recurso al objeto de suspender la ejecución de un acto y a la determinación de la cantidad a la que alcanza el reembolso. El TEAC, resolviendo un recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT declaró que, en aquellos supuestos de estimación parcial del recurso, el reembolso del coste de las garantías aportadas para la obtención de la suspensión alcanza únicamente a la parte del coste de aquellas correspondiente a la deuda declarada improcedente, debiendo soportar el contribuyente los costes correspondientes a la cuantía declarada procedente, con independencia de que, en ejecución del fallo, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación por la parte no afectada por la anulación declarada. El reembolso alcanzará únicamente a la parte correspondiente del coste de las garantías, con independencia de que, en ejecución del fallo, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación por la cuantía o concepto regularizado no afectado por la anulación, al no alterarse en dicha porción, la obligación del interesado de hacer frente a dichos costes derivados de la garantía prestada.

De este modo, y a tenor de lo establecido en los artículos 33 de la LGT y 72, 67.1, 25.9 y 41.2 del Real Decreto 520/2005, habiéndose producido la suspensión de la ejecución de una concreta liquidación tributaria y disponiéndose la anulación parcial de la liquidación impugnada, a la hora de entrar a precisar la cuestión relativa al reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto, no procederá el reembolso total de los costes satisfechos cuando el acto se declare parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, teniéndose únicamente derecho al reintegro de la parte proporcional de los mismos respecto de la deuda declarada improcedente. Y ello con independencia de que, en ejecución del fallo, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación por la cuantía o concepto regularizado no afectado por la anulación, al no alterarse en esa porción la obligación del interesado de hacer frente a dichos costes derivados de la garantía prestada.

Por otra parte, afirma la Sentencia del TSJ de Cataluña de 13 de marzo de 2015 que el reembolso del coste del aval bancario como garantía para la suspensión de la liquidación no abarca el devengado hasta su devolución cuando, habiendo sido la resolución administrativa estimatoria parcial, el contribuyente no pidió la reducción proporcional de la garantía hasta, como en este caso,

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

la vía de apremio. Habiéndose producido un supuesto de estimación parcial, el artículo 74.1 a) del Real Decreto 520/2005 no puede ser interpretado literalmente en el sentido de que en todo caso la Administración ha de reembolsar el importe de la totalidad de los costes del aval, fianza o certificado de seguro de caución hasta su devolución, sin tener en cuenta en esos supuestos la conducta diligente o no del interesado en la carga de interesar la reducción de la garantía, ya que en ocasiones ello supondría que la Administración deba reembolsar unos costes que solo responden a la pasividad del sujeto pasivo, yendo más allá de la finalidad del precepto y, en definitiva, supondría un abuso de derecho por parte de este.

En aquellos supuestos en los que el interesado ha obtenido una resolución estimatoria parcial y, pudiéndolo hacer, no pide la reducción proporcional de la garantía o bien haciéndolo no aporta la nueva garantía o lo hace cuando la deuda subsistente se encuentra en fase de apremio, no parece que pueda prosperar la pretensión del reembolso de unos costes de mantenimiento del aval hasta su devolución, esto es, por un periodo de tiempo en que no solo el aval carezca de vigencia y de auténticos efectos suspensivos sino que, con carácter adicional, se incumpla la obligación de satisfacer la deuda subsistente tras la anulación, a la que había quedado afectada la garantía aportada, al no haber instada su reducción.

En el concreto supuesto analizado por el TSJ de Cataluña a través de la citada Sentencia de 13 de marzo de 2015, la Administración tributaria sostuvo que resultaba presupuesto necesario para que surgiese el derecho al reembolso de los repetidos costes que la garantía hubiese tenido auténticos efectos suspensivos a lo largo de todo el periodo en que se generaron. Sucede sin embargo que cuando el contribuyente interpone recurso contencioso-administrativo la suspensión acordada en vía administrativa se mantiene, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión, debiendo aplicarse además un criterio de proporcionalidad en aquellos casos en los que las resoluciones administrativas declaran parcialmente improcedente el acto impugnado[5]. El reembolso

[5] Señala además a este respecto la Sentencia del TS de 20 de julio de 2016 que la petición de suspensión, en tanto no sea resuelta, o la concesión de la suspensión condicionada a la prestación de garantía (con plazo o sin plazo), en tanto no exista pronunciamiento expreso dejando sin efecto la suspensión por el incumplimiento apreciado y sea participada, impide a la Administración llevar a cabo cualquier actuación de ejecución del acto recurrido, quedando por ello el plazo de prescripción de la acción de cobro interrumpido con motivo de una solicitud de suspensión hasta la notificación a la Administración de la decisión final. A través del citado pronunciamiento (que aborda las cuestiones relativas al incumplimiento de la aportación de garantía que condiciona la obtención de la suspensión judicial y a los efectos que esa situación podría llegar a plantear en relación con el transcurso del plazo de prescripción) se analizaba concretamente un supuesto en el que, hallándose suspendida en vía administrativa la ejecutividad de una liquidación girada como consecuencia de la aportación de un aval bancario, en la vía contencioso-administrativa se condicionó la citada suspensión a la aportación de una garantía que no se llegó a aportar, lo que impedía iniciar los trámites de ejecución. Pues bien, tal y como recuerda el TS, cuando la suspensión se condiciona a la prestación de garantía con fijación de plazo, la Administración viene obligada a esperar a la decisión definitiva para la ejecución, sin que se le pueda atribuir inactividad en tanto no conste que el órgano competente alzó expresamente la suspensión. Ciertamente el TS ya había rechazado con anterioridad la prescripción en supuestos en los que existió suspensión con garantía sin fijación de plazo para su prestación, declarándose la necesidad de un pronunciamiento de la propia Sala denegando definitivamente la suspensión acordada ante la no prestación de garantía, para que la Administración pueda proceder a la ejecución. Con carácter adicional el Alto Tribunal, a través

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

de los costes de la garantía opera sobre el importe de la parte anulada, de tal manera que la cantidad a reembolsar será al coste total de la garantía como el resultado de la diferencia entre la liquidación original, y la resultante de la anulación lo es a la liquidación anulada.

En definitiva, en aquellos casos de estimación parcial de la reclamación, esto es, cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, cuando la deuda se encuentre suspendida previa prestación de una determinada garantía, el reembolso del coste de las mismas reconocido legalmente solo alcanzará a la parte proporcional de dichos costes asociados a la garantía prestada a pesar de que, como consecuencia de esa estimación parcial y en ejecución del fallo pertinente, hubiera tenido que dictarse un nuevo acto de liquidación por la parte no afectada por dicha anulación, es decir, por la cuantía o concepto regularizado no afectado por la anulación, al no alterarse en esa porción la obligación del interesado de hacer frente a dichos costes derivados de la garantía prestada.

III. LA APLICACIÓN DEL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN AL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS APORTADAS PARA LOGRAR LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN

El reembolso del coste de las garantías aportadas para lograr la suspensión de la ejecución se encuentra sujeto al plazo común de prescripción de cuatro años que establece el artículo 66 de la LGT, cuya letra c) señala que prescribe en dicho plazo el derecho a solicitar el reembolso del

---

de su Sentencia de 20 de marzo de 2015, acordó reconocer la competencia del juez para la completa sustanciación de la medida cautelar, la cual se extiende también a la decisión sobre el acto de cierre de la pieza cautelar, sin cuya adopción la medida ha de considerarse temporalmente abierta y vetada la posibilidad administrativa de proceder a la ejecución del levantamiento de la suspensión. Pues bien, a través de la presente sentencia subraya el TS que la misma doctrina debe seguirse cuando es concedida la suspensión condicionada a la prestación de garantía con fijación de plazo y se incumple la condición, ya que, ante la petición de suspensión, bien sin garantía bien con garantía, la Administración viene obligada a esperar a la decisión definitiva para la ejecución, sin que se le pueda atribuir inactividad en tanto no conste que el órgano competente alzó expresamente la suspensión. De este modo el Alto Tribunal vino a confirmar el rechazo de la prescripción de la deuda tributaria reclamada en el acuerdo de ejecución de la sentencia y de los intereses suspensivos liquidados ya que, habiendo solicitado y obtenido el interesado la suspensión, condicionada a la presentación de garantía, no procedía iniciar la ejecución, sin que los requerimientos formulados por la Administración tributaria para que el interesado aportase diversa documentación acreditativa de la suspensión tengan incidencia alguna. En definitiva, el hecho de que transcurra el plazo concedido para la aportación de garantía en la pieza de medidas cautelares sin que el contribuyente cumplimente tal condicionante no basta para permitir a la Administración exigir el cobro de la deuda, al ser preciso un pronunciamiento de la Sala denegando definitivamente la suspensión acordada. De conformidad con lo declarado por el TS «[...] La petición de suspensión, en tanto no sea resuelta, o la concesión de la suspensión condicionada a la prestación de garantía, con plazo o sin plazo, en tanto no exista pronunciamiento expreso dejando sin efecto la suspensión por el incumplimiento apreciado y sea participada, impide a la Administración llevar a cabo cualquier actuación de ejecución del acto recurrido, por lo que ha de entenderse que el plazo de prescripción de la acción de cobro queda interrumpido con motivo de una solicitud de suspensión hasta la notificación a la Administración de la decisión final». En efecto, no siendo firme la resolución relativa a la medida cautelar la Administración no puede ejecutar el acto que se encuentra recurrido desarrollando el procedimiento de apremio, no corriendo tampoco el plazo de prescripción relativo a la acción de cobro.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

coste de las garantías. Hasta fechas relativamente recientes y, más precisamente, con anterioridad a la reforma operada en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dicho plazo debía empezar a contarse, de acuerdo con lo establecido por el artículo 67.1 de la Ley 58/2003, desde el día siguiente a aquel en que adquiriese firmeza la sentencia o resolución administrativa que declarara, total o parcialmente, improcedente el acto impugnado. Sin embargo, tras la reforma introducida por la Ley 34/2015 en el artículo 67.1 de la LGT, el referido plazo ha de empezar a contarse desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías[6].

Adviértase en todo caso de que no rige en esta materia el plazo de prescripción de un año fijado por el antiguo artículo 142.5 de la Ley 30/1992 (actual art. 67 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas) para la exigencia de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, sino el específico y concreto de cuatro años establecido a estos fines por la LGT[7].

---

6 Concretamente la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modificó el apartado 1 del artículo 67 de la LGT, que pasó a quedar redactado de la siguiente forma:

> «1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley conforme a las siguientes reglas:
>
> En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.
>
> En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.
>
> En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.
>
> En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.
>
> En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.
>
> En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías».

7 Ello explica que ya no resulte aplicable la tesis sustentada en su día por determinados pronunciamientos jurisdiccionales (caso, entre otros, de la STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de febrero de 2000), en la que se declaró que la acción para la exigencia de responsabilidad patrimonial a la Administración por los costes del aval prestado para obtener la suspensión tiene un plazo de prescripción de un año, iniciándose su cómputo desde la fecha en que hubiese adquirido firmeza la resolución estimatoria, e interrumpiéndose tal plazo únicamente en el supuesto de que existiese una actuación del actor dirigida a exigir la responsabilidad patrimonial de la Administración o de esta tendente a reconocer que había habido dicha responsabilidad. Ha de precisarse sin embargo que este mismo Tribunal de Castilla-La Mancha procedió con posterioridad a modificar su criterio, apreciándose este extremo en su Sentencia de 13 de octubre

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Dicho plazo de prescripción es, asimismo, el que más se acomoda a la indicada naturaleza tributaria del derecho del contribuyente, habiendo sido adoptado por la Ley 58/2003 en su artículo 66, que adopta el referido plazo de prescripción de cuatro años para el derecho de solicitud de reembolso del coste de garantías y el derecho de su obtención.

Tal y como se encargó de precisar a este respecto la Sentencia del TS de 9 de mayo de 2013, relativa al reembolso del coste de unos avales y de otras garantías con abono del interés legal, de cara al cómputo del plazo de prescripción con anterioridad a la aprobación de la Ley 58/2003 no se puede aplicar el plazo de un año, propio de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública, el cual fue invocado por el Abogado del Estado frente a la alegación por la entidad recurrente del plazo de prescripción de 15 años, previsto en el artículo 1.964 del Código Civil (CC), al impedirlo la prohibición de la *reformatio in peius*, en la medida en que la Administración gestora, la resolución del TEAC y la sentencia aplicaron el de cuatro años, con invocación expresa del artículo 64 de la antigua LGT de 1963.

En el concreto supuesto de autos analizado por el Alto Tribunal a través del citado pronunciamiento la sentencia impugnada llegó a la conclusión de que la inactividad por parte de la entidad, en orden a la aportación de los documentos para subsanar los defectos de iniciación del procedimiento para el reembolso del coste de las garantías que le fueron requeridas con las consiguientes advertencias legales, condujo al archivo del procedimiento, teniendo ello como consecuencia lógica la de estimar por no interrumpido el cómputo de la prescripción. Concretamente la primera solicitud de reembolso fue formulada el 29 de octubre de 2002, estando vigente el antiguo Real Decreto 136/2000, 4 de febrero, cuyo artículo 7.2 disponía que: «Si el escrito de solicitud no reuniera los datos expresados en el apartado 1 del artículo anterior o no adjuntara la documentación prevista en los párrafos b) y c) del apartado 2 del mismo, los órganos competentes en la tramitación requerirán al interesado para que, en un plazo de diez días, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su petición, archivándose la misma».

Recuerda el tribunal que el régimen establecido para la falta de subsanación de defectos en la solicitud de iniciación del procedimiento no es el mismo que para la caducidad por paralización, regulada en el antiguo artículo 92 de la LRJAP y PAC (actual art. 95 de la Ley 39/2015), cuyo apartado tercero señalaba que la caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán la prescripción. Por el contrario, en el precepto reglamentario citado con anterioridad se contenía una ficción legal en cuya virtud el no cumplimiento del requerimiento para que tenga lugar la

---

de 2004, en la que se declaró que a partir de la entrada en vigor de la antigua LDGC el reembolso de los costes de los avales y garantías prestadas para la suspensión de la deuda tributaria constituye un auténtico derecho subjetivo del contribuyente, viniendo así a sustituir la base o fundamento originario que entronca con la responsabilidad patrimonial, y resultando de aplicación desde ese mismo momento a todos los interesados que reclamen su exigencia como tal derecho subjetivo con un título tan específico que no permita aceptar que se rija por el plazo de prescripción de las acciones de responsabilidad patrimonial. En suma, se configura un plazo de ejercicio ligado a la propia naturaleza de los derechos y obligaciones derivados de la relación jurídico-tributaria, quedando fijado el plazo de prescripción precisamente desde la modificación introducida en la LGT por la antigua Ley 1/1998 en cuatro años.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

subsanación supone tener al interesado por desistido, con archivo de la solicitud, pero sin que en ningún momento se disponga que tal ficción legal suponga una renuncia a la acción, por lo que si se añade la falta de previsión expresa de cesación de efectos interruptivos de la prescripción no existe razón alguna para extraer la conclusión contraria a la que llega la sentencia.

El desistimiento propiamente dicho que se regula en las leyes administrativas y procesales constituye un acto unilateral y voluntario en virtud del cual alguien abandona el procedimiento, administrativo o judicial iniciado (arts. 94 de la Ley 39/2015, 20.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y 71 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa), mientras que en el presente caso el desistimiento es producto de una mera ficción legal y no de una manifestación unilateral y voluntaria de la entidad hoy recurrente. Y es que, para el tribunal, una cosa es que existiera inactividad ante el requerimiento de aportación de determinada documentación y otra muy distinta es que esa inactividad (que está en la base de la prescripción) haya presidido todo el plazo transcurrido entre el reconocimiento del derecho por la Sentencia de 13 de noviembre de 1999 y la segunda solicitud, efectuada en 26 de mayo de 2006. La primera petición, presentada en 29 de octubre de 2002, produjo efectos interruptivos de la prescripción, no decaídos por el hecho de que la misma se archivase, según lo acabado de razonar. A mayor abundamiento no podía oponerse a lo expuesto en el presente caso que el desistimiento determine la no interrupción de la prescripción adquisitiva según lo dispuesto en el artículo 1.946.2.º del CC , ya que en el concreto supuesto planteado concurrían dos circunstancias que no se daban en el presente supuesto, a saber: se trataba de una figura (la del desistimiento) que responde a lo que por tal se entiende en el artículo 20.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil; y la cesación del efecto interruptivo se dispone expresamente por la ley para el referido supuesto.

Por su parte, el TSJ de Cataluña, mediante Sentencia de 16 de junio de 2016, se ha encargado de precisar que la devolución del coste de los avales prestados, en caso de que la sentencia declare la prescripción de la deuda tributaria, no es solo hasta que se consume la prescripción, sino que abarca las garantías prestadas incluidas las anticipadas, con sus intereses. Y ello en tanto en cuanto la prescripción extingue la deuda tributaria y no meramente incide en su exigibilidad como se configura en el derecho privado. Una vez declarada la prescripción de una deuda tributaria, procede la devolución del coste de los avales prestados desde el inicio. De este modo, el TSJ de Cataluña procedió a anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) que reembolsó únicamente desde la fecha en que se había de tener por prescrita la deuda tributaria y solo hasta la devolución de los avales, lo que excluía las comisiones de mantenimiento pagadas por trimestres adelantados.

IV. EN TORNO A LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS DICTADOS EN CUMPLIMIENTO DE UNA RESOLUCIÓN HABIÉNDOSE INTERPUESTO CONTRA LOS MISMOS INCIDENTE DE EJECUCIÓN

¿Podría suspenderse la ejecución de los actos dictados en cumplimiento de una resolución económico-administrativa habiéndose presentado incidente de ejecución contra los mismos? Esta

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

cuestión relativa a la posibilidad de suspensión del acto dictado en ejecución de una resolución económico-administrativa, habiéndose presentado el incidente a que se refiere el artículo 68 del Real Decreto 520/2005, fue objeto de estudio por el TEAC en su Resolución de 2 de abril de 2008, rectificando este tribunal el criterio previamente adoptado en su Resolución de 13 de junio de 2007 sobre esta misma cuestión.

En el supuesto planteado objeto de análisis por el TEAC, la oficina gestora dictó un acuerdo en ejecución de una resolución del tribunal estimatoria en parte de una reclamación, formulándose por la entidad obligada al pago reclamación económico-administrativa dirigida al citado tribunal con petición de suspensión automática del acto impugnado, aportándose a tal fin aval bancario. Dicha oficina, además de calificar correctamente dicha reclamación como un incidente de ejecución del fallo del TEAC, cursándola a este para su decisión, analizó la solicitud de suspensión formulada teniendo en consideración las previsiones expuestas al efecto en el apartado 1.4 de la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos de 21 de diciembre de 2005, procediendo a inadmitir la misma al no hallarse vinculada dicha solicitud a una reclamación económico-administrativa anterior o simultáneamente interpuesta, teniendo en cuenta además los términos literales contenidos en el citado apartado 1.4.3, en virtud de los cuales la presentación del incidente no impediría la continuación del procedimiento de recaudación[8].

Contra dicho acuerdo se formuló reclamación ante el TEAC, que optó por su estimación al considerar que el artículo 68.3 del Reglamento de revisión, con su remisión efectuada en bloque (esto es, sin excepciones) para la tramitación del incidente a las normas del procedimiento general o abreviado que resultasen aplicables para el recurso o reclamación judicial, posibilita la solicitud de la suspensión del acto dictado en ejecución del fallo, la cual deberá ser tratada como una suspensión más en la vía económico-administrativa sin que, a estos efectos, pueda distinguirse entre reclamación económico-administrativa e incidente de ejecución. Ello contrasta con lo que había dispuesto el TEAC en su anterior Resolución de 13 de junio de 2007, en virtud de la cual vino a denegarse dicha posibilidad al no encontrarnos ante una auténtica reclamación económico-administrativa y no hallarse prevista de manera expresa dicha posibilidad en el artículo 68 anteriormente citado.

Ciertamente el Real Decreto 520/2005 no prevé expresamente en dicho artículo 68 la posibilidad de llevar a cabo la suspensión del acto de ejecución. A mayor abundamiento, la redacción contenida en el apartado 1.4.3 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 parecía poner de ma-

[8] Téngase presente no obstante a este respecto que, tal y como tiene declarado la Audiencia Nacional (AN) a través, entre otras, de sus Sentencias de 14 de noviembre de 2012 y de 7 de julio de 2016, una cosa es la fase procedimental de admisión a trámite de la solicitud de suspensión sin garantías y otra la del examen de la misma por parte del tribunal económico-administrativo, con el fin de determinar si concurren los perjuicios de difícil o imposible reparación que la harían procedente, no debiendo confundirse ambos momentos procedimentales y no pudiendo, especialmente, que el órgano administrativo adelante su «veredicto» sobre la concurrencia de los requisitos para la suspensión solicitada en fase de admisión a trámite de la solicitud, ya que en ese momento lo único que debe hacer, a la vista de la documentación aportada, es constatar que hay indicios de que pueden concurrir esos perjuicios. En definitiva, no se puede adelantar la valoración sobre la procedencia de la suspensión sin garantías a la fase de solicitud.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

nifiesto la voluntad de la AEAT en el sentido de impedir dicha suspensión, debido a las conductas dilatorias que suelen adoptar en numerosas ocasiones los reclamantes. Incluso podría llegar a considerarse como discutible que la remisión en bloque efectuada a las normas del procedimiento general o abreviado de la reclamación inicial incluyesen también las normas sobre suspensión, pudiendo resultar conveniente adoptar una mayor especificación a este respecto.

Ahora bien, con independencia de todo lo anterior, la posibilidad de que dicho acto de ejecución pueda plantear cuestiones nuevas no resueltas ha de permitir que se pueda solicitar y obtener, en su caso, del tribunal, la suspensión con el otorgamiento de las oportunas garantías, como ya reconoció en su día el TEAC a través de su Resolución de 27 de septiembre de 2006. Téngase presente además que la determinación acerca de si existe o no esa cuestión nueva como la propia inadmisibilidad del incidente corresponde *ex* artículo 68 al tribunal. En suma, resulta posible la ejecución de los actos dictados en ejecución de una resolución económico-administrativa cuando se presente incidente de ejecución contra los mismos.

Tal y como se ha señalado, es este un criterio que difiere del previamente adoptado por el TEAC en su Resolución de 13 de junio de 2007, relativa a la posibilidad de obtener la suspensión de la ejecución de un acto de ejecución al estar disconforme con el mismo mediante la interposición de un incidente de ejecución del artículo 68.1 del RGRVA. En esta resolución el TEAC, teniendo bien presente la actual regulación del incidente de ejecución de las resoluciones de los tribunales contenido en el artículo 68 del RGRVA, ante su formulación por un reclamante que no estaba de acuerdo con la forma en la que se estaba ejecutando el fallo (pretendiendo, además, que se mantuviese la suspensión acordada cuando se formuló la reclamación originaria y hasta que se resolviera el incidente), rechazó la posibilidad de obtener la suspensión del acto de ejecución argumentando que «[...] No nos encontramos ante una reclamación económico-administrativa en la que cabría obtener la suspensión, de acuerdo con los preceptos reglamentarios, sino ante un simple incidente en el que el reclamante expone al tribunal la disconformidad con la forma en que la oficina gestora está ejecutando el fallo, sin que el artículo 68 citado prevea esta posibilidad».

Como seguramente se recordará tradicionalmente han sido las dificultades existentes para distinguir lo que constituía una «cuestión nueva», de acuerdo con aquello que disponía el artículo 111 del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobaba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1996, lo que determinó que el artículo 68 del Reglamento de revisión de 2005 procediese a unificar todas las cuestiones relacionadas con la ejecución de las resoluciones económico-administrativas en un único incidente de ejecución, cualquiera que fuese el motivo que se adujera.

Y, a pesar de que el TEAC guardó silencio acerca de la cuestión relativa a la posibilidad de obtener la suspensión (de hecho en la citada Resolución de 13 de junio de 2007 el tribunal manifestó que ello impedía la suspensión del acto de ejecución), ya en su día la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005 sobre suspensión en esta vía (y a la que ya nos hemos referido con anterioridad) señaló en su apartado séptimo 1.43 que la presentación del incidente no impedirá la continuación del procedimiento de recaudación. Ello vino a poner de manifiesto la existencia

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

de una clara voluntad por parte de la Agencia de evitar, a través del empleo de todos los medios, que se prolongue indefinidamente la suspensión del acto impugnado tras su enjuiciamiento mediante resolución firme en la vía económico-administrativa y el subsiguiente acto de ejecución.

Desde nuestro punto de vista, si bien se trata de un propósito que parecía razonable ante las posturas de carácter claramente dilatorias que mantenían los reclamantes (además de incorporarse de manera expresa dicha previsión al reglamento), debió de haberse abierto la posibilidad, en aquellos casos en los que se planteen realmente cuestiones nuevas (piénsese que la determinación de si existe o no una cuestión nueva ha de corresponder, en el seno del incidente, al propio tribunal y no al interesado, como sucedía con anterioridad), de que, si se solicita, el tribunal pueda acordar la suspensión con el otorgamiento de las garantías correspondientes, en su caso[9].

En todo caso, el vigente RGRVA, aprobado mediante Real Decreto 520/2005, no prevé la posibilidad de obtener la suspensión de la ejecución del acto de ejecución con motivo de exponer al tribunal la disconformidad con el mismo mediante la interposición de un incidente de ejecución del artículo 68.1 de dicho reglamento.

V. LA DELIMITACIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL REEMBOLSO

El ámbito de aplicación del reembolso alcanza a los costes necesarios para la formalización, mantenimiento y cancelación de aquellas garantías que, habiendo sido prestadas de conformidad con la normativa aplicable, hayan sido aceptadas, citando expresamente los avales o fianzas de carácter solidario de entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o certificados de seguro de caución, las hipotecas mobiliarias e inmobiliarias, las prendas con o sin desplazamiento, y cualquier otra garantía que la Administración o los tribunales hubiesen aceptado. Y, tratándose de resoluciones administrativas o de sentencias judiciales que declaren parcialmente improcedente el acto impugnado, dicho reembolso alcanzaría igualmente a los costes proporcionales de la garantía que se haya producido.

Tal y como se encarga de precisar el artículo 74 del RGRVA, el coste de las garantías queda integrado, según cuáles hayan sido las aportadas, por las partidas siguientes. En primer lugar, en los avales o fianzas de carácter solidario y certificados de seguro de caución, por las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad aseguradora en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, que se hayan devengado hasta la fecha en que se produzca la devolución de las referidas garantías.

---

9 A este respecto conviene recordar además que la posibilidad de que surja una cuestión nueva con motivo del inicio de una nueva vía revisora en la que ya procedía, en su caso, la suspensión, fue admitida por el TEAC en su Resolución de 27 de septiembre de 2006.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En segundo término, tratándose de hipotecas mobiliarias e inmobiliarias y de prendas con o sin desplazamiento, el coste de las mismas incluye las cantidades satisfechas por los gastos derivados de la intervención de un fedatario público, así como los registrales, los derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas y los tributos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación.

Finalmente, habiéndose aceptado por la Administración o por los tribunales garantías diferentes de las especificadas en los dos supuestos anteriores, se admitiría el reembolso de los costes de las mismas, los cuales quedarían limitados, de forma exclusiva, a los acreditados en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía.

En cualquier caso ha de abonarse el interés legal vigente que se devengue desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago, debiendo asimismo satisfacerse aquel hasta el día en que se produzca la devolución del depósito en el supuesto de que la garantía constituida lo hubiese sido mediante depósito de dinero. Ahora bien, ello se ha de entender sin perjuicio de la aplicación de lo indicado en las letras c) y d) del apartado 1 del artículo 74 del RGRVA respecto a los costes de constitución del depósito.

Dado un supuesto de reembolso de los costes de garantías consistiendo estas en un aval de la entidad de crédito, señaló el TEAC en su Resolución de 2 de diciembre de 2009 que dicho reembolso únicamente alcanzará a las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito en concepto de primas, comisiones y gastos de formalización, mantenimiento y cancelación del aval devengados hasta la fecha en la que se produzca la devolución de la garantía, sin que alcance a otros gastos exigidos por la entidad de crédito y que se corresponden a las relaciones existentes entre dicha entidad y su cliente.

En efecto, el TEAC, tomando como punto de referencia lo establecido en los artículos 73 y 74 del Real Decreto 520/2005, relativos a las garantías cuyo coste es objeto de reembolso y a la determinación del coste de las garantías prestadas, estimó que únicamente existe obligación de reembolso de las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad financiera en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval prestado para garantizar la suspensión de la deuda, pero no de los gastos de la hipoteca de máximos constituida para la obtención del aval exigido por la entidad de crédito los cuales, a su juicio, corresponden a las relaciones entre dicha entidad y su cliente, no quedando en consecuencia comprendidos en el citado artículo 74.

A priori la adopción de una interpretación literal de los citados preceptos podría conducir a adoptar dicha conclusión. Sin embargo al amparo del llamado «principio de indemnidad», propio del instituto de la responsabilidad patrimonial, habría que permitir la indemnización de dichos gastos igualmente en el ámbito del procedimiento diseñado en el Real Decreto 520/2005 sin necesidad de tener que acudir ya, por razones de economía procesal, al procedimiento autónomo de responsabilidad patrimonial previsto en el título X de la Ley 30/1992, al cual remite el

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

artículo 72 último párrafo del citado Real Decreto 520/2005, con la finalidad de reclamar otros costes o conceptos distintos[10].

Mediante Sentencia de 28 de marzo de 2011 analizó la AN la cuestión relativa a si resulta o no procedente la devolución del coste de un aval cuando este se acompañó a la solicitud del reconocimiento de una exención, concluyendo el citado órgano judicial que no resultaba procedente la devolución del coste de las garantías en el concreto supuesto de autos analizado, no para suspender la eficacia de una liquidación o de un acto administrativo de naturaleza tributaria que hubiese sido objeto de un recurso administrativo, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo, sino una petición distinta dirigida a la Administración, como era la solicitud de reconocimiento de exención de pago, sin que constase en el presente caso que hubiese existido una denegación de dicha petición, no habiéndose recurrido además ese posible acto expreso o tácito denegatorio. De hecho la propia Administración manifestó que la petición realizada no era un acto administrativo, procediéndose a la devolución del aval sin que constase que se hubiese interpuesto algún tipo de recurso o de reclamación contra dicho acuerdo.

Por otra parte, y de conformidad con lo declarado por el TEAC mediante Resolución de 28 de mayo de 2015, a través de la cual se resolvía un recurso extraordinario de alzada para la unifi-

10 En relación con la aplicación del citado artículo 72 del Real Decreto 520/2005 la Sentencia de la AN de 3 de mayo de 2010 analizó un supuesto relativo al reembolso del coste de los avales prestados para conseguir la suspensión del principal y recargos de apremio exigidos por la Administración tributaria al haberse ingresado unos días después de vencido el plazo el importe del primer vencimiento de un fraccionamiento de pago de unas deudas tributarias. La falta de ingreso de ese plazo y el ingreso de los dos plazos posteriores en la Caja General de Depósitos determinó la expedición de sendas certificaciones de descubierto y providencias de apremio por el total de las deudas liquidadas (principal y recargo de apremio). La entidad recurrente acudió contra esos actos a la vía económico-administrativa solicitando la suspensión del ingreso del total de esa deuda tributaria, que era lo que se estaba exigiendo, para lo que presentó los oportunos avales bancarios. Tras dos pronunciamientos, uno del TEAR y otro del TEAC desestimatorios de su pretensión anulatoria al considerar procedente la vía de apremio de los sucesivos plazos concedidos por entender que el primero de ellos fue un ingreso realizado fuera de plazo y que los vencimientos posteriores abonados en la Caja General de Depósitos no surtieron efecto alguno, se acudió a la instancia contencioso-administrativa, confirmando la AN la resolución recurrida en cuanto al primero de los ingresos y anulando la misma en relación con el resto de los ingresos subsiguientes, al estimar válidos y en plazo los ingresos realizados en la Caja indicada, anulando el recargo de apremio exigido por las cuotas correspondientes a los siguientes pagos aplazados. Dicha sentencia fue recurrida al TS, que confirmó el fallo de la Audiencia. Habiéndose solicitado por la entidad el reembolso total de los costes derivados del aval prestado para garantizar la suspensión del ingreso de toda la deuda exigida (principal y recargo de apremio) la Administración tributaria trató de acogerse a lo dispuesto por el artículo 72 del Real Decreto 520/2005, al objeto de reintegrar únicamente la parte del aval correspondiente al recargo de apremio anulado. Tal y como señala el citado precepto, tratándose de aquellos supuestos de estimación parcial el reembolso alcanzará a los costes proporcionales de la garantía que se haya reducido. Sin embargo la AN estima en el presente caso la garantía prestada por la totalidad de la deuda inescindible respecto a uno y otro concepto (deuda inicial y recargo de apremio), en tanto en cuanto la exigencia total anticipada de la deuda tributaria, con el recargo de apremio consiguiente, no se hubiese producido de haberse considerado válido e ingresado en plazo el importe de los dos plazos posteriores del fraccionamiento conseguido. Ello explica el reembolso de la totalidad de los costes del aval prestado para conseguir la suspensión del ingreso de la deuda exigida. Téngase presente que el citado artículo 72 fue diseñado en relación con aquellos supuestos en los que la deuda tributaria reclamada resulta rebajada como consecuencia de una resolución administrativa o judicial que declara parcialmente improcedente el acto impugnado.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

cación de criterio (el cual había sido promovido por la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT), produciéndose el reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda, cuando dicho acto o deuda sean anulados por sentencia o resolución administrativa que, al apreciar vicios o defectos formales, ordenen la retroacción de las actuaciones sin entrar a conocer del fondo del asunto, habrá de restituirse íntegramente el coste de las garantías inicialmente aportadas, ya que el acto o deuda ha sido declarado improcedente, con independencia de que, en virtud de la retroacción, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación.

En el concreto supuesto analizado por el TEAC, al haberse anulado la liquidación impugnada por vicio formal o del procedimiento, la deuda tributaria suspendida devino totalmente improcedente, motivo por el cual el obligado tributario soportó indebidamente un coste del que ha de ser resarcido. Pues bien, tal y como precisa el TEAC, cuando el acto administrativo resulta íntegramente anulado, los gastos bancarios del aval prestado representan un daño que el administrado no debe soportar. Y ello con independencia de que la nueva liquidación que se dicte por el mismo concepto y ejercicio tenga un importe igual o distinto de la anulada y de que, una vez practicada una nueva liquidación poniendo fin al procedimiento que quedó inconcluso por la orden de retroacción, siendo dicha liquidación notificada al sujeto pasivo, constituya a este en la obligación de satisfacer la deuda tributaria, surgiendo entonces una obligación *ex lege* cuyo normal cumplimiento es el pago. Se trataría entonces de una obligación tributaria líquida, vencida y exigible. Y si el obligado tributario optase en defensa de sus derechos por interponer contra la misma los recursos y reclamaciones pertinentes, podría solicitar la suspensión de esta nueva liquidación conforme a lo dispuesto en los artículos 39 y siguientes del Real Decreto 520/2005.

De cualquier manera, tratándose en este caso de un acto totalmente improcedente, el resarcimiento de costes de suspensión habrá de ser total, al objeto de lograr la restitución íntegra del patrimonio del afectado al que se exige que acredite las fechas en que se haya incurrido en los costes de la garantía para cuantificar el reembolso. En cambio, presentando la anulación por razones sustantivas un carácter parcial, sí que cabría aludir a la existencia de una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial. Se trataría entonces de supuestos en los que la sentencia o resolución estimatoria que se dicte confirma la regularización practicada si bien corrige una parte de su importe, por lo que formalmente obliga a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. En estos casos la consecuencia será, por tanto, el reembolso parcial del coste de las garantías aportadas al que se refiere, en su segundo párrafo, el punto 1 del artículo 33 de la Ley 58/2003.

De este modo el TEAC procedió a fijar criterio en materia de reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda anulados por sentencia o resolución administrativa que aprecia defectos formales, estableciendo que en materia de reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda, cuando dicho acto o deuda sean anulados por sentencia o resolución administrativa que, al apreciarse vicios o defectos formales, ordenan la retroacción de las actuaciones, sin entrar a conocer del fondo del asunto, deberá restituirse íntegramente el coste de las garantías inicialmente aportadas, ya que el acto o deuda ha sido declarado improcedente. Y ello con independencia de que, en virtud de la retroacción, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

VI. ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO A SEGUIR PARA EL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS

El procedimiento para el reembolso del coste de las citadas garantías es objeto de regulación en los artículos 75, 76, 77, 78 y 79 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Con carácter general el procedimiento se inicia a instancia del interesado mediante escrito dirigido al órgano competente para su resolución el cual, a tenor de lo indicado en el artículo 75 del RGRVA, no es otro que la Administración, entidad u organismo que hubiere dictado el acto posteriormente declarado improcedente. Dicho escrito ha de contener los extremos mencionados en el artículo 2 del citado reglamento, debiendo acompañarse al mismo los siguientes datos o documentos: copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme por la que se declare improcedente, de forma total o parcial, el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió; acreditación del importe al que hubiese ascendido el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita e indicación de la fecha efectiva de pago; declaración expresa del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, de entre los señalados por la Administración competente; y, en su caso, una solicitud de compensación, en los términos previstos en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación.

Por lo que respecta a su tramitación, el órgano que tramite el procedimiento[11] podrá llevar a cabo aquellas actuaciones que resulten necesarias para comprobar la procedencia del reembolso que se solicita, hallándose asimismo facultado para recabar los oportunos informes y para instar las actuaciones que juzgue necesarios, entre ellas la de requerir para que se subsane el escrito de solicitud, para lo que habría de concederse al interesado un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento[12].

Antes de redactarse la propuesta de resolución ha de darse audiencia a este último para que, si lo estima oportuno, alegue lo que considere conveniente a su derecho, pudiéndose no obstante prescindirse de este trámite cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones que las presentadas por el solicitante.

Concluida la tramitación, el órgano competente (esto es, la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto luego declarado improcedente) habrá de dictar la correspondiente resolución y notificar la misma en un plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha en que el escrito de solicitud del interesado hubiese tenido entrada en el registro del susodicho órgano. Y, una vez transcurrido dicho plazo sin que la notificación se produjese, podría entenderse desestimada la petición de reembolso a los efectos de interponer contra la resolución presunta el

---

11 Recuérdese que competentes a estos efectos son los órganos de la Administración, entidad u organismo que determine su norma de organización específica, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del RGRVA.

12 No obstante, y a tenor de lo previsto en el artículo 77.3 del RGRVA, dicho plazo podrá ser ampliado a petición del interesado.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

correspondiente recurso o reclamación, añadiéndose que la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo (que es obligatoria de conformidad con lo establecido por el art. 21 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre) se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio. Dicha resolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 del RGRVA, es reclamable en vía económico-administrativa, previo recurso potestativo de reposición.

Finalmente, y por lo que respecta a la ejecución, una vez dictada la resolución reconociéndose el derecho al reembolso del coste de la garantía aportada ha de expedirse el oportuno mandamiento de pago en favor de la persona o entidad acreedora a través del medio que resulte procedente. Tal y como indicamos con anterioridad, a la petición de reembolso el interesado ha de acompañar una declaración expresa del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, de entre los señalados por la Administración competente, precisando a este respecto el artículo 76 del RGRVA que si la misma no hubiera señalado medios para efectuar el reembolso aquel podría optar entre la transferencia bancaria (indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito) y el cheque cruzado o nominativo[13].

VII. REFLEXIONES FINALES

Sin lugar a dudas, constituye un hecho innegable que la vigente normativa tributaria ha avanzado significativamente desde un punto de vista sustantivo en la regulación de la materia relativa al reembolso del coste de las garantías.

Ahora bien, con independencia de lo anterior, continúan planteándose cuestiones conflictivas. Por ejemplo, ¿ha de reconocerse abiertamente en la norma que los reclamantes o recurrentes a quienes, finalmente, se reconociese que tienen razón en su pretensión impugnatoria frente a la Administración tributaria adquieren, además, el derecho a ser resarcidos por la misma de los demás costes que el procedimiento les pudiese haber ocasionado?[14] Téngase presente que a ellos no alude de forma directa (sí indirectamente) la normativa vigente. De hecho, tratándose por ejemplo de los abogados nos hallamos ante la dificultad añadida de poder reconocer al interesado el resarcimiento de estos gastos, con la circunstancia adicional de que, como es sabido, no es preceptiva la intervención de los mismos para interponer una reclamación económico-administrativa, por lo que, en definitiva, su intervención resulta meramente potestativa[15].

---

13 Téngase presente que, si no se indica nada al efecto, el reembolso ha de efectuarse mediante cheque.

14 Pensemos, por ejemplo, en los costes derivados de abogado, procurador, peritos, etcétera.

15 En efecto, dicha posibilidad existe ya desde la antigua Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, que vino a suprimir el artículo 13 del antiguo Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articulaba la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo. Véase a este respecto lo dispuesto en la Sentencia del TS de 7 de mayo de 1998.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Así las cosas, dada esta regulación parece claro que la única solución posible sería la de que cuando el reclamante se haya auxiliado de un abogado para interponer una reclamación económico-administrativa y esta se resuelva en su favor, no tenga derecho a ser resarcido por la Administración de los gastos en los que hubiese incurrido para contratar a dicho profesional, habida cuenta de que la actuación del mismo ha sido libremente querida y buscada por el reclamante, toda vez que el ordenamiento jurídico no le ha forzado a tal proceder[16].

En este sentido se pronunció además el Consejo de Estado en su Dictamen núm. 971/2002, de 18 de abril de 2002, señalando que: «En la medida en que en la vía económico-administrativa no resulta preceptiva la intervención de letrado (art. 33 del RPREA de 1996), tales costes no eran indemnizables, por tratarse, en definitiva, de unos gastos que tuvieron su origen en la propia conducta de la interesada, quien libremente decidió recurrir a los servicios de un abogado, quedando, en consecuencia, así rota la relación de causalidad».

De cualquier manera, y con independencia de lo anterior, creemos que ha de quedar claro que una cosa es que ya no resulte obligatoria la preceptiva intervención de letrado en la vía económico-administrativa y otra bien distinta que, frecuentemente, y dada la complejidad del ordenamiento jurídico tributario, se precise adecuado el amparo de un profesional experto en la materia, ya que en otro caso podría llegar a suceder que las pretensiones defendidas no prosperasen al no haberse articulado de manera eficaz los correspondientes alegatos de defensa, con el evidente perjuicio que ello implica.

Y es que deben diferenciarse claramente los distintos supuestos que, en la práctica, puedan llegar a producirse. Así, por ejemplo, en el supuesto de que el reclamante recurriese a un letrado en un asunto no excesivamente complejo, siendo por ello razonable que pudiera defenderse por sí mismo, no cabría luego solicitar el resarcimiento de dichos costes. En cambio, si se tratase de una cuestión técnicamente compleja, siendo complicado que el interesado, por sí solo y sin una adecuada ayuda jurídica, pudiera hacer valer sus pretensiones de la forma más satisfactoria

---

16 En este sentido se pronunció, por ejemplo, la Sentencia de la AN de 24 de marzo de 1997, en la que se analizaba un supuesto en el que el actor (de condición letrado) pretendía que, al haberse defendido a sí mismo, tenía derecho al abono de la correspondiente minuta de honorarios que, al parecer, se giró y se abonó a sí mismo, reclamando una indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración. Inicialmente el TEAC dictó una resolución estimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el mismo contra la sanción derivada de un acta tributaria, solicitando que se le abonasen tanto los gastos de aval soportados para obtener la suspensión del acto administrativo impugnado en su momento como los honorarios profesionales devengados, alegando que se trataba de un supuesto de autoconsumo. Sin embargo, la Audiencia terminó pronunciándose en un sentido contrario, afirmando que «El daño en cuestión considera esta Sala no reúne los requisitos indicados: no es efectivo, ni evaluable económicamente, y desde luego no puede tomarse en cuenta que el pretendido lucro cesante deba ser abonado por la Administración. A tales efectos, por mucho que en la normativa del IRPF y del IVA se regule el autoconsumo, no está previsto como tal la prestación de servicios a uno mismo (art. 12 del Reglamento del IVA y art. 39 del Reglamento del IRPF), como pretende el recurrente al sostener que la sofisticación del ordenamiento tributario exige la asistencia de letrado en las reclamaciones económico-administrativas (conclusión a la que debe llegarse examinando cada supuesto concreto) por lo que se contrató a sí mismo».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

o menos gravosa posible, parecería razonable que se alcanzase una solución condenatoria de la Administración y favorable a que quien reclame sea resarcido de los costes económicos que le hubiese supuesto contratar a un profesional cuya intervención hubiese sido decisiva para el resultado alcanzado que, de otro modo, seguramente no se hubiese producido[17].

17 A esta circunstancia se refirió ya en su día la Sentencia de la AN de 16 de diciembre de 1996 en los siguientes términos: «Si bien es cierto que la asistencia profesional no es imperativa a tenor de lo dispuesto en el art. 35 del RPREA, este Tribunal ha de aplicar las leyes teniendo en cuenta la realidad; es decir, que de hecho tal asistencia es imperativa una vez comprobada la complejidad de los procedimientos impugnatorios y la especialización de los funcionarios y órganos administrativos ante quienes han de desarrollarse tales procedimientos. La Sala considera que la actora, sin asistencia letrada, no hubiera alcanzado el resultado indicado más arriba, la anulación de una sanción contraria a derecho». Con posterioridad a este pronunciamiento declaró el TS en su Sentencia de 4 de abril de 1997 que los honorarios profesionales que se hubieran tenido que abonar para efectuar una reclamación en vía administrativa son voluntarios, matizando no obstante que «Si bien tal voluntariedad es cierta a efectos jurídicos, a efectos fácticos, que son los que importan en la relación causal indemnizatoria, la necesidad de contar con asesoramiento jurídico es evidente dada la complejidad del asunto por lo que no cabría rechazar sin más la pretensión en este punto». En esta misma línea se sitúa igualmente la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de enero de 2002, en la que se señala lo siguiente: «La cuestión, como se observa, no radica tanto en la posibilidad que se ofrece a los administrados de comparecer por sí mismos ante las Administraciones públicas, cuanto en la necesidad de asistencia jurídica para obtener asesoramiento frente a los actos de las Administraciones públicas. De forma tal que, dicho asesoramiento, deviene necesario en aquellos casos en los que el acto administrativo, además de ser de gravamen, y consiguientemente afectar de manera substancial al patrimonio del sujeto pasivo, es complejo, o la actuación de la administración exige, por su inminencia, intervenciones rápidas propias de un profesional. En el supuesto de autos, fue la intervención de un profesional la que evitó, un día antes del vencimiento del término concedido a la entidad bancaria por la AEAT, la venta en pública subasta de los títulos. Asimismo, e inmediatamente, obtuvo la liberación de los saldos incautados, lo que no dejaba de tener interés dadas las fechas en la que se incautaron los saldos. Además, por las condiciones personales de la actora, recientemente viuda cuando ocurrieron los hechos, de los que no tuvo conocimiento pues, precisamente a raíz de su viudez, había cambiado de domicilio, lo que motivó que se enterase de la anómala situación tributaria, cuando la ejecución estaba notablemente avanzada, la Sala entiende que, la prudencia, y el combate eficaz de los actos recurridos, notablemente consistentes desde un punto de vista económico, aconsejaba la asistencia de un letrado». También la Sentencia de la AN de 4 de febrero de 2004 se ha mostrado igualmente partidaria de reconocer al recurrente, en determinados casos de especial complejidad, los gastos de letrado. Ahora bien en el supuesto de autos analizado por la Audiencia en el citado pronunciamiento la falta de prueba de que dicho profesional había efectivamente cobrado su minuta determinó que, finalmente, no se accediese a la pretensión del litigante, declarándose al efecto lo siguiente: «Por lo que a la asistencia jurídica se refiere, ciertamente esta Sala ha considerado que en caso de que el asunto que se ventiló en vía económica revistiese complejidad jurídica suficiente para reconocer la necesidad de intervención de un experto en tal conocimiento, no puede exigirse del particular que soporte los gastos causados por tal asistencia, cuando su pretensión ha sido completamente estimada, y más aún, cuando se ve forzado a acudir a dicha vía como medio de defensa de una actuación revestida de imperio de la Administración, y ello por cuanto no es exigible de los particulares profundos conocimientos jurídicos –y más aún en materia tributaria donde la técnica jurídica es especialmente compleja e involucra distintas ramas del ordenamiento jurídico–, pero tampoco les es exigible que a su cargo hayan de suplir la carencia de dichos conocimientos, cuando se ven obligados por una actuación administrativa a defenderse desde criterios técnicos».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

TRIBUTACIÓN

EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA: LA COMPROBACIÓN DEL VALOR DE ENAJENACIÓN DE TÍTULOS NO COTIZADOS

Jesús Félix García de Pablos

Doctor en Derecho.
Profesor de Derecho Tributario. UNED

Extracto

La comprobación de valores constituye uno de los temas más controvertidos en la gestión tributaria. Dicha comprobación ha de realizarse mediante la utilización de los medios previstos en la Ley General Tributaria. Este artículo analiza la determinación del valor de las participaciones de entidades no cotizadas en mercados organizados por parte de la Administración tributaria y dentro del procedimiento de comprobación limitada. Procedimiento que no habilita a la Administración a determinar el valor de las citadas participaciones cuando sea necesario examinar la contabilidad mercantil.

