

- **¿Se puede gravar el incremento ficticio de valor de los terrenos de naturaleza urbana?** *Neux Teixidor Martínez e Ignacio Revilla Rodríguez*
- **Una aproximación al concepto de «planificación fiscal agresiva».** *José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara*
- **Pautas para una debida aplicación del régimen FEAC.** *David Vilches de Santos*
- **Tributación de la opción de compra en el IRPF.** *Alfonso Sanz Clavijo*
- **Aspectos prácticos de la modificación de la Ley General Tributaria (I).** *José Rivaya Fernández-Santa Eulalia*
- **Errores y cambios de criterio contable.** *Sergio Manuel Jiménez Cardoso e Inmaculada Lucuix García*
- **Rendición de cuentas de los ayuntamientos.** *Nicolás Sánchez García*
- **Caso práctico de Técnicos de Hacienda del Gobierno de Navarra.** *Fernando Vallejo Torrecilla*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Enero 2016 – Número 394

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

Hilario Albarracín Santa Cruz (*Consejero Delegado de KPMG*)

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

Pilar Álvarez Barbeito (*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña*)

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

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

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

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

Vicente Durán Rodríguez (*Socio de KPMG Abogados*)

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

Manuel Gago Areces (*Vicepresidente de la Confederación Española de Directivos y Ejecutivos*)

Susana Gago Rodríguez (*Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III*)

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*)

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

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

Eduardo Luque Delgado (*Presidente de AEDAF y Presidente de Luque Abogados*)

Luis Alberto Malvárez Pascual (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva*)

Gloria Marín Benítez (*Socia de Uria Menéndez Abogados. Área Tributaria*)

Diego Martín-Abril Calvo (*Director General de Tributos*)

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

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

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

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

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

Manuel Villasalero Díaz (*Profesor Titular de Organización de Empresas. Universidad de Castilla-La Mancha*)



www.cef.es

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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

IMPRIME:

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

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

DEPÓSITO LEGAL:

M-1947-1981

SUSCRIPCIÓN ANUAL (2016)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
146,16 € (IVA no incluido)	<ul style="list-style-type: none">• Suscriptores: 17 € (IVA no incluido)• No suscriptores: 20 € (IVA no incluido)

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 5 € + IVA por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50%.

Esta Revista se encuentra incluida en la clasificación bibliográfica de las siguientes bases de datos y organismos:



Correo electrónico: revistacef@cef.es

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos prácticos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 1/2016** ¿Se puede gravar el incremento ficticio de valor de los terrenos de naturaleza urbana?
The fictional increase in value of urban land: can it be taxed? 5
(Neus Teixidor Martínez e Ignacio Revilla Rodríguez)
- 2/2016** Una aproximación al concepto de «planificación fiscal agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE
The concept of «aggressive tax planning»: an approach from the perspective of the works developed by the OECD 41
(José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara)
- 3/2016** Pautas a seguir en aras de una debida aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores
Guideline for a correct implementation of system of taxation applicable to mergers, divisions and others operations 93
(David Vilches de Santos)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 4/2016** Tributación en el IRPF de las cantidades percibidas por la concesión de una opción de compra. (Análisis de la STS de 29 de junio de 2015, rec. núm. 141/2014) 107
(Alfonso Sanz Clavijo)

CASO PRÁCTICO

- 5/2016** Análisis con casos prácticos de las principales modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015 (I) 115
(José Rivaya Fernández-Santa Eulalia)

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

- 6/2016** Tratamiento de los errores y cambios de criterio contable
Treatment of changes in accounting policies and criteria and accounting errors 117
(Sergio Manuel Jiménez Cardoso e Inmaculada Lucuix García)
- 7/2016** Formación y rendición de cuentas de los ayuntamientos. Análisis y propuestas de reforma
Training and accountability of Councils. Analysis and proposals for reform ... 175
(Nicolás Sánchez García)

CASO PRÁCTICO

- 8/2016** Primer ejercicio resuelto en la Oposición para Técnicos de Hacienda del Gobierno de Navarra (I) 207
(Fernando Vallejo Torrecilla)

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.

¿SE PUEDE GRAVAR EL INCREMENTO FICTICIO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA?

Neus Teixidor Martínez

*Asesora Jurídica en Gómez de Mercado Abogados
Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid*

Ignacio Revilla Rodríguez

*Máster de Acceso a la Profesión de Abogado
Universidad Carlos III de Madrid en colaboración con el ISDE*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2015** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

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

EXTRACTO

En la actualidad, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) grava la plusvalía generada como consecuencia de una transmisión u otros supuestos establecidos en la normativa, todo ello mediante una fórmula objetiva de determinación de la base imponible. Tradicionalmente, esta fórmula no había supuesto ningún problema. No obstante, las condiciones económicas de estos últimos años han provocado que haya supuestos en los que, en realidad, se está generando una plusvalía menor a la gravada o incluso una minusvalía, lo que pone en duda la constitucionalidad de la configuración actual del citado impuesto.

Palabras claves: IIVTNU, plusvalía, estimación objetiva, principio de capacidad económica y cuestión de inconstitucionalidad.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 30-10-2015

THE FICTIONAL INCREASE IN VALUE OF URBAN LAND: CAN IT BE TAXED?

Neus Teixidor Martínez

Ignacio Revilla Rodríguez

ABSTRACT

At present, the «Tax on the Increase in Value of Urban Land» taxes the increased value derived from the transfer of ownership or any other cases established by law, by using an objective criterion for determining the taxable amount. Traditionally, this criterion had not constituted a problem. However, due to the economic conditions in recent years, there are some cases in which what is really being generated is a value whose amount is lower than the taxed one, or even a decreased value. This undermines the constitutionality of the current regulation of the referred tax.

Keywords: Tax on the Increase in Value of Urban Land, increased value, objective determination, economic capability principle and exception of unconstitutionality.

Sumario

1. Introducción
 - 1.1. El punto de partida
 - 1.2. Una aproximación al IIVTNU
2. El IIVTNU: el método de estimación objetiva y su problemática actual
 - 2.1. Una fórmula de cálculo cuestionable
 - 2.2. El incremento patrimonial, ¿presunción *iuris et de iure* o *iuris tantum*?
 - 2.3. El IIVTNU y su relación con los principios tributarios
3. La liquidación del IIVTNU y su eventual impugnación
 - 3.1. La relación del valor real de la transmisión con la liquidación del IIVTNU
 - 3.2. Posibilidad de reclamar en vía administrativa
 - 3.3. Posibilidad de reclamar en vía judicial. Cuestión de inconstitucionalidad
4. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

1.1. EL PUNTO DE PARTIDA

«Un tribunal pone en duda la constitucionalidad del impuesto municipal de plusvalía»¹. Dado el interés que nos suscita el tema, proseguimos leyendo: «Para la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, este impuesto grava, en parte, una riqueza ficticia, al no calcularse los efectos de la inflación (...). La cuestión de inconstitucionalidad presentada recoge la duda de si la actual regulación atenta contra el principio de capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución), el principio de reserva de ley tributaria (arts. 31.3 y 133) y la autonomía municipal en su proyección tributaria (arts. 140 y 142)».

Si no fuera porque ya no existen las Audiencias Territoriales, podría tratarse de una noticia actual. Nos encontramos, no obstante, ante un titular publicado por el periódico *El País* el día 21 de mayo de 1988.

La citada cuestión de inconstitucionalidad fue resuelta por el Tribunal Constitucional, en sentido desestimatorio, mediante la Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre [cuestiones de inconstitucionalidad 1062/1988 y 2191/1990 (acumulados) –NFJ002247–]².

¹ Noticia publicada en el periódico, BAYARRI, F. [21 de mayo de 1988]: «Un tribunal pone en duda la constitucionalidad del impuesto municipal de plusvalía», *El País*. (Puede consultarse en: http://elpais.com/diario/1988/05/21/sociedad/580168808_850215.html a fecha de 31 de marzo de 2015).

² Según la configuración del Impuesto Municipal del Incremento de Valor de los Terrenos establecida en el Real Decreto-Ley 15/1978, de 7 de junio (y, posteriormente, en el RD 781/1986, de 18 de abril), la base imponible del mismo se determinaba tomando en consideración la diferencia entre el valor de transmisión del bien inmueble y su valor de adquisición. Así, la normativa establecía que «se autoriza al Gobierno, cuando razones de política económica así lo exijan, para aplicar correcciones monetarias en la determinación del valor inicial del periodo de imposición y, en su caso, el de las contribuciones y mejoras permanentes, en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos» (art. 4 del RDL 15/1978, de 7 de junio). Este inciso es sobre el que se planteó la posible inconstitucionalidad de la regulación de la plusvalía (cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núm. 1062/1988, formulada por la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, y núm. 2191/1990, formulada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana) y sobre el que se ocupa la STC 221/1992, de 11 de diciembre (NFJ002247).