Palabras clave: comprobación de valores, medios de comprobación, elección del medio adecuado y examen de la contabilidad mercantil.

Fecha de entrada: 15-12-2016 / Fecha de aceptación: 16-01-2017 / Fecha de revisión: 20-01-2017

THE PROCEDURE OF LIMITED CHECKING: THE CHECKING OF THE VALUE OF NOT QUOTED TITLES

Abstract

The verification of values is one of the most controversial issues in tax management. This verification must be carried out by means of the means provided for in the General Tax Law. This article analyzes the determination of the value of the shares in entities not listed on organized markets by the Tax Administration and within the limited verification procedure. Procedure that does not enable the Administration to determine the value of such shares when it is necessary to examine the mercantile accounts.

Keywords: checking values, means of verification, choice of the right medium and examination of commercial accounting.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

RCyT. CEF, núm. 410 (mayo 2017)

Sumario

I. Introducción

II. El procedimiento de comprobación limitada

III. La comprobación del valor de enajenación de valores no cotizados en el procedimiento de comprobación limitada

A) Examen y valoración de los estados contables por los órganos de gestión tributaria en un procedimiento de comprobación limitada

B) Incorporación al expediente de los datos contables completos en virtud del correspondiente requerimiento

C) Necesidad de incluir el derecho a la solicitud de la tasación pericial contradictoria

IV. Conclusiones

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

I. INTRODUCCIÓN

Frecuentemente la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) dicta liquidaciones provisionales en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, procediendo a determinar la ganancia patrimonial correspondiente en relación con transmisiones de participaciones en entidades no cotizadas, mediante el procedimiento de comprobación limitada. La Administración tributaria, valiéndose de la información obtenida a través de las escrituras públicas que documentaron tales transmisiones, procede a determinar las ganancias patrimoniales por la diferencia entre el importe declarado por la enajenación de las participaciones en entidades no cotizadas y el valor de dichas participaciones en función de los datos contables declarados por dichas entidades en las correspondientes declaraciones-liquidaciones del impuesto sobre sociedades.

En definitiva, la Administración tributaria aplica directamente los datos contables incluidos en el balance de situación de las entidades no cotizadas, recogidos de las declaraciones del impuesto sobre sociedades presentadas, obteniendo *automáticamente* su valor por el método de capitalización de los beneficios o en función de su valor teórico, calculando la ganancia patrimonial por diferencia entre dicho valor comprobado administrativamente y el declarado por los interesados.

Sin embargo, no deja de ser sorprendente el hecho de que la Administración tributaria utilice dentro del procedimiento de comprobación limitada los datos obtenidos de las cifras contables declaradas por las entidades no cotizadas en sus declaraciones del impuesto sobre sociedades, en resumen procediendo a una comprobación del valor declarado con base en la *contabilidad mercantil*, situación que no parece ser compatible con el procedimiento de comprobación limitada.

El artículo 37.1 b) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF)[1] establece que la ganancia patrimonial por la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación vendrá determinada por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión. Valor de transmisión que no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

1. El *valor teórico*: según el patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad al devengo del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
2. El *valor de capitalización*: resultante de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad al citado devengo.

Sin embargo, la Administración en las liquidaciones giradas al aplicar automáticamente el citado valor obtenido de los meros datos contables desconoce muchas veces que el valor declarado se correspondía con su valor real, siendo de aplicación lo señalado textualmente por el propio artículo

[1] 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.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

37.1 b) citado, párrafo segundo, es decir, que el valor de las participaciones enajenadas no cabe su determinación en función de su valor teórico o de capitalización cuando el valor declarado por el interesado se correspondía «con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado».

Por otra parte, aunque en este caso el valor de las participaciones es determinado por la Administración tributaria conforme a lo establecido legalmente y dentro de un procedimiento de comprobación limitada, que no incluye propiamente además una *comprobación de valores*, se ha de indicar que en las liquidaciones giradas por la Administración tributaria no se concede al interesado la posibilidad de ejercer *la tasación pericial contradictoria*.

La comprobación de valores tiene su campo de aplicación a toda la serie de supuestos en los que la ley habla de «valor real» o «valor de mercado», como magnitudes a tener en cuenta en la fijación de la base imponible. El régimen sustantivo de la comprobación de valores, previsto en el artículo 57 de la Ley General Tributaria (LGT)[2], constituye una institución que despliega su eficacia dentro del procedimiento de gestión tributaria previsto en el capítulo III del título III de la citada ley[3], al constituir la máxima manifestación de la puesta en práctica por la Administración tributaria de las potestades administrativas tendentes a la concreción de la deuda tributaria en que se materializa la capacidad de pago de los contribuyentes[4]. De ahí que, la LGT regula en su artículo 57 los medios con los que realizar la comprobación de valores por la Administración, dentro de los elementos determinantes para la cuantificación de la obligación tributaria, mientras que en los artículos 134 y 135 establece el procedimiento de comprobación. Dicha comprobación, por tanto, podrá realizarse por la Administración tributaria a través del procedimiento concreto previsto en los artículos 134 y 135 de la LGT (cuando dicha comprobación sea el único objeto de un procedimiento de comprobación), o cuando se realice en el curso de otros procedimientos de gestión o comprobación, como una actuación concreta del mismo, aplicándose en todo caso lo dispuesto en el artículo 134.1 de la citada ley[5].

En resumen, el procedimiento de comprobación de valores se integra dentro de los procedimientos de gestión tributaria, que suponen una sucesión de actos tendentes a la concreción de la deuda tributaria. En definitiva, con el objetivo de verificar que la exacta capacidad económica fijada por la norma tributaria ha sido realmente declarada, procediendo la Administración tributaria a poner en práctica sus potestades administrativas en cumplimiento del mandato de asegurar que los ciudadanos contribuyan de acuerdo con verdadera capacidad económica a que hace referencia el artículo 31.1 de la Constitución española. Por tanto, la comprobación de valores se integra dentro de la labor de comprobación de la Administración tributaria[6], como lo acredita que dicho procedi-

---

2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

3 Martínez Lafuente, A.: «La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos», *Hacienda Pública Española*, núm. 80/1983, pág. 37.

4 Rodríguez Bereijo, A: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, IEF, 1976, págs. 286 y ss.

5 La aplicación de los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 de la LGT.

6 Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 1977, pág. 432.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

miento se incorpore junto al procedimiento de comprobación limitada y de inspección en la citada LGT. Es decir, la comprobación de valores pertenece al más amplio espectro de la labor de comprobación de la Administración, que tiene una aplicación generalizada, a todos los tributos que integran el sistema tributario español.

II. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

El procedimiento de comprobación limitada aparece regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT, dentro de los procedimientos de gestión tributaria del título III sobre aplicación de los tributos de dicha ley[7].

En consecuencia, el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento más de la aplicación de los tributos, es decir, de las actividades administrativas dirigidas a la gestión, inspección y recaudación, de acuerdo con lo señalado en el artículo 83.1 de la indicada LGT[8]. Sin embargo, el procedimiento de comprobación limitada no es una simple actuación administrativa sino una modalidad del procedimiento de gestión tributaria, como reconoce expresamente el artículo 123.1 e) de la LGT.

La aplicación de los tributos engloba una serie de actos, actividades y procedimientos administrativos, donde estos procedimientos conforman una función administrativa integrada en un cauce formal de actos de trámite y caracterizada por una serie de limitaciones para su ejercicio, tanto competenciales como temporales. Procedimientos que, normalmente al tratarse de procedimientos tributarios, concluyen con actos administrativos, una liquidación tributaria provisional, al menos, de acuerdo con el artículo 101 de la LGT.

En ese sentido, el artículo 83.3 de la citada norma señala que la aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en el indicado título III, por lo que los procedimientos de gestión tributaria se diferencian de los procedimientos de inspección y recaudación[9], los cuales disponen de una regulación propia y autónoma en la citada ley[10].

No obstante, aunque el procedimiento de comprobación limitada se encuentra entre los procedimientos de la gestión tributaria, la LGT permite que el procedimiento de comprobación limitada pueda efectuarse, asimismo, por la Inspección o constituir un paso previo hacia la regularización

---

7 Bernardo Gómez, C: «*Novedades en el procedimiento de Gestión Tributaria*», IFAES, Madrid, 29 de enero de 2004, MIMEO.

8 Carbajo Vasco, D.: «El Procedimiento de Comprobación Limitada en la Nueva Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 116/2005, págs. 45-61.

9 Martínez Lafuente, A: «La cuestión terminológica en la nueva Ley General Tributaria», *Impuestos*, núms. 23-24, diciembre 2004, págs. 11-32.

10 Inspección, capítulo IV (arts. 141-159), recaudación, capítulo V (arts. 160-177), del título II de la LGT.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

integral del obligado tributario[11]. En ese sentido, el artículo 141 h) de la LGT señala que a la Inspección tributaria le corresponde el ejercicio de las funciones administrativas relativas, entre otras, a la realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a los citados artículos 136 a 140 de dicha ley. Es decir, la Inspección puede realizar el procedimiento de comprobación limitada al no ser exclusivo de los órganos de gestión, siguiendo las normas del citado procedimiento y no mediante el procedimiento inspector. Por tanto, la restricción material de las facultades de la Inspección en el procedimiento de comprobación limitada debe conllevar que la propia Inspección no pueda examinar dentro de dicho procedimiento la contabilidad del obligado tributario, de acuerdo con el artículo 136.2 c) de la LGT[12] en relación con el artículo 142.1 de dicho texto legal.

El legislador ha pensado en que la Inspección aplicase este procedimiento para ejercitar actividades administrativas en determinados lugares exteriores a las oficinas públicas, disponiendo de las facultades propias de los de la Inspección, en relación por ejemplo con los actos censales y con la comprobación de los resultados del método de estimación objetiva.

En definitiva, el procedimiento de comprobación limitada será realizado por los órganos de gestión tributaria normalmente desde las oficinas públicas, mientras que a la Inspección le correspondería la realización de actuaciones de comprobación limitada fuera de dichas oficinas, comprobación de datos censales y del método de estimación objetiva. Por el contrario, dentro del procedimiento inspector, las actuaciones propias de comprobación limitada constituirían una actividad más de dicho procedimiento, integrando un mero acto de trámite[13].

En el procedimiento de comprobación limitada, por tanto, la Administración tributaria (gestión o inspección) no se limita a realizar una comprobación meramente formal sino que a través de unas nuevas facultades procede verificar más concienzudamente la situación fiscal del obligado tributario[14]. Procedimiento de comprobación limitada que puede terminar en el inicio del propio procedimiento inspector, aunque dicho inicio no puede pedirse por parte del obligado tributario.

Por tanto, podemos concluir que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento típico de la gestión tributaria, tal y como señala el artículo 123.1 e) de la LGT, siendo de aplicación las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios regulados en el capítulo II del título III de la LGT. Es decir, dicho procedimiento se iniciará de oficio en este caso (art. 98 de la LGT, en relación con el art. 118 c) de la LGT), desarrollándose las actuaciones señaladas en el artículo 99 de la LGT, terminando bien en la caducidad del propio procedimien-

---

11 *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pág. 141.

12 Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

13 Mellado Benavente, F. M.: «La comprobación limitada de los órganos de gestión tributaria», *Carta Tributaria, monografías*, núm. 21/2004, 1.ª quincena diciembre.

14 En este camino, se ha de destacar la nueva redacción del artículo 123 de la LGT de 1963, dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, así como por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

to, o por resolución, desistimiento, renuncia al derecho, imposibilidad material de continuar o por cualquier otra causa prevista en nuestro ordenamiento tributario[15].

También serán aplicables las normas relativas a la obligación de resolver y sobre la motivación de los actos de liquidación (art. 103.3 de la LGT), así como a plazos de resolución (art. 104 de la LGT), a los medios de prueba (arts. 105 a 108 de la LGT) y a las notificaciones (arts. 109 a 112 de la LGT).

En definitiva, esta modalidad del procedimiento de gestión prevista en el artículo 123 de la LGT constituyó una de las grandes novedades introducidas por dicha ley, caracterizada por la limitación de las actuaciones a las señaladas en el artículo 136.2 de dicho cuerpo legal, concretadas en el examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y autoliquidaciones, de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria (con excepción de la contabilidad mercantil), y del examen de la información obtenida los requerimientos a terceros, o bien derivada de los datos de que disponga la Administración tributaria y que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o de otros presupuestos de la obligación tributaria.

Por tanto, el procedimiento de comprobación limitada tiene a su vez dos límites precisos:

1. El procedimiento de verificación de datos (arts. 131 a 133 de la LGT), centrado en el cotejo de datos por parte de la Administración tributaria y de corrección de errores[16]. Este procedimiento de verificación de datos puede concluir en sí mismo o bien continuar en un procedimiento de comprobación limitada, de conformidad con el artículo 133.2 e) de la LGT. Procedimiento de verificación de datos limitado a la comprobación de la existencia de errores aritméticos o defectos formales en la declaración o autoliquidación, así como a la verificación de posibles discrepancias entre los datos declarados por el obligado tributario y los que obren en poder de la Administración y a la aclaración de datos no referidos a actividades económicas[17].
2. El procedimiento de inspección, que supone una limitación en el procedimiento de comprobación limitada, dado que supone el ejercicio de una serie de facultades no ejercitables en el procedimiento de comprobación limitada, aunque este último procedimiento puede terminar en el inicio del procedimiento inspector.

El procedimiento de comprobación limitada está caracterizado por la amplitud en la comprobación de las obligaciones tributarias, si bien limitadas las facultades respecto de los lugares de actuación y los elementos de la obligación tributaria a comprobar[18]. Este procedimiento supone una

15 Artículo 100 de la LGT.

16 *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*. Ed. IEF, *op. cit*., pág. 142-3.

17 *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, 23 de enero de 2003, pág. 52.

18 Velázquez Cueto, F. A.: *Todo Fiscal*. Com 2004, Editorial CISS, Valencia 2004, pág. 2.133.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ampliación de las facultades tradicionales de los órganos de gestión tributaria, que abarcan la comprobación de cualquier obligación tributaria, la investigación de hechos imponibles o parámetros de la obligación tributaria no declarados o manifestados de forma insuficiente ante la Administración tributaria, si bien limitadas por el lugar de su ejecución y la restricción de determinadas actuaciones.

El procedimiento de comprobación limitada se centra de acuerdo con el artículo 136.2 de la LGT en el *examen* de los datos consignados en las declaraciones de los obligados tributarios, es decir, la comprobación formal de los documentos presentados[19] y la calificación jurídica de los mismos, así como en el *examen* de los antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o la existencia de elementos de la obligación tributaria no declarados y en *el examen* de los registros exigidos por la normativa tributaria (la contabilidad fiscal) *con excepción de la contabilidad mercantil*[20], sin perjuicio del examen de las facturas o documentos que sirvan para justificar las operaciones contables tanto mercantiles como fiscales. Finalmente, el procedimiento de comprobación limitada abarca la posibilidad de emitir requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a entregar con carácter general o para que ratifiquen la información facilitada mediante el oportuno justificante, salvo los requerimientos financieros.

El procedimiento de comprobación limitada se inicia de oficio de conformidad con el artículo 137.1 de la LGT, inicio que puede ir acompañado ya de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria disponga de los datos suficientes[21], pudiendo el obligado tributario realizar las alegaciones correspondientes en este trámite. Notificación del inicio del procedimiento que interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar, al mismo tiempo que debe incluir con claridad el alcance de la comprobación, dado que la misma no puede ser omnicomprensiva de cualquier obligación tributaria ni el propio puede solicitar la ampliación de dicho alcance. En segundo lugar, el artículo 138 de la LGT regula la tramitación de dicho procedimiento, destacando la propuesta de liquidación y la apertura consiguiente del trámite de audiencia a fin de que el obligado tributario realice las alegaciones que tenga por conveniente. No obstante, se ha de subrayar que es posible que los órganos de gestión puedan solicitar informes de conformidad con el artículo 99.7 de la LGT, sobre valoración de bienes o bien solicitar de la Inspección su opinión sobre la conveniencia de pasar a un procedimiento inspector la actuación correspondiente[22].

---

19 Véanse la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014, relativa al recurso 3715/2011 (NFJ066242) y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 13 de septiembre de 2002 (R. G. 4582/1999 –NFJ066226–) en el recurso extraordinario para la unificación de criterio.

20 Libro Diario, Libro de Inventarios y Cuentas Anuales, Libro de Actas, Libro de Acciones Nominativas, para las sociedades anónimas, y libro de socios para las sociedades limitadas.

21 No sea necesario obtener de datos de terceros, o solicitar justificantes, o consultar libros o facturas.

22 En ese sentido, Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 11 de octubre de 2001 (R. G. 4583/1999 –NFJ010954–).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

El procedimiento de comprobación limitada ha de concluirse en el plazo de seis meses a que hace referencia el artículo 104.1 de la LGT, y terminará por resolución expresa, por caducidad una vez transcurrido el plazo citado sin haberse notificado la indicada resolución y por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada mediante la oportuna comunicación al respecto que debe incluir la motivación oportuna.

Por tanto, el procedimiento de comprobación limitada debe concluir con una notificación expresa, que en el caso normal de terminación del procedimiento deberá incluir las menciones de la obligación tributaria objeto de comprobación, la especificación de las actuaciones realizadas, los hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación expresa de que no procede la regularización de la situación tributaria del contribuyente como consecuencia de la comprobación realizada, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 139.2 de la LGT.

Finalmente, el artículo 140 de la citada norma regula los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada, señalando dicho precepto que aunque se trate de liquidaciones provisionales practicadas por la Administración tributaria, esta no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un nuevo procedimiento de comprobación limitada o en un procedimiento inspector posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución final del procedimiento de comprobación anterior.

III. LA COMPROBACIÓN DEL VALOR DE ENAJENACIÓN DE VALORES NO COTIZADOS EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

En los casos estudiados y que hacíamos referencia en la introducción, la Administración tributaria ha procedido a fijar el valor de las participaciones transmitidas de una entidad no cotizada con base en el artículo 37.1 b) de la LIRPF, concretamente en función del valor teórico o bien con base en el valor de capitalización, dentro de un procedimiento de comprobación limitada.

Valor de transmisión que la Administración tributaria fija de acuerdo con el valor legalmente establecido y en contra del importe determinado por los interesados, que también tiene su apoyatura legal, lo que exigiría de dicha Administración la *motivación* necesaria de las citadas liquidaciones.

No obstante, la determinación de dicho valor de transmisión debería haber llevado consigo necesariamente las siguientes actuaciones por la Administración tributaria:

1. Incorporar al expediente los estados contables de la entidad participada: balance de situación y cuenta de resultados, correspondiente a los tres ejercicios citados, mediante *el oportuno requerimiento*.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

2. Proceder posteriormente el órgano de gestión al *análisis y valoración* de los fondos propios y resultados.

Exigencias que pasamos a analizar.

A) EXAMEN Y VALORACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

La Administración tributaria ha procedido a determinar el valor teórico o de capitalización de las participaciones de entidades no cotizadas con base en los datos contables de dichas entidades. Sin embargo, el examen y valoración de dichos datos contables, que no dejan de ser la contabilidad mercantil de las entidades participadas, no corresponde su realización a los órganos de gestión de la AEAT, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, de conformidad con lo establecido en el artículo 136.2 c) de la LGT, que establece que en este procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria puede examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, *con excepción de la contabilidad mercantil.* Petición, análisis y valoración de estados contables que debe realizar, en su caso, por la *Inspección de los tributos*, dentro del correspondiente procedimiento inspector, de conformidad con el artículo 141 de la LGT, letra b) sobre la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones tributarias, y letra d) referida a la comprobación del valor de bienes, en relación con el artículo 142.1 de dicha ley, a través del examen de los libros y la contabilidad principal y auxiliar de la entidad cuyas participaciones se enajenan.

En este sentido, el artículo 139.1 c) de la LGT señala que el procedimiento de comprobación limitada *deberá terminar* por el inicio de un *procedimiento inspector* que incluya el objeto de la comprobación limitada, por lo que en estos casos citados la Administración tributaria debió finalizar el procedimiento de comprobación limitada cuando resultaba evidente que debía examinar la contabilidad mercantil, máxime cuando los interesados habían alegado previamente que el valor declarado se correspondía con su valor real.

Las actuaciones de obtención de información y valoración de estados contables no cabe su realización directamente por los órganos de gestión en un procedimiento de comprobación limitada, dado que es necesario proceder al examen, análisis y valoración de la contabilidad mercantil de la entidad participada, de conformidad con el artículo 136.2 c) de la LGT.

En el procedimiento de comprobación limitada a los órganos de gestión solamente les corresponde el *examen* de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones, de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, y de la información de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, *con excepción de la contabilidad mercantil*, así como proceder a realizar requerimientos a terceros para la aportación de la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general, situación que no ha ocurrido en estos casos.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En el procedimiento de comprobación limitada, los órganos de gestión deben proceder a comprobar los hechos, determinantes de la obligación tributaria, pero no pueden proceder a examinar y valorar los estados contables de una entidad, ya que eso supone examinar y valorar la contabilidad mercantil. Máxime cuando los interesados en el trámite de puesta de manifiesto adujeron que el valor declarado se correspondía con el valor real de las participaciones enajenadas, de acuerdo con la situación patrimonial y las expectativas de negocio a medio plazo de las entidades implicadas. En efecto, el artículo 37.1 b), párrafo segundo, de la LIRPF señala que el valor teórico de capitalización de las participaciones no servirá de base para determinar el valor de transmisión de las participaciones cuando el interesado aduzca y acredite que el valor declarado correspondía al que hubieran convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.

La Administración, por tanto, está obligada a motivar adecuadamente las liquidaciones de acuerdo con el artículo 102.2 c) de la LGT, lo que requiere *valorar la contabilidad mercantil de la entidad participada.* En el mismo sentido, el artículo 139.2 c) de la citada ley exige que la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, *al menos*, la relación de hechos y fundamentos de derecho que motivan dicha resolución, lo que en este caso exige que la Administración tributaria deba valorar y analizar la contabilidad mercantil para proceder motivadamente a determinar el valor de las participaciones enajenadas. En definitiva, para determinar el valor teórico o el valor de capitalización de las participaciones, dicha Administración ha de examinar y valorar la contabilidad mercantil, dado el requisito de motivación antes señalado, y que es exigible a toda liquidación administrativa obligatoriamente. Reiteramos, con mayor razón cuando los interesados han aducido que cumplieron con lo exigido legalmente, ya que declararon el valor real de sus participaciones en la fecha de enajenación, de acuerdo con lo que el propio artículo 37 de la LIRPF permite.

Por otra parte, la Administración tributaria debe analizar *el método de valoración más adecuado* de las participaciones, entre el valor teórico o el valor de capitalización, lo que exige de nuevo la valoración de la contabilidad mercantil de la entidad participada, para que motivadamente se establezca el valor de las participaciones en la liquidación correspondiente. Por tanto, el procedimiento elegido por la Administración tributaria, el procedimiento de comprobación limitada, para valorar las participaciones en función de los estados contables de la entidad participada, es totalmente inadecuado, ya que exige por el órgano de gestión el examen y valoración de los estados contables dentro del procedimiento de comprobación limitada. En resumen, los órganos de gestión tributaria se excedieron en sus facultades legalmente establecidas, ya que procedieron a consultar dicha contabilidad dentro del procedimiento de comprobación limitada, cuando no están legalmente habilitados para ello dentro de dicho procedimiento, sin que pueda servir de justificación el hecho de que procedieron a tomar los datos de la información que ya disponía la Administración por haberse declarado en las autoliquidaciones presentadas por las entidades a efectos del impuesto sobre sociedades, dado que la fijación del valor de enajenación de las participaciones exigiría el examen y valoración de dichos estados contables, como hemos señalado.

En efecto, en este sentido se han de destacar las Sentencias del *Tribunal Supremo* de 1 de diciembre de 2011 (rec. núm. 1114/2009 –NFJ045460–) y de 24 de septiembre de 2012 (rec. núm.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

2431/2010 –NFJ049189–). En la primera de las sentencias citadas, la Administración tributaria no procedió a examinar la «documentación contable, facultad reservada en exclusiva al procedimiento de inspección, sino que utilizó los datos y documentos presentados por aquel...», en este caso «no se examinó» el balance de situación (la documentación contable), por lo que para el citado tribunal el órgano gestor no se excedió en sus facultades[23]. En la segunda sentencia, el Tribunal Supremo señaló expresamente que el procedimiento de comprobación limitada debe llevarse a cabo a través de una comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias, mediante el contraste de estos con los justificantes presentados con la declaración o requeridos por la Administración, y concluye: «Eso sí, las actuaciones de comprobación abreviada no pueden extenderse al examen de la documentación contable de empresarios y profesionales»[24]. En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 18 de noviembre de 2010 (rec. núm. 369/2007 –NFJ066243–) que señala «la excepción a esa facultad examinadora la constituye por su objeto la «contabilidad mercantil». «El órgano de gestión no puede examinar dicha contabilidad o auditar lo contabilizado». Así como se ha de mencionar la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 25 de marzo de 2010 (rec. núm. 34/2007 –NFJ038231–).

En el mismo sentido se ha pronunciado la vía económico-administrativa a raíz de las citadas sentencias del Tribunal Supremo. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012, relativo al recurso de alzada para la unificación de criterio (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–), señaló que «al amparo y en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por la Administración la contabilidad mercantil –ni para examinar la realidad material de los asientos contables, ni para constatar simplemente los datos contables con los declarados–, al igual que no pueden regularizarse elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil».

El propio TEAC en Resolución de fecha 13 de mayo de 2014 (R. G. 5481/2011 –NFJ054351–) consideró inadecuado el *procedimiento de comprobación limitada* para el caso de la transmisión de participaciones *cuando es necesario examinar la documentación contable*, de conformidad con las Sentencias citadas del Tribunal Supremo de fechas 1 de diciembre de 2011 y 24 de septiembre de 2012. Y concluye, «la Administración debería haber puesto fin al procedimiento de comprobación limitada iniciado y haber comenzado la tramitación del procedimiento inspector, que incluyera el objeto de la comprobación limitada en cumplimiento de lo previsto en el ya referido artículo 139.1 LGT»[25].

---

23 El Tribunal Supremo procede a la aplicación del artículo 123 de la LGT de 1963, para comprobar la reducción en el impuesto sobre sucesiones por la transmisión de la empresa familiar. En ese caso, no se aportó el balance de situación, aunque fue requerida su aportación, por lo que no pudo consultarse.

24 El Tribunal Supremo procede a la aplicación del artículo 123 de la LGT de 1963, la comprobación abreviada que no puede extenderse al examen de la contabilidad mercantil, fundamento jurídico tercero.

25 En ese caso, se trataba de comprobar la exención de la transmisión de participaciones en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con el artículo 108 de la Ley del mercado de valores, ya que se requiere el examen de la documentación contable.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En los casos comprobados por la AEAT señalados, los órganos de gestión hacen referencia en las liquidaciones correspondientes a los datos consignados en el balance de situación y en la cuenta de pérdidas y ganancias de las entidades implicadas, para determinar el valor teórico o de capitalización de las participaciones enajenadas, datos que han servido para fijar el valor comprobado de enajenación de dichas participaciones. Por lo que, o bien se han consultado los datos contables para determinar con exactitud el valor de enajenación de las participaciones, excediéndose de las facultades de los órganos gestores en el procedimiento de comprobación limitada, o bien no se han consultado dichos datos y el valor determinado de las participaciones en las liquidaciones deviene indefectiblemente en nulo, ya que ha sido determinado por la Administración tributaria de forma arbitraria, máxime cuando la Administración está obligada a motivar el valor elegido a la vista de las alegaciones de los contribuyentes.

Por otra parte, la Administración tributaria en las indicadas liquidaciones provisionales procede a fijar el porcentaje de los interesados en el capital social de las entidades participadas, lo que obligaría a la citada Administración a determinar la composición accionarial y a consultar el libro de socios, a concretar la fecha de adquisición de las participaciones para determinar su antigüedad y las posibles reducciones de la ganancia patrimonial, a estudiar las posibles ampliaciones de capital, etc., en definitiva a examinar *la situación mercantil, accionarial, contable y fiscal* de las entidades implicadas. La vida de la sociedad en palabras del Tribunal Supremo.

Por tanto, se ha de concluir que la gestión tributaria de la AEAT, a través del procedimiento de comprobación limitada no puede a examinar la documentación contable de las entidades cuyas participaciones son enajenadas, dado que como señala el TEAC en la Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–), en el procedimiento de comprobación limitada no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad, ni está facultada para examinar dicha contabilidad ni a regularizar los elementos de la obligación tributaria con base en dicha contabilidad.

Podría señalarse que la Administración tributaria se ha limitado a aplicar los datos contables que ya disponía, los datos de los balances y de las cuentas de pérdidas y ganancias declarados por las entidades en el impuesto sobre sociedades, pero ya hemos señalado que este argumento resulta insuficiente dado que la Administración ha de examinar indefectiblemente la contabilidad para fijar el valor de las participaciones enajenadas, máxime cuando el valor prefijado por la Administración ha sido puesto en solfa por el contribuyente con sus alegaciones, de forma que ha de motivarse la liquidación según la situación contable de la entidad participada por aquel. En ese sentido resulta significativa la siguiente conclusión del TEAC en la Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012, antes citada, al señalar en el fundamento jurídico sexto lo siguiente, «pues bien, en aquellos casos en que a la vista de los hechos controvertidos y las alegaciones formuladas, se concluya que la contabilidad va a ser una prueba que deba examinarse indefectiblemente, y no pudiendo los órganos de gestión realizar la comprobación con los demás medios que el artículo 136 le otorga, la Administración deberá poner fin al procedimiento de comprobación limitada e iniciar el procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 139.1 LGT».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por tanto, en aquellos supuestos en que los administrados hayan puesto en cuestión el valor fijado por la Administración tributaria, ha de analizarse la contabilidad para regularizar la situación tributaria del contribuyente, en su caso, de lo contrario los órganos administrativos no habrían acreditado el valor controvertido, al mismo tiempo que se generaría una *indefensión* clara y evidente al obligado tributario, ya que como señala el TEAC en dicha Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012, «solo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones».

En resumen, podemos concluir que el procedimiento de comprobación limitada no sería el procedimiento adecuado para determinar el valor de enajenación de participaciones en entidades no cotizadas, dado que la Administración ha de proceder al examen de la contabilidad de dichas entidades a fin de determinar el valor teórico o por capitalización de dichos valores. Examen y valoración que indefectiblemente ha de producirse cuando el contribuyente no acepta el valor fijado por la Administración fiscal, ya que la dicha Administración ha de contestar las alegaciones formuladas sirviéndose necesariamente de los datos contables a fin de fijar el valor comprobado administrativamente y evitar la indefensión de los contribuyentes.

En igual sentido, se han pronunciado los *Tribunales Económico-Regionales*, basta citar al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en Resolución de 25 de marzo de 2011, relativa a la reclamación núm. 25/1110/2009, que concluyó en la imposibilidad del examen de la documentación contable en el procedimiento de comprobación limitada. Con el mismo criterio, la Resolución de fecha 5 de diciembre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Local de Melilla (R. G. 56/97/2014), al señalar que:

> «Cuarto. En lo que se refiere a la variación del valor de transmisión de una participación correspondiente a una entidad no cotizada, debe correr la misma suerte que el supuesto de regularización anterior. Resulta incontrovertido que el Órgano de gestión tributaria, fija el valor de transmisión, en función de la presunción íuris tantum establecida en el artículo 37.1 b) de la Ley del impuesto, valor de transmisión que el Órgano gestor hace prevalecer, en contra del importe satisfecho por el interesado, aplicando el mayor de los dos valores: el teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado de la entidad participada, o del valor de capitalización al 20% de los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados. Determinación de valores que exigen inevitablemente las siguientes actuaciones por parte del Órgano liquidador: 1) Incorporar al expediente los estados contables de la entidad participada: balance de situación y cuenta de resultados, correspondientes a los tres últimos ejercicios cerrados, incorporación que se debe realizar bien requiriendo a la entidad participada o al Registro Mercantil. 2) Y sobre todo, posteriormente, resulta necesario proceder al análisis y valoración de las partidas de los fondos propios de la entidad participada, correspondientes al último ejercicio cerrado, así como de la partida de resultados de los tres últimos ejercicios cerrados.
>
> Sin embargo, las actuaciones descritas de obtención y valoración de estados contables, no cabe realizarlas igual que en el caso anterior, directamente por el órgano de gestión, Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Melilla, en el seno de un pro-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

cedimiento de comprobación limitada, conforme establece el artículo 136.1 c) de la LGT. Petición-análisis-valoración de estados contables que se debe realizar, en su caso, por la Inspección de los Tributos, bien en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación, o bien como una actuación de informe-valoración a petición del Órgano gestor».

El artículo 136.2 c) de la LGT no permite en el procedimiento de comprobación limitada el examen y valoración de la contabilidad mercantil, sino que dicho procedimiento solamente servirá para comprobar las declaraciones en función de los datos consignados por el obligado tributario en su declaración y de los datos en poder de la Administración. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014, relativa al recurso núm. 3715/2011 (NFJ066242), señala que los órganos de gestión *no pueden proceder a la comprobación administrativa cuando resulte necesario analizar la contabilidad de la empresa*, al igual que el TEAC en la Resolución de 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–), antes indicada, en la que ha analizado esta limitación, y ha determinado que si es necesario un examen y valoración de la contabilidad mercantil, la regularización no podrá llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación limitada. Examen que ha de realizarse para determinar el valor de las participaciones en entidades no cotizadas y para refutar las alegaciones de los contribuyentes. Igualmente la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 18 de noviembre de 2010 (rec. núm. 369/2007 –NFJ066243–), al señalar que la excepción a la facultad examinadora la constituye por su objeto la contabilidad mercantil.

B) INCORPORACIÓN AL EXPEDIENTE DE LOS DATOS CONTABLES COMPLETOS EN VIRTUD DEL CORRESPONDIENTE REQUERIMIENTO

En los casos estudiados, a raíz de las liquidaciones giradas por la Administración tributaria, se observa que si bien dichas liquidaciones hacen referencia al balance de situación y a la cuenta de pérdidas y ganancias de las entidades cuyas participaciones han sido enajenadas, sin embargo dicha Administración ha regularizado la situación tributaria de los obligados tributarios sin analizar propiamente la contabilidad, dado que no consta que haya incorporado los *datos contables completos al expediente* en virtud del correspondiente requerimiento. Es decir, la Administración tributaria ha procedido a regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar *específicamente* la contabilidad de la entidad participada, ya que *no requirió su aportación a esta entidad*, cuando además los interesados habían alegado en todas las fases del procedimiento que el valor declarado era el real.

El órgano de gestión, por tanto, se ha limitado a determinar el patrimonio neto y los resultados contables, a afectos del cálculo del valor teórico y de capitalización de las participaciones enajenadas, y así regularizar la situación tributaria, sin analizar la contabilidad propiamente, ya que no se requirió a la entidad participada su aportación al oportuno procedimiento, con la indefensión correspondiente, limitándose a trasladar automáticamente el valor que figuraría en la declaración del impuesto sobre sociedades. Por tanto, *inmotivada e injustificadamente* el órgano de gestión dictó la liquidación, contraviniendo el citado artículo 102.2 c) de la LGT, en relación con el artículo 139.2 c) de la misma ley.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En efecto, el TEAC en la indicada Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–) concluyó que «resulta incuestionable que al amparo y en el seno del procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil», ni puede procederse a la regularización de los elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil.

En dicha resolución, el citado TEAC admite que sea el propio obligado tributario el que aporte voluntariamente la contabilidad mercantil como prueba de sus pretensiones, situación que a juicio de este autor sería difícil en este caso ya que estamos hablando de la contabilidad de un tercero, la contabilidad de la entidad cuyas participaciones se enajenan, y que el interesado no dispone de ella. Pues bien, si aportara en vía económico-administrativa, los tribunales deberían en fase revisora examinar y valorar las pruebas propuestas por el interesado para la acreditación de su derecho. Por el contrario, si dicha contabilidad se aportara voluntariamente ante los órganos de aplicación de los tributos durante el procedimiento de comprobación limitada, si a la vista de los hechos controvertidos y las alegaciones formuladas deba concluirse que la contabilidad va a ser prueba que deba examinarse indefectiblemente, sin que pueda sustituirse por los demás medios de prueba contemplados en el citado artículo 136 de la LGT, la Administración tributaria ha de poner fin al procedimiento de comprobación limitada e iniciar un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 139.1 de la LGT.

Por tanto, el TEAC en la referida Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 concluye que «el hecho de regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar la contabilidad conllevaría en estos casos dos consecuencias: de un lado, la falta de acreditación de lo pretendido por el órgano de gestión; y de otro, como antes hemos razonado, la imposición de una situación de indefensión real al obligado tributario, siempre que solo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones».

Por lo que, como señala la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de septiembre de 2013, referida a la reclamación 28/28710/2010, «El Órgano de Gestión no requirió de la sociedad la contabilidad mercantil, por lo que no incurrió en un exceso en la atribución de sus facultades, pero resulta obvio que para comprobar la veracidad de las manifestaciones vertidas en el acuerdo de liquidación debería, específicamente, haberse examinado la contabilidad del obligado tributario. El hecho de regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar la contabilidad, ha conllevado dos consecuencias: la falta de acreditación de lo pretendido por la Administración, y la imposición de una situación de indefensión al sujeto pasivo, porque solo con el examen de su contabilidad se podría haber comprobado la procedencia de la regularización». En el mismo sentido, Resolución de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 17 de septiembre de 2012 (R. G. 51/0085/2012).

Por lo que las liquidaciones giradas deben ser consideradas nulas, por la *indefensión generada*, ya que no se ha permitido a los interesados verificar y aducir respecto de una contabilidad mercantil, dado que no se ha incorporado al expediente al no haberse requerido a la entidad participada, ni la Administración ha podido contestar las alegaciones formuladas por los interesados

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

con base en una contabilidad que conste en el expediente. Al mismo tiempo que la oficina gestora, en el procedimiento de comprobación limitado llevado a cabo, no podía examinar la contabilidad, único modo de determinar con certeza el patrimonio neto y los resultados de los tres ejercicios últimos, limitación recogida en el artículo 136.2 c) de la LGT.

En definitiva, la Administración tributaria no puede requerir la documentación contable, y si en estos casos no la ha requerido efectivamente y se ha limitado a extrapolar los datos de la declaración del impuesto sobre sociedades, las liquidaciones giradas son nulas, debido a que dicha Administración no disponía de la documentación contable y tampoco la gestión tributaria pudo determinar *realmente* el valor neto patrimonial de la sociedad participada sin dicha documentación y así motivar las liquidaciones emitidas, con la indefensión manifiesta generada a los interesados. Finalmente, si consideramos que el procedimiento ha sido nulo de pleno derecho[26], no se habría interrumpido el plazo de prescripción que tiene la Administración para determinar el importe de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación[27].

C) NECESIDAD DE INCLUIR EL DERECHO A LA SOLICITUD DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

La Administración tributaria ha determinado el valor real de las participaciones en función del patrimonio neto de una entidad o de los resultados contables, valor que es susceptible de prueba en contrario por el contribuyente para acreditar el verdadero valor de las participaciones enajenadas. El propio artículo 135 de la LGT reconoce el derecho de los interesados a promover la tasación contradictoria, debiendo la Administración indicar al interesado dicha opción en la liquidación notificada, conforme establece el artículo 135.1 referido de la LGT en relación con el artículo 134.3 de la misma ley, así como el artículo 102.2 d) de la citada ley, debiendo indicar asimismo que la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria supondrá la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

Menciones que no se han producido en los casos estudiados, donde la Administración tributaria en las liquidaciones giradas no ha advertido a los interesados sobre ese derecho a solicitar la

---

26 En la misma línea, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2007 (rec. cas. núm. 9446/2004 [NFJ026827]) –a cuyos fundamentos se remitió la posterior Sentencia de 23 de abril de 2008 (rec. cas. núm. 4141/2002 [NFJ029486])–, señalando la falta de interrupción de la prescripción de los actos nulos de pleno derecho. Podrá iniciarse otro procedimiento, pero siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración como se ha producido en este caso. En este mismo sentido, Sentencia de 19 de enero de 1996 (rec. cas. núm. 3922/1991 –NFJ004753–) y Sentencia de 6 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5328/1998 –NFJ015646–). La doctrina anterior se vio confirmada por la Sentencia de 19 de abril de 2006 (rec. cas. en interés de ley núm. 58/2004 [NFJ023423]) –cuyos términos reiteramos en la Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec.cas. núm. 6766/2003 [NFJ036469])–. Doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su Sentencia de 19 de junio de 2004 (rec. cas. núm. 6997/1999 –NFJ019298–), Sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción, ya que los actos nulos de pleno derecho no son convalidables.

27 Artículo 66 de la LGT.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

tasación pericial. Sin embargo, como indica la Resolución citada de 5 de diciembre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Melilla núm. 56/97/2014:

> «Quinto. Sin perjuicio de lo anterior, considera el Tribunal que cabe observar lo siguiente en relación con los medios de oposición con que cuenta el interesado, frente al valor fijado por la Administración Tributaria como valor de transmisión de una participación no cotizada, incrementando el importe autoliquidado.
>
> Tal como se ha indicado anteriormente, considera el Tribunal que la Ley del impuesto establece en el artículo 37.1 b) una regla especial en cuanto a la determinación del valor de transmisión de una participación de una entidad no cotizada, estableciendo una presunción *iuris tantum* del valor de transmisión, fijando un importe mínimo de dicha transmisión, que no puede ser inferior al mayor de dos valores: el valor teórico de la participación, o el valor de capitalización, salvo que el interesado pruebe que el valor satisfecho es el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. En suma, es el interesado el que tiene la carga de probar que el importe satisfecho no corresponde al valor resultante de aplicar las reglas de valoración, establecidas en el artículo 37.1 b) de la ley, y si el contribuyente no prueba que el precio satisfecho es el normal de mercado, es él quien debe sufrir las consecuencias y soportar como valor de transmisión el señalado en la ley. La razón de dicha regla de valoración, que admite prueba en contra, está en incorporar mayor seguridad jurídica en la valoración de valores sin negociación, en la medida que no existe un mercado regular y cotizado en los términos establecidos en la ley, donde se negocien los títulos transmitidos.
>
> Ahora bien, el valor de transmisión que fije la Administración, en función del artículo 37.1 b), partiendo de la documental contable necesaria para ello, si bien resulta una obvia reiteración, hay que insistir que se trata de un valor fijado por la Administración Tributaria, y frente a dicho valor puede oponerse el interesado intentando probar la corrección del declarado, en suma, que el valor declarado corresponde con el importe satisfecho, prueba que puede hacer, sin perjuicio de las correspondientes alegaciones en el propio procedimiento de comprobación, mediante los medios de impugnación ordinarios fijados en la normativa tributaria contra las liquidaciones, como son mediante la interposición de recurso de reposición, o de reclamación económico-administrativa.
>
> Pero además, y como valor fijado por la Administración Tributaria que se pretende valer contra el interesado, considera el Tribunal que este puede oponerse a la misma y probar la corrección del valor declarado, promoviendo Tasación Pericial Contradictoria, medio de impugnación que, por otra parte, considera el Tribunal que es el medio ideal de impugnación, cuando se trata de atacar una valoración en su aspecto intrínseco, (atacar la valoración, es en realidad, lo que el interesado, esencialmente hace, mediante el argumentario desplegado en las alegaciones formuladas en la presente reclamación, aportando en defensa de su posición, incluso dos periciales de auditores de cuentas, adjuntos a la reclamación inicialmente interpuesta, documentos nueve y diez de la misma, y que se hacen valer los mismos de nuevo en la presente reclamación). Es decir, la Tasación Pericial Contradictoria es el medio adecuado de impugnación de una valoración,

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

en los aspectos materiales, puramente técnicos, en el aspecto intrínseco del *quantum* de una valoración, controversias que afectan al fondo de la valoración, extremo que le resulta vedado enjuiciar a los Tribunales económico-administrativos, y que son distintos a los aspectos formales, entre ellos la debida motivación de la valoración, que son los que pueden y deben controlar los Tribunales económico-administrativos, de manera que para solventar las controversias materiales de la valoración, la norma, artículos 134.3 y 135 de la LGT, establece la Tasación Pericial Contradictoria, que exige la intervención de personal técnico en la materia a valorar, según el objeto de la valoración. Así, lo ha declarado el TEAC en resoluciones de 9 de abril de 2014 R. G. 1898/2010, de 16.01.2014 R. G. 5821/2011, o de 14.11.2013 R. G. 5815/2011, entre otras, por mencionar resoluciones de las más recientes, recaídas en este campo.

Dicha posibilidad de impugnación, Tasación Pericial Contradictoria, puede ejercitarla el interesado en el plazo para el primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación afectada por la valoración administrativa, conforme establece el artículo 135.1 de la LGT; y el órgano de valoración-liquidador que emita la liquidación, debe indicar al interesado dicha opción, conforme establece el artículo 135.1 referido de la LGT, así como el artículo 102.2 d) de la misma Ley, debiendo indicar asimismo que la presentación de la solicitud de Tasación Pericial Contradictoria, supondrá la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

Sin embargo, las indicaciones anteriores no se recogen en la liquidación impugnada, irregularidad que lleva al Tribunal, junto con lo anteriormente expuesto, improcedencia del procedimiento de comprobación limitada, a acordar la anulación de la liquidación impugnada, estimando por todo lo expuesto, la reclamación interpuesta, sin entrar en el resto de las cuestiones planteadas por el reclamante».