En este sentido, respecto del principio de capacidad económica, el Tribunal Constitucional considera que dejar al Gobierno la decisión de proceder o no a una actualización del valor de adquisición del terreno es una decisión que

Esta sentencia no constituye un óbice para que, con fecha de 5 de febrero de 2015, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia vuelva a plantear una cuestión de inconstitucionalidad³ [Auto de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 245/2014 (NFJ058919)] en relación con la configuración actual del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). En esta ocasión, sin embargo, los preceptos que se cuestionan son los artículos 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), así como los correspondientes artículos de la normativa foral (concretamente, los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del Territorio Histórico de Guipúzcoa).

Como se puede apreciar, a pesar de haber transcurrido más de 20 años desde aquella resolución del Tribunal Constitucional y aunque la regulación y la configuración del IIVTNU hayan sufrido sustanciales modificaciones, se sigue poniendo en duda la constitucionalidad del citado tributo. Es evidente que la problemática actual no es la misma que hace unos años, por lo que trataremos de analizar la evolución histórica de este impuesto y los problemas jurídicos que plantea su regulación actual.

1.2. UNA APROXIMACIÓN AL IIVTNU

Actualmente, en el régimen común⁴, el IIVTNU, también conocido coloquialmente como la plusvalía municipal, es definido en el artículo 104.1 del TRLRHL como «un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos [los terrenos de naturaleza urbana] y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos». En definitiva, se trata de un impuesto que

forma parte del margen de discrecionalidad del legislador. Por tanto, en aquellos supuestos en los que pueda producirse una tributación irracional y arbitraria, esta no derivaría de una supuesta inconstitucionalidad de la norma, sino de una inactividad del Gobierno.

Por otro lado, en relación con el principio de reserva de ley, el Tribunal Constitucional determina que es razonable que la ley autorice al Gobierno para apreciar las circunstancias justificativas de la práctica de correcciones.

Finalmente, el Tribunal Constitucional concluye que el principio de autonomía local no exige que la intervención de las entidades locales se extienda a todos y cada uno de los elementos del tributo. A lo que añade que la actuación del Gobierno permite una homogeneidad de criterios en todo el territorio.

³ En este caso, se pone en cuestión si la normativa que regula el IIVTNU resulta o no compatible con el principio constitucional de capacidad económica y si la regla de valoración legal establecida permite o no una prueba en contrario que permita acreditar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía. No obstante, nos remitimos al análisis realizado en el epígrafe «3.3. Posibilidad de reclamar en vía judicial. Cuestión de inconstitucionalidad».

⁴ El objeto del presente análisis consiste en examinar la regulación y la evolución respecto de la normativa estatal del IIVTNU, sin entrar a valorar su configuración según la regulación foral aplicable a las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra.

grava las plusvalías que se generan con ocasión de una transmisión de un terreno de naturaleza urbana⁵ o de la constitución o la transmisión de un derecho real sobre el mismo. En otras palabras, el presente tributo solo grava el valor del suelo (es decir, no se toma en consideración el valor de las edificaciones) de aquellos bienes que tengan naturaleza urbana (por lo que se excluyen expresamente los bienes de naturaleza rústica). Su regulación actual está contenida en los artículos 104 a 110 del TRLRHL, siendo complementada por las ordenanzas fiscales aprobadas por los ayuntamientos y, supletoriamente, por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Este impuesto supone uno de los recursos más utilizados por los ayuntamientos para obtener financiación, aunque no debemos olvidar que se trata de un tributo potestativo (art. 59.1 del TRLRHL), cuya exigencia o no depende de cada consistorio.

El IIVTNU es un impuesto con una larga tradición en España⁶. Según la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 1999 [rec. 5785/1993 (NFJ008134)], su origen se remonta al Real Decreto de 13 de marzo de 1919, que estableció el IIVTNU como recurso municipal ordinario. Con posterioridad, mediante el Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, el citado recurso se transformó en, según palabras de la propia sentencia, «un impuesto específico establecido para revertir a los municipios parte de los aumentos de valor de los terrenos urbanos, no ganados (*unearned income*) generados por la actuación municipal y por el propio crecimiento de los pueblos y ciudades, tomando como elemento de "realización" de tales aumentos de valor la existencia de una transmisión de dominio, a título oneroso o lucrativo (herencia, legado o donación)».

Desde entonces, este impuesto ha constituido un recurso económico importante para los entes locales, aunque, a lo largo de su historia, ha recibido distintas denominaciones y ha sufrido numerosas modificaciones. Así, ha sido regulado por, entre otras normativas, la Ley Municipal de 1935; el Decreto provisional de 25 de enero de 1946; el Decreto de 16 de diciembre de 1950, por el que se aprobó el texto articulado de la Ley de Administración Local; el texto refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de enero de 1955; la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local; el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, y la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de Haciendas Locales. El último peldaño de esta sucesión normativa lo constituye el actual Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Tradicionalmente, el IIVTNU ha gravado los incrementos de valor de los terrenos (es decir, las plusvalías), que se ponían de manifiesto con ocasión de una transmisión (onerosas o lucrati-

⁵ En relación con la consideración o no de terreno de naturaleza urbana, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante, TRLCI). Asimismo, pueden consultarse la STSJ de Madrid de 27 de septiembre de 2012 [rec. 536/2012 (NFJ055943)], la STS 2159/2014 de 30 de mayo [rec. 2362/2013 (NFJ054558)] y la SAN de 15 de octubre de 2014 [rec. 60/2012 (NFJ060278)].

⁶ MAGRANER MORENO, F. J. [julio-agosto 2014]: «El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?», *Tribunal Fiscal*, núm. 273, Sección Panorama, Editorial CISS (La Ley 4435/2014).

vas, *inter vivos* o *mortis causa*), aunque los supuestos de no sujeción han ido variando en función de la normativa vigente.

Una de las reformas más relevantes del IIVTNU fue la realizada por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que modificó la forma de cuantificar la cuota tributaria del mismo⁷, implantando así el formato actual⁸. Concretamente, se sustituyó el método tradicional de determinación de la base imponible (hasta ese momento, basado en la diferencia neta de valor entre el inicio y el final del periodo impositivo, es decir, entre la fecha en la que se adquirió y la fecha en la que se transmitió el terreno) por un sistema objetivo. Este sistema es el que rige en la actualidad y consiste en la aplicación de unos coeficientes moduladores⁹ sobre el valor catastral del bien inmueble. El objetivo de esta modificación fue, según palabras de MAGRANER MORENO¹⁰, «(...) simplificar el procedimiento de determinación del importe a pagar». No obstante, el citado autor considera que la reforma no ha logrado su objetivo, pues «(...) en definitiva, lo único que ha conseguido ha sido la generación de un cúmulo de discrepancias interpretativas en torno a este elemento esencial de cuantificación de esta figura tributaria».

Asimismo, debemos destacar la reforma efectuada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que incorporó una nueva redacción al artículo 108.1 de la Ley 39/1988 (redacción que sigue vigente en el actual art. 107.1 del TRLRHL de 2004)¹¹. Hasta ese momento, el mencionado artículo determinaba que «la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos (...)» y, posteriormente, se estableció que «la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos (...)». En otras palabras, hasta la modificación de la normativa, era preciso que el incremento de valor de los terrenos fuera real, es decir, efectivo. No obstante, a raíz de la eliminación del adjetivo «real», el incremento gravado no tiene por qué coincidir con el incremento verdaderamente producido.

2. EL IIVTNU: EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA Y SU PROBLEMÁTICA ACTUAL

2.1. UNA FÓRMULA DE CÁLCULO CUESTIONABLE

En la actualidad, el cálculo de la cuota tributaria se regula en los artículos 107 y 108 del TRLRHL, según los cuales la base imponible «está constituida por el incremento del valor de los

⁷ MAGRANER MORENO, F. J. [julio-agosto 2014]: «El IIVTNU...», *op. cit.*

⁸ MORENO SERRANO, B. [2013]: «"Plusvalía" ficticia. Controversia ante la ausencia de incremento de valor», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Editorial La Ley, núm. 7849/2013.

⁹ Calculados en función de los años completos en los que se posee el bien inmueble.

¹⁰ Véase nota 7.

¹¹ Véase nota anterior.

terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años». Así, pues, se trata de un método de estimación objetiva, que no tiene en cuenta la plusvalía real¹². La propia LGT, en su artículo 50.2, permite que la base imponible de los tributos se determine siguiendo, entre otros, este método, que consiste en la aplicación de magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa de cada tributo (como se define en el art. 52 de la LGT).

Concretamente, para calcular la base imponible, se toma como referencia el valor catastral del terreno en el momento del devengo¹³, al que se le aplica un porcentaje anual, aprobado por la ordenanza municipal, en función de los años de permanencia del terreno en el patrimonio del transmitente. A continuación, una vez obtenida la base imponible, se le aplica el tipo de gravamen fijado por cada ayuntamiento.

Por ello, la base imponible del IIVTNU siempre es positiva, por lo que, en todo caso, resulta una cuota a pagar. En otras palabras, cuando se produce una transmisión de un terreno urbano (u otra operación gravada por el IIVTNU), se entiende que se ha producido una plusvalía y se devenga el impuesto, sin tener en consideración la generación real de un incremento de valor. Pues, como establece el artículo 12.1 de la LGT¹⁴, las normas tributarias han de interpretarse de conformidad con el artículo 3.1 del Código Civil, es decir, según su tenor literal¹⁵. Por tanto, siguiendo las previsiones interpretativas de la propia LGT, si el texto legal no incluye la previsión de que el incremento de valor deba ser real¹⁶, debemos entender que el propio TRLRHL permite que el IIVTNU sea determinado objetivamente.

¹² Debemos recordar que la reforma operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales elimina la referencia al incremento «real» de valor (epígrafe «1.2. Una aproximación al IIVTNU»).

¹³ Según el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLCI, el valor catastral de los bienes inmuebles está formado por el valor del suelo y el valor de las construcciones. No obstante, a efectos del cálculo del IIVTNU, únicamente debe tenerse en cuenta el valor catastral del suelo, obviando el valor catastral que puedan tener las construcciones que se hallen en el mismo (art. 104.1 del TRLRHL). Asimismo, no debemos olvidar que el mencionado valor catastral puede ser objeto de reducción como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

¹⁴ DíEZ-OCHOA AZAGRA, J. M.^a [2014]: *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo (1). Comentarios y casos prácticos*, Ediciones CEF, 3.^a ed., págs. 110-111.

¹⁵ La interpretación gramatical de las normas es uno de los criterios interpretativos contenidos en el artículo 3.1 del Código Civil. En este sentido, nos remitimos a su tenor literal: «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas». No obstante, no debemos olvidar que el propio artículo 12.2 de la LGT establece que «en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

¹⁶ Nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe «1.2. Una aproximación al IIVTNU», en relación con la modificación operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

A pesar de lo anterior, el hecho de que únicamente se tome como referencia el valor catastral final del bien inmueble, sin hacer referencia alguna al valor catastral inicial¹⁷, supone un problema. Hasta hace unos años, esta forma de cuantificación no había suscitado controversia alguna. Es notorio que, en España, el mercado inmobiliario siempre ha sido un componente importante de la economía, en el que el precio de la vivienda siempre había subido, pero nunca había bajado. Por ello, el establecimiento de un gravamen objetivo no constituía ningún problema a efectos prácticos y permitía a los ayuntamientos aplicar una fórmula de cálculo más sencilla que la anterior. No obstante, con el detonante de la crisis económica, el precio real de la vivienda ha venido sufriendo un descenso, por lo que pueden producirse situaciones en las que no exista una plusvalía auténtica, sino una minusvalía [Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza 255/2013, de 11 de diciembre, rec. 134/2013 (NFJ060286)]. Así, si en la actualidad se vende un bien inmueble adquirido en la época de precios más elevados de la burbuja inmobiliaria, no existe un incremento real de valor del terreno entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión del mismo, por lo que no se realiza el hecho imponible del IIVTNU y, en consecuencia, no puede liquidarse, pues, si se hiciera, ello supondría «inventar» un impuesto [como recoge, entre otras, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Zaragoza 144/2015, de 13 de julio, rec. 123/2015 (NFJ059803)].

En este sentido, ARIZCUN DE ANDRÉS¹⁸ expone que «(c)omo consecuencia de la crisis inmobiliaria que ha tenido lugar en España en los últimos años, el IIVTNU se ha convertido en un impuesto controvertido. La razón de dicha controversia ha tenido su origen en la depreciación progresiva que ha experimentado el valor de los inmuebles situados en nuestro país, que ha llevado consigo que, no en pocas ocasiones, durante el tiempo de tenencia de los mismos, no solo no se haya generado un incremento de valor de los terrenos (como venía siendo habitual años atrás), sino que, incluso, a la fecha de transmisión de los mismos, se haya puesto de manifiesto una minusvalía para el transmitente de dichos inmuebles».

Asimismo, DEL AMO GALÁN¹⁹ admite que «el IIVTNU, que no fue cuestionado durante los años de subida de precios, seguramente debido a que el incremento gravado en aplicación de lo dispuesto en la ley resultaba notoriamente inferior a la ganancia realmente obtenida en la transmisión del inmueble, ha irrumpido con fuerza en el debate tributario cuando la situación del mercado inmobiliario se ha invertido».

Todo ello nos lleva a plantearnos si la presunción establecida en el TRLRHL, según la cual toda transmisión produce un incremento patrimonial, admite o no prueba en contrario, de lo cual nos ocupamos a continuación.

¹⁷ MOROTE, J. [noviembre-diciembre 2013]: «La "plusvalía municipal", un impuesto cuestionado», *El Notario del Siglo XXI*, núm. 52, Práctica Jurídica.

¹⁸ ARIZCUN DE ANDRÉS, R. [2015]: «¿Se devenga la plusvalía municipal al transmitirse inmuebles que generan pérdidas?», *Estrategia Financiera*, núm. 331.

¹⁹ DEL AMO GALÁN, Ó. [2015]: «Cálculo de la plusvalía en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 4.

2.2. EL INCREMENTO PATRIMONIAL, ¿PRESUNCIÓN *IURIS ET DE IURE* O *IURIS TANTUM*?

En principio, cabría pensar que la existencia de un incremento patrimonial constituye una presunción *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario. En este sentido, parece totalmente racional pensar que si el tributo está gravando una plusvalía inexistente y se aportan pruebas suficientes que acrediten esa realidad, la presunción establecida en el TRLRHL pueda verse desvirtuada.

No obstante, esta no es una cuestión pacífica. La polémica surgió con la reforma implantada por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que modificó el cálculo de la cuota tributaria del IIVTNU. Como ya hemos apuntado anteriormente, hasta ese momento, la base imponible se determinaba mediante el cálculo de la diferencia neta de valor entre el momento en el que se adquirió el terreno y el momento en el que se transmitió, por lo que se trataba de un método de estimación directa en el que no operaba presunción alguna. Con la mencionada reforma, se introdujo el método objetivo de cálculo, surgiendo así el debate acerca de si dicho método admite o no prueba en contrario. En este sentido, debemos destacar que el citado debate se extiende no solo a la cuantificación de la ganancia patrimonial, sino también a la existencia o no de la misma.

Por tanto, la controversia jurídica versa sobre la existencia de una presunción *iuris tantum* (que admite prueba en contrario) o *iuris et de iure* (que no puede destruirse mediante la presentación de prueba en contrario)²⁰.

Tradicionalmente, se había venido considerando que los criterios establecidos en el TRLRHL y en la ordenanza fiscal funcionaban como auténticas presunciones *iuris et de iure*, pues, en principio, «no admiten prueba en contrario del sujeto pasivo, con la finalidad de calcular el incremento de valor real»²¹.

En consecuencia, muchos autores²² e incluso órganos administrativos y judiciales han argumentado que se trata de una presunción *iuris et de iure*, pues la normativa no hace alusión alguna al incremento real del valor (en su redacción dada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) y, además, el Tribunal Constitucional no ha puesto en cuestión esta naturaleza. Así, por ejemplo, lo han manifestado ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO²³: «En este sentido, el TRLRHL establece una presunción *iuris et de*

²⁰ MORENO SERRANO, B. [2013]: «"Plusvalía" ficticia...», *op. cit.*

²¹ SÁNCHEZ GARCÍA, N. [2013]: *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*, Madrid, Ediciones CEF, 3.ª ed., págs. 765-766.

²² MAGRANER MORENO, F. J. [julio-agosto 2014]: «El IIVTNU...», *op. cit.*

²³ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2009]: *Financiación Local. Cuatro Estudios*, Granada, Editorial Comares, págs. 200-201 (Capítulo «La posibilidad de utilizar valores de mercado para la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana»).

iure, presunción que viene reforzada porque la normativa vigente no contiene, a diferencia de la anterior, alusión alguna al incremento real del valor. Este sistema de estimación objetiva del incremento de valor no ha sido puesto en cuestión en ningún momento por el Tribunal Constitucional, dato que es especialmente significativo porque existen varios pronunciamientos de este tribunal sobre el IIVTNU (...).».