Con base en lo indicado, aunque propiamente no nos encontramos ante un procedimiento de comprobación de valor (referido al valor real o de mercado), sin embargo las liquidaciones giradas debieron hacer mención al derecho del contribuyente a ejercitar la tasación pericial contradictoria, como exige el artículo 135 de la LGT. Con más motivo, cuando los contribuyentes han manifestado su discrepancia con el valor comprobado por la Administración tributaria.

IV. CONCLUSIONES

1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria tiene limitadas sus facultades, como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24 de septiembre de 2012 (rec. núm. 2431/2010 –NFJ049189–), indicando que «a través de la comprobación abreviada se lleva a cabo una comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias, mediante el contraste de estos con los justificantes presentados con la declaración o requeridos por la Administración, así como con los elementos de prueba de que esta disponga». Al mismo tiempo que

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

el propio Tribunal Supremo ha concluido que el procedimiento de comprobación limitada sería inadecuado para realizar comprobaciones que requieren el mero examen a la contabilidad mercantil, concluyendo en el sentido de que «las actuaciones de comprobación abreviada no pueden extenderse al examen de la documentación contable de empresarios y profesionales». En esta misma línea se pronuncia la Audiencia Nacional, que en Sentencia de 25 de marzo de 2010 (rec. núm. 34/2007 –NFJ038231–), al indicar que «En otras palabras, la comprobación abreviada permite la aportación de documentación contable a los solos efectos de la constatación de que los datos declarados, a la vista del documento de declaración-liquidación, son coincidentes con los obrantes en documentos o registros, que es una potestad que se detiene cuando no se trata solo del solo cotejo del dato declarado con el dato obrante en tales documentos o registros, sino de examinar estos y los hechos en que se basan, que es labor intrínsecamente asociada a la actividad inspectora, al entrañar un plus de indagación en el contenido mismo de tales registros y, aún más, en el de los hechos registrados, que es algo de mucha mayor intensidad que la actividad que autoriza la ley a la Administración al amparo del citado artículo 123 LGT 1963».

2. El TEAC en la Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–) concluyó que dentro del procedimiento de comprobación limitada no puede requerirse la contabilidad mercantil, ya que «resulta incuestionable que al amparo y en el seno del procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil», ni puede procederse a la regularización de los elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil.

3. Por otra parte, el TEAC en la referida Resolución de fecha 29 de noviembre señala que no puede regularizarse la situación tributaria sin consultar la contabilidad mercantil cuando sea necesario o cuando el interesado haya hecho alegaciones sobre dicha documentación contable, al indicar que «el hecho de regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar la contabilidad conllevaría en estos casos dos consecuencias: de un lado, la falta de acreditación de lo pretendido por el órgano de gestión; y de otro, como antes hemos razonado, la imposición de una situación de indefensión real al obligado tributario, siempre que solo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones».

4. La tasación pericial contradictoria debería poder ser ejercitada en estos casos por el interesado en el plazo para el primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación afectada por la valoración administrativa, conforme establece el artículo 135.1 de la LGT; y el órgano de valoración-liquidador que emita la liquidación debe indicar al interesado dicha opción, conforme establece el artículo 135.1 referido de la LGT, así como el artículo 102.2 d) de la misma ley, debiendo indicar asimismo que la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria supondrá la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

PRODUCTOS EN RÉGIMEN ADUANERO SUSPENSIVO: CONSECUENCIAS DE UNA INCORRECTA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

Análisis de la STJUE de 8 de septiembre de 2016, asunto C-409/14

Alejandro García Heredia

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz

Extracto

La STJUE *Schenker* analiza si una incorrecta clasificación arancelaria conlleva la salida de las mercancías de un régimen aduanero suspensivo y, en consecuencia, la obligación de pagar derechos de aduana e impuestos especiales a la importación. De este modo, *Schenker* no plantea simplemente una cuestión de clasificación arancelaria, sino que aborda cuestiones que afectan directamente a categorías jurídicas fundamentales del derecho aduanero y de los impuestos especiales, tales como los conceptos de régimen aduanero suspensivo, importación de mercancías o irregularidades en la circulación de los productos. El TJUE interpreta estas cuestiones tanto a la luz de las disposiciones del propio Código aduanero como de las disposiciones de la Directiva 2008/118 relativa al régimen general de los impuestos especiales, poniendo de manifiesto las conexiones que existen entre ambas áreas del derecho de la Unión.

1. SUPUESTO DE HECHO

Schenker es una sociedad establecida en Hungría dedicada a la prestación de servicios aduaneros y logísticos. Schenker recibió en depósito temporal varios cargamentos de tabaco que habían llegado a Hungría en régimen de tránsito externo y que, posteriormente, fueron almacenados en un depósito aduanero. Las mercancías habían entrado en el territorio de la Unión a través de Eslovenia y su destino era Ucrania. Así, desde el momento de su introducción en el territorio de la Unión, los cargamentos de tabaco fueron incluidos en varios regímenes aduaneros suspensivos, no quedando las mercancías sujetas a derechos de aduana ni a otros gravámenes sobre la importación, así como tampoco a medidas de política comercial.

Los documentos aduaneros contenían la designación de «tabaco sin desvenar o desnervar: tabaco *light air-cured*» (2401 10 35 NC), producto no sujeto a impuestos especiales. Las autoridades húngaras realizaron una inspección y constataron que el producto en cuestión no era el declarado, sino que se trataba de tabaco cortado dispuesto para fumar, debiendo quedar, en consecuencia, in-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

cluido en otra partida arancelaria (2403 10 90 NC) y sujeto a impuestos especiales. En este sentido, las autoridades concluyeron que la partida indicada en los documentos de acompañamiento no se correspondía con el producto realmente importado y determinaron que tales documentos no eran aptos para acreditar el origen de la mercancía. Schenker fue sancionada por infringir la ley húngara de impuestos especiales al haber guardado y almacenado un producto sujeto a tales impuestos sin haber acreditado su origen y sin haber satisfecho los impuestos correspondientes.

La sociedad interpuso recursos en varias instancias alegando, básicamente, los siguientes argumentos. En primer lugar, manifestó que la partida arancelaria indicada en los documentos de acompañamiento era la correcta, ya que la partida 2401 no solo incluye el tabaco sin desvenar o desnervar sino también las hojas de tabaco cortadas cuando vayan a ser objeto de elaboración industrial posterior. En segundo lugar, la sociedad alegó que la mercancía no podía estar sujeta a impuestos especiales al no haberse producido su despacho a libre práctica. Y, en tercer lugar, argumentó que la mercancía debía considerarse incluida en un régimen aduanero suspensivo, al margen de que el código NC indicado en los documentos de acompañamiento no se correspondiera con la realidad del producto, pues el resto de sus características estaban correctamente indicadas.

El asunto llegó finalmente al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Debrecen (Hungría), que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) varias cuestiones prejudiciales que afectan tanto a la normativa aduanera (CAC[1] en el momento de los hechos y CAU[2] actualmente) como a la Directiva general de impuestos especiales (Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales). Las cuestiones planteadas pueden agruparse en las siguientes materias:

- Clasificación arancelaria. En la primera cuestión, se pregunta al TJUE sobre la interpretación de las correspondientes partidas arancelarias (2401 y 2403 NC) a efectos de clasificar las mercancías controvertidas. En este sentido, es importante resaltar que la incorrecta clasificación arancelaria que se plantea en *Schenker* consiste en que la subpartida específica estaba mal indicada, si bien, el capítulo del Arancel Aduanero Común (AAC) en el que se incluyó dicha mercancía, se mencionaba correctamente en los documentos de acompañamiento (capítulo 24 – tabaco).
- Conceptos de importación y régimen aduanero suspensivo. Las cuestiones segunda y tercera (analizadas conjuntamente por el TJUE) plantean si el hecho de que la mercancía no estuviera correctamente clasificada a efectos arancelarios implica: a) que la misma ya no pueda considerarse incluida en un régimen aduanero suspensivo (art. 4.6 Directiva 2008/118) y b) que se haya producido una importación en

[1] Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (DOUE, 19 de octubre de 1992*).*

[2] Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (DOUE, 10 de octubre de 2013).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

el sentido de la directiva (art. 4.8 Directiva 2008/118), dando lugar al nacimiento de una deuda aduanera y al devengo de impuestos especiales.

- Concepto de irregularidad en la circulación de productos. Por último, se pregunta al TJUE por el concepto de irregularidad en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales (art. 38 Directiva 2008/118), a fin de apreciar si dicho concepto abarca también una mercancía en régimen aduanero suspensivo que ha sido designada con una clasificación arancelaria incorrecta. El precepto citado establece una serie de reglas para determinar qué Estado miembro es competente para recaudar los impuestos especiales en caso de que se produzca una irregularidad durante la circulación de los productos.

En definitiva, la cuestión fundamental que plantea la sentencia *Schenker* consiste en determinar si la presentación de unos documentos aduaneros, en los que se indica una partida arancelaria que no es la correcta, puede dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera y al devengo de impuestos especiales. La contestación a esta pregunta depende, en gran medida, del alcance y efectos que se atribuyan a una incorrecta clasificación arancelaria. Al respecto, a pesar de que la partida arancelaria estaba mal indicada, debemos señalar tres circunstancias que, a nuestro juicio, resultan determinantes en el presente caso: 1) el capítulo pertinente de la NC (capítulo 24 – tabaco) era el correcto; 2) el resto de los datos que figuraban en los documentos de acompañamiento eran igualmente correctos (número de contenedor, cantidad y peso neto) y 3) no se habían violado los precintos de las mercancías.

Así pues, el TJUE debe concretar hasta qué punto una incorrecta clasificación arancelaria conlleva la salida de las mercancías de un régimen aduanero suspensivo y, en consecuencia, la obligación de pagar derechos de aduana e impuestos especiales a la importación. De este modo, *Schenker* no plantea simplemente una cuestión de clasificación arancelaria, sino que aborda cuestiones fundamentales que inciden directamente en categorías jurídicas del derecho aduanero y de los impuestos especiales a la importación, tales como los conceptos de régimen aduanero suspensivo, importación de mercancías o irregularidades en la circulación de los productos. El TJUE interpreta estas cuestiones tanto a la luz de las disposiciones de la Directiva 2008/118 como de las propias disposiciones del Código aduanero, poniendo de manifiesto las conexiones que existen entre ambas materias[3].

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En primer lugar, de acuerdo con las normas del AAC, el TJUE afirma que la clasificación arancelaria indicada en los documentos de acompañamiento no es correcta. A continuación, el TJUE se pronuncia sobre las que, a nuestro juicio, constituyen las cuestiones fundamentales del presente caso, esto es, la interpretación de los conceptos de régimen aduanero suspensivo, im-

[3] En esta línea, la abogada general (Sra. Juliane Kokott) ya había señalado que las cuestiones prejudiciales del presente caso afectaban tanto al derecho de la Unión en materia de impuestos especiales como al derecho aduanero de la Unión, por lo que resultaba necesario concretar las interrelaciones entre ambas áreas del Derecho (apdo. 2 de las conclusiones).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

portación de mercancías e irregularidades en la circulación de los productos. El alcance de estas categorías resulta esencial para determinar en qué casos una incorrecta clasificación arancelaria puede dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera y al devengo de impuestos especiales. A este respecto, la doctrina del TJUE puede resumirse en las siguientes consideraciones:

1. *Clasificación arancelaria*. El producto en cuestión no es tabaco sin desvenar o desnervar, sino tabaco ya preparado para fumar y, por tanto, no comprendido en la partida 2401 de la NC, aunque existan desperdicios de tabaco dentro de dicho producto, pues los mismos no se oponen al destino considerado. Por el contrario, dicha mercancía debe incluirse en la partida 2403 de la NC (subpartida 2403 10 90) cuando esté envasada a granel, compactada y en cartones con forro interior de plástico con un peso neto de 30 kg.
2. *Régimen aduanero suspensivo e importación de mercancías* (arts. 4.6 y 4.8 Directiva 2008/118). La sujeción de una mercancía a un determinado régimen aduanero suspensivo no puede ponerse en cuestión cuando el capítulo del AAC al que corresponde esa mercancía se menciona correctamente pero la subpartida específica está mal indicada. En tales casos, hay que considerar que no se ha producido la importación de la mercancía y que esta no está sujeta al impuesto especial.
3. *Irregularidades en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales* (art. 38 Directiva 2008/118). El concepto de irregularidad debe interpretarse en el sentido de que no comprende una mercancía incluida en un régimen aduanero suspensivo acompañada de un documento que menciona una clasificación arancelaria incorrecta.

En resumen, a nuestro juicio, del fallo del TJUE interesa destacar la siguiente doctrina: una incorrecta clasificación arancelaria de las mercancías no siempre da lugar al nacimiento de una deuda aduanera ni al devengo de impuestos especiales, por lo que, en una situación como la planteada en *Schenker*, se puede considerar que las mercancías continúan incluidas en un régimen aduanero suspensivo y que, por tanto, no ha tenido lugar la importación de las mismas a efectos de la Directiva 2008/118.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como ya hemos advertido, las cuestiones planteadas en *Schenker* van más allá de un mero asunto de clasificación arancelaria, pues afectan a conceptos fundamentales del derecho aduanero y de los impuestos especiales (régimen aduanero suspensivo, importación e irregularidades en la circulación). Por ello, en el presente comentario, nos centraremos en analizar el alcance de estos conceptos en el ámbito de la Directiva 2008/118 y en concretar sus interrelaciones con las disposiciones pertinentes del derecho aduanero de la Unión. En este sentido, debemos comentar tres cuestiones: 1) el concepto de régimen aduanero suspensivo a fin de determinar si las mercan-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

cías controvertidas fueron efectivamente incluidas en un régimen de estas características; 2) si una mercancía deja de estar incluida en dicho régimen al constatarse una incorrecta clasificación arancelaria; y 3) si es posible considerar como «irregularidades en la circulación de los productos» el hecho de que las mercancías no hayan sido correctamente clasificadas a efectos arancelarios.

3.1. RÉGIMEN ADUANERO SUSPENSIVO E IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

Con carácter previo, conviene realizar algunas aclaraciones sobre los regímenes aduaneros aplicables en el presente caso[4], en particular, sobre los regímenes de tránsito externo y depósito aduanero, no debiendo confundir este último con el depósito temporal.

- *Tránsito externo*. En el régimen de tránsito externo, las mercancías pueden circular de un punto a otro del territorio de la Unión sin estar sujetas a derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial, por lo que se configura como un régimen especial (art. 226 CAU) o, en la terminología del CAC, como un régimen de suspensión (art. 91 CAC). En *Schenker*, las mercancías circulaban en régimen de tránsito externo entre Eslovenia y Hungría, teniendo como destino un país situado fuera del territorio aduanero de la Unión (Ucrania).
- *Depósito temporal*. El tabaco llegó a Hungría en régimen de tránsito externo y fue recibido por Schenker en depósito temporal y, posteriormente, incluido en un depósito aduanero, suponemos que a la espera de ser reexportado a Ucrania. Una mercancía se encuentra en depósito temporal desde el momento de su presentación en la aduana y a la espera de ser incluida en un régimen aduanero (arts. 144 y 149 CAU) o, como se indicaba en el CAC, a la espera de recibir un destino aduanero (art. 50 CAC).
- *Depósito aduanero*. En el presente asunto, las mercancías, tras ser recibas en depósito temporal, fueron incluidas en un régimen de depósito aduanero. Cuando las mercancías están en depósito temporal, no pueden ser objeto de más manipulaciones que las destinadas a garantizar su conservación, en cambio, en depósito aduanero, las autoridades aduaneras pueden autorizar su transformación[5]. El depósito aduanero se considera también un régimen suspensivo, puesto que las mercancías almacenadas en el depósito no quedan sujetas a derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial (arts. 237 y 240 CAU y 98 CAC).

---

[4] En este punto, debemos señalar que el CAU, plenamente aplicable desde el 1 de mayo de 2016, ha refundido y sistematizado, en aras de una mayor claridad, el catálogo de regímenes aduaneros del CAC, quedando actualmente incluidos, en la categoría de regímenes especiales, el tránsito externo y el depósito aduanero (*vid*., para una análisis de las novedades introducidas en el CAU, el trabajo de Cámara Barroso, M. C.: «La modernización del Derecho aduanero tras el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2014, págs. 103-118).

[5] *Vid.* Casana Merino, F.: «La gestión e inspección de los impuestos aduaneros», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2012, pág. 22.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

El TJUE comienza señalando que los productos sujetos a impuestos especiales están sujetos a tales impuestos en el momento de su importación en el territorio de la Unión (art. 2 b) de la Directiva 2008/118). De acuerdo con el artículo 4.8 de la directiva, se considera importación la entrada en el territorio de la Unión de productos sujetos a impuestos especiales, a menos que los productos hayan sido incluidos en un régimen aduanero suspensivo. Por su parte, conforme al artículo 4.6 de la directiva, se entiende por régimen aduanero suspensivo cualquiera de los regímenes previstos en el CAC –actualmente CAU– en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes del artículo 84.1 a) del CAC (entre los que se encuentran el tránsito externo y el depósito aduanero).

El TJUE recuerda, por un lado, que las mercancías fueron presentadas en la aduana de Eslovenia al tiempo de su introducción en el territorio aduanero de la Unión y, por otro, que las mercancías llegaron a Hungría en régimen de tránsito externo y, posteriormente, fueron incluidas, en ese mismo país, primero en depósito temporal y después en régimen de depósito aduanero. Por tanto, el TJUE concluye que, a partir de su introducción en el territorio aduanero de la Unión, dichas mercancías fueron incluidas en un régimen aduanero suspensivo (art. 4.6 Directiva 2008/118 en relación con art. 84.1 a) CAC). De este planteamiento, se puede deducir que los conceptos de importación y régimen aduanero suspensivo resultan irreconciliables: si se produce una importación de los productos, estos quedarán sujetos a impuestos especiales, en cambio, si los productos se incluyen en un régimen aduanero suspensivo, no se producirá su importación a efectos de la directiva a menos que abandonen dicho régimen. Por ello, técnicamente, en sentido estricto, no podríamos hablar de una «importación de productos en régimen aduanero suspensivo», salvo que el término importación se utilice en sentido amplio (introducción de mercancías en el territorio de la Unión) y no en el sentido de una importación *gravada*.

En el fondo, lo que queremos poner de manifiesto con estas reflexiones no es sino la delimitación entre las categorías de exención y no sujeción que se plantea en el ámbito de los tributos que gravan el comercio exterior. El problema es que la normativa aduanera, a la que remite la Directiva 2008/118, no contempla estas categorías ni tampoco se refiere en ningún momento al hecho imponible de los impuestos aduaneros. Tal y como ha señalado la doctrina, el hecho imponible de los impuestos aduaneros podría definirse como el paso de la línea aduanera[6]. Por ello, una vez que las mercancías se introducen en el territorio aduanero de la Unión al amparo de un régimen suspensivo, ya se habrá realizado el hecho imponible y estaremos, en consecuencia, ante un supuesto de exención[7]. Así sucede, por ejemplo, en el régimen de tránsito externo, en

6 *Vid.* Ibáñez Marsilla, S.: «Análisis crítico de cuestiones actuales del Derecho aduanero a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2011», *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012, pág. 108.

7 De este modo, utilizando la terminología de nuestro derecho tributario, podríamos considerar como supuestos de exención determinados regímenes suspensivos (*v. gr.* tránsito externo), mientras que otros, teniendo en cuenta las zonas que se consideran incluidas en el territorio aduanero de la Unión, serían más bien supuestos de no sujeción (*v. gr.* depósito aduanero). Sobre la calificación de los regímenes aduaneros como supuestos de exención o no sujeción, *vid.* Pelechá

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

el que no puede hablarse de una importación *gravada*, ya que no resultan exigibles derechos de aduana ni impuestos especiales, pero, si no se cumplen las condiciones por las que una mercancía queda incluida en dicho régimen, las autoridades aduaneras podrán liquidar *a posteriori* tales derechos e impuestos. En tales casos, se habrá producido el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento y el devengo de los impuestos especiales como consecuencia de una importación. Por ello, debemos analizar hasta qué punto una incorrecta clasificación arancelaria, como la planteada en *Schenker*, puede provocar la obligación de pagar deudas aduaneras y tributarias por mercancías que están incluidas en un régimen aduanero suspensivo.

3.2. EFECTOS DE UNA INCORRECTA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

Concretada la cuestión en estos términos, se debe determinar si la indicación de una partida arancelaria errónea en una declaración sumaria de depósito temporal, puede suponer la salida de las mercancías de un régimen aduanero suspensivo. La salida del régimen suspensivo daría lugar tanto a una deuda aduanera por incumplimiento (arts. 202 y 204 CAC) como al devengo de impuestos especiales (art. 4.8 Directiva 2008/118). Nada se dice, sin embargo, en relación con el IVA a la importación, a pesar de que la salida de un régimen aduanero suspensivo también podría provocar la exigibilidad de este impuesto (art. 71 Directiva 2006/112/CE)[8].

En cuanto a las deudas por incumplimiento, debemos recordar que el TJUE ha señalado, en varias ocasiones, que este tipo de deudas se configuran como una medida de protección del circuito económico de los Estados miembros y una garantía de la correcta aplicación de la normativa aduanera[9]. En *Schenker*, el TJUE analiza la posibilidad de que surja una deuda por incumplimiento en dos situaciones[10]:

- Introducción irregular de las mercancías (art. 202 CAC).
- Incumplimiento de las obligaciones que regulan un determinado régimen aduanero (art. 204 CAC).

En relación con la introducción irregular de mercancías, el TJUE recuerda la Sentencia de 3 de marzo de 2005, *Papismedov y otros*, C-195/03, en la que se concluyó que la presentación en aduana de unas mercancías podía dar lugar a una introducción irregular en los siguientes casos: 1) cuando fuera acompañada de una declaración sumaria con una descripción de las mercancías

---

Zozaya, F.: *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 35 y capítulo VI de esta obra.

8 *Vid.*, en este sentido, STJUE de 15 de mayo de 2014, *X*, C-480/12 (NFJ054400).

9 *Vid.*, entre otras, STJUE de 2 de abril de 2009, *Elshani*, C-459/07 (apdos. 32 y 37) (NFJ066209).

10 Para un estudio más detallado de esta clase de deudas, nos remitimos a nuestro trabajo «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162, 2014, págs. 137-176.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

que no se correspondiera en absoluto con la realidad o 2) cuando esa declaración no mencionara la presencia de una parte significativa de las mercancías presentadas en aduana. Pues bien, a diferencia de lo que sucedió en *Papismedov y otros*, el TJUE considera que la declaración sumaria presentada por Schenker sí contenía toda la información necesaria para la identificación de la mercancía, pues fue declarada con una denominación correcta y también identificada correctamente en cuanto a su tipo, cantidad y envasado (lo único erróneo fue la partida arancelaria indicada). Estos datos son tenidos muy en cuenta en la presente sentencia. Por ello, el TJUE entiende que las mercancías no fueron objeto de una introducción irregular en el territorio de la Unión y que, por tanto, pueden considerarse válidamente incluidas en un régimen aduanero suspensivo.

En relación con el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento de las condiciones que regulan un determinado régimen aduanero (art. 204 CAC), el TJUE recuerda que las mercancías, tras su introducción en el territorio de la Unión, fueron incluidas en el régimen de tránsito externo y, posteriormente, en el régimen de depósito aduanero. El artículo 204 del CAC permite el nacimiento de una deuda aduanera ante determinados incumplimientos de las obligaciones a las que queda sujeta una mercancía como consecuencia de su inclusión en un régimen aduanero. Ahora bien, este precepto contiene una importante excepción en cuya virtud no se produce el nacimiento de una deuda aduanera cuando dichos incumplimientos no tengan consecuencias reales para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros.

A pesar de que los supuestos en los que un incumplimiento no tiene consecuencias reales están expresamente previstos en el artículo 859 del Reglamento de aplicación del CAC[11], el TJUE ha tenido que ir matizando esta cuestión a través de una importante jurisprudencia. El TJUE ha seguido generalmente una interpretación finalista, teniendo en cuenta el riesgo de que las mercancías puedan, en algún momento, acabar integradas en el circuito económico de los Estados miembros sin haber pagado derechos de aduana. Este planteamiento ha llevado, en ocasiones, a concluir que los incumplimientos cometidos son lo suficientemente relevantes y que, por tanto, deben pagarse derechos de aduana (*Döhler Neuenkirchen*[12] o *Eurogate Distribution*[13]), mientras que, en

11 Reglamento (CEE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del CAC (DOUE, 11 de octubre de 1993). Actualmente, los incumplimientos que no tienen efectos significativos para el adecuado funcionamiento de un régimen aduanero, están regulados en el artículo 103 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el CAU (DOUE, 29 de diciembre de 2015).

12 STJUE de 6 de septiembre de 2012, *Döhler Neuenkirchen*, C-262/10 (NFJ048194). En dicha sentencia, el incumplimiento se refería a la obligación de presentar en plazo el estado de liquidación en el marco del régimen de perfeccionamiento activo. El TJUE señaló que el estado de liquidación constituía un elemento básico en el funcionamiento del régimen de perfeccionamiento activo y revestía una importancia singular para la vigilancia aduanera en el marco de dicho régimen (apdo. 42).

13 STJUE de 6 de septiembre de 2012, *Eurogate Distribution*, C-28/11 (NFJ048195). En este asunto, se incumplió la obligación de inscribir en la contabilidad de existencias la salida de la mercancía de un depósito aduanero a más tardar en el momento en que se producía dicha salida. El TJUE indicó que se trataba de una obligación esencial del régimen de depósito aduanero cuyo incumplimiento comprometía la vigilancia aduanera (apdo. 27).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

otros asuntos, se consideró que los incumplimientos no afectaban al correcto funcionamiento del régimen aduanero controvertido y no debían pagarse tales derechos (*DSV Road*[14] o *X*[15]). En este sentido, en *Schenker*, el TJUE recuerda su sentencia *Eurogate Distribution* para puntualizar que, siempre que se cumplan todas las condiciones que exige el referido artículo 859 del Reglamento del CAC, se podrá considerar que una incorrecta clasificación arancelaria carece de consecuencias reales para el funcionamiento de los regímenes aduaneros.

Por ello, el TJUE concluye que la sujeción de una mercancía a un régimen aduanero suspensivo no puede ponerse en cuestión cuando se ha declarado correctamente el capítulo de la NC pero la subpartida específica está mal indicada. Con este planteamiento, se suavizan considerablemente los efectos de una incorrecta clasificación arancelaria, siempre que el resto de los datos que figuren en los documentos de acompañamiento se correspondan con la realidad y permitan así una identificación apropiada de la mercancía. Por ello, como ya habíamos apuntado, en el presente caso, resulta determinante el hecho de que, tanto la descripción de la naturaleza de la mercancía como el resto de los datos de la misma (cantidad y embalaje), estuvieran correctamente indicados en los documentos presentados ante la aduana.

3.3. IRREGULARIDADES EN LA CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES

El TJUE examina si una incorrecta clasificación arancelaria puede dar lugar a una irregularidad en la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales (art. 38 Directiva 2008/118). Este precepto establece que cuando se observe una irregularidad, tales productos estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro en el que se haya observado la irregularidad o, cuando no pueda determinarse el lugar en que fue cometida la irregularidad, en el Estado miembro en que fue comprobada. El TJUE realiza una interpretación conjunta de las disposiciones de la Directiva 2008/118, pues el propio artículo 38.4, en el que se contiene el concepto de irregularidad, remite expresamente al artículo 33.1 para determinar el concepto de circulación de productos. De acuerdo con estos preceptos, se entiende por irregularidad toda situación que se produzca duran-

---

14 STJUE de 15 de julio de 2010, *DSV Road*, C-234/09 (NFJ066211). En este caso, la irregularidad se cometió debido a que la empresa había generado por error dos regímenes de tránsito para una misma mercancía. Este hecho llevó a las autoridades aduaneras a exigir el pago de los derechos por tales mercancías, aunque las mismas nunca llegaron a existir físicamente, sino que se trató de un error de la empresa en el uso del programa informático. El TJUE concluyó que no era posible apreciar el nacimiento de una deuda aduanera respecto de unas mercancías que nunca habían existido (apdo. 32), pues solamente figuraban en un soporte informático como consecuencia del error cometido por el agente autorizado, no pudiendo dicho error justificar el nacimiento de una deuda aduanera (apdo. 36).

15 STJUE de 15 de mayo de 2014, *X*, C-480/12 (NFJ054400). En este caso, se concluyó que la superación del plazo en el que debía ser presentada una mercancía en la aduana de destino no tenía consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero de tránsito externo, pues, aunque con retraso, las mercancías habían sido presentadas dentro de un plazo razonable.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

te la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, y se considera que hay circulación cuando los productos son despachos a consumo en un Estado miembro y mantenidos con fines comerciales en otro Estado miembro.

En el presente caso, esta interpretación sistemática lleva al TJUE a concluir que no se ha producido una irregularidad en la circulación de los productos. Téngase en cuenta que las mercancías no fueron despachadas a consumo en Eslovenia, sino que fueron incluidas en un régimen aduanero suspensivo (tránsito externo). Además, tampoco se mantuvieron con fines comerciales en Hungría, sino que estaban destinadas a su reexportación a Ucrania. En este punto, debemos aclarar que la Directiva 2008/118 se refiere a irregularidades cometidas en la circulación de los productos cuando estos se encuentran en régimen suspensivo (art. 10) o fuera de él (art. 38), pero no se refiere a irregularidades producidas en un régimen aduanero suspensivo, pues, en tales casos, entendemos que deberían aplicarse las normas aduaneras correspondientes que regulan la introducción de las mercancías en dicho régimen[16]. Por ello, en *Schenker*, no puede hablarse de irregularidades en la circulación (en el sentido de la directiva), ya que la mercancía permanece incluida en un régimen aduanero suspensivo y no se produce, por tanto, el hecho imponible de la importación (art. 4.8 directiva) ni la posterior circulación de los productos. Solamente en caso de que se produjera la salida de dicho régimen aduanero (ya fuera por incumplimiento o despacho de la mercancía), se originaría entonces una deuda aduanera y se devengarían impuestos especiales, pues, en tal caso, sí que se produciría una importación de productos en el sentido de la directiva.

Con ello, en la importación de productos sujetos a impuestos especiales, el devengo se produce en el momento del despacho a consumo. En este sentido, podemos distinguir hasta tres supuestos de acuerdo con las disposiciones de la directiva y de nuestro derecho interno (arts. 7.2 d) Directiva 2008/118 y 7.2 Ley 38/1992)[17]: a) si un producto entra en el territorio de la UE, incluso de forma irregular, el despacho a consumo se produce en el momento de la entrada de dicho producto; b) si un producto entra en el territorio de la UE al amparo de un régimen aduanero suspensivo, el despacho a consumo solamente se producirá con la salida de los productos de dicho régimen aduanero y,

16 Téngase en cuenta que la directiva distingue entre régimen aduanero suspensivo (art. 4.6) y régimen suspensivo (art. 4.7). El primero, como ya hemos visto, se refiere a cualquiera de los regímenes previstos en el CAC en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84.1 a) del CAC. En cambio, el régimen suspensivo (sin el adjetivo aduanero), es un régimen fiscal consistente en la suspensión de los impuestos especiales y que resulta aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo. Al amparo de este régimen, los productos pueden circular en el interior de la UE sin pagar impuestos especiales, pues, a pesar de haberse producido el hecho imponible (fabricación), no se produce el devengo hasta un momento posterior (despacho a consumo). Para un estudio detallado de este régimen nos remitimos a la monografía de Fernández de Buján y Arranz, A.: *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

17 En este sentido, *vid.* Ortega Ibáñez, A.: *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pág. 149.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

por último, c) si un producto entra en el territorio de la UE y se incluye, inmediatamente después, en un régimen suspensivo fiscal (no aduanero), el devengo de los impuestos especiales se retrasará al momento en que se produzca la salida de dicho régimen suspensivo. A nuestro juicio, en los dos últimos casos, la diferencia básica se encuentra en que, en el régimen aduanero suspensivo, no llega a producirse el hecho imponible de los impuestos especiales, pues no tiene lugar la importación, en cambio, en el régimen suspensivo de impuestos especiales, sí se realiza el hecho imponible (importación) pero se pospone el devengo al momento en que tenga lugar el despacho a consumo, esto es, cuando se produzca la salida de los productos, incluso irregular, de dicho régimen suspensivo.

3.4. REFLEXIONES FINALES

Una clasificación arancelaria incorrecta como la del presente caso no da lugar al nacimiento de una deuda aduanera ni al devengo de impuestos especiales. En cuanto a la deuda aduanera, esta no se origina porque no se produce una introducción irregular de las mercancías en el territorio de la Unión, ni tampoco un incumplimiento relevante de los regímenes aduaneros considerados. Por su parte, los impuestos especiales tampoco son exigibles porque las mercancías se encuentran en un régimen aduanero suspensivo, el cual impide que se produzca una importación en el sentido de la directiva y, con ello, el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales. Al mismo tiempo, no es posible apreciar una irregularidad en la circulación de los productos porque ni siquiera se ha producido dicha circulación, ni los productos se encuentran incluidos en un régimen suspensivo de impuestos especiales, sino en un régimen aduanero suspensivo.

Por todo ello, a pesar de la existencia de un error en la clasificación arancelaria, se debe considerar que la mercancía continúa incluida en un régimen aduanero suspensivo, sin que puedan exigirse derechos de aduana ni impuestos especiales. En este sentido, es necesario tener en cuenta el contexto en el que se plantea el fallo del TJUE, pues el mismo surge con respecto a un error puntual en la clasificación de la mercancía (designación incorrecta de una partida arancelaria), mientras que, por lo demás, recordemos que las mercancías fueron correctamente clasificadas en el capítulo pertinente de la NC y que, tanto su descripción como los datos relativos a cantidad y embalaje, eran igualmente correctos. Esto significa que no parece probable que la presente doctrina pueda trasladarse a cualquier clase de error en la clasificación arancelaria de una mercancía, sino, solamente, a aquellos errores que no impidan una correcta identificación de la misma, en definitiva, que no tengan consecuencias reales para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros y no evidencien un intento de fraude por parte de los operadores.

En sentido más amplio, podemos afirmar que la sentencia *Schenker* otorga prioridad al cumplimiento de los requisitos sustantivos que regulan un determinado régimen aduanero, antes que al incumplimiento de ciertos aspectos de la clasificación arancelaria, que ni son relevantes para el caso ni son indicativos de una posible actuación fraudulenta. Con ello, el TJUE se posiciona en favor de una justicia claramente sustantiva, que no resulta condicionada por incumplimientos formales siempre que se hayan respetado los requisitos esenciales que configuran el contenido de un régimen aduanero. La determinación de qué requisitos son esenciales y qué incumplimientos

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

no impiden el acceso a un determinado régimen aduanero es ya una cuestión que deberá valorarse teniendo en cuenta las circunstancias particulares de cada caso. No obstante, como se desprende de la jurisprudencia analizada, dicha valoración deberá realizarse de acuerdo con una interpretación finalista de la norma, concediendo especial importancia a los objetivos que persiga la misma y a los riesgos que entrañe su incumplimiento.

Bibliografía

Cámara Barroso, M. C. [2014]: «La modernización del Derecho aduanero tras el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión», *Quincena Fiscal*, núm. 22.

Casana Merino, F. [2012]: «La gestión e inspección de los impuestos aduaneros», *Quincena Fiscal*, núm. 7.

Fernández de Buján y Arranz, A. [2016]: *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, Aranzadi, Cizur Menor.

García Heredia, A. [2014]: «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162.

Ibáñez Marsilla, S. [2012]: «Análisis crítico de cuestiones actuales del Derecho aduanero a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2011», *Crónica Tributaria*, núm. 145.

Ortega Ibáñez, A. [2016]: *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, Aranzadi, Cizur Menor.

Pelechá Zozaya, F. [2009]: *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, Madrid.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

EXIGENCIA DE LA COMUNICACIÓN DEL NIF IVA ATRIBUIDO POR OTRA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA APLICAR LA EXENCIÓN PREVISTA PARA LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

Análisis de la STJUE de 20 de octubre de 2016, asunto C-24/15

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

En el caso que se analiza, se suscita ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) si puede denegarse la exención en una operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes cuando no resulta controvertido que los bienes se han remitido con destino a otro Estado miembro para ser afectados por el expedidor a las necesidades de su empresa en el Estado de llegada, pero no ha cumplido con la obligación, prevista en la legislación alemana, de comunicar el NIF IVA atribuido por el Estado de llegada.

El pronunciamiento del TJUE resulta particularmente interesante en nuestro país, toda vez que en la transposición realizada en España de la directiva se exige, para aplicar la mencionada exención, igual que en caso de autos, que se haya comunicado un NIF IVA atribuido por la Administración tributaria de otro Estado miembro.

1. SUPUESTO DE HECHO

Se suscita ante el TJUE el caso de un empresario individual que, en 2006, adquirió un vehículo que afectó a las necesidades de su empresa en Alemania. En el mismo ejercicio 2006 expidió dicho vehículo a un revendedor domiciliado en España para que lo vendiese en ese país, manteniendo la propiedad del mismo. Acreditó la remisión mediante el correspondiente CMR. En 2007 dicho vehículo fue vendido a una empresa domiciliada en España.

La Administración, inicialmente, practicó liquidación por el ejercicio 2007, considerando que se trataba de una entrega sujeta al impuesto en Alemania, ya que no se cumplían los requisitos para calificar la operación como entrega intracomunitaria. El Tribunal Tributario de Múnich anuló dicha liquidación, al considerar que en 2007 el vehículo no se encontraba en Alemania, por lo que no podía considerarse como una entrega interior.

La Administración tributaria practicó nueva liquidación, esta vez por el año 2006, al considerar que la transferencia del vehículo en 2006 a España estaba sometida al IVA y no estaba exenta, ya que el empresario alemán no había indicado el NIF IVA atribuido por la Administración española ni había presentado, por tanto, la prueba contable exigida por la normativa alema-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

na para la exención del IVA (tal y como recoge la sentencia, la normativa alemana exige que el empresario que invoque la exención en operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes –OA EIB– deberá demostrar mediante documentos contables que se cumplen los requisitos para la exención fiscal, incluida la comunicación del número de identificación a efectos del impuesto sobre el volumen de negocios del adquirente. La contabilidad deberá mostrar con claridad y de modo fácilmente verificable que se han cumplido los citados requisitos).

El empresario alemán recurrió esta resolución ante el Tribunal Tributario de Múnich, que considera, por una parte, que no hubo EIB al no existir vínculo temporal ni material suficiente entre la expedición del vehículo a España y su venta en ese Estado miembro y, por otra, que la remisión realizada en 2006 está sometida al IVA.

No obstante, plantea el tribunal remitente si dicha remisión debe estar exenta del IVA como OA EIB.

Afirma que, aunque el empresario no adoptó todas las medidas razonables para indicar el NIF IVA asignado por el Estado miembro de destino, no hay indicios serios que sugieran que existe fraude.

La cuestión planteada, a partir de los hechos resumidamente referidos en los párrafos anteriores, es la siguiente:

> «¿Permiten el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 nono, y el artículo 28 quater, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de la Sexta Directiva que los Estados miembros denieguen la exención del impuesto a una entrega intracomunitaria (aquí, una transferencia intracomunitaria) en un caso en que, pese a que el proveedor no ha tomado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente en cuanto a los requisitos formales relativos a la indicación del número de identificación a efectos del IVA, no existen indicios concretos de fraude fiscal, el bien ha sido transferido a otro Estado miembro y se cumplen los demás presupuestos para la concesión de la exención?».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TJUE centra la cuestión en si la Sexta Directiva (entiéndase, la normativa comunitaria de IVA, pues la Directiva Refundida exige los mismos requisitos para aplicar la exención en las OA EIB) se opone a que la Administración tributaria del Estado miembro de origen deniegue la exención del IVA de una transferencia intracomunitaria alegando que el sujeto pasivo no ha comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino, cuando no hay ningún indicio serio que sugiera la existencia de fraude, el bien ha sido transferido con destino a otro Estado miembro y se cumplen asimismo los demás requisitos de la exención.

El tribunal, al examinar la regulación comunitaria sobre las OA EIB, señala que según la misma resulta que tales operaciones quedarán exentas del IVA en el Estado miembro de origen

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

siempre que, si se efectuasen para otro sujeto pasivo, se beneficiarían de las exenciones establecidas para las EIB. Por consiguiente, los requisitos a los que se condiciona la exención son que los bienes sean expedidos o transportados, por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto donde se encuentren, pero en el interior de la Unión, y que esa transferencia se efectúe para ese mismo sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

Subraya el TJUE que el tribunal que remite el asunto destaca que el vehículo adquirido por el empresario alemán fue afectado a su empresa ubicada en Alemania y posteriormente expedido a España para seguir utilizándolo con fines profesionales, es decir, que se cumplían los requisitos objetivos para la exención del IVA de la transferencia; aunque, no obstante, la Administración tributaria denegó esa exención invocando la falta de comunicación del NIF IVA.

El TJUE destaca que, con arreglo a su doctrina previa, corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones con arreglo a las cuales concederán la exención a las EIB, particularmente los medios de prueba que pueden presentar para acogerse a la exención. Además, la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas dirigidas a garantizar la percepción exacta del IVA y a evitar el fraude, siempre que, en particular, no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. Añade que va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si se supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si estos se cumplen.

En cuanto al caso concreto que se plantea, el TJUE manifiesta que la exigencia de comunicación de un NIF IVA es un requisito formal con respecto al derecho a la exención del IVA, tanto en las EIB (como ya declarara en Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-587/10, VSTR –NFJ048481–) como en la OA EIB (lo que es el pronunciamiento de la presente sentencia).

Afirma además el TJUE que, aunque facilitar el NIF IVA pruebe que se ha efectuado tal transferencia para las necesidades de la empresa de ese sujeto pasivo y, en consecuencia, que dicho sujeto pasivo actúa en su condición de tal en ese Estado miembro, la prueba de tal condición no puede depender siempre exclusivamente de que se facilite dicho número de identificación a efectos del IVA. Añade que el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, que define el concepto de «sujetos pasivos» no supedita dicha condición al hecho de que el interesado disponga de un número de identificación a efectos del IVA.

Por consiguiente, afirma el TJUE que la Administración de un Estado miembro no puede denegar, en principio, la exención del IVA de una OA EIB únicamente debido a que el sujeto pasivo no haya transmitido el número de identificación a efectos del IVA que le asignó el Estado miembro de destino.

Recuerda el TJUE que hay dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA: la participación deliberada en un fraude fiscal y cuando el incumplimiento del requisito formal tenga como efecto la falta de prueba cierta sobre el cumplimiento de los requisitos materiales.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Ninguno de ellos concurre en este caso, ya que el tribunal que remite el caso afirma que no hay supuesto de fraude y que la Administración disponía de los datos necesarios para determinar que se cumplían los requisitos materiales de la exención.

Concluye el TJUE manifestando que el tribunal alemán que le remite el asunto ha interpretado de forma improcedente su jurisprudencia, particularmente el contenido de su Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-587/10, VSTR (NFJ048481). Afirma el tribunal que remite el asunto que, conforme a tal sentencia, la Sexta Directiva no se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro supedite la exención del IVA de una EIB a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, siempre que, no obstante, no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho número de identificación y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión. El tribunal remitente se pregunta si de ello deriva que cabe denegar la exención del IVA a un sujeto pasivo que, en una OA EIB, no ha adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente para transmitir a la Administración el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino.

Afirma el TJUE que no pretendió establecer tal regla general y que confirmó que, salvo los dos puntos ya referidos (fraude o imposibilidad de prueba), debe concederse la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si el sujeto pasivo ha omitido determinados requisitos formales. Añade que la apreciación de que un sujeto pasivo, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le podían exigir razonablemente, no puede transmitir el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, se refiere a la situación en la que se trata de saber si el sujeto pasivo participó en un fraude fiscal. De este modo, con dicha referencia lo que pretendió el TJUE declarar fue que podía excluirse la participación del proveedor en tal fraude.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. EXENCIÓN EN LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS EIB

El artículo 25.Tres de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA) prevé la exención de las OA EIB cuando les hubiera resultado aplicable la exención de las EIB si el destinatario fuese otro empresario o profesional. El artículo 25.Uno de la LIVA, por su parte, prevé la exención para las EIB siempre que el adquirente sea:

a) Un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del Reino de España.

b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Resulta evidente, por tanto, que la problemática que se plantea en la sentencia que estamos analizando es de plena aplicación al caso español, que requiere para el empleo de la exención la identificación del destinatario, sea empresario o profesional, sea persona jurídica que no actúe como tal, identificación que se realiza mediante la comunicación del correspondiente NIF IVA.

El caso es, incluso, más acusado en España, en la medida en que se requiere no solo la identificación del destinatario de la operación, sino que además se exige que dicha identificación se produzca en un Estado miembro distinto de España.

Realmente, las dos exigencias de la LIVA resultan más que razonables. La aplicación del régimen de exención en EIB y OA EIB se condiciona a un doble requisito, la remisión de las mercancías (requisito objetivo); y la condición del adquirente, como empresario o profesional o como persona jurídica que no actúe como tal y que, además, haya optado por la tributación en destino o que haya superado el umbral fijado por el Estado miembro de destino que obligue a la tributación en destino (requisito subjetivo). Este requisito subjetivo limita el alcance de la tributación en los intercambios entre Estados miembros en la medida en que no sujeta a tributación, con carácter general, los intercambios que tengan como destinatarios a no empresarios ni profesionales.

La comunicación del NIF IVA va ligada a la segunda de las exigencias, por ser la forma de acreditar la condición de empresario o profesional o persona jurídica obligada a tributar en destino del destinatario de los bienes. Ciertamente, no es la única, pero es la más sencilla; y además es la forma de completar las obligaciones formales conexas al comercio intracomunitario que permiten una gestión ágil por las Administraciones de estas operaciones, nos referimos fundamentalmente a la declaración recapitulativa de determinadas operaciones intracomunitarias (modelo 349) en la que la imputación se realiza por NIF IVA, lo que es un medio seguro para verificar las operaciones realizadas y que permite un adecuado cruce de lo declarado y lo imputado por el proveedor comunitario.

Por otra parte, debemos recordar que también la propia normativa comunitaria utiliza la comunicación del NIF IVA como elemento esencial para acreditar la condición empresarial del destinatario de las operaciones. Así, el artículo 18 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, dispone que, para acreditar la condición de empresario o profesional del destinatario de los servicios, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo cuando le haya comunicado su NIF IVA. Ciertamente no es una prueba excluyente, pues el citado artículo 18 permite que el cliente que todavía no haya recibido un NIF IVA, pero informe al prestador de que lo ha solicitado, puede considerarse como empresario o profesional si el prestador obtiene cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA, y comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago. En todo caso, para un juicio completo sobre el mandato de este precepto, debe destacarse el apartado 2 del mismo artículo 18, que permite al prestador considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado su NIF IVA, salvo que disponga de información que indique lo contrario.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

También la exigencia adicional de que el NIF IVA atribuido en las EIB y en las OA EIB sea de un Estado miembro distinto de España, exigencia de carácter exclusivamente nacional, resulta a nuestro juicio lógica.