En la misma línea se han pronunciado algunos órganos judiciales²⁴. A título de ejemplo, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada) 1853/1998, de 28 de diciembre [rec. 2531/1995 (NFJ060283)], y 250/2002, de 4 de marzo [rec. 5/1997 (NFJ013071)], ya consideraron que la regla de valoración contenida en la anterior Ley de Haciendas Locales²⁵ no admitía prueba en contrario, pues los ayuntamientos se limitaban a fijar la base imponible del IIVTNU siguiendo el mandato fijado en la propia ley.

Más recientemente, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Vitoria, en su Sentencia 52/2013, de 7 de marzo [rec. 141/2011 (NFJ060290)], ha entendido que el IIVTNU debe liquidarse con independencia de las variaciones de valor que el suelo haya experimentado entre el momento de su adquisición y el momento de su enajenación. Considera que la legislación es clara en este aspecto, pues establece unas reglas de cuantificación en las que se toma el valor catastral del bien como base imponible, sin que sea posible llevar a cabo un procedimiento de comprobación de valores ni se permita la aportación de prueba en contrario. Asimismo, el citado juzgado apoya su teoría en la eliminación del inciso «valor real» de la redacción de la Ley de Haciendas Locales, «(...) por lo que el dato relevante no es el valor real o de mercado sino la transmisión y la valoración catastral (...)». En este sentido, concluye que el IIVTNU no pretende gravar plusvalías reales y efectivas, «(...) sino, simplemente, la mera transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce sobre dichos terrenos, mediante la ficción de que la transmisión, por sí misma, y sin tener en cuenta la adquisición (salvo para calcular el periodo de generación de la plusvalía), pone de manifiesto el incremento de valor».

La propia Dirección General de Tributos va más allá y considera que, en realidad, no existe presunción alguna, por lo que no admite prueba en contrario. Así, la Consulta V0153/2014, de 23 de enero (NFC050252), expone que «(1) la regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración

²⁴ *Vid.*, entre otras sentencias, STSJ de Andalucía (Granada) 51/1998, de 26 de enero [rec. contencioso-administrativo 3146/1994 (NFJ006792)]; STSJ de Castilla y León (Valladolid) 269/1999, de 3 de marzo [rec. contencioso-administrativo 1002/1995 (NFJ008651)]; STSJ de Canarias (Las Palmas) 1184/1999, de 3 de septiembre [rec. contencioso-administrativo 238/1997 (NFJ060281)]; STSJ de Andalucía (Granada) 250/2002, de 4 de marzo [rec. contencioso-administrativo 5/1997 (NFJ013071)].

²⁵ La sentencia analiza el artículo 108.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales que establecía que «(e)n las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles».

que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva». A lo que añade: «(p)or tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario», pues esa ha sido la fórmula escogida por el legislador para determinar el incremento del valor del terreno, pese a tener la posibilidad de optar por otras fórmulas.

En los últimos años, sin embargo, los órganos judiciales han empezado a cambiar la doctrina existente hasta ese momento y a determinar que la presunción que opera respecto de la cuantificación de la cuota del IIVTNU es una presunción *iuris tantum*. Así, fue trascendental la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca 366/2010, de 21 de septiembre [rec. 37/2010 (NFJ049472)], que considera que, si se aplican las reglas del TRLRHL, «lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada». En este caso, el recurrente presenta una fórmula de cuantificación diferente de la legalmente establecida y más favorable a su propio interés como obligado tributario, fórmula que es acogida por el órgano judicial en detrimento de la aplicada por el ayuntamiento. Por tanto, en realidad, en la mencionada sentencia, se pone en duda la idoneidad de la fórmula de cálculo de la plusvalía generada.

Esta sentencia fue confirmada en apelación por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha 85/2012, de 17 de abril [rec. 393/2010 (NFJ049473)], al entender que las pruebas aportadas por la parte actora en vía administrativa constituyen pruebas de cargo suficiente para desvirtuar la presunción de legalidad del acto tributario, siendo insuficientes las pruebas presentadas por el ayuntamiento. Por lo tanto, la sala determina que la forma de cuantificación del IIVTNU constituye una presunción *iuris tantum*.

En este sentido, no son pocas las voces críticas con el criterio sentado por esta sentencia. Así, MARÍN-BARNUEVO FABO²⁶ pone de manifiesto que «(...) la existencia de métodos más idóneos para calcular el incremento de valor de los terrenos es jurídicamente irrelevante, ya que el legislador ha optado por uno de ellos y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación. Por tanto, la utilización de métodos más idóneos no es una opción legal: hay que aplicar la regla prevista en la ley en todo caso, aunque el resultado pueda considerarse poco idóneo para medir la capacidad económica real del contribuyente»²⁷. A lo que añade que «los jueces y tribunales no pueden dejar de aplicar las reglas de determinación

²⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [2013]: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos Locales*, núm. 112/2013, Renta Grupo Editorial, págs. 115-118.

²⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [febrero 2013]: «¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012», *Diario La Ley*, núm. 8023, Sección Tribuna.

de la base imponible contenidas en el artículo 107 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aunque no les gusten o les parezcan poco idóneas para su finalidad, porque tienen carácter imperativo y ningún precepto prevé la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación de las plusvalías. Si la aplicación de dichas reglas produjera un resultado injusto, como es probable que suceda en algunos casos, la única solución que prevé el ordenamiento jurídico es el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad».

Asimismo, con ocasión de las Sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca 366/2010, de 21 de septiembre (NFJ049472), y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha 85/2012, de 17 de abril (NFJ049473), que plantean una fórmula distinta para el cálculo de la base imponible, se emite el Informe de la Dirección General de Tributos de 18 de diciembre de 2012 (NFL015978), sobre el cálculo de la base imponible del IIVTNU. En el mismo, la Dirección General de Tributos considera que la regulación actual del IIVTNU no prevé que la base imponible coincida con el incremento real de valor de los terrenos, pues se trata de una base imponible determinada objetivamente, es decir, sin tener en cuenta las circunstancias concretas del terreno. Por lo tanto, la base imponible no admite prueba en contrario, de la misma manera que, en los años de bonanza, la legislación no permitía al ayuntamiento atribuir un valor mayor basado en el hecho de que el incremento real del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL. Así, esta determinación deriva de una decisión del legislador, quien optó por esta fórmula en detrimento de otras posibilidades, y la aplicación de la misma no puede depender de las circunstancias económicas de cada momento. De esta forma, la ley toma como referencia el valor catastral sin tener en cuenta la diferencia de valor entre el momento de la adquisición y el momento de la transmisión.

Este criterio ha sido seguido por algunas consultas posteriores de la Dirección General de Tributos. Por ejemplo, la Consulta V0291/2014, de 6 de febrero (NFC050350), establece que la base imponible (concretamente el incremento de valor) se determina objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno, por lo que «es indiferente, a efectos de este impuesto, que el valor catastral del bien inmueble en el momento del devengo (fecha de la transmisión) coincida, sea superior o inferior al valor catastral que tuviera dicho bien inmueble en el momento de la adquisición». Por tanto, el TRLRHL no admite que puedan aplicarse otras fórmulas de cálculo distintas de las contenidas en el mismo. Una interpretación muy similar se contiene en la Consulta V3067/2013, de 15 de octubre (NFC049344).

Por otro lado, existe una reiterada doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, iniciada con la trascendental Sentencia 305/2012, de 21 de marzo [rec. 432/2010 (NFJ060280)], cuya argumentación ha sido reproducida en numerosas ocasiones por las sentencias de esa sala e incluso por otros órganos judiciales. En este caso, la sala se plantea la existencia de supuestos en los que no exista un incremento de valor real, sino el derivado de las reglas establecidas en el TRLRHL para el cálculo de la base imponible. Así, en el fundamento jurídico sexto, la sentencia concluye que, a la vista de la realidad económica vivida en estos últimos años, en determinados supuestos, los artículos 104 y 107 del TRLRHL podrían llegar a considerarse inconstitucionales, cuando se gravara un incremento de valor inexistente o sustancialmente superior al real.

En aquellos supuestos en los que se gravara un incremento de valor inexistente, la sala considera que la ausencia objetiva de ese incremento debería conllevar la no sujeción al IIVTNU, pues no se realizaría el hecho imponible. No obstante, la inexistencia de incremento debe acreditarse y probarse por el sujeto pasivo y respecto de cada caso concreto.

Por otro lado, respecto de los supuestos en los que se gravara un incremento superior al real, la sala entiende que tampoco pueden aplicarse las normas del artículo 107 del TRLRHL, pues si se hiciera se infringirían los principios tributarios del artículo 31.1 de la Constitución Española.

En definitiva, según el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, las reglas contenidas en el artículo 107 del TRLRHL solo pueden aplicarse cuando el incremento real de valor de los terrenos sea superior a la estimación realizada en virtud del citado precepto. De hecho, el citado órgano judicial insiste en que, de probarse las situaciones anteriormente mencionadas, el tribunal debería plantear una cuestión de inconstitucionalidad. Sin embargo, concluye que, en este caso concreto, no procede plantear dicha cuestión, pues no se acredita debidamente que la ganancia gravada sea ficticia o irreal ni se prueba el valor realmente obtenido con la transmisión.

Como bien recogen AYATS VERGÉS y PALÀ MONCUSÍ²⁸, «(r)esulta muy relevante el motivo por el cual el tribunal considera que la referencia legal al "incremento de valor" es una presunción respecto de la que cabe prueba en contra. Y es que si se interpretase que la base imponible determinada por el TRLRHL es una ficción legal, nos encontraríamos con que todo el sistema de cálculo establecido por el TRLRHL y las ordenanzas sería un entramado normativo inconstitucional (fundamento jurídico quinto)». En definitiva, si la presunción establecida en el TRLRHL no admitiera prueba en contra, habría supuestos en los que se gravaría un hecho imponible inexistente, pues la plusvalía realmente no se habría producido, por lo que se vulneraría, entre otros, el principio de capacidad económica.

Muchas sentencias posteriores han seguido la interpretación realizada por la sala, siendo desestimadas las pretensiones planteadas por no acreditar debidamente que el incremento gravado es ficticio o irreal. En este sentido, podemos citar, entre otras, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 505/2012, de 9 de mayo (rec. 501/2011); 848/2012, de 12 de septiembre (rec. 516/2011); 900/2012, de 20 de septiembre (rec. 488/2011) y 925/2012, de 27 de septiembre (rec. 517/2011).

Siguiendo esta doctrina, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 13 de Barcelona 16/2013, de 22 de enero [rec. 152/2012 (NFJ052531)], argumenta que, cuando el obligado tributario acredite y pruebe que no ha existido incremento alguno en términos económicos y reales, no se dará el hecho imponible fijado por el artículo 104.1 del TRLRHL y, en

²⁸ AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de un impuesto objetivo al ciclo económico: ¿el fin de la plusvalía municipal? (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de marzo de 2012)», *Práctica Fiscal para Abogados 2013*, 1.ª ed., Editorial La Ley, Las Rozas, Madrid, pág. 8 (La Ley 3146/2013).

consecuencia, no podrá exigirse el IIVTNU. Aun teniendo en cuenta que, según las reglas del artículo 107.2 del TRLRHL, teóricamente siempre existe ese incremento de valor, el juzgado considera que, para determinar la base imponible, el incremento real del valor de los terrenos debe prevalecer sobre la aplicación de las reglas del citado precepto. Ahora bien, debe ser el obligado tributario el que acredite debidamente que el incremento gravado no se corresponde con el real, requisito que se da en el caso enjuiciado, por lo que el juzgado considera que no existe sujeción al IIVTNU y estima la demanda presentada.

Este criterio ha sido seguido por la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 10 de Barcelona 59/2014, de 24 de abril. Nuevamente, el órgano judicial considera que, en el caso enjuiciado, no ha existido un incremento real y así lo ha acreditado debidamente la parte recurrente, por lo que la liquidación del IIVTNU recurrida debe reputarse nula. Por tanto, nos encontramos ante una verdadera presunción *iuris tantum*, que ha sido desvirtuada mediante la presentación de pruebas de cargo suficientes.

En contraposición, debemos citar la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Tarragona 252/2013, de 17 de septiembre [rec. 262/2013 (NFJ060288)], que desestima el recurso presentado por no haberse probado debidamente la disminución real de valor de los terrenos y la consiguiente pérdida de capacidad económica.

Partiendo de la doctrina iniciada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza 255/2013, de 11 de diciembre [rec. 134/2013 (NFJ060286)], resuelve un recurso contencioso-administrativo en el que el recurrente alega que no se ha producido el hecho imponible del IIVTNU. El juzgado considera que el hecho imponible del IIVTNU es el incremento de valor que se pone de manifiesto en una transmisión y, por tanto, si tal incremento no existe, la aplicación del impuesto «supondría "inventar" un impuesto, pervirtiendo la regulación». De hecho, en palabras de la propia sentencia, «el 107 LHL establece un criterio legal de determinación de la cuantía del incremento del valor, pero parte de que el mismo se ha producido, pues de lo contrario, si no hay hecho imponible, no se puede gravar». Por tanto, el citado órgano judicial considera que, en todo caso, debe primar la realidad respecto de la producción de un incremento de valor de los terrenos, por lo que termina por dar la razón a la mercantil recurrente. En la misma línea se pronuncian la Sentencia del mismo Juzgado de 18 de febrero de 2014 (rec. 192/2013) y la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Zaragoza 144/2015, de 13 de julio [rec. 123/2015 (NFJ059803)].

Nuevamente, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 1580/2013, de 11 de diciembre [rec. 767/2013 (NFJ054091)], analiza la procedencia o no de plantear una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el cálculo de la base imponible del IIVTNU. Así, razona que, en aquellos supuestos en los que se dé una ausencia objetiva de incremento, no habrá sujeción al impuesto, pues no se realizará el hecho imponible. En caso de mantener la sujeción al mismo, se podría producir una vulneración de los principios de equidad, justicia y capacidad económica. Una interpretación similar debe llevarse a cabo en aquellos supuestos en los que existe un incremento de valor pero este es realmente infe-

rior al gravado. Por tanto, la base imponible deberá estar constituida por el incremento del valor de los terrenos debidamente probado por el obligado tributario, salvo que resulte un valor inferior de la aplicación de las reglas del artículo 107 del TRLRHL. En el presente supuesto, la sala considera que, en el expediente administrativo, se ha acreditado la existencia de un incremento de valor derivado de la transmisión de los terrenos y, en contraposición, el obligado tributario no ha probado que el valor gravado sea superior al incremento real, por lo que desestima el recurso.

Asimismo, la reciente Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Valladolid 173/2015, de 31 de julio [rec. 17/2015 (NFJ059856)], reitera nuevamente que, si bien el hecho imponible del impuesto no exige, como presupuesto necesario, que se produzca un incremento real del valor del terreno, el sujeto pasivo puede oponer que tal incremento no ha existido siempre que aporte pruebas de cargo suficientes. En el caso enjuiciado, el juzgado desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto, pues considera que el sujeto pasivo no ha sido capaz de probar la inexistencia de incremento de valor.

No debemos olvidar que esta controversia también existe respecto de la normativa foral. En este sentido, a título de ejemplo, debemos citar la Resolución 04735/12, de 10 de agosto de 2012, del Tribunal Administrativo de Navarra, que entiende que, en el caso concreto, se está aplicando una ponencia de valores no actualizada, pues han transcurrido más de 5 años desde la aprobación de la ponencia sin que se haya revisado, incumpliendo así las prescripciones del artículo 35 a) de la Ley Foral 12/2006, de 21 de noviembre, del Registro de la Riqueza Territorial y de los Catastros de Navarra. Partiendo de esa base, el tribunal se plantea qué resultado habría arrojado la revisión de la ponencia de valores cuando era preceptiva y, dado que el valor del suelo lleva bajando sin cesar desde 2007, entiende que la citada ponencia habría sido menor. Por tanto, considera que las presunciones legales de existencia de plusvalía no pueden ser aplicables por el ayuntamiento, pues la subida no se corresponde con la realidad. Por otro lado, la Resolución 1761/13, de 18 de marzo de 2013, del Tribunal Administrativo de Navarra concluye que la parte recurrente ha acreditado debidamente la existencia de una minusvalía real del valor de mercado, sin que el ayuntamiento haya aportado prueba alguna, por lo que se desvirtúa la presunción existente en la ley. Por tanto, en ambos supuestos, el Tribunal Administrativo de Navarra llega a la conclusión de que la plusvalía gravada en la normativa constituye una presunción *iuris tantum* que es susceptible de ser desvirtuada mediante la presentación de pruebas de cargo suficientes.

En definitiva, a la vista de la reciente doctrina administrativa y judicial, debemos concluir que la presunción contenida en el TRLRHL constituye una presunción *iuris tantum* y, por tanto, es «susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto mediante una prueba adecuada y suficiente, a cargo de los obligados tributarios, y de acuerdo con la previsión del artículo 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil»²⁹. Sin embargo, como hemos visto, algunos órganos judiciales defienden que en los supuestos en los que se acredite que la plusvalía gravada es inexistente o mayor

²⁹ MORENO SERRANO, B. [2015]: «Método de cálculo de la plusvalía: tocado y... ¿hundido?», *El Consultor de los Ayuntamientos*, Editorial La Ley.

a la real, el órgano judicial que conoce del caso debe proceder a la presentación de una cuestión de inconstitucionalidad, pues se podría producir una vulneración del artículo 31.1 de la Constitución Española. Ello nos lleva a plantearnos la inconstitucionalidad de la regulación actual del IIVTNU.