Piénsese que, como ya hemos indicado, la correcta gestión entre los distintos Estados de las operaciones se funda en la existencia de unas obligaciones formales de información que permiten a la Administración del territorio de origen de las mercancías conocer que las mismas se han eximido de tributación por haberse remitido con destino a un empresario o profesional y hacia otro Estado miembro. La Administración que recibe esta información debe cursarla con destino a otro Estado, que, si no es el de llegada de las mercancías, dispone de la facultad de gravar las operaciones como si fuera el lugar de llegada, salvo que se pruebe que han tributado en un Estado distinto (lo que es la previsión recogida en el art. 71.Dos LIVA). Por ello resulta lógico que España requiera que el NIF comunicado sea atribuido por una Administración distinta de la nuestra, para comunicar a dicha Administración la operación realizada.

A partir de cuánto hemos planteado hasta el momento, la pregunta que más claramente se nos asoma es si realmente debemos considerar que hay un incumplimiento en la normativa española y que debemos tener por no puesta la exigencia de comunicación del NIF IVA o si, por el contrario, mantiene su vigencia.

La respuesta, a nuestro juicio, no puede ser categórica, un rotundo sí o no a la existencia de incompatibilidad. El TJUE está contestando a una cuestión prejudicial, por lo que está interpretando la normativa comunitaria aplicable a un caso concreto; y las condiciones de ese caso concreto condicionan la interpretación a dar.

En el supuesto planteado ante el TJUE, el Tribunal Tributario de Múnich está indicando que el contribuyente era un empresario y que estaba acreditado que el vehículo que era objeto de remisión se había afectado a sus necesidades empresariales en Alemania y que, después de su remisión a España, el mismo había seguido utilizándolo con fines empresariales. Es decir, ante el TJUE no se está cuestionando la que denominábamos antes condición subjetiva de la exención, sino que se está cuestionando la utilización del NIF IVA como medio de prueba exclusivo de la condición empresarial. La respuesta del TJUE no deja de ser lógica y congruente con su propia doctrina.

La solución, a nuestro juicio, debe venir, por un lado, de una interpretación consonante con la normativa comunitaria, así como de una adecuada práctica administrativa. Evidentemente, en la medida en que haya quedado acreditada la condición de empresario y el destino empresarial de los bienes en destino, la exigencia de comunicación del NIF IVA resulta un medio formal de prueba sobre el requisito material subjetivo, que, como hemos destacado, ha quedado perfectamente probado. Ciertamente, en la mayoría de casos la prueba a aportar de la condición empresarial del destinatario de los bienes y servicios será el NIF IVA, y la Administración, ante el contribuyente que no haya aportado prueba de la condición empresarial del destinatario de los bienes, tendrá bastante prueba con la falta de un NIF IVA. Todo ello, interpretación coincidente con lo que propugna el artículo 18 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, al que antes nos referíamos.

La práctica administrativa, por otro lado, será fundamental, ya que no debe consagrar la exigencia legal de comunicación del NIF IVA al rango de prueba exclusiva de la condición em-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

presarial, entrando a valorar otras pruebas alternativas que, eventualmente, puedan ofrecerse por el contribuyente que invoca la concurrencia de la exención.

En concreto deberá ser especialmente escrupulosa esta práctica administrativa en los supuestos de OA EIB, en la medida en que, no existiendo transmisión del poder de disposición, el destinatario de los bienes en el país de llegada es el propio expedidor, cuya condición empresarial no resultará controvertida, ya que se trata de un empresario o profesional cuya condición estará acreditada en el territorio de salida de los bienes.

3.2. EL IVA COMO IMPUESTO FORMAL

Existe en esta sentencia una cuestión subyacente que nos parece muy relevante y digna de una pequeña reflexión. Tradicionalmente se ha afirmado que el IVA es un tributo extremadamente formal. De hecho, la lectura de la LIVA puede atestiguar que, efectivamente, al menos en los planteamientos iniciales, así era.

Posiblemente los mayores avances en dirección contraria al afirmado rigor formal del IVA han venido desde la interpretación por el TJUE del principio de neutralidad del impuesto. Sentencias muy relevantes, como las de 14 de julio de 1988, asuntos acumulados C-123/87 y C-330/87, Jeunehomme y EGI (NFJ000434); 5 de diciembre de 1996, asunto C-85/95, Reisdorf (NFJ004905); 15 de julio de 2010, asunto C-368/09, Pannon Gép (NFJ039260); u 8 de mayo de 2013, asunto C-271/12, Petroma Transports (NFJ050635), han permitido ir precisando al TJUE que las obligaciones formales a cumplir deben ser las estrictamente necesarias para obtener la finalidad de la correcta exacción del impuesto, pero nunca deben, por su número o exigencia, hacer excesivamente difícil o imposible el ejercicio de los derechos derivados de la normativa y, particularmente, apartar el impuesto de su finalidad real de gravar el valor añadido.

El límite se encuentra en los casos en los que la conducta del contribuyente sea reprensible o no permita la adecuada cuantificación del tributo, como señala el propio TJUE en la sentencia que ahora analizamos, cuando exista una participación consciente en un fraude fiscal o cuando el incumplimiento del requisito formal tenga como efecto la falta de prueba cierta sobre el cumplimiento de los requisitos materiales. Otros ejemplos del rigor en estos casos, además de los citados por el TJUE, sería la reciente Sentencia, también del TJUE, de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone (NFJ063399), dictada en un supuesto de incumplimiento de las obligaciones formales más elementales en materia del IVA: falta de presentación de las declaraciones del impuesto, ausencia de registros fiscales y de facturas, lo que lleva al tribunal a afirmar que se trata de una conducta defraudatoria y que, por dichos incumplimientos, puede excluirse totalmente la deducibilidad del IVA soportado.

La conclusión que debe extraerse, a nuestro juicio, de este tipo de pronunciamientos es la existencia de una deseada «doble vara de medir»: el rigor formal debe proyectarse sobre el incumplidor, sea aquel que participa en operaciones en fraude o sea aquel que no ha llevado una mínima diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones; por el contrario, se debe levantar el excesivo rigor en relación con el contribuyente cumplidor, de forma que la Administración no debe acogerse a pequeños incumplimientos formales con la finalidad de sostener liquidaciones contrarias al principio de neutralidad en el IVA.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

¿PUEDE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA TOMAR UN VALOR DE ADQUISICIÓN CERO PARA DETERMINAR UNA GANANCIA PATRIMONIAL? UNA APROXIMACIÓN DESDE EL PRINCIPIO DE FACILIDAD PROBATORIA

Análisis de la RTEAC de 2 de febrero de 2017 (R. G. 3961/2016)

Alfonso Sanz Clavijo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz

Extracto

Con su Resolución de 2 de febrero de 2017, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) unifica criterio sobre la viabilidad de una práctica administrativa: considerar cero el valor de adquisición de un elemento patrimonial cuando el obligado no prueba el importe satisfecho por el mismo.

Para resolver esta cuestión, el TEAC fundamenta su posición en una interpretación correctiva de la normativa reguladora de la carga de la prueba (art. 105.1 de la Ley General Tributaria –LGT–) inspirada, fundamentalmente, en el principio de facilidad probatoria. De tal interpretación va a resultar *grosso modo* que podrá considerarse un valor de adquisición cero solo cuando el obligado haya realizado un esfuerzo probatorio que resulte infructuoso y la Administración tributaria, posteriormente, haya utilizado todos los medios de prueba que razonablemente obren o puedan obrar en su poder. Aunque esta conclusión se formula respecto a ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso, el TEAC va a extender el análisis de la cuestión también a los supuestos de adquisición de estos a título lucrativo.

Además, el TEAC unifica criterio igualmente en relación con una cuestión conexa: emplear las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT en aquellos casos antes delimitados en los que no pueda considerarse cero el valor de adquisición.

En ese sentido, el centro directivo va a concluir que, dentro de los casos referidos, tales facultades solo van a poder emplearse cuando la normativa reguladora del impuesto contemple rentas en cuya determinación participen elementos referenciados a valor real, valor de mercado, etc.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

1. SUPUESTO DE HECHO

Atendiendo a los antecedentes fácticos relacionados en la resolución en comentario, sucede que en el año 2012 el contribuyente donó a su hijo una propiedad inmobiliaria que poseía desde hace 20 o 30 años, no disponiendo por ello de copia de la escritura pública de adquisición. El contribuyente consideró que, al tratarse de una donación, no había obtenido ganancia patrimonial (GP) alguna, razón por la cual no presentó autoliquidación en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) correspondiente al año 2012 pues, por el resto de sus circunstancias personales y familiares, tampoco estaba obligado a ello.

Ante tales hechos, el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inició procedimiento de comprobación limitada en relación con el concepto impositivo IRPF correspondiente al ejercicio 2012, requiriéndole *grosso modo* al contribuyente:

- Escritura de adquisición del inmueble, cuya transmisión mediante donación consta a la AEAT.
- Gastos correspondientes a dicha adquisición.

El contribuyente contestó al requerimiento y, más allá de lo comentado anteriormente, aportó sendas escrituras públicas que, en lo que aquí interesa, hacen constar que el terreno se adquirió a título oneroso, mediante instrumento público de fecha 26 de mayo de 1989, y que la obra de la edificación se declaró también en título público, de fecha 12 de abril de 1994.

La AEAT notificó al contribuyente propuesta de liquidación en la que le imputa una GP derivada de la donación de la propiedad inmobiliaria, motivando tal decisión en los siguientes términos:

> «*La ganancia patrimonial* de la donación del inmueble [...] *se ha calculado teniendo en cuenta* los datos que constan en el impuesto de bienes inmuebles como fecha de adquisición año 1994 y *valor de adquisición 0 ya que no ha aportado documentación en la que figure la adquisición del mismo*» (se añade la cursiva).

Formuladas alegaciones por el contribuyente y desestimadas las mismas, la AEAT dicta finalmente liquidación contra la que se interpuso recurso de reposición, impugnación en la que el contribuyente, entre otros motivos, alegó que el valor de transmisión de la GP –determinado por la AEAT y aceptado por el contribuyente– debía minorarse en todo caso en la parte correspondiente del valor de adquisición del suelo y del valor de construcción de la edificación. Con tal propósito, el contribuyente aportó presupuesto del coste de construcción visado por el Colegio de Arquitectos y certificado de tasación a efectos hipotecarios.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En el seno del recurso de reposición, la AEAT requiere al contribuyente «Proyecto de obra y Declaración de obra nueva, del inmueble que origina la ganancia patrimonial», y este atiende el mismo señalando, respecto a la declaración de obra nueva, su ubicación en el protocolo del notario otorgante y añadiendo que «Esta escritura no la tengo ahora mismo en mi poder, ni tengo posibilidad de solicitarla de forma inmediata. No obstante con un plazo mayor para solicitar la escritura, si así la requirieran, en el mes de septiembre u octubre podría solicitarla y aportarla entonces»; por otra parte, en relación con el proyecto de obra, sostiene el contribuyente que no puede mandar una copia sin dañar el mismo y que, en todo caso, «lo pongo a su disposición, para que si es necesario, quedar con un funcionario para que lo revise conmigo o haga una copia a las hojas que realmente necesite».

Ante las respuestas al requerimiento, la AEAT desestima el recurso de reposición aduciendo que el error en el cálculo de la GP esgrimido por el contribuyente no puede comprobarse en la medida en que este no aporta la documentación solicitada con el segundo de los requerimientos.

Ya en vía económico-administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León estimó parcialmente la reclamación interpuesta por el contribuyente, y así, mediante Resolución de 23 de junio de 2016, anuló la liquidación y ordenó a la AEAT dictar una nueva determinando el valor de adquisición de la propiedad inmobiliaria haciendo uso de las facultades que el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) otorga a esta Administración para la comprobación de valores.

Entendiendo que el TEAR de Castilla y León aplica un criterio de especial trascendencia en cuanto afecta a los derechos y garantías de los obligados tributarios, la vocal-coordinadora de la Vocalía Duodécima del propio TEAC, *ex* artículo 229.1 letra d) de la LGT, inició el procedimiento para la adopción de una resolución en unificación de criterio –con los mismos efectos que la de un recurso extraordinario de alzada previsto en el art. 242 de la LGT–.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En efecto, para el TEAC dos son las cuestiones controvertidas que se plantean del fallo del TEAR de Castilla y León de 23 de junio de 2016 y que precisan de una resolución en unificación de criterio:

a) Que la Administración tributaria, regularizando una GP, pueda considerar cero el valor de adquisición (VA) y, por tanto, considerar como GP el importe del valor de transmisión.

b) Que la Administración tributaria, de no ser posible considerar cero el VA, esté obligada a determinar el mismo recurriendo a las facultades de comprobación de valores que le otorga el artículo 57 de la LGT.

Pues bien, tras traer a colación los preceptos que regulan cómo se determina el importe de las GP –arts. 35 y 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

personas físicas (LIRPF), para transmisiones a título oneroso y a título lucrativo respectivamente–, el TEAC va a concluir sobre la primera de las cuestiones que:

a.1) Si el elemento patrimonial se adquirió a título lucrativo, la Administración tributaria deberá tomar como VA el valor real del inmueble, *ex* artículo 36 de la LIRPF y artículo 35.1 letra a) de la LIRPF al que se remite el anterior precepto, «pero nunca el de cero euros [...] Por lo tanto si en estos casos la Administración hubiera considerado un valor de adquisición cero euros, la Administración estaría infringiendo abiertamente un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF».

a.2) Si el elemento patrimonial se adquirió a título oneroso, el VA «solamente puede ser el importe efectivamente satisfecho a un tercero (más gastos efectivos adicionales y menos amortizaciones) o los desembolsos efectuados en caso de construcción del mismo», ya que, para estos supuestos, «la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales».

Consecuencia de lo anterior, «alguna cantidad se pagó o algún coste tuvo el elemento patrimonial y, en consecuencia, algún valor de adquisición tiene que tener», y este VA, «aunque en un principio y como regla general la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario», no podrá considerarse cero por parte de la Administración tributaria salvo que, «atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba», esta haya utilizado los medios de prueba al respecto que razonablemente obren o puedan obrar en su poder. Si constase la utilización de tales medios de prueba, no podrá considerarse infringido el artículo 35 de la LIRPF.

Por otra parte, en lo que se refiere al ejercicio de las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT en aquellos supuestos en los que el VA no pueda considerarse cero, el TEAC, coherente con lo expuesto anteriormente, sienta lo siguiente:

b.1) Si el elemento patrimonial se adquirió a título lucrativo, la Administración tributaria estará legitimada «para acudir a los medios de comprobación de valores que regula el artículo 57 de la LGT» y así determinar el VA de tal elemento patrimonial.

b.1) Si el elemento patrimonial se adquirió a título oneroso, la Administración tributaria no podrá acudir a los referidos medios de comprobación de valores pues no habría ningún valor real cuyo importe así fijar, «y su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba, sin que proceda realizar las actuaciones de comprobación de valores previstas en los artículos 57, 134 y 135 de la LGT».

Sentadas las cuestiones controvertidas del fallo del TEAR de Castilla y León de 23 de junio de 2016 que precisan de unificación de criterio según la Vocalía Duodécima del TEAC, en la resolución en comentario este centro directivo, contrariando en ciertos aspectos la posición de la AEAT y de la Dirección General de Tributos (DGT) al respecto, va a justificar las conclusiones antes esbozadas aplicando como criterio dirimente, fundamentalmente, los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba y de valoración del esfuerzo probatorio realizado.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

3. COMENTARIO CRÍTICO

Aun partiendo del supuesto de hecho descrito en este comentario –transmisión de un inmueble adquirido a título oneroso respecto al cual el contribuyente no es capaz de determinar su VA–, la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2017 va más allá y comporta una completa unificación de criterio respecto a cómo la Administración tributaria debe actuar para determinar el VA en aquellos supuestos en los que el obligado no consigue probar tal importe, y ello con independencia de que el elemento patrimonial generador de la GP se haya adquirido a título oneroso (como en el supuesto que ocupa) o a título lucrativo. Como se ha dicho anteriormente, en tales casos dos son las dudas fundamentales que se pueden presentar respecto al proceder de la Administración tributaria:

- ¿Puede la Administración tributaria considerar cero el VA cuando el contribuyente no pruebe tal importe determinante de la cuantía de la GP?
- De no poder hacerlo, ¿puede la Administración tributaria emplear las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT para de esta forma fijar el VA que no ha logrado probar el obligado?

Ambas cuestiones van a ser resueltas por el TEAC en un sentido no plenamente coincidente con la posición de la AEAT y de la DGT –cuyos pareceres al respecto, en forma de alegaciones, son obligatoriamente tenidos en cuenta en la resolución en comentario *ex* art. 219.4 letra d) LGT–, y así, confrontando tales posiciones enfrentadas y considerando los referidos principios reguladores de la carga de la prueba, van a analizarse de forma separada y con la debida profundidad las respuestas dadas por estos órganos a tales cuestiones, análisis que se articulará atendiendo a los siguientes apartados: A) La consideración de un VA cero por parte de la Administración tributaria solo es posible cuando esta haya agotado todos los medios de prueba en su poder: Una interpretación integradora del articulo 105 de la LGT en relación con las GP. B) La Administración tributaria no puede emplear las facultades de comprobación de valores respecto a elementos de cuantificación de la deuda no referenciados a valor real, valor de mercado, etc. C) Conclusiones.

A) LA CONSIDERACIÓN DE UN VA CERO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOLO ES POSIBLE CUANDO ESTA HAYA AGOTADO TODOS LOS MEDIOS DE PRUEBA EN SU PODER: UNA INTERPRETACIÓN INTEGRADORA DEL ARTÍCULO 105 DE LA LGT EN RELACIÓN CON LAS GP

Atendiendo a la síntesis que realiza el TEAC de las alegaciones formuladas por la AEAT y por la DGT en relación con esta primera cuestión, no puede decirse que tales órganos se muestren abiertamente contrarios a la posibilidad de que la Administración tributaria considere cero el VA en la situación descrita; al contrario, subrayando tanto la AEAT como la DGT que la viabilidad de

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

tal proceder ha de resolverse caso a caso, una y otra sientan a continuación conclusiones dispares al respecto y así la AEAT, por su parte, considera que «en el caso analizado el valor de adquisición es cero no porque la Administración entienda que efectivamente ese fue el valor de adquisición sino porque la Administración según el Director "no puede considerar ningún otro valor sin una prueba que lo fundamente y el obligado tributario no ha hecho uso de las repetidas oportunidades ofrecidas para la aportación de la documentación que acreditase un valor distinto"», mientras que la DGT, tras señalar la existencia de específicos casos excepcionales en los que la normativa expresamente prevé la equiparación del VA a un valor estimado, no va a formular ninguna conclusión acerca de la posibilidad de que la Administración tributaria considere cero el VA.

Expuestas las posiciones de la DGT y de la AEAT, de lo anteriormente transcrito del parecer de esta última se deduce cuál es la clave para resolver la cuestión que ocupa: el artículo 105.1 de la LGT («En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»).

Pues bien, el TEAC comienza su razonamiento al respecto recordando que la pauta legal sobre la carga de la prueba que contiene el artículo 105.1 de la LGT ha sido matizada por abundante jurisprudencia «en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba», de forma que, en virtud de la misma, la regla general, por la cual «compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones», debe adaptarse a cada caso, «según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria"».

Proyectando esta construcción a los procedimientos de aplicación de los tributos, el TEAC, tras recordar que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen (existencia y realidad de gastos y del cumplimiento de los requisitos para su deducibilidad, cumplimiento de los requisitos para la aplicación de deducciones, etc.), centra este discurso en los casos de GP en el IRPF, sentando que «en principio, trazando un paralelismo con la prueba de los gastos deducibles, le correspondería al contribuyente la prueba de cuál es el valor de adquisición, como componente negativo en la cuantificación de dicha ganancia (puesto que se trata de un hecho cuya existencia y realidad favorece al contribuyente)».

Con base en lo anterior, concluye el TEAC que la Administración tributaria «hace recaer *en todo momento y exclusivamente* sobre el obligado tributario la carga de acreditar el valor de adquisición», entendimiento incorrecto de esta cuestión pues «aunque en principio –tal como hemos señalado– quepa atribuir al contribuyente la carga de acreditar el valor de adquisición, no pueden soslayarse otros principios que regulan la materia de la prueba, como son los de valoración conjunta de las pruebas practicadas, los principios de facilidad probatoria, esto es, cercanía o proximidad a los medios de prueba, y el principio de valoración del esfuerzo probatorio realizado en cada caso».

Así, en aplicación del principio de facilidad probatoria y respecto a la transmisión de bienes inmuebles, añade el TEAC que, consecuencia de las obligaciones periódicas de suministro de información que competen a los notarios y registradores de la propiedad, generalmente obra en poder de la Administración tributaria los antecedentes necesarios sobre la adquisición y la transmisión de los inmuebles, información que, además, puede obtenerse mediante «la facultad

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

de formular requerimientos individualizados de captación de información a los notarios». Esta circunstancia, unida a la existencia de «al menos un mínimo esfuerzo probatorio del obligado tributario aportando documentación y datos que facilitan a la Administración formular esos requerimientos de información a terceros para obtener el valor de adquisición a determinar», comporta en opinión del TEAC que la Administración tributaria, contrariando lo que sostenía la AEAT, no pueda considerar cero el VA solo sobre la base de una falta de prueba completa por parte del obligado, pues a su mínimo esfuerzo probatorio «no puede responder la Administración con una actitud pasiva que se desentiende por completo de obtener una información que estaría razonablemente a su alcance»; o con otras palabras «La Administración puede desplegar, a tal efecto, los medios inquisitivos de obtención de información que le otorga el ordenamiento jurídico o los mecanismos que este le ofrece ante la imposibilidad de dicha determinación».

Para justificar la inviabilidad de considerar cero el VA en la situación descrita, el TEAC va a remitirse a ciertos precedentes administrativos y jurisdiccionales (Resolución del TEAR de Andalucía de 27 de septiembre de 2012, Resolución del TEAR de Valencia de 17 de diciembre de 2013, Resolución del propio TEAC de 23 de marzo de 2010, Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2007, Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2012, etc.) que, con base en los mismos argumentos, niegan igualmente tal posibilidad.

Teniendo en cuenta todo lo dicho, el TEAC va a alcanzar las conclusiones antes transcritas y, sobre la posibilidad de considerar un VA cero, va a unificar criterio sentando que ello nunca será procedente en relación con las adquisiciones a título lucrativo y que en las adquisiciones a título oneroso la Administración tributaria, en cambio, sí podrá considerarse cero el VA cuando, «atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba», haya utilizado todos los medios de prueba al respecto que razonablemente obren o puedan obrar en su poder.

B) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NO PUEDE EMPLEAR LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE VALORES RESPECTO A ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DE LA DEUDA NO REFERENCIADOS A VALOR REAL, VALOR DE MERCADO, ETC.

Una vez delimitado en qué tipo de adquisiciones y bajo qué presupuestos procedimentales puede la Administración tributaria considerar cero el VA, en relación con los casos en que ello no es posible, surge la cuestión de si esta, la Administración tributaria, puede entonces emplear las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT para fijar tal importe determinante de la cuantía de la GP, cuestión sobre la que la AEAT y la DGT sí se pronuncian de forma expresa y en sentido coincidente con la que será la posición del TEAC.

En efecto, debiendo reiterarse que en las adquisiciones a título oneroso el VA viene determinado fundamentalmente por «El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado» –art. 35.1 letra a) LIRPF– mientras que en las adquisiciones a título lucrativo el mismo debe coincidir con el valor real del elemento patrimonial, *ex* artículos 36 y 35.1 letra a) de la LIRPF, sobre

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

esta base normativa la AEAT señala que las facultades de comprobación de valores no pueden ser utilizadas en cualquier caso «sino que únicamente procederá su utilización para la determinación de parámetros respecto de los que la normativa sustantiva del tributo prevea su cuantificación en atención a valores tales como reales o de mercado», apreciación que justifica acertadamente afirmando a continuación que «De lo contrario, por la vía de una previsión puramente procedimental se estaría modificando una regla sustantiva de cuantificación de un determinado parámetro, como es el caso, en el IRPF, del valor de adquisición en las adquisiciones realizadas a título oneroso». Por lo anterior, la AEAT confirma, respecto a elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso, que «no cabe realizar una comprobación del valor de adquisición conforme a los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la LGT», trayendo además a colación lo dispuesto en los fundamentos de derecho quinto y sexto del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 29 de octubre de 2015, resolución jurisdiccional que añade que para determinar el VA en las circunstancias que ocupan tampoco podrá utilizarse la prueba pericial («la Ley habla de valores reales, efectuados realmente por el contribuyente y que deben ser probados con las facturas, contratos, escrituras, realmente utilizados. En ningún momento estos valores podrían probarse con una pericial que recurriera a valoraciones diferentes a la realmente establecida en un documento») o recurrirse al método de estimación indirecta («Acerca de la procedente aplicación del método de estimación indirecta del art. 53.1 LGT [...] Como ya ha manifestado la sala, no nos encontramos ante ninguna de estas causas tasadas de aplicación de este régimen de determinación»).

Por su parte, la DGT va a alcanzar idéntica conclusión al respecto y, sirviéndose de la literalidad del artículo 35.1 letra a) de la LIRPF, sienta que «según el artículo 35 LIRPF, uno de los componentes que forman el valor de adquisición es el "importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado", sin que, por tanto, pueda ser sustituido, de forma genérica, por un valor estimativo del valor de mercado, como pretende el TEAR de Castilla y León en su resolución».

Expresadas las posiciones al respecto de la AEAT y de la DGT, el TEAC, como se ha dicho, va a alinearse con el planteamiento de estos órganos administrativos y, siguiendo a la AEAT, comienza su razonamiento advirtiendo que en la medida en que la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso cuyo VA trata de fijarse, «su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba expuestas, sin que proceda realizar actuaciones de comprobación de valores», pues, en la línea de las alegaciones de la AEAT, «el hecho de que la normativa general tributaria contemple un procedimiento de comprobación de valores y unos medios de comprobación de valores no quiere decir que dichos procedimientos y medios deban ser utilizados en cualquier caso, sino que únicamente procederá su utilización para la determinación de parámetros respecto de los que la normativa sustantiva del tributo de que se trate prevea su cuantificación en atención a valores tales como reales o de mercado».

Una vez negada la posibilidad de emplear las facultades de comprobación de valores en los supuestos que ocupan, el TEAC, contestando a un interrogante que planteaba la DGT, va a cerrar su posicionamiento «vedando la extensión del criterio adoptado por el TEAR de Castilla y León a los demás rendimientos en cuyo cálculo se tienen en cuenta valores de adquisición definidos de forma análoga»; o con otras palabras, que las facultades de comprobación de valores previstas

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

en el artículo 57 de la LGT solo van a poder emplearse en el IRPF cuando la normativa reguladora del impuesto contemple rentas en cuya determinación participen elementos referenciados a valor real, valor de mercado, etc.

C) CONCLUSIONES

Con su Resolución de 2 de febrero de 2017, el TEAC unifica su criterio sobre la procedencia o no de que la Administración tributaria considere cero el VA de un elemento patrimonial (*rectius* un inmueble) generador de una GP sujeta a IRPF. Concretamente, el centro directivo concluye que, atendiendo a la normativa aplicable, ello solo será posible en relación con los elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso, y siempre y cuando el obligado, en cumplimiento del artículo 105.1 de la LGT, haya realizado un esfuerzo probatorio que resulte infructuoso y la Administración tributaria, por imperativo de este mismo precepto legal interpretado desde la óptica del principio de facilidad probatoria, haya utilizado todos los medios de prueba al respecto que razonablemente obren o puedan obrar en su poder.

Además, la Resolución de 2 de febrero de 2017 unifica criterio también en relación con una cuestión conexa, pues, delimitados los supuestos en los que puede considerarse cero el VA de un elemento patrimonial adquirido a título oneroso, este fallo sienta que la Administración tributaria no podrá emplear las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT en aquellos otros supuestos en que el mencionado proceder administrativo no es posible o, con otras palabras, que las referidas facultades de comprobación solo van a poder emplearse en esos otros supuestos cuando la normativa reguladora del impuesto contemple rentas en cuya determinación participen elementos referenciados a valor real, valor de mercado, etc.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

TRIBUTACIÓN

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EJERCICIO 2016 (CASO PRÁCTICO)

Antonio Cancha Huerta
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

Estando próxima la presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016, del 1 al 25 de julio de 2017, a continuación se realiza la declaración del impuesto de una sociedad que tributa en el régimen general y cuyo ejercicio contable y periodo impositivo coincide con el año natural, en el que se incorporan diferentes ajustes por operaciones de la entidad en el referido ejercicio y se analizan las últimas novedades que desde el punto de vista legal han afectado al impuesto sobre sociedades introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, como, por ejemplo, la limitación a las grandes empresas referente al importe máximo a deducir en el ejercicio por doble imposición interna o la reversión de los deterioros de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en periodos impositivos previos a 2013, haciendo referencia en este tema también a la Resolución del ICAC de 27 de febrero de 2017, sobre el tratamiento contable de las modificaciones en el régimen fiscal de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades aprobadas por el mencionado real decreto-ley.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades, caso práctico, ejercicio 2016, régimen general y novedades Real Decreto-Ley 3/2016.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ENUNCIADO

La sociedad MAD, SA, residente en España y dedicada a la fabricación, reparación y venta de electrodomésticos desde el ejercicio 2000, ha obtenido en el año 2016 un resultado contable antes de impuestos, determinado de acuerdo con las normas del Plan General de Contabilidad (PGC) por importe de 20.000.000 de euros. En los ejercicios 2013 y 2014 la sociedad tuvo la consideración de empresa de reducida dimensión. La cifra neta de negocios en el ejercicio 2015 y 2016 fue de 14.000.000 y 18.000.000 de euros, respectivamente. El periodo impositivo de la entidad y su ejercicio contable coincide con el año natural.

Se dispone de la siguiente información de las actividades realizadas durante el ejercicio con posible trascendencia fiscal.

1. El 1 de enero de 2014, la sociedad MAD, SA transmite un elemento de transporte afecto a su actividad económica por importe de 400.000 euros. El citado elemento se adquirió el 1 de julio de 2012 por 200.000 euros, habiendo sido amortizado a razón de un 5 % anual, coincidente con el coeficiente máximo establecido en las tablas de amortización. En el ejercicio 2012 la sociedad no tenía la consideración de empresa de reducida dimensión.

   El 1 de abril de 2016 la sociedad adquiere una maquinaria afecta a la actividad económica por importe de 300.000 euros, siendo amortizada contable y fiscalmente según el coeficiente máximo establecido en tablas para el elemento 10 % anual.

2. Con fecha 1 de julio de 2012 la sociedad MAD, SA adquirió por 300.000 euros un elemento de inmovilizado material nuevo, siendo el 20 % el coeficiente máximo de amortización según «tablas».

   En el ejercicio 2012 registró un gasto por dotación a la amortización contable y fiscal por importe de 30.000 euros y en los ejercicios 2013, 2014, 2015. Registra contable y fiscalmente una dotación por amortización de 90.000 euros en cada uno de los ejercicios En el ejercicio 2016 al estar el elemento totalmente amortizado no contabilizó ninguna cantidad como gasto por amortización, no obstante en este ejercicio 2016 ha finalizado un procedimiento de inspección regularizando el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2013, 2014 y 2015 entre otras causas, en lo concerniente a las amortizaciones dotadas en exceso por la sociedad al no haber justificado una depreciación en los citados ejercicios por encima de la amortización según tablas. La sociedad acepta la regularización propuesta por la inspección.

3. La sociedad MAD, SA es el socio único de la sociedad residente BAR, SA.

   En el activo de la sociedad MAD, SA aparece contabilizada la inversión en la sociedad BAR, SA por importe de 600.000 euros.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La fecha de constitución de la sociedad BAR, SA fue el 31 de diciembre de 2013.

El socio único fue la sociedad VAL, SA mediante una aportación dineraria por importe de 100.000 euros.

La sociedad VAL, SA transmitió el 30 de noviembre de 2014 la totalidad de su participación en la sociedad BAR, SA a la sociedad MAD, SA por importe de 600.000 euros al considerarse la existencia de unos superbeneficios futuros sin que en el momento de la transmisión existieran beneficios pendientes de distribución.

La sociedad VAL, SA tributó en el ejercicio 2014 por la totalidad de la plusvalía obtenida, es decir, 500.000 × 30 % = 150.000 euros, al no darse los requisitos para aplicar la deducción por doble imposición del artículo 30.5 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS).

Con fecha 1 de junio de 2016, la sociedad BAR, SA acuerda el reparto de un dividendo por importe de 500.000 euros.

Se conoce que la sociedad MAD, SA en el ejercicio 2016 integra el citado dividendo en su resultado contable, y que no existe pérdida por deterioro al seguir existiendo un fondo de comercio en la sociedad BAR, SA generador de beneficios futuros por el mismo valor de la distribución de dividendos.

4. La sociedad MAD, SA participa en un 30 % en el capital de la sociedad SAN, SA. En fecha 1 de febrero de 2015 la sociedad SAN, SA transmitió a la sociedad W, SA un terreno por importe de 1.000.000 de euros, siendo su valor neto contable y fiscal de 1.250.000 euros. El 10 de noviembre de 2016 la sociedad MAD, SA adquirió el citado elemento patrimonial por importe de 1.100.000 euros.

   El valor de mercado del elemento patrimonial a fecha 31 de diciembre de 2016 es de 1.200.000 euros.

5. En lo relativo a los ingresos y gastos financieros la sociedad MAD, SA en el periodo impositivo presenta los siguientes datos:

   - Ingresos financieros 0
   - Gastos financieros 600.000
   - Beneficio operativo (art. 16.1 LIS) 3.500.000

   La totalidad de los gastos financieros devengados no corresponde a préstamos obtenidos de sociedades del grupo de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio.

6. La sociedad MAD, SA es el socio único de la sociedad VILL, SA desde la fecha de su constitución el 2 de enero de 2015. El precio de adquisición de las participaciones fue de 100.000 euros.

   La sociedad VILL, SA con fecha 3 de enero de 2016 procede a su disolución, siendo el balance de disolución el siguiente:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Terrenos	50.000	Capital	100.000
Marca	30.000	Reservas	100.000
IFT sociedad X, SA	40.000		
Tesorería	80.000		

El valor de mercado de los elementos patrimoniales en la fecha de disolución es el siguiente:

- Terrenos 80.000
- Marca 40.000
- IFT sociedad X, SA 60.000

7. Con fecha 14 de noviembre de 2013, la sociedad MAD, SA transmitió la titularidad del 10 % de participación que poseía en la sociedad BIL, SA por importe de 100.000 euros.

   Las acciones fueron adquiridas en el ejercicio 2010 por importe de 60.000 euros.

   El activo de la sociedad BIL, SA se encontraba afecto en su totalidad al desarrollo de su actividad económica.

   Asimismo con fecha 14 de febrero de 2014 la sociedad MAD, SA transmitió el inmueble donde estaba ubicada la antigua sede social de la sociedad adquirido en el año 2000. Los datos económicos de la transmisión fueron los siguientes:

   - Precio de la transmisión 910.000
   - Valor neto contable y fiscal 450.000
   - Gastos inherentes a la operación 80.000
   - Renta fiscal previa 380.000
   - Depreciación monetaria 100.000
   - Renta fiscal final 280.000

   El cobro del importe de la transmisión se establece mediante una letra con vencimiento 1 de diciembre de 2016.

   Con fecha 15 de junio de 2016 la sociedad adquirió un inmueble por importe de 1.300.000 más 100.000 euros de gastos e impuestos inherentes a la operación. El citado inmueble servirá de sede social a la sociedad MAD, SA.

8. La sociedad MAD, SA adquirió el 1 de enero de 2013, entre otros elementos, una maquinaria nueva por importe de 500.000 euros que fue amortizada de acuerdo

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

con el coeficiente máximo del 8 % establecido en el anterior reglamento del impuesto sobre sociedades (RD 1777/2004, de 30 de julio). De acuerdo con la nueva tabla de amortización establecida en el artículo 12.1 de la LIS el coeficiente máximo establecido es del 10 %. La sociedad opta en todos los años de utilización del elemento por amortizarlo de acuerdo con el coeficiente máximo.

9. La sociedad MAD, SA participa en un 7 % en el capital de la sociedad no cotizada en bolsa SEV, SA. La adquisición se realizó en el ejercicio 2005 por importe de 100.000 euros.

   La sociedad MAD, SA en el ejercicio 2012, como consecuencia de una pérdida de valoración de la sociedad SEV, SA, «procedió a dotar una pérdida por deterioro de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 del TRLIS, por importe de 25.000 euros. Desde el ejercicio 2012 hasta el 31 de diciembre de 2016, la sociedad SEV, SA no ha repartido dividendos, ni se han producido cambios en la valoración de la sociedad.

10. MAD, SA ha detectado un defecto de fabricación en varios lotes de productos vendidos a finales de 2016 por importe de 200.000 euros. La entidad tiene previsto contactar con sus clientes para reponer los productos defectuosos. No obstante, como medida de precaución, ha decido dotar una provisión por responsabilidades para atender posibles reclamaciones de los clientes por este asunto.

11. La sociedad MAD, SA detenta el 100 % de las entidades ATM, SA y BAR, SA adquiridas el 1 de enero de 2013 por importe de 100.000 euros y el 1 de julio de 2013 por importe 200.000 euros, respectivamente.

    El 31 de diciembre de 2014 las acciones de la sociedad ATM, SA se valoran por importe de 60.000 euros, procediendo a dotar la sociedad MAD, SA una pérdida por deterioro de acuerdo con la norma contable por importe de 40.000 euros.

    El 1 de enero de 2015 la sociedad MAD, SA transmite a la sociedad BAR, SA la totalidad de la participación en la entidad ATM, SA por importe de 60.000 euros, valor contable de los títulos coincidente con su valor de mercado.

    El 2 de enero de 2016 la sociedad BAR, SA transmite la totalidad de las acciones de la sociedad ATM, SA a la sociedad RMD, SA por importe de 80.000 euros.

12. La sociedad MAD, SA en ejercicios anteriores tuvo dificultades económicas lo que motivó que la sociedad estuviese incursa en un procedimiento de «concurso de acreedores» que ha sido resuelto con fecha 2 de enero de 2016, de acuerdo con los siguientes parámetros:

    - Importe de «deuda»: 1.000.000 euros.
    - «Quita»: 200.000 euros.
    - «Vencimiento»: 800.000 euros, único pago 31 de diciembre de 2020.
    - El «interés de la deuda» se cifra en el 5 %.
    - El pago de intereses será anual.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

13. La sociedad MAD, SA ha acudido a la ampliación de capital de la sociedad X, SA, entidad en la que detenta una participación del 10 %, mediante la aportación de un solar adquirido en el año 2010, por importe de 100.000 euros y que se valora en 500.000 de acuerdo con el articulo 67 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) con lo que se ha incrementado su participación en un 5 % adicional. Esta inversión tiene por causa tener una mayor participación en el sector de *la fabricación, reparación y venta* de electrodomésticos.

    La sociedad ha contabilizado esta operación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración 2.ª y 5.ª del PGC de acuerdo con el siguiente asiento contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo partes vinculadas	500.000	
210	Terrenos		100.000
771	Beneficio procedente inmovilizado material		400.000

14. La evolución de los fondos propios de la sociedad MAD, SA en los ejercicios 2015 y 2016 es la siguiente:

Ejercicio	2015	2016
Capital	25.000.000	25.000.000
Reserva legal	5.000.000	5.000.000
Reservas estatutarias	11.000.000	13.000.000
Reservas voluntarias	42.000.000	50.000.000
Resultado ejercicio 2015	11.000.000	–
Resultado ejercicio 2016	–	7.000.000
Fondos propios	94.000.000	100.000.000

15. Las retenciones y los pagos fraccionados del ejercicio ascienden a 60.000 y 110.000 euros, respectivamente.

Se pide:

Sabiendo que la entidad desea satisfacer el importe mínimo posible por el impuesto sobre sociedades teniendo en cuenta las modificaciones legislativas incorporadas a partir del ejercicio 2015, practicar la liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

SOLUCIÓN

CONSIDERACIONES PREVIAS A LA RESOLUCIÓN DEL SUPUESTO

La resolución del supuesto se realiza de acuerdo con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), con lo establecido en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) y con lo referenciado en el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

Al respecto la disposición transitoria primera de la LIS con el título «Regularización de ajustes extracontables» establece:

> «Los ajustes extracontables, positivos y negativos, practicados para determinar las bases imponibles del impuesto sobre sociedades correspondientes a periodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley se tomarán en consideración a los efectos de la determinación de las bases imponibles correspondientes a los periodos impositivos en los que sea de aplicación esta ley, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon.
>
> En ningún caso será admisible que una misma renta no se tome en consideración o lo sea dos veces a los efectos de la determinación de la base imponible por el impuesto sobre sociedades».

A la sociedad MAD, SA se le aplica el régimen general del impuesto sobre sociedades, al no ser de aplicación el régimen de empresa de reducida dimensión señalado en el artículo 101 de la LIS con el título «Ámbito de aplicación. Cifra de negocios».

El citado artículo dispone en sus apartados 1 y 4:

> «1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.
>
> No obstante, dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley.
>
> [...]
>
> 4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los 3 periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los 2 periodos impositivos anteriores a este último».

En el caso que nos ocupa y teniendo en cuenta lo anterior, la sociedad MAD, SA obtuvo una cifra neta de negocios de 14.000.000 de euros en el periodo impositivo anterior (2015) y no ha tenido la condición de empresa de reducida dimensión consecutivamente en los periodos anteriores (2012, 2013 y 2014); en consecuencia, en el ejercicio 2016, a la sociedad no se le aplica el régimen especial de reducida dimensión.

En este sentido, el artículo 29.1 de la LIS con el título, «El tipo de gravamen», establece:

«1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será el 25 por ciento».

AJUSTES CONTABLES Y EXTRACONTABLES QUE SE DERIVAN DE LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

1.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 1 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

La disposición transitoria vigésima octava de la LIS con el título «Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión por empresas de reducida dimensión» dispone:

«Las entidades que estuviesen aplicando lo dispuesto en el artículo 113 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, podrán continuar su aplicación, con los requisitos y condiciones establecidos en aquel».

En este sentido, el mencionado artículo 113 del TRLIS (vigente hasta 31 de diciembre de 2014) con el título «Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión» establecía:

«1. Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos a explotaciones económicas, realizada en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. La reinversión deberá realizarse dentro del plazo al que se refiere el apartado 6 del artículo 42 de esta ley.

2. Cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización a la que se refiere el apartado anterior se aplicará solo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

3. La deducción del exceso de cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias».

Finalmente el artículo 7 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 con el título «Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades» señala:

«La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha ley.

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha Ley en el periodo impositivo correspondiente. La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015. No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo. Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización».

De acuerdo con lo anterior, los efectos fiscales serán los siguientes:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Elemento de transporte transmitido

La sociedad MAD, SA dotó contable y fiscalmente las siguientes amortizaciones, desglosadas por importes y periodos:

- Ejercicio 2012 (200.000 × 5% × 1/2) 5.000
- Ejercicio 2013 (200.000 × 5%) 10.000

Al tener la sociedad MAD, SA la calificación de empresa de reducida dimensión en el ejercicio 2013, no es de aplicación la limitación establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012.

Por la transmisión del elemento de transporte el 1 de enero de 2014, la entidad MAD, SA obtuvo un resultado contable y fiscal por importe de 215.000 euros: 400.000 precio de transmisión – valor neto contable y fiscal 215.000 euros (200.000 precio de adquisición – 15.000 amortizaciones). No hay ajustes extracontables.

Maquinaria adquirida

En el ejercicio 2016 al cumplirse los requisitos de la disposición transitoria vigésima octava de la LIS, la entidad MAD, SA amortizará la maquinaria adquirida de acuerdo con lo siguiente:

- Amortización contable: 300.000 × 10% × 3/4 = 22.500 euros.
- Amortización fiscal: 200.000 × 10% × 3 × 3/4 = 45.000 euros y 100.000 × × 10% × 3/4 = 7.500 euros, total 52.500 euros, por lo que procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 30.000 euros.

2.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 2 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 11.1 y 3 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

> «1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.
>
> [...]
>
> 3.1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

> Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

El artículo 12.1 a) de la LIS con el título «Correcciones de valor: amortizaciones» determina:

> «1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.
>
> Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:
>
> a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:
>
> [...]».

A su vez el artículo 4.1 del RIS con el título «Amortización según la tabla de amortización establecida en la ley del impuesto» señala:

> «1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la ley del impuesto, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes: a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla. b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización establecido en la tabla. c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.
>
> [...]».

Finalmente el artículo 7 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 con el título «Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades» establece:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

> «La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha ley.
>
> La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha ley en el periodo impositivo correspondiente. La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015. No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo. Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización».

En el caso que nos ocupa, la entidad MAD, SA en lo referente a la amortización del elemento patrimonial, actuará de acuerdo con las siguientes consideraciones fiscales:

En el ejercicio 2012 no hay diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad en lo referido a la amortización del elemento patrimonial: 300.000 × 20% × 1/2 = 30.000 euros. No se producen ajustes extracontables.

Los excesos de amortización regularizados por la inspección en cada uno de los ejercicios 2013, 2014 y 2015 fueron los siguientes:

- Amortización contable (300.000 × 30%) 90.000
- Amortización fiscal (300.000 × 20%) 60.000

Por parte de la inspección procedió a realizar un ajuste extracontable positivo en cada ejercicio (2013, 2014 y 2015) por importe de 30.000 euros.

Asimismo no es de aplicación la limitación fiscal correspondiente a la dotación por amortización, establecida por el artículo 7 de la Ley 16/2012, en los ejercicios 2013 y 2014 al tener la sociedad MAD, SA la consideración de empresa de reducida dimensión en los referidos ejercicios.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En el año 2016 no existe amortización contable al estar el elemento totalmente amortizado, no obstante corresponde un importe por amortización fiscal de 60.000 euros (300.000 × 20 %) de acuerdo con la regularización practicada en los ejercicios anteriores por la inspección.

En consecuencia, procede realizar un ajuste extracontable negativo por importe de 60.000 euros.

3.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 3 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 21.1 a) de la LIS con el título «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español» señala:

> «1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:
>
> a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.
>
> La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
>
> En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

> El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición».

Asimismo, la disposición transitoria vigésima tercera.1 a) de la LIS con el título «Régimen transitorio en el impuesto sobre sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición» dispone:

> «1. En el supuesto de adquisición de participaciones que se hubieran producido en periodos impositivos iniciados, en el transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015, los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta ley, tendrán derecho a la exención prevista en el citado artículo.
>
> No obstante, cumpliéndose los referidos requisitos, la distribución de dividendos o participaciones en beneficios que se corresponda con una diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y el valor de las aportaciones de los socios realizadas por cualquier título no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación. Adicionalmente, el contribuyente tendrá derecho a una deducción del 100 por ciento de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios cuando:
>
> a) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del impuesto sobre sociedades tributando a alguno de los tipos de gravamen previstos en los apartados 1, 2 y 7 del artículo 28 o en el artículo 114 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no hubiera tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías prevista en dicho texto refundido.
>
> En este supuesto, cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren aplicado a las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios establecida en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, la deducción será del 18 por ciento del importe del dividendo o de la participación en beneficios».