2.3. EL IIVTNU Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Como hemos visto en el epígrafe anterior, numerosos órganos judiciales y administrativos han considerado que, para que pueda devengarse el IIVTNU, debe existir un incremento real del valor de los terrenos, aunque la ley no lo mencione de forma expresa³⁰. A nuestro juicio, esta argumentación es acertada, por los motivos que exponemos a continuación.

El artículo 31.1 de la Constitución Española establece que «(t)odos 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». Los principios contenidos en este precepto también se encuentran recogidos en el artículo 3 de la LGT, cuyo apartado primero dispone que «(l)a ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad». Así, su apartado segundo prosigue: «(l)a aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios». En consecuencia, nos encontramos con los denominados principios de justicia tributaria o principios generales tributarios, recogidos en la propia Constitución y, posteriormente, en la actual LGT, que han sido objeto de interpretación jurisprudencial. En relación con los mismos, debemos analizar si la configuración actual del IIVTNU respeta o no las exigencias y los principios, centrándonos en los principios de capacidad económica y de interdicción de confiscatoriedad. Asimismo, también examinaremos las posibles vulneraciones de la prohibición de doble imposición, respecto del IIVTNU.

En primer lugar, según el principio de capacidad económica, debe existir una correlación entre la contribución a los gastos públicos y la riqueza manifestada por el obligado tributario. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, el mencionado principio se configura como un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la propia naturaleza de la relación tributaria³¹. Por tanto, el Tribunal Constitucional considera que

³⁰ Nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe «1.2. Una aproximación al IIVTNU», en relación con la modificación operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

³¹ *Vid.*, entre otras sentencias, las SSTC 255/2004, de 23 de diciembre [cuestiones de inconstitucionalidad 6/1995 y 4476/1997 (acumulados) –NFJ018644–]; 96/2002, de 25 de abril [recurso de inconstitucionalidad 1135/1995 (NFJ012237)]; y 76/1990, de 26 de abril [recurso de inconstitucionalidad 695/1985 y cuestiones de inconstitucionalidad 889/1988 y 1960/1988 (acumulados) –NFJ000802–].

el principio de capacidad económica «(...) a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»³².

En virtud del mencionado principio, los tributos deben gravar, como regla general, una riqueza real y efectiva³³, siendo diferente esa exigencia respecto de cada tributo concreto. Sin embargo, no debemos olvidar que el propio Tribunal Constitucional ha predicado que, en ocasiones, puede gravarse la renta meramente presunta o potencial. En este sentido, resulta destacable la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo [recurso de inconstitucionalidad 685/1984 (NFJ000269)], según la cual «(b)asta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo». A mayor abundamiento, la Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre [cuestiones de inconstitucionalidad 1062/1988 y 2191/1990 (acumulados)–NFJ002247–], ha declarado que es «(...) constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo».

Ahora bien, no debe equipararse el concepto de renta presunta o potencial con el de renta inexistente, pues esta última no puede gravarse. Así lo ha manifestado, entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1994, de 14 de julio [recurso de inconstitucionalidad 1857/1991 (NFJ003410)], en cuya fundamentación jurídica podemos leer que «(s)i se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, solo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica, que exige gravar la renta o riqueza real o potencial del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este tribunal [SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990 y 221/1992]». En esta línea, nos encontramos también la STC 194/2000, de 19 de julio [recurso de inconstitucionalidad 1404/1989 (NFJ009087)], que, en relación con la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (en adelante, LTPP)³⁴, consideró que «(l)ejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a estos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que, a la

³² *Id.*, STC 221/1992, de 11 de diciembre (cuestiones de inconstitucionalidad 1062/1988 y 2191/1990).

³³ *Id.*, entre otras sentencias, las SSTC 233/1999, de 16 de diciembre [recursos de inconstitucionalidad 572/1989, 587/1989 y 591/1989 y cuestiones de inconstitucionalidad 745/1997, 2679/1996, 2820/1996, 4626/1996 y 4646/1996 (NFJ008394)]; 14/1998, de 22 de enero (recurso de inconstitucionalidad 746/1991); 214/1994, de 14 de julio [recurso de inconstitucionalidad 1857/1991 (NFJ003410)]; 186/1993, de 7 de junio [recurso de inconstitucionalidad 887/1986 (NFJ002924)]; 221/1992, de 11 de diciembre [cuestiones de inconstitucionalidad 1062/1988 y 2191/1990 (NFJ002247)] y 37/1987, de 26 de marzo [recurso de inconstitucionalidad 685/1984 (NFJ000269)].

³⁴ La citada sentencia se ocupa de la posible inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la LTPP, que afecta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanan del artículo 31.1 de la Constitución Española, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto». Asimismo, concluyó que «es evidente que la disposición adicional cuarta de la LTPP está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido».

En definitiva, el principio de capacidad económica, interpretado acorde con lo dispuesto en la Constitución Española, permite gravar riqueza real o potencial, pero no se admite que se grave una riqueza inexistente. Sin embargo, no debemos olvidar que, en todo caso, este principio debe aplicarse en relación con el sistema tributario en su conjunto³⁵.

En el caso del IIVTNU, este impuesto se exige con independencia de la capacidad económica real del sujeto pasivo, pues, como hemos visto, la redacción actual del TRLRHL no exige que el incremento patrimonial gravado por el mismo sea real³⁶, asimismo debemos tener en cuenta que toma como referencia el valor catastral, que, en la actualidad, puede llegar a ser superior al valor de mercado³⁷. Por tanto, la exigencia de un tributo sin tener en consideración el principio de capacidad económica podría llegar a ver menoscabada su validez. En este sentido, el propio Defensor del Pueblo³⁸ manifestó que «(r)esulta difícil hacer comprender a los ciudadanos la obligación de contribuir por una riqueza que, desde su perspectiva no se ha generado. Esto se ha puesto de manifiesto como consecuencia de los factores que han afectado a la economía, y especialmente al sector inmobiliario, ya que aquellos adquirieron sus propiedades en un momento en que el mercado estaba en alza, pagaron un precio de compra que supera al que han recibido por la venta del inmueble». Además, en 2012, el mismo órgano³⁹ puso de manifiesto que, debido a la situación económica, muchos propietarios se vieron obligados a vender su segunda residencia (sobre todo en zonas costeras) por debajo del valor de adquisición, por lo que se les produjo una pérdida patrimonial. En este sentido, expuso que «(e)n la investigación realizada la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos consideró que la plusvalía se obtenía por el esfuerzo urbanizador de la comunidad, y que por ello, los propietarios, aunque no hubieran gozado de la vivienda ni siquiera

³⁵ Vid. STC 71/2008, de 26 febrero [cuestión de inconstitucionalidad 8638/2006 (NFJ043198)]; STC 134/1996, de 22 de julio [recurso de inconstitucionalidad 1054/1994 (NFJ003509)] y ATC 407/2007, de 6 de noviembre [cuestión de inconstitucionalidad 2077/2006 (NCJ043038)].

³⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [febrero 2013]: «¿Cómo debe cuantificarse (...)», *op. cit.*

³⁷ Esta situación puede darse, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que la revisión catastral se efectuó en 2008, cuando los precios de la vivienda eran sustancialmente superiores a los actuales (debemos tener en cuenta que dichos precios sufrieron un descenso debido a la crisis económica). Vid. STS 2159/2014, de 30 de mayo [rec. 2362/2013 (NFJ054558)] y SAN de 15 de octubre de 2014 [rec. 60/2012 (NFJ060278)].

³⁸ MORENO SERRANO, B. [2015]: «Método de cálculo...», *op. cit.*, y el Defensor del Pueblo [2009]: *Informe Anual*, Madrid, págs. 885 a 886.

³⁹ Defensor del Pueblo [2012]: *La realidad catastral en España: perspectiva del Defensor del Pueblo*, Madrid, pág. 161.

2 años, debían pagar según la norma, que exige que se tome como base el valor catastral, aunque este haya quedado obsoleto por la depreciación, y no exista "plusvalía" alguna para el contribuyente, reconduciendo, nuevamente, cualquier posible modificación a la futura financiación de las haciendas locales. Es muy difícil asimilar que a pesar de haber sufrido una pérdida patrimonial hay que pagar un impuesto por la imputación de una ganancia no conseguida».

De hecho, MARÍN-BARNUEVO FABO⁴⁰ considera que la adopción de un método objetivo de cuantificación de la base imponible «fue criticado por la doctrina desde un primer momento, porque entendía que entrañaba una vulneración del principio de capacidad económica en tanto su exigencia estaba desvirtuada de la capacidad económica real del sujeto pasivo». En este sentido, el citado autor entiende que «(n)os encontramos ante un impuesto que, según la doctrina del Tribunal Constitucional, vulnera claramente el principio de capacidad económica, ya que "dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia"»⁴¹. Prosigue argumentando que también se vulnera el citado principio, por la propia configuración del impuesto, pues «(...) la base imponible se configura de forma objetiva y prescinde de datos de la realidad, de tal modo que la obligación tributaria se exige siempre en función del tiempo transcurrido entre el momento de la adquisición y el de la transmisión, con independencia de los incrementos reales producidos en el periodo de cómputo referido».

Asimismo, como ya hemos visto anteriormente, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 305/2012, de 21 de marzo [rec. 432/2010 (NFJ060280)], y la doctrina derivada de la misma sostienen la imposibilidad de gravar una capacidad económica ficticia⁴².

En segundo lugar, el principio de interdicción de confiscatoriedad puede llegar a considerarse un límite al principio de capacidad económica. El Tribunal Constitucional ha manifestado, en reiteradas ocasiones, que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria «(...) obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución»⁴³. Partiendo de esa idea, algunos autores⁴⁴ han conside-

⁴⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [2013]: «La inconstitucionalidad del Impuesto...», *op. cit.*, pág. 106.

⁴¹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [2013]: «La inconstitucionalidad del Impuesto...», *op. cit.*, págs. 116-118.

⁴² AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de...», *op. cit.*, pág. 6.

⁴³ SSTC 150/1990, de 4 de octubre [recursos de inconstitucionalidad 243/1985 y 257/1985 (acumulados) –NFJ004014–], 14/1998, de 22 de enero (recurso de inconstitucionalidad 746/1991) y 233/1999, de 13 de diciembre [recursos de inconstitucionalidad 572/1989, 587/1989 y 591/1989 y cuestiones de inconstitucionalidad 745/1997, 2679/1996, 2820/1996, 4626/1996 y 4646/1996 (NFJ008394)].

⁴⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a [febrero 2012]: «Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones», *Quincenal Fiscal*, núm. 4, pág. 21.

rado que debe vincularse la idea de no confiscatoriedad con el derecho a la propiedad privada recogido en el artículo 33.1 de la Constitución Española. En este sentido, LÓPEZ ESPADA⁴⁵ entiende que «(l) a función social de la propiedad no impide la consideración de la conexión de esta con la no confiscatoriedad en materia tributaria en cuanto que la confiscatoriedad implicaría una extralimitación de esta función social». En otras palabras, el citado artículo establece la no confiscatoriedad como límite a la privación de la propiedad privada, concepto que, en materia tributaria, se traduce en el hecho de que la exigencia de los tributos nunca puede ser confiscatoria para el sujeto pasivo, debiendo quedar preservada su propiedad privada. Por tanto, la confiscatoriedad o no de la exigencia del IIVTNU debe valorarse en cada caso concreto, pues dependerá de la capacidad económica real del obligado tributario, quien deberá probar que existe el mencionado alcance confiscatorio.

Finalmente, en materia tributaria, rige la prohibición de la doble imposición⁴⁶. Se considera que existe doble imposición cuando concurren diversos elementos⁴⁷: que dos autoridades fiscales diferentes establezcan dos impuestos que gravan un mismo hecho imponible (lo que constituye una identidad objetiva) y que se produzca la coincidencia de sujetos pasivos (la denominada identidad subjetiva), todo ello en el mismo periodo impositivo o identidad temporal.

En este sentido, debemos tener en cuenta que España es un Estado en el que conviven diversas Administraciones Públicas territoriales (esto es, la Administración General del Estado, las Administraciones Autonómicas y las Administraciones Locales), todas ellas con facultades tributarias dentro de su ámbito territorial. En otras palabras, nos encontramos ante un sistema fiscal descentralizado⁴⁸, en el que coexisten diferentes niveles administrativos, cada uno con su propia normativa, por lo que es habitual que existan conflictos entre las diferentes regulaciones. Por ello, SÁNCHEZ GARCÍA⁴⁹ pone de manifiesto que «(e)l IIVTNU ha recibido tradicionalmente fuertes críticas por su duplicidad con otras figuras tributarias de la hacienda estatal que gravan los incrementos de valor o ganancias patrimoniales. En este sentido, es evidente la doble imposición que se produce en el gravamen de los incrementos de valor correspondientes a los terrenos de naturaleza urbana, pues son objeto de gravamen en el IIVTNU y en otros impuestos de las haciendas del Estado o de las comunidades autónomas, como el IRPF, el IS o el ISD».

En nuestro caso, cuando se produce la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana, el IIVTNU no es el único impuesto que grava la plusvalía generada por esa transmisión. De hecho, en numerosos supuestos, el hecho imponible que grava el IIVTNU podría ser susceptible

⁴⁵ *Vid.*, a título de ejemplo, ATC 120/2008, de 6 de mayo [cuestión de inconstitucionalidad 9545/2006 (NCJ046759)].

⁴⁶ Nos referimos a la doble imposición interna, si bien también existe la doble imposición internacional.

⁴⁷ Díez-Ochoa Azagra, J. M.^a [2014]: *Derecho tributario...*, *op. cit.*, pág. 92 y Arrieta Martínez de Pisón, J. y Vega Borrego, F. A. [2009]: *Financiación Local...*, *op. cit.*, págs. 188-196.

⁴⁸ Díez-Ochoa Azagra, J. M.^a [2014]: *Derecho tributario...*, *op. cit.*, págs. 93-96.

⁴⁹ Sánchez García, N. [2013]: *Tributos locales...*, *op. cit.*, págs. 765-766.

de constituir el hecho imponible de otros impuestos, pues es habitual que un mismo incremento de valor sea gravado mediante el IIVTNU y, al mismo tiempo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en el Impuesto sobre Sociedades (IS), en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

En el año 2002, el propio «Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales»⁵⁰ consideró que, respecto de aquellos casos en los que la plusvalía obedece a la acción urbanizadora y al esfuerzo económico de los propietarios, «el impuesto parece configurarse como un mero gravamen sobre las plusvalías, suscitándose problemas de sobreimposición en relación con los IRPF e IS». En este sentido, debemos recordar que la reforma operada en 2002 no modificó la configuración de la base imponible del IIVTNU, simplemente eliminó la referencia a incremento «real» de valor, evitando de esta forma una incongruencia interna del texto legislativo, pues este establecía una forma de cuantificación objetiva, al mismo tiempo que consideraba que el incremento debía ser real.

Llegado este punto, es importante poner de manifiesto que el IIVTNU es el único tributo que encuentra fundamento directo en la propia Constitución Española, y así lo ha manifestado en varias ocasiones el Tribunal Supremo⁵¹. Debemos recordar que el artículo 47, párrafo segundo, de la Carta Magna establece que «(l)a comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos». En otras palabras, «(...) el fundamento del impuesto es la participación de la comunidad en las plusvalías originadas por el diseño de las ciudades que se realiza a través del planeamiento urbanístico que diseñan las ciudades de forma progresiva, así como por las actuaciones urbanísticas y de realización de obras y servicios públicos de los ayuntamientos, que suponen unas inversiones muy significativas»⁵². Al tratarse de un impuesto previsto en la propia Constitución, algunos autores sostienen que nunca puede apreciarse la existencia de doble imposición⁵³.

Dejando a un lado el fundamento constitucional del IIVTNU, debemos analizar si nos encontramos o podemos llegar a encontrarnos ante supuestos de doble imposición. Como hemos apuntado anteriormente, la doble imposición exige una triple identidad: subjetiva, objetiva y temporal.

⁵⁰ Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales [2002]: «Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales», Madrid, págs. 89 a 94.

⁵¹ *Id.*, a modo de ejemplo, la STS de 29 de noviembre de 1997 [recurso de casación en interés de la ley 2362/1996 (NFJ008549)], en la que podemos leer que «su fundamento [del IIVTNU] no es otro que hacer posible, quizá como en ninguna otra modalidad impositiva, que la comunidad participe en las plusvalías que ha generado la acción urbanística de los entes públicos en terrenos de propiedad particular. Así se desprende del artículo 47, párrafo 2.º, de la Constitución y del artículo 7.º del texto refundido de la Ley del Suelo en vigor».

⁵² SÁNCHEZ GARCÍA, N. [2013]: *Tributos locales...*, *op. cit.*, págs. 765-766.