El artículo 3.Primero.Uno.2 del Real Decreto-Ley 3/2016 con el título «Modificaciones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades» determina:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

«Primero. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades:

Uno. Se añade una disposición adicional decimoquinta, que queda redactada de la siguiente forma:

"Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

[...]

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta ley [Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición], no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente"».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

La sociedad MAD, SA contablemente integra el citado dividendo (500.000 €) en su resultado contable. Por otra parte, no existe pérdida por deterioro de las acciones de la sociedad BAR, SA al seguir existiendo fondo de comercio generador de beneficios futuros por el mismo valor de la distribución de dividendos.

Al cumplirse los requisitos del artículo 21.1.ª de la LIS (5 % de participación y tenencia de la participación más de un año) los dividendos están exentos, por lo que procede aplicar un ajuste extracontable permanente negativo por importe de 500.000 euros.

Por otra parte, al ser adquirida la participación en la sociedad BAR, SA por parte de la sociedad MAD, SA antes del 1 de enero de 2015 y corresponder la distribución de beneficios (500.000 €), a la diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación por parte de la sociedad MAD, SA (600.000 €) y el valor de las aportaciones de los socios anteriores de la sociedad BAR, SA (100.000 €) y acreditarse que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del impuesto sobre sociedades de la sociedad VAL, SA tributando al tipo del 30 % en el acto de transmisión de las acciones de la sociedad BAR, SA, de acuerdo con disposición transitoria vigésima tercera de la LIS procede una deducción por doble imposición interna por importe de 125.000 euros (500.000 × 25 %), y consecuentemente valorar fiscalmente las acciones de la sociedad BAR, SA en poder de la sociedad MAD, SA por importe de 100.000 euros (600.000 – 500.000).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Finalmente no es de aplicación la limitación establecida en el artículo 3.Primero del Real Decreto-Ley 3/2016 referente al importe máximo a deducir en el ejercicio por doble imposición interna, al tener en el periodo impositivo 2015 una cifra neta de negocios por importe de 14.000.000 de euros.

4.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 4 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 18.2 a) de la LIS con el título «Operaciones vinculadas» establece:

> «2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:
>
> a) Una entidad y sus socios o partícipes.
>
> En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.
>
> Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Asimismo el artículo 11.6 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» señala:

> «6. «La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

La sociedad SAN, SA en el ejercicio 2015, por la transmisión del terreno incorporó una pérdida contable coincidente con una renta negativa por importe de 250.000 euros (1.250.000, precio de transmisión – 1.000.000, valor neto contable y fiscal).

En el ejercicio 2016 la sociedad MAD, SA (sociedad vinculada con la sociedad SAN, SA) recompra el citado elemento por importe de 1.100.000 euros.

En este sentido de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.6 de la LIS, la sociedad MAD, SA en el ejercicio 2016 deberá valorar fiscalmente el elemento patrimonial por importe de 1.200.000 (contablemente no produce efectos), por lo que tendrá que realizar un ajuste extracontable positi-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

vo por importe de 100.000 euros, diferencia entre el valor de mercado a 31 de diciembre de 2016, 1.200.000 euros, y su precio de adquisición, 1.100.000 euros. Este ajuste se realizará en ejercicios posteriores, hasta que, en su caso, el valor de mercado del elemento adquirido recupere el valor neto fiscal del elemento patrimonial en el momento de su transmisión por parte de la sociedad SAN, SA es decir, 1.250.000 euros.

5.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 5 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 15 h) de la LIS con el título «Gastos no deducibles» dispone:

> «h) Los gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones».

El artículo 16.1 y 2 de la LIS con el título «Limitación en la deducibilidad de gastos financieros» determina:

> «1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.
>
> A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta ley.
>
> El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

2. En el caso de que los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del periodo impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia».

Asimismo la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de julio de 2012, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos fianancieros en el impuesto sobre sociedades, señala en su apartado 4 rubricado «Beneficio operativo que no ha determinado la deducibilidad de gastos financieros en un periodo impositivo» que:

«Cuando los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcanzan el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del mismo, la diferencia entre este importe y los gastos financieros netos del periodo impositivo se adicionarán al 30 por ciento del beneficio operativo de la entidad, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia. Esto significa que en periodos impositivos posteriores, siempre dentro del plazo de los 5 años marcado por la ley, en los que los gastos financieros netos superen el 30 por ciento del beneficio operativo, se podrán deducir, adicionalmente al propio límite del periodo impositivo y con posterioridad a este, gastos financieros netos hasta alcanzar la diferencia que proviene de periodos impositivos anteriores.

No ocurre lo mismo respecto del importe de 1 millón de euros, en la medida en que si los gastos financieros netos de un ejercicio no alcanzan dicho importe, la diferencia entre 1 millón de euros y el gasto financiero neto deducido en el periodo impositivo no se puede aplicar en periodos impositivos futuros».

De acuerdo con lo anterior, los efectos fiscales derivados son los siguientes:

Importe de gastos financieros netos devengados: gastos financieros – ingresos financieros: 600.000 euros.

La totalidad de los gastos financieros netos devengados en el ejercicio son deducibles al no devengarse por préstamos entre sociedades del grupo según el artículo 42 del Código de Comercio.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por otra parte, hay que verificar si los gastos financieros devengados alcanzan el límite establecido en el artículo 16.1 de la LIS.

De acuerdo con el artículo 16.1 de la LIS, el importe contable devengado, 600.000 euros, se encuentra dentro del límite fiscal: 30 % del beneficio operativo, 3.500.000 euros, es decir, 1.050.000 euros o, en su caso, 1.000.000 de euros, en consecuencia no existen ajustes extracontables.

En el caso que nos ocupa, al devengarse únicamente 600.000 euros, no se alcanza en el ejercicio el límite fiscal establecido en el artículo 16.1 de la LIS, 30 % del beneficio operativo, es decir, 1.500.000, por lo que es de aplicación la adición contenida en el artículo 16.2 de la LIS.

La adición se realizará, de acuerdo con la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de julio de 2012, es decir, comparando el gasto financiero neto devengado del ejercicio respecto de la cuantía derivada de la aplicación del 30 % del beneficio operativo, pero en ningún caso respecto del límite extraordinario de 1.000.000 de euros.

En principio, al existir una diferencia entre 1.050.000 euros, límite establecido en el artículo 16.1 de la LIS para el caso que nos ocupa, y 600.000 euros, gastos financieros netos del periodo, por importe de 450.000 euros se podría adicionar la citada cuantía al límite máximo de los 5 ejercicios siguientes de acuerdo con artículo 16.2 de la LIS.

No obstante, según establece igualmente la mencionada resolución, como los gastos financieros netos del ejercicio en el presente caso son inferiores a 1.000.000 de euros, la diferencia de 400.000 euros (1.000.000 – 600.000) no se adiciona al límite fiscal correspondiente a los 5 años inmediatos y sucesivos.

En conclusión, la sociedad MAD, SA solo podrá adicionar la cantidad de 50.000 euros, diferencia entre 1.050.000 y 1.000.000 de euros al límite fiscal de los 5 ejercicios inmediatos y sucesivos.

6.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 6 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente:

El artículo 17.4 c), 5 y 8 de la LIS con el título «Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias» acuerda:

> «4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:
>
> [...]
>
> c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de estos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

> 5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.
>
> [...]
>
> 8. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de estos la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada».

Asimismo, el artículo 21.1 y 3 de la LIS con el título «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español» establece:

> «1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:
>
> a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.
>
> La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
>
> [...]
>
> 3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

La sociedad MAD, SA integra en su contabilidad un beneficio extraordinario por importe de 145.000 euros (245.000 – 100.000), resultante de la diferencia entre los valores de merca-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

do de los elementos recibidos 80.000 (terrenos), 40.000 (marca), 60.000 (IFT sociedad X, SA) y tesorería 65.000 euros respectivamente, y el valor de adquisición de las acciones de la sociedad VILL, SA, 100.000 euros.

(El importe de la tesorería recibida, 65.000 €, atiende a la disminución por importe de 15.000 € del saldo inicial de 80.000 euros consecuencia del pago del impuesto derivado de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de los elementos patrimoniales, de acuerdo con lo establecido en los arts. 17.4 y 5 de la LIS en la sociedad VILL, SA, derivada de la operación de disolución efectuada (80.000 terrenos, 40.000 marca, 60.000 IFT sociedad X, SA – 50.000 terrenos, 30.000 marca, 40.000 IFT sociedad X, SA) × 25 % = 15.000 €).

El beneficio contable coincide con la renta fiscal, es decir, 145.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.8 de la LIS, en consecuencia no existen ajustes extracontables.

Finalmente, la citada renta tendrá la consideración de exenta, al derivarse de una operación de disolución con doble imposición cumpliéndose los requisitos del artículo 21.3 de la LIS (MAD, SA posee una participación del 100 % adquirida el 2 de enero de 2015, en el accionariado de la sociedad VILL, SA), por lo que se incorpora un ajuste extracontable negativo por importe de 145.000 euros.

7.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 7 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

La disposición transitoria primera de la LIS con el título «Regularización de ajustes extracontables» dispone:

> «En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado realizadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, las rentas pendientes de integrar en periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en periodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015».

El artículo 19.4 del TRLIS (vigente hasta 31 de diciembre de 2014) con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» determina:

> «4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.
>
> Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesi-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

vos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación. Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas».

El artículo 42.1 a 7 del TRLIS (vigente hasta 31 de diciembre de 2014) con el título «Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios» apuntaba:

«1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 7 por ciento, del 2 por ciento o del 17 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 35 por ciento, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al periodo impositivo.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

Cuando los valores transmitidos correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por ciento del activo, no se aplicará la deducción sobre la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido. Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores transmitidos representan una participación en el capital de una entidad dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, en el que se incluirán las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil. No obstante, el sujeto pasivo podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.

Se considerarán elementos no afectos las participaciones, directas o indirectas, en las entidades a que se refiere al apartado 4 de este artículo y los elementos patrimoniales que constituyen el activo de las mismas, caso de que formen parte del grupo a que se refiere el párrafo anterior. Se computarán como elementos afectos aquellos que cumplan las condiciones establecidas en los números 1.º y 2.º del párrafo a) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

3 Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre el capital social de aquellos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 de esta ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición.

La deducción por la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, es incompatible con la deducción establecida en el artículo 12.5 de esta ley.

Cuando los valores en que se materialice la reinversión correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balan-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ce del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por ciento del activo, no se entenderá realizada la reinversión en el importe que resulte de aplicar al precio de adquisición de esos valores, el porcentaje que se haya obtenido. Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores adquiridos representan una participación en el capital de una entidad dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, en el que se incluirán las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil. No obstante, el sujeto pasivo podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.

Se considerarán elementos no afectos las participaciones, directas o indirectas, en las entidades a que se refiere al apartado 4 de este artículo y los elementos patrimoniales que constituyen el activo de las mismas, caso de que formen parte del grupo a que se refiere el párrafo anterior. Se computarán como elementos afectos aquellos que cumplan las condiciones establecidas en los números 1.º y 2.º del párrafo a) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

4. No se entenderán comprendidos en el párrafo b) de los apartados 2 y 3 de este artículo los valores siguientes:

a) Que no otorguen una participación en el capital social o fondos propios.

b) Sean representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta ley.

c) Sean representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.

d) Sean representativos de entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio.

5. No se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta ley acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII de esta ley. Tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta ley, excepto que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias.

6. Plazo para efectuar la reinversión.

a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el periodo impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del periodo impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

b) Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato, por un importe igual a su valor de contado. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

c) La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

7. Base de la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base imponible, con las limitaciones establecidas en dicho apartado. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

No formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las pérdidas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 115 de esta ley, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes.

No se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

La inclusión en la base de deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que estos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la deducción de los mencionados gastos. En tal

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta ley.

Tratándose de elementos patrimoniales a que hace referencia el párrafo a) del apartado 2 de este artículo la renta obtenida se corregirá, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 9 del artículo 15 de esta ley.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida».

Los apartados 3 y 7 de la disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS con el título «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de aplicar en el Impuesto sobre Sociedades» establecen:

«3. Las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, y en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho periodo impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de esta ley. El límite establecido en el referido artículo 39 se aplicará, igualmente, sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite».

[...]

7. Las rentas acogidas a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, según redacción vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la reinversión y los demás requisitos se produzcan en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

No obstante, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, los porcentajes de deducción del 12 y 17 por ciento establecidos en el apartado 1 de dicho artículo serán, respectivamente, del 10 y del 15 por ciento, cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados dentro de 2015. Asimismo, dichos porcentajes

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

serán, respectivamente, del 7 y del 12 por ciento cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016».

El artículo 39.1 de la LIS con el título «Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo» dispone:

> «1. Las deducciones previstas en el presente capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los capítulos II y III de este título. Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos: a) En las entidades de nueva creación. b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas. El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 de esta ley, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio periodo impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones».

Los efectos fiscales de acuerdo con lo anterior serán los siguientes:

Rentas obtenidas

En el ejercicio 2013, la sociedad MAD, SA transmite el 10% de la participación en la sociedad BIL, SA, importe 100.000 euros.

En el ejercicio 2014, la sociedad MAD, SA transmite el edificio de su sede social antigua, importe de 990.000 euros.

Las rentas obtenidas en las transmisiones fueron 40.000 y 280.000 euros, respectivamente.

La transmisión en el ejercicio 2014 del edificio de la sede social antigua de la entidad MAD, SA, tuvo la consideración de «ventas a plazo» de acuerdo con el artículo 19.4 del TRLIS (precepto vigente en el ejercicio 2014).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En este sentido, la entidad difirió la tributación de la renta obtenida en el ejercicio 2014, al tener la operación la consideración de «venta a plazos» por lo que procedió a incorporar en el citado ejercicio un ajuste extracontable negativo por importe de 280.000 después de la aplicación del ajuste extracontable negativo por depreciación monetaria por importe de 100.000 euros de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.10 del TRLIS (precepto vigente en el ejercicio 2014).

En este ejercicio y de acuerdo con el criterio de caja establecido en el artículo 19.4 del TRLIS, al realizarse el vencimiento único de las cantidades aplazadas en este ejercicio, procede establecer un ajuste extracontable positivo por importe de la totalidad de la renta obtenida y diferida su tributación en el ejercicio 2014, es decir, 280.000 euros.

Deducción por reinversión

En el ejercicio 2016 la sociedad MAD, SA realiza una reinversión por importe de 1.300.000 euros más gastos e impuestos, este importe supera el importe obtenido en las transmisiones efectuadas en los ejercicios 2013 y 2014 (acciones sociedad BIL, SA e inmueble sede social antigua respectivamente) cumpliendo adicionalmente todos los requisitos para la aplicación de la deducción por reinversión de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésima cuarta, apartados 3 y 7, de la LIS.

De acuerdo con lo anterior, procede aplicar las siguientes deducciones por reinversión:

Por la transmisión de las acciones de la sociedad BIL, SA:

$$40.000 \times 12\% = 4.800 \text{ euros}$$

Por la transmisión del inmueble de la antigua sede social:

$$280.000 \times 7\% = 19.600 \text{ euros}$$

La aplicación de un tipo de deducción del 7 % es consecuencia de la imputación en el ejercicio 2016 de la renta diferida por «venta a plazo» derivada de la transmisión del edificio de la sede social antigua, correspondiente al ejercicio 2014, de acuerdo con lo establecido en disposición transitoria vigésima cuarta, apartado 7, de la LIS.

- Total ..... 24.400 euros

8.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 8 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 11.1 y 3.1.º de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» señala:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

«1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

El artículo 12.1 a) de la LIS con el título «Correcciones de valor: amortizaciones» establece:

«1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

[...]».

A su vez el artículo 4.1 del RIS con el título «Amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto» señala:

«1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la ley del impuesto, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes: a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla. b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

establecido en la tabla. c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados».

Asimismo, el artículo 7 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 con el título «Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades», dispone:

> «La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha ley.
>
> La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha ley en el periodo impositivo correspondiente. La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015. No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo. Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización».

Adicionalmente la disposición transitoria decimotercera de la LIS con el título «Aplicación de la tabla de amortización prevista en esta ley en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad. Libertad de amortización pendiente de aplicar» apunta:

> «1. Los elementos patrimoniales para los que, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de esta ley, se amortizarán durante los periodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Asimismo, aquellos contribuyentes que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en esta ley les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el periodo que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015».

En el caso que nos ocupa, la entidad MAD, SA en lo referente a la amortización del elemento patrimonial tendrá en cuenta las siguientes consideraciones fiscales:

La sociedad MAD, SA en los ejercicios 2013 y 2014 amortizó contablemente el elemento de acuerdo con el coeficiente máximo establecido en tablas vigentes hasta 31 de diciembre de 2014. La amortización contable se cifró en 500.000 × 8% = 40.000 euros en los ejercicios 2013 y 2014. En estos ejercicios no existió diferencias con el gasto fiscalmente deducible, al contabilizar la amortización del elemento de acuerdo con el coeficiente máximo establecido en tablas de acuerdo con los preceptos legales mencionados anteriormente, y no ser de aplicación la limitación establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012 al tener la sociedad la condición de reducida dimensión en los ejercicios 2013 y 2014.

No obstante, a partir del ejercicio 2015, la sociedad de acuerdo con la disposición transitoria decimotercera amortizará fiscalmente, siempre que su importe esté contabilizado de acuerdo con lo siguiente:

- Vida útil fiscal nueva tabla: 10 años.
- Vida útil fiscal nueva tabla pendiente: 8 años.
- Valor neto fiscal 1 de enero de 2015: 500.000 – 80.000 = 420.000 euros.
- Amortización fiscal: 420.000/8 años = 52.500 euros, ejercicios 2015 a 2022.
- No existen diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

9.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 9 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 3.Primero.Dos del Real Decreto-Ley 3/2016 establece:

«Primero. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades:

[...]

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Dos. Se modifica la disposición transitoria decimosexta, que queda redactada de la siguiente forma:

"Disposición transitoria decimosexta. Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

1. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles de la base imponible del impuesto sobre sociedades de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, se integrará en la base imponible del periodo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso. A estos efectos, se entenderá que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, en los términos establecidos en este párrafo, se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Igualmente, serán objeto de integración en la base imponible las referidas pérdidas por deterioro, por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación respecto de aquellas pérdidas por deterioro de valor de la participación que vengan determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios y que no hayan dado lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o bien que las referidas pérdidas no hayan resultado fiscalmente deducibles en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional.

2. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que coticen en un mercado regulado a las que no haya resultado de aplicación el apartado 3 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará en la base imponible del impuesto sobre sociedades del periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

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

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

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

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

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

Asimismo la Consulta del ICAC de fecha 27 de febrero de 2017 con el título «Sobre el tratamiento contable de las modificaciones en el régimen fiscal de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, aprobadas por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2016» señala en la letra a) del apartado 2 de su respuesta:

«2. Tratamiento contable de la operación a) Reversión de pérdidas por deterioro (DT 16.ª)

A raíz de la no deducibilidad de los deterioros de valor de participaciones en entidades desde el ejercicio 2013, la DT 16.ª de la LIS regulaba en sus apartados 1 y 2 la reversión fiscal de los deteriores deducibles en periodos impositivos previos a 2013.

La reforma sobre el particular incluida en el apartado 3 de la DT 16.ª, con el objetivo de lograr un ensanchamiento de las bases imponibles de las entidades españolas, ha consistido en la incorporación automática de los referidos deterioros de forma lineal durante cinco años, como un importe mínimo, sin perjuicio de que resulten reversiones superiores por las reglas de general aplicación (apartados 1 y 2), y salvo que antes de que transcurra el referido plazo se produzca la transmisión de los valores, en cuyo caso, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.

Este cambio, en conexión con la nueva calificación de no deducibles de las pérdidas por deterioro regulada en el artículo 15, letra k) de la LIS, no parecen haber modificado la base fiscal del activo (en la medida que la pérdida fiscal que surgiría de enajenar la inversión por su valor en libros no es deducible), y por lo tanto en aquellos casos en que el valor en libros y la base fiscal coincidan, los hechos que se han descrito no implican el nacimiento de una diferencia temporaria. Desde esta perspectiva, el ajuste a practicar en la base imponible en los próximos cuatro años debe calificarse a efectos contables como una diferencia permanente.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Las diferencias permanentes suponen una mayor o menor imposición corriente, y afectan a la tributación efectiva en el año en que se reconoce el correspondiente gasto (que no es deducible) o ingreso (que no tributa). Lo singular del caso que nos ocupa, es que el ajuste (por el gasto no deducible) se produce de forma sobrevenida en un ejercicio posterior y, adicionalmente, que la integración en la base imponible se difiere a lo largo de cuatro ejercicios, salvo que se produzca la transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos.

Sin embargo, la normativa contable en materia de impuestos sobre beneficios no estipula de forma expresa que la imposición corriente pendiente de integrar en la base imponible deba originar el reconocimiento de un pasivo y del correspondiente gasto.

Además, en ausencia de una diferencia temporaria, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) 13.ª "Impuestos sobre beneficios" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al cierre del ejercicio 2016 la reversión automática del deterioro a integrar en la base imponible en los próximos cuatro ejercicios no desencadena el registro de un pasivo por impuesto diferido.

En definitiva y como conclusión, en lo que respecta al impacto en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias de las cuentas anuales correspondientes al cierre del ejercicio 2016, el adecuado tratamiento contable de la reforma fiscal será considerar la quinta parte del deterioro fiscal a revertir como un ajuste positivo en la base imponible del citado periodo impositivo, circunstancia que tendrá su correspondiente efecto en la imposición corriente.

No obstante, en la memoria de las cuentas anuales se debería incluir toda la información significativa sobre los hechos que se han descrito para que aquellas, en su conjunto, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. En particular, si la empresa no espera transmitir su inversión antes de que transcurra el plazo de reversión automática de las pérdidas por deterioro, deberá informar de esta circunstancia y del efecto de esta situación en la carga fiscal futura a raíz de la modificación introducida en la DT 16.ª de la LIS.

Por último, deberían tenerse en cuenta dos circunstancias adicionales que podrían concurrir: de un lado, que la empresa hubiera deducido el deterioro fiscal sin inscripción contable (de acuerdo con la normativa contable sobre el particular), en cuyo caso, en el balance debería figurar reconocido un pasivo por impuesto diferido antes de aprobarse la reforma tributaria, que se reducirá en los ejercicios siguientes a medida que se produzca la reversión automática y lineal del deterioro fiscal.

Por otro lado, que la empresa espere recuperar el valor en libros de la inversión por medio de la extinción de la sociedad participada, en cuyo caso es preciso tener en cuenta que de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.8 de la LIS, la pérdida fiscal (en los términos regulados en el citado artículo) sería deducible y la base fiscal de la

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

inversión iría aumentando a medida que se produzca la reversión del deterioro fiscal, lo que desde la perspectiva de la imposición diferida justificaría el reconocimiento de un activo por impuesto diferido si se cumplen los requisitos establecidos en la NRV 13.ª del PGC y, en su desarrollo, en la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios».

Los efectos fiscales de acuerdo con las consideraciones anteriores serán los siguientes:

La sociedad MAD, SA dotó en el ejercicio 2012 una pérdida por deterioro correspondiente a la participación en el accionariado de la sociedad SEV, SA, que fue fiscalmente deducible de acuerdo con el artículo 12.3 del TRLIS, por importe de 25.000 euros.

En este sentido y de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimosexta de la LIS la totalidad de la pérdida por deterioro, 25.000 euros, no ha revertido al no producirse en los años precedentes la recuperación de los fondos propios de la sociedad SEV, SA ni la distribución de beneficios por parte de la sociedad, por lo que procede la aplicación del apartado 3 de la citada norma, es decir, se procederá como mínimo a la reversión de la pérdida por deterioro dotada fiscalmente en el ejercicio 2012, en los cinco ejercicios siguientes y consecutivos (por quintas partes) a partir del ejercicio 2016.

La sociedad no realiza ningún apunte en su contabilidad, fiscalmente de acuerdo con lo anterior se realiza un ingreso fiscal por importe de 5.000 euros (25.000/5), por lo que procede realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 5.000 euros.

10.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 10 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 14.3 a) y 5 de la LIS con el título «Provisiones y otros gastos» establece:

«3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

[...]

5. Los gastos que, de conformidad con los tres apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad».

Los efectos fiscales de acuerdo con las consideraciones serán los siguientes:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La sociedad ha contabilizado como gasto la provisión dotada por responsabilidad por importe de 200.000 euros derivada de los defectos detectados de los lotes de maquinaria vendida. No obstante, la citada provisión a fecha 31 de diciembre de 2016 tiene la consideración de obligación tácita o implícita, al no haberse comunicado a los clientes los defectos detectados, por tanto, de acuerdo con el artículo 14.3 a) de la LIS, la provisión dotada no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible, determinando un ajuste extracontable positivo por importe de 200.000 euros.

No obstante, en fechas posteriores, cuando se comunique a los clientes los defectos en las partidas vendidas, la provisión será fiscalmente deducible, de acuerdo con el artículo 14.5 de la LIS, al desaparecer de la provisión por responsabilidad el carácter tácito o implícito, al existir por parte de la sociedad MAD, SA una obligación legal de reparación o sustitución de la maquinaria averiada, siempre que como el caso presente se haya contabilizado y su valoración se realice de acuerdo con el mercado, procediendo en su caso a realizar en el ejercicio un ajuste extracontable negativo por importe de 200.000 euros.

11.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 11 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 13.2 b) de la LIS con el título «Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales» dispone:

> «2. No serán deducibles:
>
> [...]
>
> b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.
>
> [...]
>
> Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta ley».

El artículo 18.1 y 2 de la LIS con el título «Operaciones vinculadas» determina:

> «1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.
>
> 2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

g) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

h) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

i) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Asimismo, el artículo 11.10 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» establece:

«10. Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. No obstante, la minoración de las rentas positivas no

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente de aplicación en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley».

Así el artículo 21.1 a) y 3 de la LIS con el título «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español» señala:

«1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

[...]

3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo».

En relación con el caso que nos ocupa es de aplicación lo siguiente:

La sociedad MAD, SA con fecha 31 de diciembre de 2014 procedió contablemente a dotar una pérdida por deterioro como consecuencia de la pérdida de valor de las acciones de la sociedad ATM, SA por importe de 40.000 euros.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La citada pérdida tiene la consideración de gasto fiscalmente no deducible de acuerdo con lo establecido en el artículo 13.2 b) de la LIS (para periodos iniciados 1 de enero de 2013), determinando un ajuste extracontable positivo por dicho importe.

Por la transmisión con fecha 1 de enero de 2015, efectuada por la sociedad MAD, SA a la sociedad BAR, SA, de la totalidad de las acciones de la sociedad ATM, SA de acuerdo con su valor contable, no produce resultado contable, ya que el valor de transmisión 60.000 euros – valor neto contable 60.000 euros (100.000 – 40.000) = 0.

No obstante, fiscalmente se produce una renta negativa de 40.000 euros, al tener las acciones de la sociedad ATM, SA un valor neto fiscal por importe de 100.000 euros, consecuencia de no haberse deducido fiscalmente la pérdida por deterioro, determinando un ajuste extracontable negativo por importe de 40.000 euros,

Por otro lado, indicar que en lo relativo al precio de transmisión de las acciones (60.000 €), este coincide con su valor de mercado, cumpliéndose lo establecido en el artículo 18.1 de la LIS, al realizarse la transmisión entre dos sociedades vinculadas (MAD, SA y BAR, SA forman grupo, art. 42 CC), sin que por tanto se produzcan efectos fiscales.

No obstante al transmitirse a una sociedad del grupo la renta negativa, 40.000 euros, no se puede integrar hasta que se cumplan los requisitos fiscales establecidos en el artículo 11.10 de la LIS (transmisión a terceros, etc.), por lo que procede realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 40.000 euros en la declaración de sociedades de la sociedad MAD, SA.

El 2 de enero de 2016 la sociedad BAR, SA transmite la totalidad de las acciones de la sociedad ATM, SA a la sociedad RMD, SA por importe de 80.000 euros determinando en la sociedad BAR, SA un beneficio y renta fiscal por importe de 20.000 euros (80.000 – 60.000), no obstante esta renta está exenta al cumplirse los requisitos del artículo 21.3 de la LIS (participación del 5 % y tenencia de las acciones más de un año).

Consecuentemente y de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.10 de la LIS en el ejercicio 2016, la sociedad MAD, SA procede a incorporar un ajuste negativo por importe de 20.000 euros derivada de parte de la renta negativa pendiente de aplicar correspondiente al ejercicio 2015 (40.000 €), reducida en el importe de la renta positiva exenta derivada de la transmisión de las acciones de la sociedad ATM, SA, efectuada entre las sociedades BAR, SA y RMD, SA (20.000 €).

12.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 12 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 11.1 y 13 de la LIS con el título «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos» determina:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

> «1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.
>
> [...]
>
> 13. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.
>
> No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada periodo impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda».

Con relación al caso que nos ocupa son de aplicación las siguientes consideraciones fiscales:

La sociedad contablemente y fiscalmente incorporara un ingreso por el importe de la «quita», 200.000 euros, no obstante su imputación desde el punto de vista fiscal se realiza a medida que se devengan los gastos financieros derivados del resto de la deuda, 800.000 euros, de acuerdo con el artículo 11.13 (1 párrafo) de la LIS.

De acuerdo con lo anterior, en lo relacionado con el devengo de los gastos financieros, la sociedad incorpora como gasto contable y fiscal en el ejercicio 2016 un importe derivado de gastos financieros devengados por importe de 40.000 euros (800.000 × 5%). No existen ajustes extracontables.

Los gastos financieros totales que se devengarán hasta el momento del vencimiento (31 de diciembre de 2020) alcanzarán la cifra de 200.000 euros (40.000 × 5) correspondiendo los mismos a los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020.

En lo referente a la imputación fiscal del importe de la «quita», la sociedad incorpora un ingreso contable por la totalidad de su importe, 200.000 euros, no obstante su imputación desde el punto de vista fiscal se realiza de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.13 (1 párrafo) de la LIS, a medida que se devengan los gastos financieros derivados del resto de la deuda que corresponden a cada uno de los ejercicios, cuantía que en el presente caso alcanza la cifra anual de 40.000 euros (800.000 × 5%).

Es decir en el presente caso el importe de la totalidad de los gastos financieros y de la «quita» suman 200.000 euros, por lo que procede imputar un ingreso fiscal por importe de 40.000 euros, coincidente con el importe de los gastos financieros devengados en el ejercicio por importe de 40.000 euros, generando una diferencia temporal negativa en el ejercicio 2016, por importe de 160.000 euros.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

13.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 13 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 17.3 de la LIS con el título «Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias» menciona:

> «3. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.
>
> Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.
>
> No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente».

El artículo 79 de la LIS con el título «Valoración fiscal de las acciones o participaciones recibidas en contraprestación de la aportación» establece:

> «Las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de una aportación de ramas de actividad o de elementos patrimoniales se valorarán, a efectos fiscales, por el mismo valor fiscal que tenían la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados.
>
> No obstante, en el supuesto de que se ejercite la opción de renuncia prevista en el apartado 2 del artículo 77 de esta ley, las acciones o participaciones recibidas se valorarán de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 17 de esta ley».

Asimismo, el artículo 87.1 de la LIS con el título «Aportaciones no dinerarias» señala:

> «1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este impuesto, del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre la renta de no residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:
>
> a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.
>
> b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este impuesto, del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre la renta de no residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Finalmente el artículo 89 de la LIS con el título «Aplicación del régimen fiscal» dispone:

> «1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.
>
> La realización de las operaciones a que se refieren los artículos 76 y 87 de esta ley deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria, por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Esta comunicación deberá indicar el tipo de operación que se realiza y si se opta por no aplicar el régimen fiscal especial previsto en este capítulo.
>
> Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación señalada en el párrafo anterior deberá ser presentada por los socios, que deberán indicar que la operación se ha acogido a un régimen fiscal similar al establecido en este capítulo.
>
> Dicha comunicación se presentará en la forma y plazos que se determine reglamentariamente. La falta de presentación en plazo de esta comunicación constituye infracción tributaria grave. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada operación respecto de la que hubiese de suministrarse información.
>
> 2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.
>
> Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal».

En lo que respecta al presente caso, son de aplicación las siguientes consideraciones fiscales:

La sociedad MAD, SA, por la aportación no dineraria, registra un beneficio contable por importe de 400.000 euros.

No obstante, esta operación se encuentra registrada en el artículo 17.3 de la LIS, por lo que procede ser tratada de acuerdo con lo establecido por el capítulo VII del título VII (arts. 76 a 89) de la LIS «régimen especial de restructuración empresarial», al cumplir los requisitos establecidos en el artículo 89, en concreto comunicación y existencia de motivo económicamente válido.

En concreto de acuerdo con las características del presente caso, es de aplicación el artículo 87 de la LIS «aportación no dineraria especial» al tratase de una aportación no dineraria realizada a una sociedad residente en España en la que se alcanza una participación del 15%.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

De acuerdo con lo anterior no procede la determinación de ninguna renta, por lo que procede realizar un ajuste temporal negativo por importe de 400.000 euros.

Consecuentemente, las acciones recibidas de la sociedad X, SA, se valoran fiscalmente por importe de 100.000 euros.

14.º De acuerdo con lo establecido en el punto número 14 de la información complementaria es de aplicación lo siguiente

El artículo 25.1 y 2 de la LIS con el título «Reserva de capitalización» determina:

> «1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
>
> a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
>
> b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.
>
> A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:
>
> a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
>
> b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.
>
> c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.
>
> En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del periodo impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.
>
> No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo:

a) Las aportaciones de los socios.

b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.

c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.

d) Las reservas de carácter legal o estatutario.

e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.

g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada periodo impositivo en que resulte exigible».

En el presente caso vamos a verificar la posible reducción por capitalización.

De acuerdo con el importe y variaciones de los fondos propios del ejercicio 2016, la base de reducción de la base imponible de este periodo impositivo se determina de la siguiente forma:

- La sociedad tributa al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la ley de sociedades.
- Los fondos propios al cierre del ejercicio 2016 menos resultados del ejercicio 2016: 75.000.000 de euros (100.000.000 – 7.000.000 – 5.000.000 – 13.000.000). Para el cálculo de los fondos propios al cierre de este ejercicio, no se tienen en cuenta ni los resultados obtenidos en el mismo, ni la reserva legal, ni estatutaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.1 y 2 de la LIS.
- Los fondos propios al inicio del ejercicio 2015 menos resultados del ejercicio 2015: 67.000.000 de euros (94.000.000 – 11.000.000 – 5.000.000 – 11.000.000).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Igualmente, para determinar los fondos propios al inicio de este ejercicio, no se tienen en cuenta ni los resultados obtenidos en el ejercicio anterior ni la reserva legal ni estatutaria.

- Diferencia positiva fondos propios cierre e inicio ejercicio 2016: 8.000.000 de euros (75.000.000 – 67.000.000).
- Base de la reducción: 8.000.000 de euros.
- Importe reducción: 800.000 euros (10 % × 8.000.000).

Asimismo se exige dotar una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de 5 años (art. 25.1 LIS).

Se observa que la base de la reducción no coincide con los beneficios obtenidos en el ejercicio anterior que no han sido objeto de distribución, dado que el importe de 2.000.000 de euros correspondiente al resultado del ejercicio 2015 que se destina a dotar la reserva estatutaria no se tiene en cuenta para calcular el incentivo, pues se considera que no incrementan los fondos propios, por lo que el importe de los beneficios que la entidad puede disponer de ellos libremente es de 8.000.000 de euros siendo esta la base de la reducción.

15. De acuerdo con lo establecido en el punto número 15 de la información complementaria, procede deducirse en la liquidación del ejercicio 2016 las retenciones y pagos fraccionados satisfechos por importe de 60.000 y 110.000 euros, respectivamente

Autoliquidación del impuesto sobre sociedades

Conceptos	Importes
Resultado contable del enunciado	20.000.000
Ajustes por diferencias temporales	
Amortización acelerada maquinaria (punto 1)	–30.000
Amortización regularización por Inspección (punto 2)	–60.000
Dividendo sociedad BAR, SA (punto 3)	–500.000
Adquisición elementos sociedad vinculada (punto 4)	+100.000
Exención disolución VILL, SA (punto 6)	–145.000
	.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Conceptos	Importes
.../...	
Ventas a plazos (punto 7)	+280.000
Reversión deterioro acciones (punto 9)	+5.000
Provisión no deducible (punto 10)	+200.000
Renta negativa acciones ATM, SA (punto 11)	–20.000
Quita (punto 12)	–160.000
Aportación no dineraria (punto 13)	–400.000
Base imponible del ejercicio antes reducción capitalización	19.270.000
Reducción por capitalización (punto 14)	–800.000
Base imponible del ejercicio	18.470.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	4.617.500
Deducción doble imposición (punto 3)	–125.000
Cuota íntegra ajustada positiva	4.492.500
–Deducciones para incentivar determinadas actividades (punto 7)	
(Límite art. 39.1 LIS) (4.492.500 × 25 %)	1.123.125
Disposición transitoria 24.ª 3.7 de la LIS. Deducciones por reinversión	–24.400
Cuota líquida	4.468.100
Retenciones (punto 15)	**–60.000**
Pagos a cuenta (punto 15)	**–110.000**
Cuota diferencial a ingresar	**4.298.100**

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

CONTABILIDAD

ASPECTOS CONTABLES E IMPLICACIONES FISCALES (SEGÚN LEY 27/2014 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES) DE LAS APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS

Jacinto Ruiz Quintanilla

Profesor Mercantil
Censor Jurado de Cuentas
Asesor Fiscal

Extracto

Este trabajo se refiere al análisis de la fiscalidad de las aportaciones no dinerarias de negocios, considerando el régimen especial del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, e incluyendo tanto las aportaciones realizadas entre entidades independientes, como del grupo, y las realizadas por personas físicas.

Por otro lado, también se analiza la problemática existente en la práctica desde el punto de vista del aportante/transmitente y del adquirente/beneficiario, así como la eliminación de la doble imposición.

Para llevar a cabo el análisis fiscal también se han tenido en cuenta las modificaciones realizadas en el impuesto sobre sociedades por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre.

Con el fin de estudiar en profundidad las implicaciones fiscales de estas operaciones, y dada la dificultad para la comprensión de dicha fiscalidad, se analiza previamente la normativa y problemática contable de las mismas, incluido el efecto impositivo.

Finalmente, indicar que el trabajo se acompaña de varios cuadros con esquemas y casos prácticos.

Palabras clave: aportación no dineraria, Ley 27/2014 del impuesto sobre sociedades, contabilidad, Real Decreto-Ley 3/2016 y doble imposición.

Fecha de entrada: 06-04-2017 / Fecha de aceptación: 12-04-2017

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

ACCOUNTING AND TAX ASPECTS (ACCORDING TO INCOME TAX LAW 27/2014) OF THE NON-MONETARY CONTRIBUTIONS OF BUSINESS TO COMPANIES

Jacinto Ruiz Quintanilla

Abstract

This work concerns the analysis of the taxation of non-monetary contributions of businesses, considering the special regime of Chapter VII of Title VII of Law 27/2014, of November 27, on Corporate Tax Law, and including both the contributions made between independent entities and group companies, as well as those made by individuals.

Moreover, it also analyzes the existing problems in practice from the point of view of the transferor of the business and the acquirer, as well as the avoidance of double taxation.

To perform this analysis it has also been taken into account the changes made in the Corporation Tax Law by Royal Decree-Law 3/2016, of December 2.

In order to study later the tax implications, and considering the difficulty of understanding the taxation of these operations, it is previously analyzed the regulations and accounting problems of these transactions, including the tax effect.

Finally, indicate that the work is accompanied by several tables containing schemes as well as case studies.

Keywords: non-monetary contributions, Corporate Income Tax Law 27/2014, accounting, Royal Decree-Law 3/2016 and double taxation.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sumario

1. Introducción
   1.1. El concepto de aportación no dineraria
   1.2. Esquema de una aportación no dineraria
2. Normas contables. La adquisición de negocios
   2.1. Combinaciones de negocios. Concepto
   2.2. Método de adquisición
   2.3. Efecto impositivo: impuesto sobre beneficios
      2.3.1. Diferencias temporarias
      2.3.2. Pasivo por impuesto diferido
      2.3.3. Registro contable del impuesto sobre beneficios (NRV 13.ª 2.4 PGC)
3. Normas fiscales. Impuesto sobre sociedades. El régimen especial de neutralidad fiscal
   3.1. Contenido del régimen especial
   3.2. Aplicación del régimen fiscal especial
   3.3. Motivos económicos válidos de la operación
   3.4. Otros aspectos del régimen especial
      3.4.1. Rentas derivadas de la transmisión (art. 77 LIS)
      3.4.2. Valoración fiscal de los bienes adquiridos (art. 78 LIS)
      3.4.3. Diferimiento
      3.4.4. Transmisión de las BIN
      3.4.5. Obligaciones contables (art. 86 LIS)
   3.5. Exención y eliminación doble imposición
      3.5.1. Régimen general de exención por venta de acciones o en operaciones societarias (art. 21 LIS)
      3.5.2. Régimen especial. Normas para evitar la doble imposición (art. 88 LIS)
4. Normas mercantiles
5. Aportaciones no dinerarias de negocios entre empresas independientes
   5.1. Normas contables
      5.1.1. Valoración inicial
      5.1.2. Impuesto sobre beneficios (NRV 13.ª PGC)
      5.1.3. Retroacción contable

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

5.2. Normas fiscales específicas
5.3. Caso práctico
5.3.1. Planteamiento
5.3.2. Método de adquisición
5.3.3. Asientos contables
5.3.4. Implicaciones fiscales

6. Aportaciones no dinerarias de negocios entre empresas del grupo
6.1. Normas contables
6.1.1. Concepto de empresa de grupo
6.1.2. Valoración
6.1.3. Efecto impositivo. Impuesto sobre beneficios (NRV 13.ª PGC)
6.1.4. Retroacción contable
6.2. Normas fiscales específicas
6.3. Caso práctico
6.3.1. Planteamiento
6.3.2. Método de adquisición
6.3.3. Asientos contables
6.3.4. Implicaciones fiscales

7. Aportaciones no dinerarias de negocios realizadas por personas físicas
7.1. Normas contables
7.2. Normas fiscales específicas
7.3. Caso práctico
7.3.1. Planteamiento
7.3.2. Método de adquisición
7.3.3. Asientos contables
7.3.4. Implicaciones fiscales

8. Conclusión

NOTA: El autor agradece a María José Torre Mériz sus valiosas sugerencias y observaciones al revisar el texto. Cualquier error existente es responsabilidad del autor.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

1. INTRODUCCIÓN

1.1. EL CONCEPTO DE APORTACIÓN NO DINERARIA

Como se observará a lo largo de este trabajo, el término «Aportación no dineraria» que se identifica con la aportación de bienes, elementos, negocio, etc., a una sociedad a cambio de la atribución de acciones a la entidad aportante, no se emplea en las distintas normativas con idéntica denominación, si bien en la práctica se suelen asimilar en muchos casos.

1.2. ESQUEMA DE UNA APORTACIÓN NO DINERARIA

Entidades intervinientes	ENTIDAD A Aportante/Transmitente	ENTIDAD B Beneficiaria/Aquirente
Elementos intercambiados	Entrega: Elementos patrimoniales a la entidad B	Recibe: Elementos patrimoniales de la entidad A
	Recibe: Acciones emitidas por la entidad B	Entrega: Acciones que emite a la entidad A

En este esquema general y para nuestro estudio, los elementos que se entregan siempre constituirán un negocio en el sentido que se expone en el apartado 2.1 siguiente.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

2. NORMAS CONTABLES. LA ADQUISICIÓN DE NEGOCIOS

2.1. COMBINACIONES DE NEGOCIOS. CONCEPTO

La norma de registro y valoración (en adelante NRV) número 19.ª del PGC[1] regula las denominadas «combinaciones de negocios», «entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios». En este sentido, la propia NRV identifica a la adquisición de todos o de parte de los elementos patrimoniales que constituyan un negocio como una de las formas jurídicas que se puede originar como consecuencia de una combinación de negocios. Adicionalmente, esta NRV 19.ª señala que la combinación de negocios también se puede originar en la adquisición de acciones o participaciones de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria, bien en la constitución, o bien en la posterior ampliación de capital.

Asimismo dicha NRV 19.ª define el concepto de negocio, estableciendo lo siguiente:

> «A efectos de esta norma, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.
>
> Para cada transacción la empresa deberá determinar si se trata de una combinación de negocios conforme a la definición del párrafo anterior; en particular, si el conjunto de elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario, no será de aplicación el método de adquisición salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos, de acuerdo con lo que a tal efecto disponga la citada norma».

Para simplificar este trabajo, en todos los casos analizados se va a entender que se están realizando operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios, es decir, que se están realizando combinaciones de negocios desde el punto de vista contable.

2.2. MÉTODO DE ADQUISICIÓN

La NRV 19.ª indica que en las combinaciones de negocios que utilicen la forma jurídica de adquisición (total o parcial) de los elementos de una empresa, que constituyan un negocio, debe-

[1] PGC: Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y modificado por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

rá aplicarse el método de adquisición para su contabilización. Dicho método se define en la NRV 19.ª 2 del PGC. De manera esquemática se expone su contenido a continuación:

a) **Identificar la empresa adquirente:** la que obtiene el control sobre el negocio. Existen varios criterios: mayoría de votos, designar equipo dirección, etc.

b) **Determinar la fecha de adquisición:** es aquella en la que la empresa adquirente obtiene el control del negocio adquirido.

c) **Cuantificar el coste de la combinación de negocios.** Es la suma del:

   1. Valor razonable, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente.

   2. Valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, sean o no probables. (Se contabilizará como activo, pasivo o patrimonio neto).

d) **Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.** Se valoran por su valor razonable, aunque no figuren previamente en la adquirida (intangibles generados internamente: marcas, patentes, etc.).

e) **Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa**, que es la diferencia entre los valores surgidos de los apartados c) y d) anteriores, resultando un fondo de comercio cuando dicha diferencia sea positiva.

En cuanto a la empresa adquirente, que, en las aportaciones no dinerarias, será normalmente la que reciba el negocio, la valoración de los activos y pasivos propios, distintos de los del negocio recibido en aportación, no se verá afectada por la combinación de negocios, es decir, los elementos propios de la entidad, ni se podrán registrar a valor razonable, ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la operación, salvo los referentes al negocio aportado.

2.3. EFECTO IMPOSITIVO: IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

En este apartado, es conveniente destacar tres aspectos relevantes:

2.3.1. Diferencias temporarias

Estas diferencias son las derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio, en la medida en que tengan in-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

cidencia en la carga fiscal futura, las cuales se producen, entre otros casos, en una combinación de negocios (NRV 13.ª 2.1 PGC).

2.3.2. Pasivo por impuesto diferido

En lo referente a las diferencias temporarias imponibles de un activo, esta diferencia se produce cuando la base fiscal de un activo es menor que su valor contable, como más adelante se expondrá en los casos prácticos. Ejemplo: Registro en la entidad adquirente del negocio de un activo por valor (contable) superior al valor (fiscal) que tenía en la entidad aportante, cuya aportación no dineraria se acogió al régimen de neutralidad fiscal.

La norma contable establece que se deberá reconocer un pasivo por impuesto diferido por las diferencias temporarias imponibles, salvo que estas hubieran surgido del reconocimiento inicial de un fondo de comercio (NRV 13.ª 2.2 a) PGC).

2.3.3. Registro contable del impuesto sobre beneficios (NRV 13.ª 2.4 PGC)

Se registra, tanto el corriente como el diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, si hubieran surgido a causa de una combinación de negocios la contrapartida es la correspondiente a los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, que será el fondo de comercio (véase también NIC 12: párrafos 19 y 66).

3. NORMAS FISCALES. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE NEUTRALIDAD FISCAL

3.1. CONTENIDO DEL RÉGIMEN ESPECIAL

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante LIS), regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, etc., en los artículos 76 a 89, ambos inclusive.

Este régimen especial también se le denomina comúnmente como «régimen de neutralidad fiscal», ya que su fundamento reside principalmente en que la fiscalidad no debe ser ni un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reestructuración, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial, si bien lo anterior se ha modificado y matizado en la LIS como se expondrá en el apartado 3.3 siguiente.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

3.2. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

- Se entiende que se aplica este régimen, salvo que se comunique expresamente lo contrario, a la Administración tributaria. Se sanciona con 10.000 euros si no se presenta en plazo esta comunicación (art. 89.1 LIS).
- Se mantiene la posibilidad de renuncia, integrando las rentas de la totalidad o parte de los elementos transmitidos (art. 77.2 LIS).
- Asimismo, según el reglamento del impuesto (en adelante RIS[2]), la realización de las operaciones se debe comunicar a la Administración tributaria por la entidad adquirente de las operaciones, dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública (art. 48 RIS), indicando, en su caso, la no aplicación del régimen especial (art. 49 RIS).

3.3. MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS DE LA OPERACIÓN

- El artículo 89.2 de la LIS establece, en su párrafo primero, que no se aplicará el régimen de neutralidad fiscal cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, es decir, cuando no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.
- En la nueva LIS se ha incluido, en este artículo 89.2, un nuevo párrafo segundo estableciendo que cuando las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria determinen la inaplicación total o parcial de este régimen especial, por no cumplir lo indicado en el párrafo primero anterior de este artículo, se eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal. Ejemplo: Compensación de bases imponibles negativas (en adelante BIN). Supongamos que se va a realizar una aportación de una rama de actividad cuyos resultados han generado unas BIN que se encontraban pendientes de compensación en la entidad transmitente/aportante del negocio (art. 84.2 b) LIS) en el momento de realizar la aportación. En consecuencia, si la Administración determina que el único objetivo de la aportación no dineraria era la ventaja fiscal consistente en trasladar la compensación de las BIN a la adquirente, ante la dificultad de poderlas compensar en la aportante, tal compensación no se podría llevar a cabo. No obstante, ello no impedirá que se difiera la tributación de la plusvalía originada, por la diferencia entre el valor de mercado y el fiscal, de los elementos transmitidos por la aportante del negocio a la adquirente del mismo.

---

[2] Aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

3.4. OTROS ASPECTOS DEL RÉGIMEN ESPECIAL

3.4.1. Rentas derivadas de la transmisión (art. 77 LIS)

No se integran en la base imponible (en adelante BI) las rentas (diferencia entre valor de mercado y fiscal) originadas por las transmisiones de elementos realizadas como consecuencia de las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores, tal como se definen en el artículo 76 de la LIS.

3.4.2. Valoración fiscal de los bienes adquiridos (art. 78 LIS)

Los bienes y derechos adquiridos, mediante las operaciones antes descritas (aportación no dineraria, fusión, etc.), se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad aportante/transmitente antes de realizarse la operación.

3.4.3. Diferimiento

Este diferimiento se produce en la integración en la BI de las rentas originadas por la transmisión de los activos en las operaciones de aportación no dineraria.

3.4.4. Transmisión de las BIN

Según el artículo 84.2 de la LIS, las BIN pendientes de compensar por la entidad transmitente se transmitirán a la entidad adquirente, entre otros supuestos, cuando se transmita una rama de actividad, como las aportaciones no dinerarias, que hayan generado BIN. En este sentido, la Consulta V0327/2016 (NFC057991) fija criterios de cómo determinar el importe de la BIN en estos supuestos.

3.4.5. Obligaciones contables (art. 86 LIS)

- **Memoria.** La adquirente (la que recibe la rama de actividad) debe informar en la memoria anual de una serie de datos, entre los que se incluye una relación de los bienes adquiridos que se hayan incorporado en la contabilidad con un valor contable diferente al que tenían en la transmitente.
- **Valoración de acciones.** Los socios personas jurídicas deberán mencionar en la memoria anual el valor por el que se hayan contabilizado los valores recibidos.
- **Memorias posteriores.** A partir de la segunda memoria, se podrá optar por señalar que los datos de los que es obligatorio informar figuran en la primera memoria, que debe conservarse.
- **Sanciones por incumplimiento.** 1.000 euros por dato omitido en los cuatro primeros años y 5.000 euros en los siguientes, con el límite del 5 % de los importes por los que se hayan contabilizado los bienes transmitidos.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

3.5. EXENCIÓN Y ELIMINACIÓN DOBLE IMPOSICIÓN

3.5.1. Régimen general de exención por venta de acciones o en operaciones societarias (art. 21 LIS)

El régimen general de la LIS sigue manteniendo dos métodos para eliminar la doble imposición: método de exención (art. 21 LIS) y método de imputación (arts. 31 y 32 LIS), que han sido modificados parcialmente por el Real Decreto-Ley 3/2016.

En este sentido, el método de exención se modificó sustancialmente con la entrada en vigor en 2015 de esta nueva LIS aplicándose, entre otros supuestos, siempre que se cumplan los requisitos[3] para poder obtener la exención, a las siguientes operaciones:

- **Dividendos recibidos** (cualquiera que sea su naturaleza u origen del beneficio del que proceden) y la **plusvalía total** (incluida las tácitas) por la transmisión de participaciones de entidades residentes y no residentes en España.
- **Rentas de operaciones societarias** (liquidación de sociedades, separación de socios, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria y cesión global de activo y pasivo) (art. 21.3 LIS), excepto (art. 21.4 a) LIS) para rentas no integradas (por el diferimiento), cuya renta se integrará posteriormente en la base imponible según las normas del régimen especial de neutralidad, referidas a:

  – La aportación de la participación en una entidad que no cumpla con los requisitos[4] en el momento de realización de la operación (canje de valores, fusión, etc.).

  – La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las acciones, que sería aplicable a la aportación de negocios.

  En estos dos casos la exención no se aplica sobre la renta diferida en la entidad transmitente, por la aportación realizada, salvo que se acredite que la adquirente/beneficiaria haya integrado esa renta diferida en su BI.

Lo anteriormente expuesto, en lo que afecta a la aportación no dineraria, viene a significar que la plusvalía fiscal obtenida al aportar el negocio, por la diferencia entre su valor razonable y su valor fiscal, nunca resultará exenta, salvo que la entidad adquirente acredite que ha integrado esa renta o plusvalía fiscal diferida en su base imponible.

---

[3] Participación (directa o indirecta), durante un año, en un porcentaje del 5% (mínimo) o que el valor de adquisición (fiscal según Consulta V3960/2015 –NFC057318–) haya sido superior a 20 millones de euros en la entidad residente en territorio español.

[4] Véase nota anterior.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

3.5.2. Régimen especial. Normas para evitar la doble imposición (art. 88 LIS)

En el caso de que la exención del artículo 21 no se haya podido aplicar, podemos concluir que entrarán en juego las medidas concretas de este artículo 88 para eliminar la doble imposición. Asimismo cabe significar que para que se corrija la doble imposición esta se tiene que haber producido efectivamente, es decir, que la renta diferida haya sido gravada por segunda vez.

Dentro del régimen especial de neutralidad fiscal nos encontramos con el artículo 88 de la LIS que establece un mecanismo para evitar la doble imposición.

En lo referente a la aportación no dineraria se puede producir una doble tributación según se expone a continuación:

- Tanto la beneficiaria/receptora como la entidad transmitente/aportante deben valorar, a efectos fiscales, los activos recibidos, negocio y acciones respectivamente, por el valor fiscal, que tenían los elementos del negocio aportado.
- La doble imposición se produce de la forma siguiente:
  - Sociedad transmitente/aportante. Tributará al vender las acciones recibidas de la sociedad beneficiaria, al ser valor fiscal inferior al de mercado o razonable.
  - Sociedad beneficiaria/receptora. Cuando transmita, amortice o dé de baja el negocio recibido también tributará al ser su valor fiscal inferior al contable, al razonable o de mercado.
- Como se observa, en el régimen especial de neutralidad, la plusvalía fiscal que se difiere en el aportante se traslada al adquirente, por lo que en el momento de la transmisión, amortización o baja de los activos (negocio o acciones) se puede producir una doble tributación que es necesario corregir.

De manera esquemática se muestra la finalidad y aplicación de los dos apartados contenidos en el artículo 88 de la LIS, que regulan la forma de eliminar la doble imposición producida.

	Artículo 88 LIS: Elimina la doble imposición	
	Para aportaciones no dinerarias	
Apartado del artículo	1	2
Aplicable en el	Aportante	Adquirente
Contabilización de la aportación	A valores históricos	A valores razonables

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

3.5.2.1. Artículo 88.1 de la LIS. Efectos en el aportante

Este apartado 1 se refiere a las aportaciones no dinerarias, cuya contabilización, por ser operaciones entre entidades del grupo, se debe registrar a valores históricos, normalmente el reflejado en las cuentas individuales. En efecto, cuando la entidad adquirente transmita, a valor razonable, el negocio recibido ello originará una plusvalía fiscal y contable, que en caso de materializarse en una distribución de dividendos, ello permitirá al aportante tener derecho a la exención.

Este apartado también regula el supuesto en que el aportante obtenga una renta fiscal, no vía dividendos, sino por la transmisión de las acciones recibidas por la aportación del negocio. No obstante, el Real Decreto-Ley 3/2016 ha añadido una nueva condición, consistente en que la necesidad de que la entidad adquirente haya tributado, con carácter previo, por las plusvalías fiscales obtenidas por la venta de los bienes que componen el negocio recibido.

3.5.2.2. Artículo 88.2. Efectos en el adquirente

Este apartado 2 regula el procedimiento para evitar la doble imposición en la entidad adquirente/beneficiaria, siendo aplicable cuando se ha contabilizado el negocio adquirido a precio de mercado, ya que la plusvalía fiscal diferida no dará lugar a un beneficio contable cuando se transmita el negocio adquirido.

Dicho apartado 2 establece dos mecanismos para eliminar la doble imposición, en el supuesto de aportaciones no dinerarias, que esquemáticamente consisten en lo siguiente:

1. En el momento de su extinción (la adquirente) practicará los ajustes de signo contrario (negativos) a los que hubiese practicado como consecuencia de la aplicación de las normas de valoración del régimen especial.
2. Con anterioridad a la extinción de la adquirente, esta entidad también podrá practicar los referidos ajustes de signo contrario (negativos) siempre que se pruebe que los socios (entidad aportante del negocio) que recibieron las acciones, las han transmitido e integrado en su base imponible la plusvalía fiscal obtenida en su trasmisión. Los ajustes negativos se podrán realizar con el límite de la cuantía integrada.

4. NORMAS MERCANTILES

Desde esta perspectiva existen dos normas que posibilitan realizar la aportación no dineraria desde el punto de vista legal:

1. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital, del que destacamos dos artículos, uno que regula la aportación no dineraria y otro referente a la aportación de empresa:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

> «Artículo 63. *Aportaciones no dinerarias*.
>
> En la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento del capital social deberán describirse las aportaciones no dinerarias con sus datos registrales si existieran, la valoración en euros que se les atribuya, así como la numeración de las acciones o participaciones atribuidas».
>
> «Artículo 66. *Aportación de empresa*.
>
> 1. Si se aportase una empresa o establecimiento, el aportante quedará obligado al saneamiento de su conjunto, si el vicio o la evicción afectasen a la totalidad o a alguno de los elementos esenciales para su normal explotación.
>
> 2. También procederá el saneamiento individualizado de aquellos elementos de la empresa aportada que sean de importancia por su valor patrimonial».

2. Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. En esta ley se identifica a la aportación no dineraria como una modalidad de escisión, en su artículo 68.1.3.ª, denominándola «segregación», la cual se define en el artículo 71.

> «Artículo 71. *Segregación*.
>
> Se entiende por segregación el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias».

La principal diferencia que se observa entre ambas normativas es que la segregación origina la transmisión en bloque y por sucesión universal de la unidad económica mientras que en la aportación no dineraria de rama de actividad los elementos (activo y pasivo) que la componen se transmiten de forma individual. No obstante lo anterior, parecen existir discrepancias en la doctrina sobre si la segregación (Ley 3/2009) debe prevalecer sobre la aportación no dineraria (RDLeg. 1/2010). En este sentido, la doctrina se ha pronunciado mayoritariamente por la posibilidad de optar por uno u otro procedimiento, y asimismo parecen existir aún criterios discrepantes en determinados tribunales.

Finalmente, significar que la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) en sus respuestas a las consultas vinculantes que se la plantean, como más adelante se podrá examinar, referentes a las aportaciones no dinerarias, cuan segregación do expone las normas mercantiles que la regulan, siempre hace referencia al concepto de segregación de la Ley 3/2009.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

5. APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS ENTRE EMPRESAS INDEPENDIENTES

5.1. NORMAS CONTABLES

5.1.1. Valoración inicial

La regla general para contabilizar y valorar estas operaciones, en el momento inicial, se regula en la NRV 2.ª 1.4, «Aportaciones de capital no dinerarias». En síntesis:

- Para el aportante/transmitente del negocio. La anterior norma se remite, a su vez, a la NRV 9.ª, «Instrumentos financieros», en la que se establece que las acciones recibidas serán contabilizadas por el valor razonable.

  En este caso, es probable que si el valor contable de los bienes entregados del negocio es inferior a su valor razonable, por el que se deben contabilizar las acciones recibidas, ello originará un resultado positivo[5].

- Para la beneficiaria/adquirente del negocio. En este caso, igualmente, los bienes recibidos del negocio serán registrados en la contabilidad por su valor razonable en el momento de la aportación.

5.1.2. Impuesto sobre beneficios (NRV 13.ª PGC)

Se producen diferencias temporarias imponibles, tanto en el aportante/transmitente como en la beneficiaria/adquirente.

- Aportante/Transmitente: Acciones recibidas.

  Registrará un pasivo por impuesto diferido (en adelante ID) por la diferencia entre el valor contable, que será el razonable, de las acciones adquiridas y el valor fiscal del negocio transmitido.

- Beneficiaria/Adquirente: Negocio recibido.

  Registrará un pasivo por ID por la diferencia entre el valor por el que se contabiliza el negocio recibido, que será el razonable, y el atribuido a efectos fiscales a dicho negocio, que es el que existía en la transmitente/aportante.

---

[5] Consulta 6/BOICAC 74/Junio/2008: Aportación no dineraria en la que se adquiere el control (NFC030182). En este tipo de operaciones, en las que la sociedad beneficiaria de la operación se constituye o ya existía, son análogas a las permutas de inmovilizado lo que implica que cuando tengan carácter de permuta NO comercial, situación que se produce en estos casos, *no se reflejará resultado contable* en la entidad aportante.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Notas:

1. Los comentarios anteriores son aplicables siempre que la transacción se haya acogido al régimen especial de neutralidad fiscal.
2. La aparente doble tributación se corrige con lo previsto en el artículo 88.2 de la LIS. Véase apartado 3.5.2.2 de este trabajo.

5.1.3. Retroacción contable

La retroacción contable se regula por la NRV 19.ª 2.2 del PGC, siendo solo aplicable a las operaciones de fusión y escisión. No obstante, si la aportación no dineraria se formaliza como una segregación, que es una modalidad de escisión, la misma estaría facultada para realizar la retroacción contable, la cual se corresponde con la fecha de aprobación de la segregación por la junta de accionistas. De manera resumida, sus características son las siguientes:

- Las obligaciones contables se mantienen hasta la fecha de inscripción (presentación escritura en Registro Mercantil) de la escisión, así como la de presentación de declaraciones (IS, IRPF, IVA).
- En la fecha de inscripción, la sociedad beneficiaria de la escisión reconocerá los efectos retroactivos de la escisión desde la fecha de adquisición, tanto para los ingresos y gastos, como para los activos y pasivos.

Finalmente, la retroacción contable tiene plenos efectos fiscales al no indicar nada en contrario la norma fiscal.

5.2. NORMAS FISCALES ESPECÍFICAS

El artículo 76.3 de la LIS define la aportación no dineraria de la forma siguiente:

> «3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente».

Adicionalmente, el artículo 76.4 de la LIS define el concepto de rama de actividad[6]:

[6] Con respecto a las características del concepto de rama de actividad existen varios pronunciamientos de la DGT. Como botón de muestra transcribimos algunos párrafos de la Consulta V4192/2016 (NFC062789).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

> «4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan».

En lo referente a las acciones recibidas por la entidad aportante, el artículo 79, primer párrafo, de la LIS, establece la valoración fiscal que se debe atribuir a las mismas, en los siguientes términos:

> «Las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de una aportación de ramas de actividad o de elementos patrimoniales se valorarán, a efectos fiscales, por el mismo valor fiscal que tenían la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados».

Por su parte, la DGT, en las consultas vinculantes que emite, entiende que a efectos de la aplicación del régimen especial, es el concepto de «segregación mercantil» en el que se encuadraría la operación de aportación no dineraria a efectos de la aplicación del régimen especial. En consecuencia, al realizarse la operación en el ámbito mercantil como una modalidad de escisión, cumplirá las condiciones establecidas en la LIS para ser considerada como una operación de las previstas en el capítulo VII del título VII de dicha ley y se podrá acoger al régimen especial de neutralidad fiscal.

Por tanto, con base en las normativas, tanto mercantil como fiscal, se puede establecer que las características principales de estas operaciones son las siguientes:

- Sociedad aportante. No se disuelve, transmitiendo todos los elementos de la rama de actividad afectada o del negocio y recibiendo acciones de la entidad adquirente.
- Sociedad adquirente. Recibe de la entidad aportante todos los elementos del negocio o de la rama de actividad afectada, entregándola acciones como contraprestación.

«Así pues, solo aquellas operaciones de aportación no dineraria de rama de actividad en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de "rama de actividad" de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En el caso planteado, se pretende aportar por parte del consultante todos los elementos integrantes de la rama de actividad [...].

De los datos que se derivan de la consulta, la [...] consultante dispone de todos los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad [...], configurando dicha actividad una rama de actividad en el sentido del artículo 76.4 de la LIS anteriormente reproducido.

En consecuencia, en la medida en que el patrimonio transmitido determine la existencia de una explotación económica en sede de la persona [...] transmitente, que se segrega y transmite a la entidad adquirente de nueva creación, de tal manera que esta podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, la operación de aportación de rama de actividad a que se refiere la consulta cumpliría los requisitos formales del artículo 87.2 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

5.3. CASO PRÁCTICO

A continuación se expone un caso práctico, donde queda reflejada la aplicación de toda la normativa anteriormente expuesta:

5.3.1. Planteamiento

Dos entidades independientes: A, aportante, y B, adquirente, acuerdan realizar una aportación no dineraria de un negocio a través de una segregación (modalidad de escisión). Los datos más relevantes –los referentes a cifras se muestran en millones de euros– son los siguientes:

- Sociedad A (empresa aportante/transmitente):

  Es la empresa que aporta el negocio cuyo valor razonable (VR en lo sucesivo) es de 1.000, siendo el valor contable de 900, existiendo una plusvalía tácita de 60 en un inmueble.

- Sociedad B (empresa beneficiaria/adquirente). Emitirá el capital y reservas para adquirir el negocio propiedad de la entidad A.

  No se contemplan los posibles efectos de la retroacción contable de la segregación con el fin de simplificar el supuesto, haciendo coincidir todas las fechas relevantes en el 31 de diciembre de 2016.

  La segregación se acogerá al régimen fiscal especial (capítulo VII del título VII de la LIS), entendiendo que se reúnen todos los requisitos para su aplicación.

5.3.2. Método de adquisición

Las consecuencias de la aplicación de este método, según la metodología expuesta en el apartado 2.2 anterior, son la revalorización contable de un activo, la existencia de un pasivo asumido por impuesto diferido y la determinación del fondo de comercio.

Coste de la combinación (negocio)		1.000
Valor razonable de los activos y pasivos del negocio:		
• Activos y pasivos negocio: (900 + 60 [plusvalía tácita])	960	
• Pasivo: impuesto diferido asumido (60 × 25 %)	(15)	
Valor razonable activos y pasivos aportados (960 – 15)		945
Fondo de comercio (1.000 – 945)		55

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La explicación detallada de los pasos y cálculos realizados por la aplicación de este método, considerando los datos aplicables al caso, son los siguientes.

1. Identificar la empresa adquirente: B.
2. Determinar la fecha de adquisición del negocio: 31 de diciembre de 2016, que es la fecha en la que la sociedad B obtiene el control del negocio de la entidad A, al haberse celebrado en dicha fecha la junta general de accionistas que aprobó la segregación.
3. Cuantificar el coste de la combinación de negocios: Instrumentos de patrimonio adquiridos para adquirir el negocio: 1.000 (capital y reservas). No existen otros costes (contingentes, etc.) atribuibles a la operación.
4. Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos:
    1. Activos netos identificables adquiridos a valor razonable: 960 (activos menos pasivos del negocio), que es el valor contable en A (900) más una plusvalía tácita de 60.
    2. Pasivos asumidos: 15. Pasivo por diferencias temporarias imponibles, por la revalorización contable del inmueble del negocio: 15 = 60 × 25%.
    3. Valor razonable del neto de los activos netos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos (960 – 15): 945.
5. Importe del fondo de comercio: Exceso en 31 de diciembre de 2016 del coste de la combinación de negocios (aportación no dineraria) sobre el valor razonable neto de los activos y pasivos. Fondo de comercio: 1.000 – 945 = 55.

5.3.3. Asientos contables

Finalmente, los asientos contables resultantes por la aportación no dineraria realizada en cada una de las compañías afectadas serían los siguientes:

5.3.3.1. Entidad aportante/transmitente: A

Para esta situación, la NRV 19.ª 1 señala que las empresas de las que se adquiere un negocio registrarán el traspaso de los activos y pasivos del negocio transmitido y reconocerán el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio.

Conceptos	Debe	Haber
Acciones de B	1.000	

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Conceptos	Debe	Haber
.../...		
Activos y pasivos del negocio		900
Resultado por la aportación (pérdidas y ganancias)		100
Traspaso del negocio a la sociedad B		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (100 × 25 %)		25
Impuesto diferido originado		
Totales	**1.025**	**1.025**

El pasivo por ID de 25 se obtiene de aplicar el tipo de gravamen del 25 % a la renta diferida, que es de 100, ya que la entidad realizará un ajuste fiscal negativo de 100 en la declaración del impuesto sobre sociedades. Asimismo, para el resto de partidas, véanse detalles del cálculo en el apartado 5.3.2 anterior.

5.3.3.2. Entidad beneficiaria/adquirente: B

Para la entidad que recibe el negocio será de aplicación la NRV 2.ª 1.4, que establece que las aportaciones serán valoradas por su valor razonable en el momento de la aportación. En nuestro caso, el VR de los activos y pasivos del negocio recibido es de 960, que se compone de 900 (valor contable registrado en la entidad A) más 60 (plusvalía tácita del inmueble transmitido con el negocio).

Conceptos	Debe	Haber
Activos y pasivos del negocio	960	
Fondo de comercio	55	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (60 × 25 %)		15
Capital y reservas		1.000
Recepción del negocio de la sociedad A		
Totales	**1.015**	**1.015**

Con respecto al fondo de comercio, y aunque su valor fiscal sea de cero, existiendo por tanto una diferencia temporaria imponible de 55, ello no origina un pasivo por impuesto diferido al prohibirlo expresamente la NRV 13.ª 2.2 a).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

5.3.4. Implicaciones fiscales

Al haberse acogido la operación de aportación no dineraria al régimen especial de neutralidad fiscal, ello origina que se produzcan los siguientes efectos fiscales:

5.3.4.1. Diferimientos en la tributación

En la aportación no dineraria del negocio se han producido dos diferimientos en la tributación por el impuesto sobre sociedades, uno que afecta a la sociedad A y otro a la sociedad B.

- Entidad A: aportante.

  En este caso el diferimiento está relacionado con la diferencia temporaria de 100, por la diferencia entre el VR del negocio (1.000) y su valor contable/fiscal en libros (900) antes de la transmisión. Dado que a la aportación no dineraria se le aplica el régimen de neutralidad fiscal, el impuesto correspondiente de 25 (100 × 25%) no es un pasivo corriente, difiriéndose la integración en la base imponible de la renta obtenida de 100 hasta la fecha en que este importe se integre parcial o totalmente en la BI, lo cual se producirá cuando se produzca la transmisión de las acciones.

- Entidad B: adquirente.

  En este caso, se ha contabilizado el negocio recibido de la sociedad A con un valor contable de 960. Dado que el valor fiscal del negocio era de 900 en la entidad A, existirá una renta fiscal a integrar en la base imponible en el futuro por la diferencia, equivalente a 60. Este diferimiento en la tributación origina un pasivo por impuesto diferido de 15 (60 × 25%).

5.3.4.2. Corrección doble imposición: Artículo 88.2 de la LIS

Como se observa de los asientos contables en A y B, por una única transmisión, que es la aportación no dineraria del negocio, se puede producir una doble imposición, de ahí la contabilización del impuesto diferido, tanto en A como en B. En efecto dicha tributación diferida puede derivar en un impuesto corriente, tanto cuando se transmitan las acciones de B, por parte de A, como cuando se venda, por parte de B, el negocio recibido por A.

En estas situaciones, si se produce esa doble tributación, el artículo 88.2 de la LIS, como se analizó en el apartado 3.5 anterior, permite evitar esta doble imposición mediante dos procedimientos (en la extinción de la entidad o con anterioridad a la misma), ambos aplicables a la entidad adquirente B. Por tanto, vamos a continuar con el caso práctico anterior exponiendo uno de los procedimientos para eliminar la doble imposición, que será el que se realiza con anterioridad a la extinción de la entidad adquirente B.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Para ello supongamos que la entidad A transmitió, en primer lugar, las acciones recibidas de B por 1.000, y que posteriormente la entidad adquirente B vendió igualmente el negocio recibido de A por 1.000.

Entidad A: Venta de las acciones recibidas de B

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Acciones de B		1.000
Venta de las acciones recibidas de B		
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	25	
Hacienda pública		25
Impuesto diferido que se ingresa en Hacienda		
Totales	**1.025**	**1.025**

Aunque no exista resultado contable por la operación de venta, la entidad A deberá integrar en su base imponible, a través de un ajuste fiscal positivo, un importe de 100, por la diferencia entre el valor contable y fiscal de las acciones transmitidas, que determinará el ingreso del impuesto por 25 (100 × 25%). En este sentido, aunque con la nueva LIS existe un régimen de exención en la venta de acciones, siempre que se cumplan determinados requisitos (los expuestos en el apartado 3.5.1), no obstante para este supuesto concreto (aportación no dineraria con régimen de diferimiento fiscal), que se regula en el artículo 21.4 a).2.ª de la LIS, no existirá la citada exención por la plusvalía fiscal de 100 obtenida por la venta de las acciones de B por 1.000, al haberse realizado con anterioridad a la venta del negocio por parte de la entidad B. Por otro lado, si la venta hubiera sido, por ejemplo, por un importe de 1.500, podría quedar exenta la plusvalía adicional de 500 (exceso sobre 1.000), siempre que se cumplieran igualmente los requisitos para su exención en el momento de la venta.

Entidad B: Venta del negocio recibido de A

En primer lugar, se refleja la venta del negocio por 1.000, que es el valor razonable por el que se aportó con la finalidad de dar más claridad al conjunto del ejemplo.

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Activos y pasivos del negocio		960

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Conceptos	Debe	Haber
.../...		
Fondo de comercio		55
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	15	
Venta del negocio recibido de la sociedad A		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Hacienda pública		25
Impuesto diferido que se ingresa en Hacienda		
Totales	**1.040**	**1.040**

En este caso tampoco existe resultado contable por la venta del negocio. No obstante, existirá un resultado fiscal, ya que la entidad B deberá integrar en su base imponible, a través de un ajuste fiscal positivo, un importe de 100, por la diferencia entre el valor contable y el fiscal, que tenía en la entidad A el negocio transmitido, que determinará el ingreso del impuesto por 25 (100 × 25%), si bien la entidad aportante contabilizó un pasivo por impuesto diferido de 15. La explicación de esta diferencia obedece a lo siguiente:

La entidad B solo tiene que contabilizar el impuesto diferido por el efecto impositivo de la diferencia entre el valor contable del negocio (960) y su valor fiscal (900). Total diferencia 60 × × 25% = 15.

La diferencia en 10 del ID, para completar los 25 que se pagan, proviene del fondo de comercio, cuyo valor contable es de 40 (55 – 15) y su valor fiscal es de 0. Total diferencia 40 × 25% = 10. No obstante, como se indicó anteriormente, la NRV 13.ª 2.2 a) del PGC no permite que se contabilice, ya que ello originaría mayor fondo de comercio y a su vez más impuesto diferido creándose así una especie de bucle.

En segundo lugar, una vez que se haya podido probar que se ha realizado la transmisión de las acciones por parte de los socios (entidad A), y que se integró en su base imponible la renta diferida de 100, resultaría el siguiente asiento contable:

Conceptos	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	25	
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)		25
Crédito por el ajuste negativo realizado		
Totales	**25**	**25**

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Este asiento refleja el crédito fiscal originado por el ajuste negativo realizado de 100, eliminando de esta manera la doble imposición producida. En cuanto el abono a pérdidas y ganancias de 25, el mismo no es integrable en la base imponible de la entidad, por lo que también dará lugar a otro ajuste negativo de 25.

Conclusiones

Como se puede observar, en términos acumulativos, tendremos que la entidad A habrá integrado en su base imponible un importe de 100 y la entidad B de 0. De esta forma se tributa una sola vez, por la plusvalía diferida por la aportación, en sede del aportante (la entidad A), sin que se produzca tributación en el adquirente (la sociedad B). Este mismo efecto se hubiera producido, el de tributación exclusiva en el aportante, si la operación no se hubiera acogido al régimen de neutralidad fiscal.

Otra forma de haber evitado la doble imposición hubiera sido en el supuesto de que la entidad B (adquirente) hubiera vendido el negocio en primer lugar. En consecuencia, al vender las acciones de B con posterioridad, esta última entidad podría aplicar la exención a la renta obtenida, siempre que acreditara, según lo dispuesto en el artículo 21.4 a) de la LIS, que la entidad adquirente B había integrado la renta diferida en la base imponible.

6. APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO

6.1. NORMAS CONTABLES

6.1.1. Concepto de empresa de grupo

Cuando nos referimos a empresas del grupo, este es un concepto reflejado en la NECA (normas para la elaboración de las cuentas anuales) 13.ª, la cual introduce una definición de grupo más amplia que la contemplada en el artículo 42 del Código de Comercio, incluyendo a entidades controladas por una o varias personas, físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o están bajo dirección única, también denominado «grupo de coordinación».

6.1.2. Valoración

La regla particular para contabilizar y valorar estas operaciones se regula en la NRV 21.ª 2.1 «Aportaciones no dinerarias». En síntesis:

- Para la aportante/transmitente del negocio. Valorará su inversión por el valor contable del negocio entregado en las cuentas anuales consolidadas según las normas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, en adelante las NOFCAC.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- Para la beneficiaria/adquirente del negocio. Los valorará por el mismo importe que la aportante. Si existiera diferencia entre los valores escriturados y los contabilizados, la misma se contabilizará en la prima de emisión de acciones (cuenta 110).

Si las cuentas consolidadas no se formulasen por dispensa, se tomarán los valores contables existentes en las cuentas anuales individuales antes de realizar la operación[7].

En el caso de las pymes, la NRV 20.ª 2.1 establece que los valores en aportante y adquirente serán los contables que tenía la rama de actividad en el aportante.

En relación con lo anterior, en la exposición de motivos del Real Decreto 1159/2010, que modificó el PGC y en concreto el texto de esta NRV 21.ª 2, se señalaba lo siguiente:

> «[…] la reforma del apartado 2 de la NRV 21.ª tiene como objetivo sistematizar la doctrina del ICAC sobre el mantenimiento del valor contable precedente e incorporar, en su caso, la valoración en términos consolidados en todas aquellas operaciones en que se produce un desplazamiento de elementos patrimoniales constitutivos de un negocio entre las sociedades del grupo, tal y como estas se definen en la NECA 13.ª […]».

6.1.3. Efecto impositivo. Impuesto sobre beneficios (NRV 13.ª PGC)

Si se produjeran diferencias temporarias imponibles, tanto en el aportante/transmitente como en la beneficiaria/adquirente por registrar las operaciones con valores consolidados que fueran superiores a los contabilizados en las cuentas individuales, se aplicarían las mismas normas contables anteriormente expuestas en el apartado 2.3 anterior.

Si, por el contrario, los valores registrados en la aportación fueran los mismos que figuraban en las cuentas individuales no se producirían diferencias temporarias imponibles, no existiendo obligación de registrar ID alguno.

---

7 Es importante destacar los criterios incluidos en la Consulta 3/BOICAC 85/Marzo/2011 (NFC040255), para las entidades que no presenten cuentas consolidadas por dispensa (subgrupo o tamaño), referente a la aportación a una sociedad del grupo de las acciones en otra sociedad del grupo que constituye un negocio:

A. Esta consulta determina que, ante la falta de regulación en las normas contables de consolidación, la variación de valor en las cuentas individuales de la aportante se reconocerá, en esta entidad, en una cuenta de reservas.
B. Se establece como criterio (entendemos que no solo para aportar acciones) que si las CCAA consolidadas no se formulan por dispensa se podrá optar por aplicar los siguientes criterios:
   1. Valores consolidados de la última dominante española que formule CCAA consolidadas. En otro caso, formulación voluntaria, que deberán ser auditadas.
   2. Si no se aplica el punto 1, se podrán tomar los valores del negocio en las CCAA individuales de la aportante, salvo que el importe de su participación en la entidad aportada fuera superior al precio de adquisición, en cuyo caso podrá emplearse dicho importe.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

6.1.4. Retroacción contable

La retroacción contable, en el caso de operaciones realizadas entre entidades del grupo, se regula por la NRV 21.ª 2.2.2 del PGC, siendo solo aplicable a las operaciones de fusión y escisión. No obstante, si la aportación no dineraria se formalizara como una segregación, que es una modalidad de escisión, la misma estaría facultada para realizar la retroacción contable. De manera resumida, sus características son las siguientes:

- Las obligaciones contables se mantienen hasta la fecha de inscripción (presentación escritura en Registro Mercantil) de la escisión, así como la de presentación de declaraciones (IS, IRPF, IVA).
- En la fecha de inscripción, la sociedad beneficiaria de la escisión reconocerá los efectos retroactivos de la escisión desde la fecha del inicio del ejercicio en que se aprueba la escisión, de tal forma que si la escisión se aprobara en el año 2017, y el ejercicio social finalizara en 31 de diciembre, sería el 1 de enero de 2017 la fecha a la que se retrotraen las operaciones realizadas.
- Finalmente, la retroacción contable tiene plenos efectos fiscales al no indicar nada en contrario la norma fiscal.

6.2. NORMAS FISCALES ESPECÍFICAS

No existen normas específicas en el régimen de neutralidad fiscal que haga referencia a operaciones realizadas entre empresas del grupo, a diferencia de las normas contables, por lo que nos remitimos a los comentarios sobre las normas expuestas en el apartado 5.2 anterior.

6.3. CASO PRÁCTICO

A continuación se expone un caso práctico, donde queda reflejada la aplicación de toda la normativa anteriormente expuesta:

6.3.1. Planteamiento

Es el mismo supuesto expuesto en el apartado 5.3 anterior. No obstante, la diferencia en este caso radica en que estas dos entidades forman parte de un grupo, a efectos contables, más amplio, el cual no consolida por dispensa (subgrupo), es decir, por pertenecer el grupo español a otro grupo más amplio cuya dominante está situada en la Unión Europea. Asimismo, el subgrupo español no ha optado por formular cuentas consolidadas de manera voluntaria. Por otro lado, no se contemplan los posibles efectos de la retroacción contable de la segregación con el fin de simplificar el supuesto, haciendo coincidir todas las fechas relevantes en el 31 de diciembre de 2016.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

6.3.2. Método de adquisición

No sería de aplicación, conservándose los valores históricos, que serían los de las cuentas anuales individuales, ya que el grupo español no ha formulado cuentas consolidadas. En cuanto a la retroacción contable, al ser entidades del grupo, la misma se correspondería con el inicio del ejercicio en que se aprobó la segregación (modalidad de escisión).

6.3.3. Asientos contables

Finalmente, los asientos contables por la aportación no dineraria realizada en cada una de las compañías afectadas son los siguientes:

6.3.3.1. Entidad aportante/transmitente: A

Para esta situación, la NRV 21.ª 2.1 señala que las empresas que no consolidan por dispensa deberán utilizar los valores contables registrados en las cuentas anuales individuales.

Conceptos	Debe	Haber
Acciones de B	900	
Activos y pasivos del negocio aportado		900
Traspaso del negocio a la sociedad B		
Totales	**900**	**900**

6.3.3.2. Entidad beneficiaria/adquirente: B

Para la entidad que recibe el negocio será de aplicación la misma norma NRV 21.ª 2.1, que establece que el negocio aportado se contabilizará por el mismo valor que tenía en el aportante.

Conceptos	Debe	Haber
Activos y pasivos del negocio	900	
Capital		1.000
Prima de emisión acciones		(100)
Recepción del negocio de la sociedad A		
Totales	**900**	**900**

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

En estos casos lo normal es que el capital sea de 1.000 para que fuera equivalente al VR del negocio aportado, llevándose la diferencia de 100 con respecto al valor contable del negocio a la prima de emisión de acciones con carácter negativo (véase definición cuenta 110 del PGC).

6.3.4. Implicaciones fiscales

Al haberse acogido la operación de aportación no dineraria al régimen especial de neutralidad fiscal, ello origina que se produzcan los siguientes efectos fiscales:

6.3.4.1. Diferimientos en la tributación

En la aportación no dineraria se han producido dos diferimientos en la tributación por el impuesto sobre sociedades, uno que afecta a la sociedad A y otro a la sociedad B.

- Entidad A:

  En este caso el diferimiento será de 100, por la diferencia entre el VR del negocio (1.000) y su valor contable/fiscal en libros (900) antes de la transmisión. No obstante, dado que las acciones recibidas de B se contabilizan por el mismo valor del negocio aportado no existirá diferencia temporaria imponible, al ser el valor contable igual al fiscal, y consecuentemente no existiría obligación de contabilizar ID alguno.

  Sin perjuicio de lo anterior, se diferirá la integración en la BI de la renta de 100 hasta la fecha en que este importe se registre en pérdidas y ganancias, lo cual se producirá por la transmisión de las acciones de B.

- Entidad B:

  Se ha contabilizado el negocio recibido de la sociedad A con un valor contable de 900, igual al que figuraba en la transmitente. No existirá diferencia temporaria imponible, y consecuentemente no existirá obligación de contabilizar ID alguno.

  Asimismo, el diferimiento de la integración en la base imponible de la renta de 100 se producirá hasta la fecha en que este importe se registre en pérdidas y ganancias, derivado de la transmisión del negocio recibido de A.

6.3.4.2. Corrección doble imposición: Artículo 88.1 de la LIS

Como se observa de los asientos contables en A y B, por una única transmisión, que es la aportación no dineraria del negocio, y como consecuencia de las plusvalías latentes fiscales existentes, se puede producir una doble imposición, sin que sea necesaria la contabilización del ID, tanto en A como en B, al ser iguales los valores contables y fiscales de las acciones y del negocio. En estas situaciones, sería de aplicación el artículo 88.1 de la LIS, como se analizó en el apartado 3.5.2 anterior, que permite evitar la latente doble imposición en sede de la entidad aportante A. Por

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

tanto, partiendo del caso práctico anterior, se expone un ejemplo del procedimiento para eliminar la doble imposición. Para ello supongamos que la entidad adquirente B vendió, en primer lugar, el negocio recibido de A por su valor razonable de 1.000. Posteriormente, la entidad aportante A transmitió las acciones recibidas de B por su valor razonable de 1.000.

Entidad B: Venta del negocio recibido de A

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Activos y pasivos del negocio		900
Pérdidas y ganancias		100
Venta del negocio recibido de la sociedad A		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Hacienda pública		25
Impuesto corriente que se ingresa en Hacienda		
Totales	**1.025**	**1.025**

En este caso se produce un resultado contable y fiscal de 100 por la venta del negocio, al no existir diferencia entre el valor contable y fiscal del negocio transmitido, que determinará el ingreso del impuesto por 25 (100 × 25%).

Entidad A: Venta de las acciones recibidas de B

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Acciones de B		900
Pérdidas y ganancias		100
Venta de las acciones recibidas de B		
Totales	**1.000**	**1.000**

De la misma forma que en la venta del negocio, en este caso, con la transmisión de las acciones de la entidad B se produce un resultado contable y fiscal de 100, al no existir diferencia entre el valor contable y fiscal de las acciones que se recibieron. No obstante, por aplicación del segundo párrafo del artículo 81.1, en esta transmisión de acciones la renta contable y fiscal de 100

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

quedará exenta, ya que, con carácter previo, la entidad adquirente B había vendido el negocio y había tributado por 100 que es el importe de la renta diferida en la aportación. En consecuencia, no se debe registrar obligación alguna de pago por el impuesto sobre sociedades.

Conclusiones

Como se puede observar, en términos acumulativos, tendremos que, al contrario que observamos en la aplicación de artículo 81.2 de la LIS, en este caso es la entidad aportante A la que habrá resultado exenta en un importe de 100, equivalente a la renta diferida. Por el contrario, la entidad adquirente B ha integrado 100 en su base imponible. De esta forma se tributa una sola vez, pero no en sede del aportante (la sociedad A), sino que la tributación se produce en sede del adquirente (la sociedad B).

A la misma conclusión se hubiera llegado por aplicación del artículo 21.4 a).2.º, comentado en el epígrafe 3.5.1 de este trabajo. En este caso la exención no se aplica sobre la renta diferida en la entidad transmitente A, por la aportación realizada, salvo que la adquirente/beneficiaria B haya integrado esa renta diferida en su BI. Por tanto, en el caso de que se acreditara que tal integración se produjo en la entidad B, la renta diferida quedaría igualmente exenta en la entidad adquirente A.

Por último, resulta extraño que, según lo comentado en los dos párrafos anteriores, la tributación radique en el adquirente, ya que si la operación no se hubiera acogido al régimen de neutralidad fiscal, la tributación hubiera correspondido al aportante.

7. APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS REALIZADAS POR PERSONAS FÍSICAS

7.1. NORMAS CONTABLES

Una persona física que desarrolla su actividad empresarial de carácter mercantil, en régimen de estimación directa, estará sometida a las obligaciones contables de los empresarios reguladas en el Código de Comercio. En este sentido, también serán de aplicación las normas expuestas en los apartados anteriores en cuanto a su pertenencia o no a un grupo en el sentido de la NECA 13.ª, recordando que una persona física puede ser susceptible de pertenecer a dicho grupo.

7.2. NORMAS FISCALES ESPECÍFICAS

En este caso de personas físicas, que sean contribuyentes de la Ley 35/2006, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), nos vamos a centrar exclusivamente en las aportaciones no dinerarias que pueden llevar a cabo acogiéndose al régimen de diferimiento fiscal, que se regula en el artículo 87 de la LIS. A continuación se muestran los tipos de aportaciones no dinerarias, que pueden ser realizados por las personas físicas, susceptibles de acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal. Deben consistir en:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- Acciones o participaciones sociales que representen al menos el 5 % de los fondos propios de la entidad aportada (art. 87.1 LIS).
- Elementos patrimoniales afectos a actividades económicas (art. 87.1 LIS).

  En los dos casos anteriores se requiere que, una vez realizada la aportación, participen en, al menos, el 5 % de los fondos propios de la entidad que recibe la aportación.
- Ramas de actividad (art. 87.2 LIS).

Por otro lado, el artículo 87 de la LIS establece como requisito adicional que se debe llevar la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente, cuya razón principal es la de conocer y justificar la valoración y la antigüedad de los elementos patrimoniales aportados. En cuanto a este requisito de contabilidad existen varias Consultas vinculantes, como, por ejemplo, la V4192/2016 (NFC062789), de la que se transcriben, en la nota al pie, los párrafos[8] que indican el fundamento y los criterios a seguir en estos casos.

El régimen especial de neutralidad fiscal se aplica a los contribuyentes del IRPF según lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 37 de la LIRPF, pero solo a las ganancias patrimoniales originadas en la transmisión, pero no a los rendimientos (actividades económicas, capital mobiliario, etc.). En lo referente a las aportaciones no dinerarias, estas se regulan por el artículo 37.1 d) de la LIRPF[9], incluidas dentro de la sección 4.ª «Ganancias y pérdidas patrimoniales». Por

[8] «Finalmente, el artículo 87 de la LIS antes citado nada señala respecto del plazo temporal de llevanza de una contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio necesario para acogerse al régimen especial objeto de análisis. La LIS se limita a exigir una contabilidad completa y ajustada a las disposiciones mercantiles, con el objeto de facilitar y asegurar la realización de la operación desde la perspectiva de las dos partes intervinientes; y ello porque, por un lado, toda operación de aportación no dineraria exige el cumplimiento de una serie de requisitos y cautelas legales establecidos en la normativa mercantil y, por otro lado, la sociedad receptora está obligada no solo a llevar su propia contabilidad de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil aplicable, sino también a recoger en su memoria anual el último balance cerrado por la entidad transmitente.

En definitiva, el requisito relativo a la contabilidad se impone al aportante con el objeto de facilitar la correcta valoración de los elementos aportados, la incorporación de los mismos al patrimonio de la entidad adquirente y el cumplimiento por parte de esta de todos los derechos y obligaciones contables, mercantiles y de índole tributaria que se refieran o afecten a los bienes y derechos transmitidos. Por ello, bastará que el consultante lleve su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio desde, al menos, el ejercicio anterior al que se realiza la aportación y se disponga de los medios de prueba necesarios para justificar la valoración de las diferentes partidas que figuran en dicha contabilidad. Todo ello sin perjuicio del necesario cumplimiento del resto de requisitos exigidos en el artículo 87 de la LIS para que resulte de aplicación el régimen fiscal especial regulado en el mismo».

[9] Este artículo de la LIRPF establece lo siguiente: «[…] la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera. El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda. El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera. El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria».

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

tanto, con base en lo anteriormente expuesto, pero también considerando lo manifestado en la Consulta V4192/2016, en la aportación de un negocio, se pueden destacar los siguientes criterios y conclusiones:

Aportación de un negocio (existencias y otros activos):

- Existencias. Su transmisión origina rendimientos de actividades económicas (art. 48 LIRPF), pero no ganancias patrimoniales, por lo que no se pueden acoger al diferimiento fiscal.
- Otros activos. Se originan «ganancias patrimoniales» (art. 37.1 d) LIRPF), a las que se puede aplicar el régimen de neutralidad fiscal de la LIS (art. 37.3 LIRPF).
- Afección. Los activos fijos deberán estar afectos a la actividad económica correspondiente, al menos tres años antes de su aportación a la sociedad adquirente (art. 28.3 LIRPF).
- Valoraciones. Al quedar excluidas las existencias, en las acciones recibidas por la aportación deberá distinguirse, en proporción al valor de mercado de la aportación, la fecha y valor de los elementos acogidos a la neutralidad fiscal de los restantes.

7.3. CASO PRÁCTICO

A continuación se expone un caso práctico, donde queda reflejada la problemática de la normativa anteriormente expuesta:

7.3.1. Planteamiento

Una persona física, A, aportante, realiza una aportación no dineraria de su negocio a la entidad independiente, B, adquirente. Los datos más relevantes –los referentes a cifras se muestran en millones de euros– son los siguientes:

- Persona física A (aportante/transmitente):

  Es el empresario que aporta el negocio cuyo valor razonable es de 1.000, siendo el valor contable de 900, existiendo una plusvalía tácita de 60 en un inmueble y de 40 en existencias.
- Sociedad B (empresa beneficiaria/adquirente). Emitirá el capital y reservas por 1.000 para adquirir el negocio propiedad de la persona física A.
- La aportación no dineraria se acogerá al régimen fiscal especial (capítulo VII del título VII, art. 87.2 LIS), entendiendo que se reúnen los requisitos para su aplicación.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Los valores contables y razonables de los elementos del negocio que se aportan son:

Conceptos	Valor contable	Valor razonable	Plusvalías tácitas
Existencias	200	240	40
Activo fijo	440	500	60
Neto otros activos y pasivos del negocio	260	260	
Totales	**900**	**1.000**	**100**

7.3.2. Método de adquisición

De la aplicación de este método (véase apartado 2.2 de este trabajo) resulta la revalorización contable de activos (existencias y activo fijo), la existencia de un pasivo asumido por impuesto diferido y la determinación de un fondo de comercio.

Coste de la combinación (negocio)		1.000
Valor razonable de los activos y pasivos del negocio:		
• Activos y pasivos negocio (900 + 100 [plusvalías tácitas])	1.000	
• Pasivo: impuesto diferido asumido (60 × 25 %)	(15)	
Valor razonable activos y pasivos aportados (1.000 – 15)		985
Fondo de comercio (1.000 – 985)		15

La explicación detallada de los pasos y cálculos realizados, considerando los datos aplicables al caso sería la misma que la expuesta en el epígrafe 5.3.2 al que nos remitimos.

7.3.3. Asientos contables

Los realizados por la aportación no dineraria, por cada parte afectada, serían los siguientes:

7.3.3.1. Persona física aportante/transmitente: A

Para esta situación, la NRV 19.ª 1 señala que las empresas, o empresarios en este caso, de las que se adquiere un negocio registrarán el traspaso de los activos y pasivos del negocio trans-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

mitido y reconocerán el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio.

Conceptos	Debe	Haber
Acciones de B	1.000	
Activos y pasivos del negocio		900
Resultado por la aportación (pérdidas y ganancias)		100
Traspaso del negocio a la sociedad B		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Pasivo corriente: rendimiento existencias (40 × 25 %[1])		10
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (60 × 25 %[2])		15
Impuestos corriente y diferido originados		
Totales	**1.025**	**1.025**

1 Se corresponde con el efecto impositivo del rendimiento obtenido al aportar las existencias del negocio. No obstante, a efectos de simplificar y comparar con el resto de casos prácticos se ha realizado el cálculo con un tipo fijo del 25 %, si bien lo correcto, al ser una persona física, es aplicar la escala de gravamen que corresponde a la base imponible general en el IRPF.

2 Se corresponde con el efecto impositivo de la ganancia obtenida al aportar el activo fijo del negocio. No obstante, a efectos de simplificar y comparar con el resto de casos prácticos se ha realizado el cálculo con un tipo fijo del 25 %, si bien lo correcto, al ser una persona física, es aplicar la escala de gravamen que corresponde a la base del ahorro en el IRPF.

El pasivo corriente de 10 tiene su origen en el rendimiento fiscal y contable de 40, motivado por la transmisión de las existencias, que no se puede acoger al régimen de diferimiento fiscal.

7.3.3.2. Entidad beneficiaria/adquirente: B

Para la entidad que recibe el negocio será de aplicación la NRV 2.ª 1.4, que establece que las aportaciones serán valoradas por su VR en el momento de la aportación. En nuestro caso el VR de los activos y pasivos del negocio recibido es de 1.000, que se compone de 900 (valor contable registrado en la entidad A) más 100 de plusvalías tácitas (60 del inmueble y 40 de las existencias). El resto de importes son los resultantes de la aplicación del método de adquisición, expuesto en el apartado 7.3.2 anterior.

Conceptos	Debe	Haber
Activos y pasivos del negocio	1.000	

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Conceptos	Debe	Haber
.../...		
Fondo de comercio	15	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (60 × 25 %)		15
Capital y reservas		1.000
Recepción del negocio de la persona física A		
Totales	**1.015**	**1.015**

Con respecto al fondo de comercio, y aunque su valor fiscal sea de cero, existiendo por tanto una diferencia temporaria imponible de 15, ello no origina un pasivo por impuesto diferido al prohibirlo expresamente la NRV 13.ª 2.2 a).

7.3.3.3. Valoración de elementos

Persona física A: Las acciones recibidas de B tienen un valor contable de 1.000, sin embargo, a efectos fiscales será de 940, una vez descontado el importe de 60 por la plusvalía diferida del activo fijo.

Entidad B: En este caso los valores contables y fiscales del negocio adquirido serán los siguientes:

Conceptos	Valor contable	Valor fiscal
Existencias	240	240
Activo fijo	500	440
Neto otros activos y pasivos del negocio (260), menos impuesto diferido (15)	245	260
Fondo de comercio	15	
Totales	**1.000**	**940**

7.3.4. Implicaciones fiscales

Al haberse aplicado el régimen especial de neutralidad, se origina lo siguiente:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

7.3.4.1. Diferimientos en la tributación

En la aportación no dineraria del negocio se han producido dos diferimientos en la tributación, uno que afecta a la persona física A y otro a la entidad B.

- Persona física A: Aportante

  En este caso el diferimiento está relacionado con la diferencia temporaria de 60, por la diferencia entre el VR del activo fijo (500) y su valor contable/fiscal en libros (440) antes de la transmisión, que origina un ID de 15 (60 × 25%) por el régimen de neutralidad fiscal, difiriéndose la tributación de la renta diferida de 60 hasta la fecha en que este importe se integre en la BI, lo cual se producirá cuando se produzca la transmisión de las acciones.

  Por otro lado, la transmisión de existencias también ha dado lugar a un pasivo corriente de 10 por el rendimiento obtenido de 40, que no puede acogerse al diferimiento fiscal.

- Entidad B: Adquirente

  El negocio recibido de la sociedad A se registra con un valor contable de 1.000. Dado que el valor fiscal del negocio era de 940 en la persona física A, existirá una renta fiscal a integrar en la BI en el futuro por la diferencia, equivalente a 60. Este diferimiento en la tributación origina un pasivo por impuesto diferido de 15 (60 × 25%).

7.3.4.2. Corrección doble imposición: Artículo 88.2 de la LIS

Del examen de los asientos contables, en la persona física A y en la entidad B, se observa que por una única transmisión, que es la aportación no dineraria del negocio, se puede producir una doble imposición, de ahí la contabilización del impuesto diferido, tanto en A como en B. En efecto dicha tributación diferida puede derivar en un impuesto corriente, tanto en el momento de la transmisión de las acciones de B, por parte de A, como cuando se venda, por parte de B, el negocio recibido por A. En estas situaciones, si se produce esa doble tributación y en el caso de las sociedades, el artículo 88.2 de la LIS, como se analizó en el apartado 3.5 anterior, permite evitar esta doble imposición. No obstante nada se regula en la LIRPF para las personas físicas.

A) Efectos en la persona física A

La LIRPF no tiene normas para evitar la doble imposición como en el caso del impuesto sobre sociedades. Por tanto, cuando la persona física transmita las acciones recibidas de la entidad B, tributará por el impuesto que corresponda a la plusvalía obtenida, sin que se pueda aplicar ningún tipo de exención o deducción por doble imposición, al no regular el IRPF norma alguna a este respecto.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

B) Efectos en la entidad B. Artículo 88.2 de la LIS

El referido artículo 88.2 de la LIS permite evitar la doble imposición mediante dos procedimientos (en la extinción de la entidad o con anterioridad a la misma), ambos aplicables a la entidad adquirente B. Por tanto, vamos a continuar con el caso práctico anterior exponiendo el procedimiento en el que se elimina la doble imposición con anterioridad a la extinción de la entidad adquirente B.

Para ello supongamos que la persona física A transmitió, en primer lugar, las acciones recibidas de B por 1.000, y que posteriormente la entidad adquirente B vendió igualmente el negocio recibido de A por 1.000.

Persona física A: Venta de las acciones recibidas de la entidad B

La venta de acciones originará la integración en su BI de una plusvalía fiscal de 60, por la diferencia entre el precio de venta de 1.000 y el valor fiscal de las acciones recibidas de 940 (véase apartado 7.3.3.3 anterior).

Entidad B: Venta del negocio recibido de la persona física A

La venta del negocio por 1.000, que es el valor razonable por el que se aportó, con la finalidad de dar más claridad al conjunto del ejemplo, se refleja de la forma siguiente:.

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Activos y pasivos del negocio		1.000
Fondo de comercio		15
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	15	
Venta negocio recibido de la persona física A		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	15	
Hacienda pública		15
Impuesto diferido que se ingresa en Hacienda		
Totales	**1.030**	**1.030**

En este caso no existe resultado contable alguno por la venta del negocio. No obstante, existirá un resultado fiscal, ya que la entidad B deberá integrar en su base imponible, a través de un ajuste fiscal positivo, un importe de 60, por la diferencia entre el valor contable y fiscal, que tenía en la entidad A el negocio transmitido, que determinará el ingreso del impuesto por 15 (60 × 25%).

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por último, una vez que se haya podido probar que el socio (persona física A) ha realizado la transmisión de las acciones de B y que integró en su BI la renta diferida de 60, la entidad B realizaría el siguiente asiento contable:

Conceptos	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido (60 × 25 %)	15	
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)		15
Crédito por el ajuste negativo realizado		
Totales	**15**	**15**

Este asiento refleja el crédito fiscal originado por el ajuste negativo realizado de 60, eliminando de esta manera la doble imposición producida. En cuanto al abono a pérdidas y ganancias de 15, el mismo no es integrable en la BI de la entidad, por lo que también dará lugar a otro ajuste negativo de 15.

Conclusiones

Como se puede observar, en términos acumulativos, tendremos que la persona física A habrá integrado en su BI un importe de 60 y la entidad B de 0. De esta forma se tributa una sola vez, por la plusvalía diferida por la aportación, en sede del aportante (la persona física A), sin que se produzca tributación en el adquirente (la sociedad B).

Este mismo efecto se hubiera producido, el de tributación exclusiva en el aportante, si la operación no se hubiera acogido al régimen de neutralidad fiscal.

8. CONCLUSIÓN

Como se ha observado a lo largo de este trabajo las aportaciones no dinerarias suelen crear situaciones complejas y es fácil que se produzca la doble imposición, es decir, una misma renta se grava dos veces, tanto en sede del aportante como en sede del adquirente. No obstante, si se produjera esa doble imposición existen normas para eliminarla, si bien ello depende de que se acredite que una de las partes involucradas en la aportación no dineraria haya tributado, lo cual se arroja difícil en la práctica al no existir obligación legal alguna sobre el deber de comunicar tal tributación, para que la parte con derecho a la eliminación de la doble imposición pueda aplicar los mecanismos existentes a tal efecto, máxime en situaciones donde no exista ningún tipo de vínculo o relación entre las partes involucradas. Finalmente señalar que las personas físicas nunca tienen derecho a la eliminación de la doble imposición, radicando únicamente tal eliminación en sede de las sociedades.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO

Anna Ayats Vilanova
Profesora del CEF

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, convocado por Resolución de 16 de noviembre de 2015 [BOE de 23 de noviembre]).

Sumario

Caso 1. **Contabilidad de sociedades.** Fusión por etapas con transacciones separadas en la que hay que establecer el coste de la combinación de negocios, determinar el fondo de comercio y registrar la operación de la fusión por absorción desde el punto de vista de la sociedad absorbente.

Caso 2. **Contabilidad financiera.** Elaborar un balance de saldos a 30 de septiembre de X5, teniendo en cuenta la información adicional que nos facilita el enunciado para ver qué cuentas hay que incorporar, tales como de derechos de cobro, inmovilizado, amortizaciones, subvenciones de capital y gastos anticipados, además de registrar las operaciones del último trimestre y presentar la cuenta de pérdidas y ganancias.

Caso 3. **Contabilidad de sociedades.** Determinar el patrimonio neto de la empresa y registrar varias operaciones, tales como el reparto del resultado del ejercicio, venta de acciones propias, condonación de dividendos pasivos, ampliación de capital y dar de baja la participación en una sociedad por liquidación del negocio.

Caso 4. **Contabilidad financiera.** Incluye el registro de varias operaciones en las que debemos determinar si están gravadas con IVA o no, además de comentar si deben ser objeto de ajuste fiscal, determinar el esquema de liquidación del impuesto sobre sociedades de 2015 y registrar el asiento contable. Hay un segundo apartado relacionado con la regularización de los bienes de inversión de una empresa que aplica la regla de la prorrata general y el cálculo de la deducción complementaria al transmitir el bien durante el periodo de regularización.

Caso 5. **Matemática financiera.** El supuesto tiene dos apartados, en el primer ejercicio se pide determinar el valor inicial de unas inversiones según los intereses se determinen en el régimen de capitalización simple o compuesta y el segundo ejercicio es un préstamo francés con dos años de carencia, en el que se pide el cálculo de la anualidad, cuotas de amortización y determinar el valor del usufructo y la nuda propiedad.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Notas:

1.º El ejercicio consta de cinco supuestos o casos prácticos, sin ninguna relación entre sí.

2.º Se deberá prescindir del efecto impositivo que se derive de las operaciones descritas en los distintos supuestos, excepto en el supuesto n.º 4.

3.º En la resolución de los ejercicios n.º 1 a n.º 3 no es necesario indicar el código de las cuentas según el Plan General de Contabilidad, pero es obligatorio poner un título.

4.º No se permite el uso de ningún material ni elemento de apoyo, salvo la máquina de calcular entregada por el tribunal.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad de sociedades

En el ejercicio X6, las juntas de accionistas de las sociedades J, SA y K, SA han acordado la fusión de ambas mediante la absorción de K, SA por J, SA.

Para valorar el negocio adquirido se parte del siguiente balance expresado en unidades monetarias (en adelante um):

Activo		**Patrimonio neto y pasivo**	
Inmovilizado intangible	23.000	Capital	210.000
Inmovilizado material	41.000	Prima de emisión	20.000
Inversiones financieras a largo plazo	92.000	Reservas	70.000
Activos no corrientes mantenidos para la venta	10.900	Ajustes por cambios de valor	15.000
Existencias	90.000	Provisiones a largo plazo	10.000
Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	80.000	Deudas a largo plazo	5.000
Efectivo	33.100	Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	40.000
Total	**370.000**	**Total .....**	**370.000**

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Información complementaria:

De la sociedad K, SA:

a) El capital está compuesto por acciones ordinarias con un valor nominal de 100 um.

b) El inmovilizado intangible se refiere a programas informáticos desarrollados por K, SA.

c) El inmovilizado material lo componen: un edificio adquirido en 30.000 um (4.000 um valor del suelo) y amortizado en 8.000 um; y el resto otro inmovilizado.

d) A finales de X5 se decidió la venta de un camión cuyo valor razonable en ese momento y en la fecha del balance presentado era de 12.000 um y su valor contable de 15.000 um.

e) Las inversiones financieras a largo plazo incluyen:

   1. Crédito concedido a Do, SA.
   2. Acciones de Maza, SA adquiridas en 72.000 um y calificadas como disponibles para la venta.

f) Un grupo de empleados ha demandado a la empresa por despido improcedente solicitando una indemnización de 3.000 um. K, SA estima que el juicio se celebrará no antes de 18 meses y que la probabilidad de perderlo es de un 25 %.

De la sociedad J, SA:

a) El capital está compuesto por 1.000.000 de acciones ordinarias de 50 um de valor nominal. Para llevar a cabo la fusión emitirá al 600 % 2.400 acciones del mismo valor nominal, y pagará 21.000 um en efectivo para completar el canje.

b) Compró en el X5 200 acciones de K, SA por 46.000 um y pagó 700 um más por gastos de la operación; la inversión se calificó como disponible para la venta, a 31 de diciembre de dicho año, fecha de cierre del ejercicio, las acciones tenían un valor razonable de 50.000 um.

c) Firmó hace un año un contrato con K, SA para que esta le suministrara, durante tres años, un determinado producto. El contrato incluye una cláusula de penalización por su rescisión antes de transcurrido el plazo estipulado que obliga a J, SA a pagar 5.000 um a K, SA, pero J, SA no tenía previsto cancelar el contrato.

En la fecha de la adquisición:

1. J, SA debe a K, SA 10.000 um por compras de productos a pagar en un plazo de 30 días y se estima que, teniendo en cuenta las condiciones del mercado, el valor del contrato de suministro es de 4.000 um.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

2. El camión que K, SA tiene en venta también lo quiere vender J, SA, pero en este momento se considera que el valor razonable es de 11.500 um y se mantienen los costes de venta estimados.
3. Los empleados que mantienen el litigio con K, SA han reducido sus exigencias y en este momento se valora en 2.000 um, aunque sigue considerándose poco probable que la empresa pierda.
4. K, SA tiene una base de datos de clientes, no sujeta a ninguna restricción para su transmisión, cuyo valor se ha estimado en 40.000 um.
5. Se aceptan como valores razonables los valores contables de los elementos excepto:

    a) Los programas informáticos que se valoran en 250.000 um.
    b) El edificio que se valora en 70.000 um (valor del suelo 40.000).
    c) Otro inmovilizado en 25.000 um.
    d) Las existencias en 200.000 um.
    e) Las acciones de Maza, SA en 125.000 um.

Se pide:

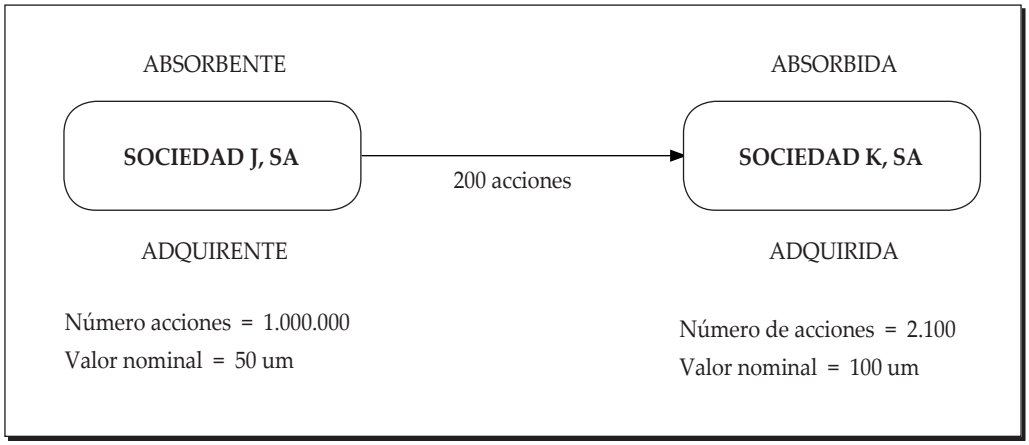
a) Contabilización de la operación en la sociedad adquirente.
b) Indicar el efectivo y el número de acciones de J, SA que recibe un accionista que tenía 570 acciones de K, SA.

SOLUCIÓN

A) CONTABILIZACIÓN DE LA OPERACIÓN EN LA SOCIEDAD ADQUIRENTE

Es una fusión por absorción de la sociedad K, SA por la empresa J, SA. Se trata de una combinación por etapas porque la sociedad absorbente tenía una participación previa en la sociedad absorbida de 200 acciones y entre ambas sociedades existen operaciones recíprocas que hay que considerarlas como transacciones separadas a efectos de determinar el coste de la combinación de negocios.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".



El número de acciones de K, SA que van al canje son 1.900 acciones, ya que de un total de 2.100 acciones, 200 acciones están en poder de la sociedad absorbente.

Relación de canje:

- 1.900 acciones de 100 um de K, SA reciben 2.400 acciones de 50 um, es decir, 19 acciones de K, SA por 24 acciones de J, SA.
- Los antiguos socios de K, SA no ejercen ninguna influencia o control dentro de la sociedad J, SA, por tanto esta es la absorbente legal y la sociedad adquirente.
- % participación antiguos socios de K, SA en J, SA = 2.400 acciones/1.002.400 = = 0,002394253 = 0,24 %.

Coste de la contraprestación:

• Valor razonable de las acciones entregadas (2.400 acciones de 50 um × 600 %)	720.000
• Efectivo	21.000
• Suma total	741.000

Valor razonable de la participación previa de J, SA en K, SA:

741.000 um ——— 1.900 acciones

X ——— 200 acciones

X = 78.000 um

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Las 78.000 um son el valor razonable de la participación previa de la absorbente en la absorbida.

- Valor razonable de las acciones emitidas 720.000
  (2.400 acciones × 50 × 600 %)
- Efectivo entregado 21.000
- Valor razonable de la participación previa en la adquirida 78.000
- Coste combinación de negocios 819.000

El importe anterior es el coste aparente debido a que hay que valorar la relación previa contractual de suministro de productos de la sociedad K, SA a J, SA, que debe considerarse una transacción separada de acuerdo con la NRV 19.ª 2.8 del Plan General de Contabilidad (PGC), siendo el importe el menor entre los dos datos siguientes:

1. Valor del contrato en condiciones actuales de mercado: 4.000 um.
2. Importe de la cláusula de rescisión: 5.000 um.

El importe menor son 4.000 um que no deben tenerse en cuenta como coste de la combinación de negocios. No forma parte del fondo de comercio sino que figura como gasto excepcional.

Además en el balance de J, SA figura una deuda de 10.000 um por compra de productos que a la vez figuran como derecho de cobro en la sociedad absorbida. Dicho crédito y débito deben eliminarse una vez recibido el patrimonio de K, SA en la contabilidad de la adquirente.

Si al coste aparente de la contraprestación total de 819.000 um se le restan las 4.000 um por la rescisión del contrato, las 10.000 um por la deuda con K, SA por la compra de los productos, el precio que se abona por el negocio adquirido es de 805.000 um.

El importe de 805.000 um es el valor de la contraprestación que corresponde al 100 % del negocio adquirido en la fusión por absorción.

Respecto a la compraventa del camión, el precio que se pacta es inferior al que figura como valor en activo no corriente para la venta, lo que supone un ajuste de fusión para los socios de la adquirida.

- Valor en libros (12.000 – 1.100 [costes de venta]) ..... 10.900 um
- Valor neto de venta (11.500 – 1.100 [costes de venta]) ..... 10.400 um
- Ajuste valoración (disminuye) ..... 500 um

A continuación se procede a determinar el valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos del patrimonio adquirido, sociedad K, SA:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

• Capital social	210.000
• Prima de emisión	20.000
• Reservas	70.000
• Ajustes por cambio de valor	15.000
• Patrimonio contable	315.000
• +/– Ajustes de fusión	
• Provisión litigios personal K, SA	–2.000
• Base de datos de clientes	+40.000
• Programas informáticos (250.000 – 23.000)	+227.000
• Edificio (suelo) (40.000 – 4.000)	+36.000
• Edificio [30.000 – (26.000 – 8.000)]	+12.000
• Otro inmovilizado (25.000 – 19.000)	+6.000
• Existencias (200.000 – 90.000)	+110.000
• Acciones Maza [125.000 – (72.000 + 15.000)]	+38.000
• Activo no corriente para la venta (12.000 – 11.500)	–500
• Valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos	781.500

El fondo de comercio es la diferencia entre el valor de la contraprestación, incluyendo la participación previa, menos el valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos, a los cuales hay que eliminar el crédito recíproco por la venta de productos a la sociedad J, SA.

Fondo de comercio = 805.000 – (781.500 – 10.000 crédito por productos vendidos a J) = = 33.500 um.

Contabilidad de la absorbente (sociedad J, SA)

1. Por la actualización de la inversión previa en la adquirida o absorbida:

Valor en libros (200 acciones × 250 um)	50.000 um
Valor razonable en la fecha adquisición	78.000 um
Ajuste positivo	28.000 um

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio sociedad K, SA	28.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		28.000

Por la transferencia del resultado a la cuenta de pérdidas y ganancias:

- Valor razonable en la fecha actual ..... 78.000 um
- Valor de adquisición (46.000 + 700) ..... 46.700 um
- Resultado de la operación ..... 31.300 um

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	31.300	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		31.300

2. *Por la recepción del patrimonio neto de la sociedad K, SA a valor razonable:*

Código	Cuenta	Debe	Haber
20	Inmovilizado intangible	250.000	
21	Inmovilizado material	95.000	
3	Existencias	200.000	
25	Inversiones financieras a largo plazo	130.000	
4	Deudores comerciales	80.000	
57	Tesorería	33.100	
218	Elementos de transporte «camión»	10.400	
20	Cartera de clientes	40.000	
204	Fondo de comercio	33.500	
678	Gastos excepcionales (indemnización)	4.000	
14	Provisión a largo plazo (10.000 + 2.000 litigio con el personal)		12.000
17	Deudas a largo plazo		5.000

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
40	Acreedores comerciales		40.000
5530	Sociedad K, SA, sociedad disuelta		819.000

Por la cancelación de la deuda con los socios de K, SA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Sociedad K, SA, sociedad disuelta	819.000	
100	Capital social (2.400 acciones × 50 um)		120.000
110	Prima de emisión (2.400 acciones × 250 um)		600.000
57	Tesorería		21.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		78.000

No figura el paso previo de emitir las acciones, debido a que en la quinta parte del PGC, al definir los movimientos de cargo y abono de la cuenta 5530, indica el cierre de dicha cuenta directamente contra capital y prima de emisión en el momento de la entrega de las acciones.

Por la cancelación de los créditos y débitos recíprocos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores K, SA	10.000	
430	Clientes J, SA		10.000

B) INDICAR EL EFECTIVO Y EL NÚMERO DE ACCIONES DE J, SA QUE RECIBE UN ACCIONISTA QUE TENÍA 570 ACCIONES DE K, SA

- 819.000 um/2.100 acciones ..... 390 um por acción
- Valoración de la participación (570 acciones × 390 um) ..... 222.300 um

El número de acciones recibidas por el socio es de 720 acciones, cifra que se obtiene a partir de la relación de canje de 19 acciones de K, SA por 24 acciones de J, SA.

- Valor de las acciones recibidas (720 acciones × 50 um × 600%) 216.000 um
- Efectivo (222.300 um – 216.000 um) ..... 6.300 um

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

La sociedad Bi, SA, cuyo objeto social es la comercialización de dos tipos de productos (A y B) así como la reparación de estos y otros análogos que hay en el mercado, presenta sus cuentas anuales según los modelos abreviados del PGC referidas al periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

En el balance que ha elaborado a 30 de septiembre de X5 figuran, entre otras, las siguientes cuentas con los saldos que se indican a continuación expresados en um:

Cuentas	Saldos
Capital social	260.000
Reservas	540.000
Mercaderías A (2.800 unidades)	112.000
Mercaderías B (1.000 unidades)	240.000
Gastos por otros servicios	15.000
Otros aprovisionamientos	5.000
Construcciones	2.100.000
Equipos para procesos de información	100.000
Otro inmovilizado	600.000
Terrenos	208.000
Amortización acumulada construcciones	190.000
Amortización acumulada otro inmovilizado	100.000
Amortización acumulada equipos procesos de información	10.000
Suministros	290.000
Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	40.000
Prestación de servicios	520.000

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Cuentas	Saldos
.../...	
Ventas de mercaderías A (6.100 unidades)	1.250.500
Compras de mercaderías A (5.000 unidades)	225.000
Compras de mercaderías B (3.000 unidades)	726.000
Devoluciones de ventas de mercaderías A	61.500
Descuentos sobre ventas por pronto pago	80.000
Compras de otros aprovisionamientos	34.000
Sueldos y salarios	300.000
Seguridad Social a cargo de la empresa	120.000
Rappels por compras de mercaderías A	76.600
Proveedores	260.000
Bancos	A determinar

Información complementaria:

1. Los derechos de cobro sobre clientes ascienden a 900.000 um documentados en:

   - Facturas por 300.000 um. El 29 de septiembre se han cedido facturas por 150.000 um a un factor que no asume el riesgo de insolvencias. La entidad financiera abonó 137.000 um una vez descontados los intereses y comisiones. El vencimiento medio de las facturas es de 60 días.
   - Letras con vencimiento a tres meses por importe de 200.000 um nominales que fueron descontadas el 1 de septiembre en el banco con el que opera Bi, SA; el interés asciende a 11.200 um y las comisiones a 1.000 um.
   - Letras en cartera el resto, con vencimiento medio de 90 días.

2. Se sigue el método lineal para la amortización del inmovilizado, el criterio del coste medio ponderado para la valoración de existencias y el sistema de estimación global para determinar las posibles insolvencias de clientes.
3. Otro inmovilizado se refiere a mobiliario y elementos de transporte. El 1 de julio de X4 se compraron los equipos informáticos así como licencias de uso de deter-

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

minados programas. El detalle de la factura, cuyo 50 % se pagó en el momento de la compra y el resto a los 30 días, es el siguiente:

Conceptos	Importes
Equipos	100.000 um
Licencias	12.000 um
Mantenimiento hasta 1 de julio de X6	2.000 um
Instalación del *software* en diferentes entornos *hardware*	600 um
Formación a usuarios	800 um

La vida útil de esta inversión se fijó en cinco años, siendo cero su valor residual.

4. Todas las existencias del producto B se vendieron en el mes de septiembre facturando la empresa 2.790.000 um.

5. En mayo de X5 ha recibido de la comunidad autónoma 30.000 um en concepto de subvención no reintegrable sin destino específico. En el ejercicio X4 cobró del mismo organismo otra subvención no reintegrable por importe de 60.000 um para la adquisición de una máquina, que se utiliza en los trabajos de reparación de los productos, cuyo precio fue de 150.000 um y se pagó en el momento de la compra (1 de abril de X4). En esa fecha se estimó: la vida útil en 15 años, el precio de venta, pasados esos años a valores actuales, en 15.000 um y los costes de venta en el 2 % del importe anterior.

6. Se firmó a finales de diciembre de X3 un contrato de arrendamiento de un local por un periodo de tres años; el local estuvo disponible para que Bi, SA lo utilizara desde el 1 de enero de X4. Se acordó el pago al inicio de cada año de los siguientes importes: 1.000 um el primer año, 1.150 um el segundo y 1.300 um el tercero. Tanto en X4 como en X5 la empresa ha reconocido el gasto por la cuota abonada.

7. De las campañas publicitarias que tiene firmadas Bi, SA, se sabe que:

   - A 31 de diciembre de X4 se había reconocido gasto anticipadamente por importe de 8.000 um y tenía pendiente de pago 12.000 um.
   - El pago por término medio se realiza a los 60 días.
   - Hasta la fecha de balance ha pagado 45.000 um.

8. Solo los productos B se venden con garantía de un año por posible defectos. Las reparaciones las realiza Bi, SA con sus propios medios. Suelen hacerse tres tipos de reparaciones cuyos costes son directamente proporcionales a la importancia de la reparación:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- Tipo 1 : de poco importancia,
- Tipo 2: de importancia media, y
- Tipo 3: importante.

En el ejercicio X4 se calculó un posible gasto de reparación de 30.475 um.

Resumen de las operaciones realizadas en el último trimestre:

1. A finales de noviembre Bi, SA se ha comprometido con el proveedor del producto B a adquirir 500 unidades a 260 um cada una, fijándose la fecha de entrega y pago de la compra para el 15 de enero de X6.
2. Se han cobrado todas las facturas a su vencimiento, excepto una de 80.000 um correspondiente a una venta realizada al ayuntamiento de la localidad.

   También se han cobrado todas las letras descontadas. Hasta la fecha de cierre del ejercicio han vencido letras en cartera por un nominal de 300.000 um que la empresa ha cobrado.
3. Al cierre del ejercicio se ha calculado que si todas las unidades vendidas del producto B tuvieran que recibir la reparación tipo 1 el coste para la empresa ascendería a 45.000 um, 100.000 um si fuera la tipo 2 y 270.000 um si fuera la reparación tipo 3. Según los datos de ejercicios anteriores, se estima que el 80 % de las unidades vendidas no requerirá ningún tipo de reparación, el 10 % requerirá la tipo 1, el 7 % la 2 y el 3 % la reparación 3.

   El coste por las reparaciones efectuadas en este ejercicio asciende a 105.000 um y ha facturado por reparaciones realizadas en productos sin garantía 320.000 um. Al cierre del ejercicio los clientes adeudan el 5 % de dicho importe.
4. El resumen de las nóminas es:

   - Sueldos líquidos: 120.000 um.
   - Cotizaciones a la Seguridad Social cuota empresa: 28.000 um.
   - Cotizaciones a la Seguridad Social cuota trabajadores: 5.000 um.
   - Retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas: 23.000 um.
   - Al cierre del ejercicio se adeudan 15.000 um a la Seguridad Social y 16.000 um y a la Hacienda pública.

5. Ha vendido a crédito los siguientes elementos:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- 2.000 unidades de mercaderías a 420.000 um que se cobrarán en enero de X6.
- Un camión adquirido en 30.000 um y amortizado en 18.500 um (15.000 um corresponden hasta el cierre del ejercicio anterior y el resto hasta la fecha de su venta) se ha vendido el 1 de octubre en 10.000 um. Se cobró en la firma del contrato 1.000 um y el 1 de octubre de X6 se cobrarán 9.640 um.

6. A 31 de diciembre de X5 se conoce que:

   - El gasto devengado en publicidad asciende a 50.000 um; ha pagado en el último trimestre 25.000 um y tiene pendiente de pago 10.000 um.
   - Se ha corregido el error en la contabilización del arrendamiento.

7. Al final del ejercicio no hay otros aprovisionamientos en el almacén y tampoco hay reparaciones en curso.
8. Las construcciones se amortizan en 2.000 um, otro inmovilizado en el 10 % de su valor contable y el resto del inmovilizado según la información ya facilitada.

Se pide:

a) Presentar, en la hoja que se adjunta, el balance a 30 de septiembre de X5.

b) Realizar las anotaciones contables que procedan en el último trimestre, excepto el cierre.

c) Presentar la cuenta de pérdidas y ganancias.

Balance a 30 de septiembre de X5

Cuentas	Saldos	Deudores	Acreedores
Capital social	260.000		
Reservas	540.000		
Mercaderías A (2.800 unidades)	112.000		
Mercaderías B (1.000 unidades)	240.000		

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Cuentas	Saldos	Deudores	Acreedores
.../...			
Gastos por otros servicios	15.000		
Otros aprovisionamientos	5.000		
Construcciones	2.100.000		
Equipos para procesos de información	100.000		
Otro inmovilizado	600.000		
Terrenos	208.000		
Amortización acumulada de construcciones	190.000		
Amortización acumulada otro inmovilizado	100.000		
Amortización acumulada equipos procesos de información	10.000		
Suministros	290.000		
Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	40.000		
Prestación de servicios	520.000		
Ventas de mercaderías A (6.100 unidades)	1.250.500		
Compras de mercaderías A (5.000 unidades)	225.000		
Compras de mercaderías B (3.000 unidades)	726.000		
Devoluciones de ventas de mercaderías A	61.500		
Descuentos sobre ventas por pronto pago	80.000		
Compras de otros aprovisionamientos	34.000		
Sueldos y salarios	300.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa	120.000		
Rappels por compras de mercaderías A	76.600		
Proveedores	260.000		
Bancos	A determinar		

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

SOLUCIÓN

A) PRESENTAR EL BALANCE A 30 DE SEPTIEMBRE DE X5

Cuentas	Saldos	Deudores	Acreedores
Capital social	260.000		260.000
Reservas	540.000		540.000
Mercaderías A (2.800 unidades)	112.000	112.000	
Mercaderías B (1.000 unidades)	240.000	240.000	
Gastos por otros servicios	15.000	15.000	
Otros aprovisionamientos	5.000	5.000	
Construcciones	2.100.000	2.100.000	
Equipos para procesos de información	100.000	100.000	
Otro inmovilizado	600.000	600.000	
Terrenos	208.000	208.000	
Amortización acumulada de construcciones	190.000		190.000
Amortización acumulada otro inmovilizado	100.000		100.000
Amortización acumulada de equipos para procesos de información	10.000		10.000
Suministros	290.000	290.000	
Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	40.000		40.000
Prestación de servicios	520.000		520.000
Venta de mercaderías A (6.100 unidades)	1.250.500		1.250.500
Compra de mercaderías A (5.000 unidades)	225.000	225.000	
Compra de mercaderías B (3.000 unidades)	726.000	726.000	

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Cuentas	Saldos	Deudores	Acreedores
.../...			
Devoluciones de ventas de mercaderías A	61.500	61.500	
Descuentos sobre ventas por pronto pago	80.000	80.000	
Compras de otros aprovisionamientos	34.000	34.000	
Sueldos y salarios	300.000	300.000	
Seguridad Social a cargo de la empresa	120.000	120.000	
Rappel por compras de mercaderías A	76.600		76.600
Proveedores	260.000		260.000
Clientes (nota 1)	150.000	150.000	
Clientes, *factoring* (nota 1)	150.000	150.000	
Efectos comerciales descontados (nota 1)	200.000	200.000	
Efectos comerciales en cartera (nota 1)	400.000	400.000	
Deudas a corto plazo por *factoring* (nota 1)	137.000		137.000
Deudas corto plazo por descuento de efectos (nota 1)	187.800		187.800
Aplicaciones informáticas (nota 3)	12.600	12.600	
Amortización acumulada de aplicaciones informáticas (nota 3)	1.260		1.260
Gastos anticipados (nota 3)	1.500	1.500	
Ventas de mercaderías B (nota 4)	2.790.000		2.790.000
Subvenciones oficiales a la explotación (nota 5)	30.000		30.000
Subvenciones oficiales de capital (nota 5)	57.294		57.294
Maquinaria (nota 5)	150.000	150.000	
Amortización acumulada de maquinaria (nota 5)	6.765		6.765
Arrendamientos y cánones (nota 6)	1.150	1.150	
			.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Cuentas	Saldos	Deudores	Acreedores
.../...			
Gasto anticipado (nota 7)	41.000	41.000	
Provisión para otras operaciones comerciales (nota 8)	30.475		30.475
Total saldos		**6.322.750**	**6.487.694**
Descuadre cuenta de Bancos		164.944	

Información complementaria:

1. Derechos de cobro sobre clientes

Con relación a las cuentas de clientes, los saldos en el balance de comprobación de 30 de septiembre de X5 son los siguientes:

430, «Clientes» 150.000

432, «Clientes, *factoring*» 150.000

4311, «Efectos comerciales descontados» 200.000

4310, «Efectos comerciales en cartera» 400.000

Por las deudas con entidades financieras por el *factoring* y el descuento de efectos:

5209, «Deudas a corto plazo por *factoring*» 137.000
(150.000 – 13.000)

Los costes financieros del *factoring* se registran como gasto financiero en los meses de octubre y noviembre, ya que el vencimiento medio de las facturas es de 60 días.

5208, «Deudas a corto plazo por descuento de efectos» 191.781,65

Coste financiero del descuento de efectos (11.200 + 1.000) ..... 12.200 um

Efectivo que percibe de la entidad de crédito (200.000 – 12.200) ..... 187.800 um

$187.800 \text{ um} = 200.000/(1 + i)^{3/12}$

Tipo efectivo = 28,6286261 %

Coste financiero devengado durante el mes de septiembre ..... 3.981,65 um
$\{187.800 [(1,28628626)^{1/12} - 1]\}$

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

El saldo de la cuenta 5208, «Deudas a corto plazo por efectos descontados», a 30 de septiembre es la suma del líquido percibido a principio de mes más los costes devengados de septiembre, lo que nos da 187.800 + 3.981,65 = 191.781,65 um.

También se puede suponer que de cara al balance de saldos la cuenta 5208, «Deudas a corto plazo por efectos descontados», figura por el líquido percibido que son 187.800 um y periodificar la totalidad del coste al vencimiento de la remesa que tiene lugar dentro del mismo ejercicio contable.

2. La información sobre las amortizaciones, el método de valoración de existencias y el sistema de deterioros de morosos se tendrán en cuenta para el cierre anual, no en el balance de comprobación de 30 de septiembre.

3. El mobiliario y los elementos de transporte, al igual que los ordenadores, ya figuran en la información que nos facilita del balance de saldos.

   La inversión en los equipos informáticos se hizo el 1 de julio de X4, cuyo coste es de 100.000 um, los cuales figuran en el balance de comprobación, al igual que la amortización acumulada cuyo saldo al cierre de X4 sería 100.000/5 años × 6/12 = 10.000 um. Falta incorporar las licencias para el uso de programas junto con la instalación del *software* que deberían figurar como aplicaciones informáticas por 12.600 um, junto con la amortización acumulada del X4, que sería 12.600/5 años × 6/12 = 1.260 um.

   Los costes que se abonan por el mantenimiento son dos años por anticipado, cuyo saldo al inicio del X5 pendiente de devengo son 2.000/24 meses × 18 meses = = 1.500 um.

   La formación del personal o usuarios del *software* figura como gasto del ejercicio, al no cumplir con la definición de activo, ya que los conocimientos los adquiere el trabajador y la empresa no tiene el control sobre los mismos.

206, «Aplicaciones informáticas» ..... (12.000 + 600)	12.600
2806, «Amortización acumulada de aplicaciones informáticas» ...	1.260
480, «Gastos anticipados»	1.500

4. Si se han vendido todas las existencias del producto B, significa que las 1.000 unidades que había como iniciales y las 3.000 unidades compradas se han facturado, por tanto las ventas de B hasta septiembre son de 4.000 unidades. Falta incorporar en el balance de comprobación la facturación de B.

5. Con relación a la subvención no reintegrable que percibe en mayo de X5 si no tiene un fin específico, la NRV 18.ª 1.5 del PGC indica que se contabiliza como ingreso del ejercicio.

740, «Subvenciones oficiales a la explotación»	30.000 um

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Sin embargo, la subvención no reintegrable de la máquina del ejercicio X4 que son 60.000 um figurará como ingreso imputable al patrimonio neto, cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital». Tenemos que determinar el saldo que debe figurar en el balance de apertura de X5, que tiene que ver con el criterio de amortización de la máquina.

% subvencionado (60.000/150.000)	40 %
Base amortización de la máquina [150.000 – (15.000 – 300)] ..	135.300 um
Vida útil	15 años
Fecha de entrada en funcionamiento de la máquina	1 de abril de X4
Cuota de amortización X4 (135.300/15 años × 9/12)	6.765 um

150.000 um ——————————— 6.765 um

60.000 um ——————————— X

Importe transferido a resultado del ejercicio = 2.706 um

El importe anterior también puede obtenerse si a la cuota de amortización de la máquina le aplicamos un 40 %, que es el porcentaje subvencionado.

Saldo pendiente de imputar al cierre de X4 = 60.000 – 2.706 = 57.294 um.

También hay que incorporar en el balance de comprobación la máquina por 150.000 um y la amortización acumulada cuyo saldo final al cierre de X4 es de 6.765 um.

6. Es un contrato de arrendamiento con rentas escalonadas, que de acuerdo con la NRV 8.ª del PGC debe imputarse el gasto linealmente.

(1.000 + 1.150 + 1.300)/3 años = 1.150 um

El enunciado indica que tanto la cuota de X4 como la de X5 ha sido reconocida por el importe pagado, por tanto, entendemos que los 1.150 um de X5, al pagarlo al inicio del ejercicio, se habrían contabilizado en la cuenta 621, «Arrendamientos y cánones». Aparte debemos corregir la cantidad de X4 que no se registró y que debería figurar como gasto devengado de dicho ejercicio y pendiente de pago, pero la corrección de dicho error nos lo pide en el punto 6 de las operaciones del último trimestre.

621, «Arrendamientos y cánones»	1.150

7. Los costes de publicidad que deben figurar como gasto de este ejercicio de enero a 30 de septiembre son:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Gastos anticipados en el ejercicio X4 ..... 8.000 um

Acreedores prestación servicios X4 ..... 12.000 um

Importe pagado gastos publicidad hasta 30 de septiembre de X5 45.000 um

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gasto anticipado	33.000	
410	Acreedores por prestación de servicios	12.000	
572	Bancos, c/c		45.000

Como no indica cantidades pendientes de pago a dicha fecha, solo habla de importes pagados que son 45.000 um, que como se paga a 60 días, incluye la deuda pendiente de X4, lo que significa que tenemos como pago anticipado 45.000 – – 12.000 = 33.000 um.

En el apartado 6 de las operaciones del último trimestre nos facilita el importe devengado de todo el ejercicio y la deuda pendiente.

En el balance de comprobación de 30 de septiembre incorporamos como gasto anticipado los 8.000 de X4 + 33.000 de X5 = 41.000 um.

8. Nos informa del cálculo de la provisión para otras operaciones comerciales, debido a las garantías posventa, de momento en el balance de comprobación de 30 de septiembre figura el saldo previsto en el cierre del ejercicio anterior.

B) REALIZAR LAS ANOTACIONES CONTABLES DEL ÚLTIMO TRIMESTRE

1. Compromiso de compra

Se formaliza un pedido pero no se produce la entrega hasta el 15 de enero de X6 y no hay anticipo, de ahí que no proceda apunte contable.

2. Vencimiento de los cobros con clientes

Por el cobro de los clientes documentados con facturas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	70.000	
430	Clientes (150.000 – 80.000)		70.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Como el deudor es una Administración pública, no procede dotar deterioro de valor, ya que acabaremos cobrando el importe. Podría considerarse el efecto financiero pero no tenemos datos.

Por el cobro de los clientes que se han factorizado:

Por el devengo del coste financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
665	Intereses de descuento de efectos y *factoring*	13.000	
5209	Deudas a corto plazo por *factoring*		13.000

Por el cobro de los clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5209	Deudas a corto plazo por *factoring*	150.000	
432	Clientes, *factoring*		150.000

Por el devengo del coste financiero de las letras descontadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
665	Intereses de descuento de efectos y *factoring*	12.200	
5208	Deudas a corto plazo por efectos descontados (200.000 – 187.800)		12.200

Por el vencimiento de las letras descontadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas a corto plazo por efectos descontados	200.000	
4311	Efectos comerciales descontados		200.000

Por los efectos en cartera que han sido cobrados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	300.000	
4310	Efectos comerciales en cartera		300.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por la cancelación del deterioro global de créditos comerciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	40.000	
794	Reversión del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		40.000

3. Reparaciones posventa

El coste de las reparaciones del ejercicio, como utiliza medios propios, se supone que forman parte de los costes de personal, materiales (otros aprovisionamientos), suministros, etc., de ahí que no realicemos asiento contable.

Por los ingresos facturados de las reparaciones realizadas de productos sin garantía:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	304.000	
430	Clientes (320.000 × 5 %)	16.000	
705	Prestación de servicios		320.000

A continuación, hay que ajustar la provisión por otras operaciones de tráfico. Al ser de tipo aplicada, primero procede cancelar el importe del ejercicio anterior y cuantificar de nuevo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4999	Provisiones para otras operaciones comerciales	30.475	
79549	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales		30.475

Cálculo de la estimación del coste futuro de reparaciones en el producto B.

- Unidades vendidas de B (1.000 [iniciales] + 3.000 [compradas]) ..... 4.000 unidades
- No quedan existencias del producto B.
- Coste (45.000 × 10% + 100.000 × 7% + 270.000 × 3%) ..... 19.600 um

Código	Cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	19.600	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		19.600

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

4. Resumen de las nóminas

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios (120.000 + 5.000 + 23.000)	148.000	
642	Seguridad Social, cargo de la empresa	28.000	
476	Organismos Seguridad Social, acreedora		33.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		23.000
572	Bancos, c/c		120.000

Por el pago a la Tesorería de la Seguridad Social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
476	Organismos Seguridad Social, acreedora (33.000 – 15.000)	18.000	
572	Bancos, c/c		18.000

Por el pago a Hacienda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas ..... (23.000 – 16.000)	7.000	
572	Bancos, c/c		7.000

5. Ventas a crédito

Por las ventas de mercaderías:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	420.000	
700	Ventas de mercaderías de A (2.000 unidades)		420.000

Solo pueden ser del producto A, ya que no tenemos existencias de B, tenemos que había existencias iniciales por 2.800 unidades, hemos comprado 5.000 unidades y hasta septiembre se habían vendido 6.100 unidades, lo que nos da 2.800 + 5.000 – 6.100 = 1.700 unidades, pero como había devoluciones de ventas de A aunque no indica las unidades, se supone que son 300 unidades, debido a que en el punto 7 nos dice que la empresa se queda sin aprovisionamientos.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

1 de octubre de X5: Por la venta del camión.

Por la amortización de enero a septiembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (18.500 – 15.000)	3.500	
281	Amortización acumulada de otro inmovilizado		3.500

Por la venta del bien:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	1.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	9.000	
281	Amortización acumulada de otro inmovilizado	18.500	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material ..... [10.000 – (30.000 – 18.500)]	1.500	
21	Otro inmovilizado		30.000

El precio de venta al contado son 10.000 um, cobrando al contado 1.000 um y el resto se aplaza un año, lo que supone unos intereses de 640 um, que de acuerdo con la NRV 9.ª 2.1 de préstamos y partidas a cobrar del PGC es obligatorio aplicar coste amortizado al tratarse de un importe explícito y un crédito no comercial.

31 de diciembre de X5: Por el devengo de los intereses.

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	160	
76213	Ingresos de créditos a corto plazo, otras empresas ..... (640/12 meses × 3 meses)		160

6. Gastos de publicidad

Vamos a suponer que el importe que nos facilita de gasto devengado de 50.000 um corresponde al periodo X5.

- Importe pagado hasta 30 de septiembre de X5 ..... 45.000 um
- Importe pagado último trimestre X5 ..... 25.000 um
- Total pagado X5 ..... 70.000 um

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

- Incluye gasto devengado X4 ..... (12.000) um
- Gasto pagado X5 ..... 58.000 um
- Gasto pendiente de pago X5 ..... 10.000 um
- Total de gasto anticipado y devengado ..... 68.000 um
- Gasto devengado X5 ..... (50.000) um
- Diferencia ..... 18.000 um

Código	Cuenta	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	50.000	
480	Gasto anticipado		15.000
572	Bancos, c/c		25.000
410	Acreedores por prestación de servicios		10.000

El saldo de la cuenta 480, «Gastos anticipados», nos queda 8.000 + 33.000 – 15.000 = 26.000.

Por la corrección del error en la contabilización del arrendamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	150	
4109	Acreedores por prestación de servicios, pendientes de formalizar		150

7. Regularización de existencias

Como no quedan existencias finales, debemos transferir las iniciales a gasto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	352.000	
300	Mercaderías A (2.800 unidades)		112.000
300	Mercaderías B (1.000 unidades)		240.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos	5.000	
32	Otros aprovisionamientos		5.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

8. Cuotas de amortización

Por la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones		2.000

Por otro inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	48.500	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material ..... {[(600.000 – 30.000) – (103.500 – 18.500] × 10 %}		48.500

Hemos dado de baja un vehículo cuyo coste inicial era de 30.000 um que figura en el apartado 5 de las operaciones del último trimestre. El porcentaje de amortización del 10 % se aplica sobre el valor contable o en libros que es el valor pendiente de amortizar.

Por los equipos informáticos y aplicaciones informáticas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	20.000	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información (100.000/5 años)		20.000

Por las licencias del *software*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.520	
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas (12.600/5 años)		2.520

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	9.020	

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
2813	Amortización acumulada de maquinaria [(150.000 – 14.700)/15 años]		9.020

Por la transferencia de la subvención a resultado de ejercicio de acuerdo con la NRV 18.ª 1.5 del PGC, teniendo en cuenta que el porcentaje subvencionado es del 40 %.

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	3.608	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos a resultado del ejercicio (9.020 × 40 %)		3.608

Por el devengo de los gastos de mantenimiento de la aplicación informática del ejercicio X5:

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparación y conservación	1.000	
480	Gastos anticipados (2.000/2 años)		1.000

C) PRESENTAR LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

1. Importe neto de la cifra de negocios		**5.159.000**
700, «Ventas de mercaderías A» (1.250.500 + 420.000 último trimestre) ...	1.670.500	
700, «Ventas de mercaderías B»	2.790.000	
705, «Prestación de servicios» (520.000 + 320.000 último trimestre)	840.000	
706, «Descuento sobre ventas por pronto pago»	–80.000	
708, «Devoluciones de ventas de A»	–61.500	
4. Aprovisionamientos		**–1.265.400**
600, «Compras de mercaderías A»	–225.000	
600, «Compras de mercaderías B»	–726.000	
		.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...

602, «Compras de otros aprovisionamientos»	–34.000	
609, «*Rappel* por compras de mercaderías A»	76.600	
610, «Variación de existencias de mercaderías A»	–112.000	
610, «Variación de existencias de mercaderías B»	–240.000	
612, «Variación de existencias de otros aprovisionamientos»	–5.000	
5. Otros ingresos de explotación		**30.000**
740, «Subvenciones oficiales de explotación»	30.000	
6. Gastos de personal		**–596.000**
640, «Sueldos y salarios» (300.000 + 148.000 último trimestre)	–448.000	
642, «Seguridad Social cargo de la empresa» (120.000 + 28.000 último trimestre)	–148.000	
7. Otros gastos de explotación		**–306.275**
Gastos por otros servicios	–15.000	
628, «Suministros»	–290.000	
794, «Reversión del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales»	40.000	
621, «Arrendamientos y cánones»	–1.150	
79549, «Exceso de provisión para otras operaciones comerciales»	30.475	
6959, «Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales»	–19.600	
627, «Publicidad, propaganda y relaciones públicas»	–50.000	
622, «Reparación y conservación»	–1.000	
8. Amortizaciones del inmovilizado		**–85.540**
680, «Amortización del inmovilizado intangible»	–2.520	
681, «Amortización del inmovilizado material» (3.500 + 2.000 + 48.500 + 20.000 + 9.020)	–83.020	

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...		
9. Imputación de subvenciones		**3.608**
746, «Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos a resultado del ejercicio»	3.608	
11. Deterioros y resultados por enajenación de inmovilizado		**–1.500**
671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material»	–1.500	
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN		**2.937.893**
12. Ingresos financieros		**160**
76213, «Ingresos de créditos a corto plazo, otras empresas»	160	
13. Gastos financieros		**–25.200**
665, «Intereses por descuento de efectos y *factoring*» (13.000 + 12.200) ...	–25.200	
B) RESULTADO FINANCIERO		**–25.040**
C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS		**2.912.853**

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad de sociedades

Se dispone de la siguiente información relativa a la sociedad Qui, SA:

a) A 31 de diciembre de X5:

- El capital escriturado asciende a 140.000 um, lo constituyen dos series de acciones ordinarias emitidas a la par: la serie A compuesta por 10.000 títulos de 10 um de valor nominal, totalmente desembolsada, y el resto acciones de la serie B de 8 um de valor nominal, desembolsada al 75 %. En enero de X6 se cobrará la mitad del desembolso pendiente y la otra mitad a primeros de X7.
- Las reservas ascienden a 80.000 um, son todas disponibles, excepto la reserva legal cuyo saldo es de 25.000 um.

b) A finales de octubre de X5 compró 800 acciones propias al 120 %.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

c) En el ejercicio ha obtenido un beneficio de 53.000 um.

d) Tiene 6.000 acciones de Ya, SA de 100 um de valor nominal, por las que pagó 800.000 um cuando tenían reconocido un dividendo de 40 um por acción. Esta inversión está valorada a su coste inicial.

e) A primeros de diciembre de X5 Qui, SA ha reconocido un dividendo, a cuenta de los resultados de X5, de 1,2 um a cada acción en circulación, que se hará efectivo a principios de enero.

Durante el ejercicio X6 Qui, SA ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

1. En la fecha prevista todos los accionistas cumplieron su compromiso de aportación y Qui, SA pagó el dividendo con una retención fiscal del 20%.
2. La junta de accionistas celebrada en abril tomó, entre otros, los siguientes acuerdos:

   a) Aprobar las cuentas anuales y destinar el beneficio, una vez cubiertas las atenciones previstas en la ley y en los estatutos, a retribuir a los accionistas con un dividendo anual del 40% de rentabilidad bruta a cada acción en circulación. El resto del beneficio, en su caso, queda pendiente de aplicación.

   b) Con cargo a reservas disponibles, condonar el dividendo pasivo a los titulares de la serie B y ampliar capital en la cuantía necesaria para incrementar el valor nominal de esas acciones para igualarlo al de la serie A. Los titulares de esta última serie recibirán el importe correspondiente en dinero.

   c) Vender la autocartera a un precio no inferior al 150%.

   El dividendo se abonó a mediados de mayo.

   A primeros de junio se vendieron, al 160%, las acciones propias; los gastos de la operación a cargo de Qui, SA ascendieron a 250 um.

   La ampliación de capital quedó inscrita en el Registro Mercantil a finales de septiembre, se pagaron por gastos 900 um.

3. La sociedad Ya, SA se ha disuelto liquidando la sociedad y abonando a sus accionistas el líquido resultante (31.200.000 um) conforme a lo estipulado en el artículo 392 de la Ley de sociedades de capital.
4. El capital de Ya, SA asciende a 10.000.000 de um, lo componen dos series de acciones ordinarias: la serie 1, constituida por 10.000 títulos de 200 um de valor nominal desembolsada al 100% y la serie 2 de 100 um de valor nominal desembolsada al 80%.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Se pide:

1. Presentar la composición del patrimonio neto que figura en el balance de Qui, SA a 31 de diciembre de X5 siguiendo el modelo abreviado del PGC.
2. Realizar en el libro diario de Qui, SA los asientos que procedan por las operaciones descritas.

SOLUCIÓN

1. PRESENTAR LA COMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO NETO QUE FIGURA EN EL BALANCE DE QUI, SA A 31 DE DICIEMBRE DE X5 SIGUIENDO EL MODELO ABREVIADO DEL PGC

A) FONDOS PROPIOS			**241.360**
I. Capital social (nota 1)			**135.000**
1. Capital escriturado		**140.000**	
Serie A (10.000 acciones × 10 um)	100.000		
Serie B (5.000 acciones × 8 um)	40.000		
2. Capital no exigido		**(5.000)**	
1030, «Socios por desembolsos no exigidos»	(5.000)		
II. Prima de emisión		**0**	
III. Reservas (nota 2)			**80.000**
1. Reserva legal y estatutaria		**25.000**	
112, «Reserva legal»	25.000		
2. Otras reservas		**55.000**	
113, «Reserva voluntaria»	55.000		

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

.../...			
IV. Acciones o participaciones propias (nota 3)			**(9.600)**
108, «Acciones o participaciones propias»	(9.600)		
V. Resultado de ejercicios anteriores			**0**
VI. Otras aportaciones de socios			**0**
VII. Resultado del ejercicio (nota 4)			**53.000**
VIII. Dividendo a cuenta (nota 5)			**(17.040)**
557, «Dividendo a cuenta»	(17.040)		
IX. Otros instrumentos de patrimonio neto			**0**
A-2) AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR			**0**
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS			**0**
TOTAL PATRIMONIO NETO			**241.360**

Nota 1. Capital social

En el enunciado nos indica que el total escriturado son 140.000 um y está formado por dos series: serie A son 100.000 um, de ahí que la serie B, por diferencia son 40.000 um, si el nominal es de 8 um significa que emitió 5.000 acciones.

No hay prima de emisión, ya que indica que ambas emisiones se han realizado a la par.

La serie B tiene pendiente de desembolsar un 25 %, lo que nos da 5.000 acciones × 8 um × × 25 % = 10.000 um, de las cuales la mitad ya están exigidas aunque el vencimiento es enero de X6.

La parte exigida figura en el activo corriente, cuenta 558, «Desembolsos exigidos sobre acciones», mientras que la parte no exigida figura en la cuenta 1030, «Socios por desembolsos no exigidos» y resta al capital escriturado.

Nota 2. Reservas

El enunciado nos indica que la cifra total son 80.000 um, de los cuales 25.000 um corresponden a reserva legal y el resto son reservas disponibles o voluntarias.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Nota 3. Acciones y participaciones en patrimonio propias

En el mes de octubre de X5 se compraron 800 acciones propias. Como solo es posible si están totalmente desembolsadas, deben ser de la serie A, cuyo valor nominal es de 10 um, si el precio pagado es el 120 %, el precio de adquisición fue de 12 um por título.

Precio pagado por la compra de acciones propias = 800 acciones × 12 = 9.600 um.

Nota 4. Resultado del ejercicio

El resultado del ejercicio según el enunciado es de 53.000 um, se entiende después de impuestos y al ser beneficio suma al valor de los fondos propios.

Nota 5. Dividendo a cuenta

La empresa aprueba un dividendo a cuenta de 1,2 um por acción en circulación que se abonará en enero de X6, pero el problema es que las series tienen distinto nominal y la serie B no está totalmente desembolsada, aunque al ser un dividendo a cuenta puede ser que se considere en el dividendo complementario, de ahí que quepan dos opciones:

Opción 1. Abonar el 1,2 um a todos los títulos en circulación.

$$[(10.000 - 800) \text{ serie A} + 5.000 \text{ serie B}] \times 1,2 = 17.040 \text{ um}$$

Opción 2. Que el 1,2 um es el importe que cobra la serie A, luego implica que la serie B sería proporcional al nominal desembolsado que son 8 um × 75 % = 6 um.

1,2 um	———	10 um
X	———	6 um

$$X = 0,72 \text{ um}$$

(10.000 acciones – 800 propias) × 1,2	11.040 um
5.000 acciones serie B × 0,72	3.600 um
Total	14.640 um

A efectos de la solución, se ha optado por la primera opción.

La inversión que la sociedad Qui, SA mantiene en Ya, SA aunque figure como cartera disponible para la venta, si no existe un valor fiable de mercado, figura por el coste inicial, que se

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

determina restando al precio pagado el dividendo que había aprobado en la compra y que se considera menos coste de acuerdo con la NRV 9.ª 2.8 del PGC.

250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» 560.000
[800.000 – (6.000 acciones × 40 um de dividendo por acción)]

No existe ajuste a valor razonable, de ahí que el epígrafe A-2) Ajustes de cambios de valor sea cero.

2. REALIZAR EN EL LIBRO DIARIO DE QUI, SA LOS ASIENTOS QUE PROCEDAN POR LAS OPERACIONES DESCRITAS DURANTE EL EJERCICIO X6

1. Cobro del dividendo pasivo y el pago del dividendo a cuenta

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	5.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos (5.000 acciones × 1 um)		5.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	17.040	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas ..... (17.040 × 20 %)		3.408
572	Bancos, c/c		13.632

2. Acuerdos de la junta de accionistas del mes de abril

La junta general de accionistas aprueba el reparto del resultado de X5, la condonación del dividendo pasivo de la serie B y la igualación con el nominal de la serie A, además de la venta de las acciones propias.

2.1. Reparto del beneficio del ejercicio X5

El capital escriturado son 140.000 um, mientras que la reserva legal contabilizada es de 25.000 um, no alcanza el 20 % del capital social que serían 28.000 um, restan 3.000 um, que es el importe que se dota con cargo al resultado de X5, debido a que es inferior al 10 % del beneficio neto.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

No existen otras obligaciones mercantiles, de ahí que procede cuantificar el importe del dividendo complementario.

Serie A [(10.000 acciones – 800 acciones propias) × 10 um × 40 %]	36.800 um
Serie B (5.000 acciones × 6 um [capital desembolsado X5] × 40 %)	12.000 um
Dividendo total	48.800 um
Dividendo a cuenta	(17.040) um
Dividendo complementario	31.760 um

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	53.000	
112	Reserva legal		3.000
526	Dividendo activo a pagar		31.760
557	Dividendo activo a cuenta		17.040
120	Remanente		1.200

El enunciado indica que el beneficio que no se reparta vía dividendos queda pendiente de aplicación, lo que significa que es un remanente, cuyo importe se añadirá al reparto del siguiente ejercicio.

15 de mayo: Pago del dividendo complementario.

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	31.760	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas ..... (31.760 × 20 %)		6.352
572	Bancos, c/c		25.408

2.2. *Venta de las acciones propias*

1 de junio: Por la venta de la totalidad de las acciones propias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c [(800 acciones × 16 um) – 250]	12.550	
108	Acciones propias en situaciones especiales (800 acciones × 12 um)		9.600
113	Reservas voluntarias		2.950

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La NRV 9.ª 4 del PGC indica que las operaciones con acciones propias, la variación de patrimonio y los costes de transacción se registran por reservas.

2.3. Condonación del dividendo pasivo y la ampliación de capital social

30 de septiembre: Por la condonación del dividendo pasivo de la serie B (1 um).

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (5.000 acciones × 1 um)	5.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos		5.000

El enunciado indica que la condonación del dividendo pasivo para evitar el derecho de oposición de los acreedores se hace con cargo a reservas disponibles.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	5.000	
1142	Reserva por capital amortizado		5.000

Las acciones de la serie B pasan a tener un nominal de 7 um, la ampliación es para igualar el valor nominal con las acciones de la serie A, lo que implica 5.000 acciones × (10 – 7) = = 15.000 um, que se cubre con reservas voluntarias, cuyo importe debe compensarse a los socios de A en efectivo.

30 de septiembre: Cambio de nominal de la serie B.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	15.000	
100	Capital social		15.000

Por la compensación a los socios de A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	15.000	
572	Bancos, c/c		15.000

El importe de 15.000 um a repartir entre 10.000 títulos supone abonar a cada socio 1,5 um.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

3. Liquidación de la sociedad Ya, SA de la cual tenemos acciones

Capital de Ya, SA:

Serie 1 (10.000 acciones × 200 um)	2.000.000
Serie 2 (80.000 acciones × 100 um)	8.000.000
Socios por desembolsos no exigidos (80.000 acciones × 20 um)	1.600.000
Líquido resultante del proceso de liquidación	31.200.000
Igualación (10.000 × 200 × 20%)	(400.000)
Saldo pendiente	30.800.000

Devolución de aportaciones:

Serie 1	(1.600.000)
Serie 2 (8.000.000 – 1.600.000)	(6.400.000)
Beneficio liquidación	22.800.000

El resultado de la liquidación debe asignarse en proporción al valor nominal de los títulos.

[22.800.000/(10.000 + 40.000)] = 456 um, si el nominal es de 200 um

Serie 1 (40 [igualación] + 160 [devolución] + 456 [beneficio])	656 um
Serie 2 (80 [devolución] + 228 [beneficio])	308 um

Comprobación:

10.000 acciones × 656 um + 80.000 acciones × 308 um = 31.200.000 um

Nuestra empresa tiene 6.000 acciones de la serie 2, ya que son de 100 um, lo que supone el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (6.000 acciones × 308 um)	1.848.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		560.000
7632	Beneficios de cartera disponible para la venta		1.288.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

1.º IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Contabilizar las operaciones derivadas de los hechos que se describen a continuación, incluyendo en su caso los impuestos indirectos IVA que correspondan, así como la liquidación del impuesto sobre sociedades en el ejercicio fiscal 2015

La sociedad Los Cinco, SA ofrece la siguiente información:

1.º En la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2015, figura un resultado contable antes de impuestos (beneficio) de 100.000 euros. El tipo impositivo aplicable es del 30 % en 2014 y 2015.

2.º El 1 de enero de 2015 tras obtener por 100.000 euros una concesión administrativa que le permitió poner en marcha una actividad industrial se adquirieron mediante transferencia bancaria de 40.000 euros unas instalaciones que contaban en ese momento con una vida útil de 15 años tras los cuales sería preciso realizar unos gastos de desmantelamiento de 1.500 euros. Finalmente la dirección de la empresa decidió el 31 de diciembre de ese mismo año cancelar la operación por entender que no era viable y transmitió las instalaciones por la mitad del valor de adquisición.

3.º En el marco de la planificación del proyecto industrial antes indicado, se llevó a cabo la permuta de un elemento de transporte que se había adquirido por 25.000 euros (amortización acumulada 10.000) con un tipo impositivo IVA 16 %, si bien existió una diferencia en el valor razonable de los bienes afectados, ya que el entregado se valoraba en 16.000 y el recibido lo fue por 15.000.

4.º A lo largo del año 2014 se habían desarrollado a través de su propio personal trabajos encaminados al desarrollo de la investigación de las mejores prácticas necesarias para impulsar el proyecto industrial de 2015. Por ello al cerrar el ejercicio y contando con la viabilidad del proyecto se habían activado los 7.000 euros dedicados a dichos trabajos ya que se entendía viable y que estaban cubiertos todos los requisitos contables. Al cancelarse en 2015 la operación industrial antes descrita se decide no continuar con estos trabajos.

5.º El 31 de diciembre de 2015 decide traspasar por 50.000 euros la concesión administrativa que había conseguido, ya que al cancelar el proyecto industrial no tendría sentido mantenerla hasta cumplir los cuatro años de duración inicialmente previstos y ser factible su transmisión según las condiciones firmadas en el contrato con la Administración pública correspondiente.

6.º Aprovechando un excedente de tesorería decide el 31 de marzo de 2015 invertir 40.000 euros en unas participaciones de un fondo de inversión que cotizaban en el

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

mercado de valores a 50 euros el día de su compra. Al ir pasando los meses y verificar la mala pinta que tenía el proyecto industrial procede a recuperar la mitad del capital invertido aprovechando un repunte del mercado de valores que permite vender los títulos un 20 % más caros. Al final de año la mala racha de la entidad con su proyecto industrial parece contagiar al mercado, ya que las participaciones adquiridas que tenía contabilizadas como «Activos financieros disponibles para la venta» tenían un valor de 40 euros.

7.º Como no todo podían ser malas noticias, en diciembre de 2015 percibe 10 euros por cada una de las 1.000 acciones que había comprado en enero de este mismo año a 100.000 euros, abonando 1.500 euros de gastos de adquisición a su agente de bolsa. La entidad emisora de los títulos efectuó una retención efectiva del 18 % cuando el 30 de diciembre de 2015 ejecutó el acuerdo de la junta general ordinaria que acordó el citado reparto de beneficios.

8.º Como todos los años en la cena de navidad el asesor fiscal de la empresa aprovecha para poner de manifiesto a los empleados encargados de la contabilidad de posibles incidencias en las cuentas que son rápidamente incorporadas a la contabilidad al indicar que para llegar a la cifra de beneficios a declarar se ha incorporado una venta de inmovilizado exenta por 20.000 euros, unos gastos muy dudosos de 10.000 y una sanción administrativa de 5.000 euros. Para acabar de perfilar la cuota les recuerda que el director de finanzas les indicó que este 2015 sería un buen momento para compensar las pérdidas de 7.000 euros del ejercicio anterior por lo que aplican el correspondiente crédito impositivo.

9.º En 2014 se emitió una propuesta de liquidación (acta A02) por la omisión de ingresos fiscales de 50.000 euros sobre los que se aplicaba después un 50 % adicional de sanción sobre la cuota íntegra derivada del ingreso no declarado y los correspondientes intereses de demora de 2.500 euros. El asesor fiscal tramitó el correspondiente recurso y consiguió que finalmente el tribunal condenara a la entidad, pero rebajando la cuota al aceptar la exención en la mitad de los ingresos afectados y con ello reducir al 50 % las cuantías de la sanción y de los intereses.

10.º Además de lo indicado en los apartados anteriores, para efectuar la liquidación del impuesto sobre sociedades tenga en cuenta que las retenciones soportadas en el ejercicio ascendieron a 25.000 euros y se aplicaron deducciones por 3.500 euros, si bien se ha decidido repartir en cinco ejercicios su aplicación para que corran paralelas al activo del que provienen.

2.º IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La sociedad Los Cinco, SA adquirió un bien de inversión el 30 de junio de 2015 por importe de 50.000 euros cuando debido a la concurrencia de operaciones con derecho a deducción

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

y otras sin derecho a ella le resultaba de aplicación la prorrata general, con un porcentaje provisional del 65 % que se convirtió en definitivo al cierre de 2015 en un 70 %. Posteriormente las prorratas definitivas fueron del 75 % en 2016, 80 % en 2017, 58 % en 2018 y 81 % en 2019.

1.º Con la información antes citada se pide que se proceda a efectuar la contabilización y ajustes que sean precisos para llevar a cabo si procede la regularización de la prorrata tanto en el año de la compra, 2015, como en los años sucesivos.

2.º A partir de la información anterior, explique qué podría suceder a efectos de IVA si en el año 2016 se procede a la venta del bien y esta operación tiene el carácter de exenta por concurrir los requisitos para otorgar esta calificación.

SOLUCIÓN

1.º IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Concesión administrativa e instalaciones ligadas al proyecto industrial

1 de enero de 2015: Por la obtención de la concesión administrativa.

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	100.000	
572	Bancos, c/c		100.000

El artículo 7.9.º de la LIVA regula que las concesiones administrativas son una operación no sujeta.

Por la adquisición de las instalaciones:

	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	40.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (40.000 × 21 %)	8.400	
572	Bancos, c/c		48.400

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La adquisición de la maquinaria es una operación sujeta y no exenta de IVA, lo que supone que la empresa soporta IVA al 21 %, que al ser deducible se registra en la cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado».

En el punto 5 del enunciado nos indica que la duración inicial de la concesión administrativa es de cuatro años y entendemos que la vida del equipo industrial va unida a la concesión, de ahí que aunque nos diga que la vida económica del activo es de 15 años, debido a la concesión administrativa la vida útil es de cuatro años. Esto supondrá que la empresa no deberá asumir los costes de desmantelamiento, ya que según el enunciado tendrían lugar dentro de 15 años.

Asimismo, al cierre de ejercicio al no ser viable el proyecto, la empresa transmite tanto la maquinaria como la concesión administrativa.

31 de diciembre de 2015: Por la transmisión de la maquinaria.

Por la cuota de amortización de enero a diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	10.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria (40.000 €/4 años)		10.000

Por la transmisión de las instalaciones:

- Precio de venta sin IVA 20.000
- Valor en libros (40.000 – 10.000) 30.000
- Pérdida por la venta del inmovilizado 10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (20.000 + 20.000 × 21 %)	24.200	
2813	Amortización acumulada de maquinaria	10.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	10.000	
213	Maquinaria		40.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		4.200

La venta se grava con IVA al ser operación sujeta y no exenta.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

31 de diciembre de 2015: Por la transmisión de la concesión administrativa.

Por la amortización de la concesión administrativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	25.000	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas ..... (100.000/4 años)		25.000

Por la transmisión de la concesión administrativa:

- Precio de venta de la concesión administrativa 50.000
- Valor en libros (100.000 – 25.000) 75.000
- Pérdida inmovilizado intangible 25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	50.000	
2802	Amortización acumulada de la concesión administrativa	25.000	
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	25.000	
202	Concesiones administrativas		100.000

La operación está no sujeta a IVA.

No hay ajuste fiscal en las operaciones anteriores.

2. Permuta

El bien entregado es un elemento de transporte, lo que no indica el enunciado es el tipo de bien recibido, lo que sí nos facilita es el valor razonable del bien entregado que son 16.000 euros y el valor razonable del bien recibido que son 15.000 euros. Tampoco apunta si la diferencia entre ambos valores razonables se compensa en efectivo. A efectos de solucionar el ejercicio vamos a suponer que no existe parte monetaria.

- Valor en libros del bien entregado (25.000 – 10.000) 15.000
- Valor de mercado del bien entregado 16.000
- Valor de mercado del bien recibido 15.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La NRV 2.ª 1.3 del PGC indica que si la permuta se califica como permuta comercial, el bien recibido se valora por el valor razonable del bien entregado, salvo que se tenga evidencia más clara del valor razonable del bien recibido y con el límite de este último.

Código	Cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material (bien recibido)	15.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	10.000	
218	Elementos de transporte		25.000

Con relación al IVA se aplica el artículo 79.Uno de la LIVA, que regula el cálculo de la base imponible cuando la contraprestación no es monetaria, que se corresponde con el valor de mercado del bien entregado y del bien recibido.

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado (15.000 × 21 %)	3.150	
572	Bancos, c/c	210	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (16.000 × 21 %)		3.360

Las reglas de valoración del artículo 17 de la LIS, en el apartado 4, letra e), regulan que las operaciones de permuta se valoran a precio de mercado y de acuerdo con el apartado 5 del mismo artículo debe integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.

Valor fiscal de los elementos entregados (25.000 – 10.000) 15.000

Valor de mercado del bien recibido 15.000

No hay renta fiscal.

3. Investigación y desarrollo

Se suspenden los trabajos que se llevaban a cabo para mejorar e impulsar el proyecto industrial, al haber fracaso y dejar de ser viable, de ahí que los costes activados en el ejercicio 2014 deben transferirse a pérdidas del ejercicio.

Como el proyecto se abandona a finales de 2015 y ha permanecido en funcionamiento durante dicho año, primero amortizamos la etapa de investigación durante el 2015 y luego damos de baja el valor en libros.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por la amortización de la fase de investigación activada en el 2014:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	1.750	
2800	Amortización acumulada de investigación (7.000/4 años)		1.750

Aunque la normativa contable indica como criterio general de amortización para los costes de la investigación máximo cinco años, como se vincula a un proyecto de cuatro años, se aplica dicho criterio de amortización.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2800	Amortización acumulada de investigación	1.750	
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	5.250	
200	Investigación		7.000

El enunciado no facilita información sobre si, en el ejercicio 2014, por la fase de investigación aplicó libertad de amortización con base en el artículo 12.3 c) de la LIS. Al no indicarlo, vamos a suponer que no hay ajuste fiscal.

4. Fondo de inversión calificado como activo financiero disponible para la venta

31 de marzo de 2015: Por la inversión de excedentes de tesorería a un fondo de inversión

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	40.000	
572	Bancos, c/c		40.000

Número de participaciones adquiridas = 40.000 euros/50 euros = 800 participaciones

A continuación vende la mitad de las participaciones de fondo de inversión por un 20 % superior al coste, es decir, el precio de venta son 50 × 1,2 = 60 euros.

- Valor en libros (800 participaciones × 50 €) 40.000
- Valor razonable (800 participaciones × 60 €) 48.000
- Ajuste positivo 8.000

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por la actualización de la inversión antes de vender:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	8.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		8.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (8.000 × 30 %)	2.400	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		2.400

Por la incorporación a patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	8.000	
8301	Impuesto diferido		2.400
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		5.600

Por la venta de la mitad de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (400 participaciones × 60 €)	24.000	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta [400 participaciones × (60 – 50)]	4.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (400 participaciones × 60 €)		24.000
7632	Beneficios de cartera disponible para la venta ..... [400 participaciones × (60 – 50)]		4.000

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (4.000 × 30 %)	1.200	

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
8301	Impuesto diferido		1.200

Por la cancelación del saldo de la cuenta 133 por la parte de los títulos vendidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.200	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (4.000 € × 70 %)	2.800	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		4.000

31 de diciembre de 2015: Por el ajuste a valor razonable.

- Valor en libros (400 participaciones × 60 €) 24.000
- Valor razonable (400 participaciones × 40 €) 16.000
- Ajuste negativo 8.000

Aunque el ajuste sea de 8.000 euros, la posible pérdida con relación al coste de adquisición es de 4.000 euros, que se obtiene de multiplicar las 400 participaciones por la diferencia entre 50 euros que es el coste de adquisición y los 40 euros que son el valor razonable al cierre de 2015.

$$\% \text{ pérdida} = 4.000 \text{ euros}/20.000 \text{ euros} = 20\%$$

Como el porcentaje de la posible pérdida no supera el 40 % se considera gasto imputable al patrimonio neto y no deterioro de valor.

Por el ajuste a valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	8.000	
			.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		8.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles ..... [400 participaciones × (60 – 50) × 30 %]	1.200	
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles ..... [400 participaciones × (50 – 40) × 30 %]	1.200	
8301	Impuesto diferido (8.000 × 30 %)		2.400

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	5.600	
8301	Impuesto diferido	2.400	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		8.000

Saldo final de la cuenta 133 (+5.600 – 2.800 – 5.600) ..... –2.800 euros.

Comprobación [400 participaciones × (40 – 50) × 70 %] ..... –2.800 euros.

No hay ajuste fiscal.

5. Inversión en acciones

Por la compra de acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio [(1.000 acciones × 100 €) + 1.500]	101.500	
572	Bancos, c/c		101.500

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Por el cobro de dividendos:

Como los dividendos fueron aprobados por la junta de accionistas ordinaria se supone que corresponden al ejercicio anterior. Son dividendos a cuenta del resultado del año actual, de ahí que se consideren menor precio de adquisición de acuerdo con la NRV 9.ª 2.8 del PGC.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	8.200	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ..... [(1.000 acciones × 10 €) × 18 %]	1.800	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (1.000 acciones × 10 €)		10.000

6. Contingencias fiscales

Por la resolución del acta del IS:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5291	Provisión para impuestos [(50.000 × 30 %) + 7.500 + 2.500]	25.000	
572	Bancos, c/c [(25.000 × 30 %) + 3.750 + 1.250]		12.500
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios ..... (15.000 – 7.500)		7.500
778	Ingresos excepcionales (7.500 – 3.750)		3.750
769	Otros ingresos financieros (2.500 – 1.250)		1.250

La Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 sobre la contabilización del impuesto sobre beneficios en el artículo 18.4 indica que los excesos de provisión de cuota rebajan el gasto del IS, por ello se emplea la cuenta 638, el exceso de sanción se registra en la cuenta 778, «Ingresos excepcionales», y el exceso de intereses en el subgrupo 76.

En los cálculos del IS del ejercicio 2015 hay que ajustar los excesos de cuota y de la sanción, porque cuando se dotó la provisión en el 2014 no fueron gasto deducible.

$$\text{Ajuste fiscal} = -7.500 - 3.750 = -11.250 \text{ euros}$$

Con relación a los intereses de demora habrá ajuste fiscal o no en función de que se hayan considerado gasto deducible o no. Para ello deberíamos ver si se le aplica la Resolución de 4 de abril de 2016 de la Dirección General de Tributos, si tienen la consideración de gasto financiero y no exceden el límite del artículo 16 de la LIS no habrá ajuste fiscal.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

7. Cálculo del impuesto sobre sociedades de 2015

Resultado contable antes de impuestos		100.000
+/– Diferencias permanentes		
Venta de inmovilizado exenta	–20.000	
Gastos no justificados	+10.000	
Sanción administrativa	+ 5.000	
Acta IS-2014	–11.250	–16.250
+/– Diferencias temporarias		0
BASE PREVIA		83.750
– Compensación BINS		–7.000
BASE IMPONIBLE		76.750
Tipo de gravamen		× 30 %
CUOTA ÍNTEGRA		23.025
– Deducciones		–3.500
CUOTA LÍQUIDA		19.525
– Retenciones y pagos a cuenta		(25.000)
LÍQUIDO A DEVOLVER		5.475

Por la contabilización de la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	19.525	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	5.475	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		25.000

Por el crédito activado de las bases imponibles negativas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.100	
4745	Créditos por pérdidas a compensar «BIN-2014» (7.000 € × 30 %)		2.100

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Si el crédito por la pérdida fiscal no se hubiese reconocido en el ejercicio anterior, no procedería realizar el apunte anterior, estaría incluido dentro de la cuenta 6300, «Impuesto corriente», como menos cuota líquida.

Por la periodificación de las deducciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.800	
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones ..... [3.500 € – (3.500 €/5 años)]		2.800

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	2.800	
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios		2.800

El resultado contable después de impuestos:

- Resultado contable antes de impuestos 100.000
- –6300, «Impuesto corriente» ..... (19.525)
- +/– 6301, «Impuesto diferido» ..... (4.900)
- Resultado contable después de impuestos 75.575

2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

2.1. Registrar la compra del bien y los ajustes en el IVA durante el periodo de regularización

30 de junio de 2015: Por la compra del bien de inversión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material [50.000 + (50.000 × 21 % × 35 %)]	53.675	

.../...

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado (50.000 × 21 % × 65 %)	6.825	
572	Bancos, c/c		60.500

En el momento de la compra el IVA deducible se determina en función de la prorrata provisional que es del 65 %, por tanto el activo queda valorado por 53.675 euros a efectos de determinar las cuotas de amortización.

31 de diciembre de 2015: Por el ajuste de la prorrata provisional a la definitiva.

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado [50.000 × 21 % × (70 % − 65 %)] ..	525	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		525

Al cerrar el ejercicio 2015 procede ajustar la prorrata provisional a la definitiva, siendo la definitiva del 70 %, lo que permite deducir 5 puntos más de IVA.

El periodo de regularización que fija el artículo 107 de la LIVA es de cuatro años a partir de la entrada en funcionamiento para los bienes muebles y de nueve años para los inmuebles, pero solo procede ajuste si la diferencia entre la prorrata definitiva del año de regularización con el de la compra difieren en más de 10 puntos porcentuales.

Periodo de regularización: 2016, 2017, 2018 y 2019.

31 de diciembre de 2016: Regularización de bienes de inversión.

- Prorrata definitiva 2016 ..... 75 %
- Prorrata definitiva 2015 ..... 70 %

Como la diferencia no supera los 10 puntos porcentuales no procede regularizar el IVA de la compra.

31 de diciembre de 2017: Regularización de bienes de inversión.

- Prorrata definitiva 2017..... 80 %
- Prorrata definitiva 2015..... 70 %

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

La diferencia en el 2017 son 10 puntos exactos, por tanto, tampoco procede regularizar el IVA de la compra.

31 de diciembre de 2018: Regularización de bienes de inversión.

- Prorrata definitiva 2018 ..... 58 %
- Prorrata definitiva 2015 ..... 70 %

Ahora la diferencia es de 12 puntos porcentuales menos, por tanto procede regularizar el IVA de la compra, siendo el ajuste negativo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos en IVA de inversiones	252	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ..... {[50.000 × 21 % × (58 % – 70 %)]/5 años}		252

31 de diciembre de 2019: Regularización de bienes de inversión.

- Prorrata definitiva 2019 ..... 81 %
- Prorrata definitiva 2015 ..... 70 %

La diferencia es de 11 puntos porcentuales por encima del año de la compra, de ahí que procede regularizar y el ajuste es positivo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado ..... {[50.000 × 21 % × (81 % – 70 %)]/5 años}	231	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		231

2.2. Venta del bien de inversión durante el periodo de regularización y la venta está exenta de IVA

Si la venta tiene lugar en el 2016 y la entrega se califica de operación exenta, implica que la deducción complementaria es negativa, ya que el cálculo es el siguiente:

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

Años que restan por regularizar incluyendo el año de la venta: 2016, 2017, 2018 y 2019.

IVA de la compra × (0% – 70%) × 4/5 = 10.500 × (0% – 70%) × 4/5 = 5.880 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos en IVA de inversiones	5.880	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		5.880

Dicho ajuste de regularización del IVA deducible se incorpora al mes o trimestre de la venta, no al cierre de ejercicio.

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemática financiera

1. Un ahorrador dispone de un capital de 10.000 mil euros en este momento. Una parte la coloca al 4% anual y el resto al 1,25% trimestral. El plazo de ambas colocaciones es un semestre. Al finalizar ese plazo retira un montante total de 10.231,25 euros. Obtener razonadamente la cuantía que se ha colocado a cada tanto si se utiliza como ley financiera de valoración:

   a) La capitalización simple.

   b) La capitalización compuesta.

2. La empresa K para financiar parte de un proyecto de inversión negocia con el banco Z un préstamo de 200.000 euros a amortizar en 10 años. El tanto de valoración se fija en el 6% efectivo anual y se acuerda que los dos primeros años sean de carencia, en los que se pagan únicamente los intereses, amortizándose en los restantes mediante pagos anuales constantes. Obtener razonadamente:

   a) Cuantía de los pagos anuales que ha de realizar la empresa K para devolver este préstamo así como el capital vivo (o pendiente de amortizar) cuando han transcurrido cuatro años a partir del origen de la operación.

   b) Cuotas de amortización (cuantía en que disminuye la deuda) de los años 1.º, 3.º y 6.º de la vida del préstamo.

   c) Valor del préstamo y valores del usufructo y de la nuda propiedad cuando han transcurrido cuatro años a partir del origen de la operación y el tanto de mercado es 7%.

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

SOLUCIÓN

1.

Se dispone de un capital de 10.000 euros y se invierte en dos productos que ofrecen rentabilidades distintas pero la duración de ambas inversiones es de seis meses, siendo el montante final de 10.231,25 euros.

$$\text{Intereses totales} = 10.231{,}25 - 10.000 = 231{,}25 \text{ euros}$$

a) Capitalización simple

C_1 = Parte del capital que se coloca al 4 % anual.

C_2 = Parte del capital que se coloca al 1,25 % trimestral.

$$C_1 \times 0{,}04 \times 6/12 + (10.000 - C_1) \times 0{,}0125 \times 2 = 231{,}25$$

$$0{,}02\, C_1 + 250 - 0{,}025\, C_1 = 231{,}25$$

$$18{,}75 = 0{,}005\, C_1$$

C_1 = 3.750 euros.

C_2 = 6.250 euros.

Comprobación:

- Intereses de la primera inversión (3.750 € × 4 % × 6 /12) ..... 75 euros
- Intereses de la segunda inversión (6.250 € × 1,25 % × 2) ..... 156,25 euros

b) Capitalización compuesta

C_1 = Parte del capital que se coloca al 4 % anual.

C_2 = Parte del capital que se coloca al 1,25 % trimestral.

Interés compuesto = $Co\,[(1 + i)^n - 1]$

$$C_1\,[(1 + 0{,}04)^{6/12} - 1] + (10.000 - C_1)\,[(1 + 0{,}0125)^2 - 1] = 231{,}25$$

$$0{,}019803902\, C_1 + 251{,}5625 - 0{,}02515625\, C_1 = 231{,}25$$

$$20{,}3125\, C_1 = 0{,}005352347$$

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

$C_1 = 3.795,06$ euros.

$C_2 = 6.204,94$ euros.

Comprobación:

- Intereses de la primera inversión $= 3.795,06\ [(1 + 0,04)^{6/12} - 1] = 75,16$ euros
- Intereses de la segunda inversión $= 6.204,94\ [(1 + 0,0125)^2 - 1] = 156,09$ euros

2.

Es un préstamo francés de 10 años de duración con dos años de carencia de capital, por lo que solo se pagan intereses, siendo la tasa de interés pactada del 6 % efectivo anual.

a) Cuantía de los pagos anuales y capital vivo cuando han transcurrido cuatro años a partir del origen de la operación

$$200.000 = \text{cuota anual}\ \frac{1 - (1 + 0,06)^{-8}}{0,06}$$

Como se pagan intereses durante los dos primeros años, la deuda al inicio del año 3 es la misma que al inicio del préstamo, de forma que el capital pendiente son 200.000 euros.

$$\text{Cuota anual} = 32.207,19 \text{ euros}$$

Deuda pendiente después de haber transcurrido cuatro años desde el origen:

$$32.207,19 \text{ euros}\ \frac{1 - (1 + 0,06)^{-6}}{0,06} = 158.373,19 \text{ euros}$$

b) Cuotas de amortización de los años 1, 3 y 6 de la vida del préstamo

En el primer año no se paga capital, por tanto no se reduce la deuda. Únicamente, durante los dos primeros años, se pagan intereses por importe 12.000 euros (200.000 € × 6 %).

En el año 3 es el primer año que reducimos deuda, siendo el importe:

$$A_3 = 32.207,19 - (200.000 \times 6\%) = 20.207,19 \text{ euros}$$

En el año 6 es el cuarto año que reducimos deuda, siendo el importe:

$$A_6 = A_3\ (1 + 0,06)^3 = 24.067,08 \text{ euros}$$

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

c) Valor del préstamo, del usufructo y de la nuda propiedad si han transcurrido cuatro años desde el origen y el tipo de interés de mercado es 7 %

Valor de la plena propiedad: hay que actualizar las cuotas pendientes al tipo de interés de mercado.

$$32.207{,}19 \text{ euros } \frac{1 - (1 + 0{,}06)^{-6}}{0{,}07} = 153.516{,}85 \text{ euros}$$

Plena propiedad = Usufructo + Nuda propiedad

$$\text{Usufructo} = \frac{\text{i (tipo préstamo)}}{\text{i´(interes de mercado)}} \text{ (Capital pendiente } - \text{ Nuda propiedad)}$$

153.516,85 = Usufructo + Nuda Propiedad

$$\text{Usufructo} = \frac{0{,}06}{0{,}07} \text{ (158.373,19 } - \text{ Nuda propiedad)}$$

Sustituimos el valor del usufructo en la primera ecuación:

$$153.516{,}85 = \frac{0{,}06}{0{,}07} \text{ (158.373,19 } - \text{ Nuda propiedad) + Nuda propiedad}$$

17.768,4 = 0,142857142 Nuda propiedad

Nuda propiedad = 124.378,81 euros

Y si sustituimos el valor de la nuda propiedad a la ecuación del usufructo:

Usufructo = 29.138,04 euros

También se podía resolver sin utilizar el sistema de ecuaciones, determinando la nuda propiedad a partir de la actualización de las cuotas de amortización de capital al tipo de interés de mercado que, al tratarse de un préstamo francés, aumentan en progresión geométrica siendo la razón (1 + tipo interés del préstamo).

$A_5 = A_3 (1 + 0{,}06)^2 = 20.207{,}19 \times 1{,}06^2 = 22.704{,}80$ euros

$A_3 = 32.207{,}19 - (200.000 \times 6\%) = 20.207{,}19$ euros

$$\text{Nuda propiedad} = 22.704{,}80 \frac{1 - (1 + 0{,}06)^6 (1 + 0{,}07)^{-6}}{1 + 0{,}07 - 1{,}06} = 124.378{,}74 \text{ euros}$$

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".

No da exactamente igual por el uso de los decimales.

El usufructo se obtiene por la diferencia entre la plena propiedad y la nuda propiedad.

$$\text{Usufructo} = 153.516{,}85 - 124.378{,}74 = 29.138{,}11$$

"Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)".