⁵³ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2009]: *Financiación Local...*, *op. cit.*, pág. 188.

Previamente, debemos tener en cuenta que deben existir dos autoridades fiscales diferentes. En el caso del IIVTNU, este es un tributo local que, como hemos visto, concurre con otros tributos estatales o autonómicos (IRPF, ISD, IS...). Respecto de la identidad subjetiva, los sujetos pasivos del IIVTNU son, según la regla establecida en el artículo 106.1 del TRLRHL, las personas físicas, las personas jurídicas o las entidades del artículo 35.4 de la LGT que transmitan el terreno a título oneroso⁵⁴, o bien que lo adquieran a título lucrativo (es decir, gratuito), salvo aquellas personas que se encuentran exentas en virtud del artículo 105.1 del TRLRHL⁵⁵.

En primer lugar, debemos analizar aquellos supuestos en los que se transmita un bien inmueble a título oneroso. En estos casos, el sujeto pasivo del IIVTNU es el vendedor, quien, a su vez, debe tributar la ganancia en el IRPF⁵⁶, el IS⁵⁷ o el IRNR⁵⁸. Por tanto, se da una identidad subjetiva.

A continuación, debemos ocuparnos del hecho imponible. Como hemos visto, el hecho imponible del IIVTNU está constituido por «el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos» (art. 104.1 del TRLRHL). Si bien es cierto que, en general, el IRPF⁵⁹,

⁵⁴ No obstante, no debemos olvidar que el artículo 106.2 del TRLRHL establece una especialidad para aquellas transmisiones onerosas, cuyo transmitente sea una persona física no residente en España. En estos casos, el citado precepto establece que «en los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España».

⁵⁵ En este sentido, el artículo 105.2 del TRLRHL establece que están exentas el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales; el municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado; las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes; las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados; los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a estas; la Cruz Roja Española y las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.

⁵⁶ El artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF).

⁵⁷ Respecto del IS, dada la complejidad del citado impuesto, no hacemos mención concreta al artículo, simplemente nos remitimos a la normativa correspondiente. En este sentido, véanse la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

⁵⁸ El artículo 13.1 i) 3.º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRNR).

⁵⁹ El artículo 6.1 de la LIRPF establece que «constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente». Estando la citada renta compuesta por los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de

el IS y el IRNR⁶⁰ gravan la renta del sujeto pasivo, en los supuestos de transmisión se gravan las ganancias o las pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la misma⁶¹. En este sentido, existen autores, como ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO⁶², que consideran que no puede darse una doble imposición, pues el IIVTNU solo grava el incremento de valor de los terrenos (recordemos que las edificaciones quedan excluidas del mismo), mientras que el resto de impuestos gravan la plusvalía obtenida respecto de la totalidad del bien inmueble (esto es, el terreno y la edificación). No obstante, a nuestro entender, ambos tributos gravan el mismo hecho imponible, aunque solo exista una concurrencia parcial en dicho hecho imponible. En todo caso, es evidente que la plusvalía generada por la transmisión de los terrenos es objeto de dos tributos distintos, por lo que, respecto de la misma, podemos concluir que existe una identidad objetiva.

Asimismo, los citados autores⁶³ prosiguen argumentando que existe una «falta de coincidencia en los elementos de cuantificación del gravamen (base imponible), pues el IIVTNU recurre a un único valor (catastral o real en el momento de la transmisión), frente al resto que deben acudir a dos valores efectivos (adquisición y transmisión) con coeficientes correctores», por lo que no puede apreciarse ningún supuesto de doble imposición. A nuestro juicio, la doctrina y la jurisprudencia no exigen como presupuesto de la doble imposición que, además de tratarse del mismo hecho imponible gravado por dos tributos distintos, su forma de cuantificación sea la misma. Este razonamiento reduciría sustancialmente los supuestos de doble imposición. Por tanto, debemos concluir que, entre el IIVTNU y el IRPF, el IS o el IRNR, se produce una identidad de hecho imponible, aunque esta se produzca solo en relación con el incremento de valor de los terrenos, sin incluir los bienes inmuebles que se hallen en los mismos.

Respecto del aspecto temporal, es evidente que el IIVTNU se devenga en el periodo impositivo en el que se materializa la transmisión. De la misma forma, como regla general, las ganancias patrimoniales tributan en el periodo impositivo en el que se ponen de manifiesto (esto es,

las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley (art. 6.2 de la LIRPF).

⁶⁰ El artículo 12.1 del TRLIRNR determina que «constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente». Asimismo, el artículo 13.1 i) 3.º del TRLIRNR determina que «1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: i) Las ganancias patrimoniales: 3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a estos. En particular, se consideran incluidas:

- Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.
- Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español».

⁶¹ En el caso del IRPF, son «ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos» (art. 33.1 de la LIRPF).

⁶² ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2009]: *Financiación Local...*, *op. cit.*, págs. 188-196.

⁶³ Véase nota anterior.

el periodo impositivo en el que se produce la transmisión). Esto sucede en el IRPF⁶⁴, el IS y el IRNR (se remite a las normas del IRPF y del IS). A estos efectos, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO⁶⁵ ponen de manifiesto que no existe coincidencia temporal, pues el IIVTNU es un tributo instantáneo y el resto de gravámenes, como el IRPF, el IS o el IP, son periódicos. Sin embargo, consideramos que una cosa es la naturaleza del impuesto y la otra la coincidencia temporal de ambos devengos, que, como hemos visto, ocurre. Por tanto, se produce una identidad de periodo impositivo.

Así pues, respecto de las transmisiones onerosas de bienes inmuebles de naturaleza urbana, en relación con la plusvalía generada por la transmisión de los terrenos, sin tener en cuenta las edificaciones, existen supuestos de doble imposición.

A continuación, debemos analizar si esa doble imposición se da o no respecto de las transmisiones gratuitas o a título lucrativo, es decir, mediante sucesión o donación. En estos supuestos, el IIVTNU coincide con la exigencia del ISD o del IS.

Nuevamente, nos encontramos con una identidad subjetiva. En este caso, el sujeto pasivo del IIVTNU es el receptor del bien inmueble [art. 106.1 a) del TRLRHL]. Asimismo, en el caso de transmisiones *mortis causa*, el sujeto pasivo del ISD es el causahabiente, es decir, generalmente el heredero o legatario de la persona que ha fallecido⁶⁶. En el supuesto de transmisiones lucrativas *inter vivos* (en otras palabras, donaciones), el sujeto pasivo es el donatario o la persona que se beneficia de la donación⁶⁷. Por tanto, existe una coincidencia subjetiva entre el IIVTNU y el ISD.

Además, respecto de la posible identidad del hecho imponible, el IIVTNU grava, como hemos expuesto, el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad u otros supuestos regulados en el artículo 104.1 del TRLRHL. No obstante, según el artículo 3.1 de la LISD, constituyen el hecho imponible del citado impuesto la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado, cualquier otro título sucesorio, donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos*.

Finalmente, respecto del aspecto temporal, el IIVTNU se devenga en el periodo impositivo en el que se materializa la transmisión y el devengo del ISD se produce con la muerte del causante o la realización de la donación.

Más discutible es tratar de sostener que existe doble imposición entre el IIVTNU y el IP, pues los hechos imposables que gravan ambos tributos son sustancialmente distintos. En el

⁶⁴ Concretamente el artículo 14.1 c) de la LIRPF establece que «las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial».

⁶⁵ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2009]: *Financiación Local...*, op. cit., págs. 188-196.

⁶⁶ Artículo 5 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD).

⁶⁷ Artículo 5 b) de la LISD.

caso del IIVTNU, se grava la plusvalía generada con una transmisión (art. 104.1 del TRLRHL), mientras que en el IP el hecho imponible consiste en «la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta ley»⁶⁸ [art. 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP)]. Por tanto, es evidente que no existe una identidad de hecho imponible entre ambos tributos, por lo que podemos determinar que, en este caso, no nos encontramos ante un supuesto de doble imposición.

En definitiva, a nuestro juicio, el principio de capacidad económica no permite gravar una renta inexistente, por lo que, si no se permitiera al sujeto pasivo aportar pruebas para destruir la presunción del incremento de valor, se vulneraría dicho principio, al gravar incrementos ficticios o superiores al valor real de la plusvalía. Por otro lado, en relación con el principio de no confiscatoriedad, deberíamos conocer el supuesto de hecho concreto para concluir si se vulnera o no este principio, pues debe tenerse en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo gravado. Finalmente, se vulnera la prohibición de doble imposición, pues, como regla general, concurre la exigencia del IIVTNU con el IRPF, el IS, el IRNR o el ISD (aunque solo sea parcial, en relación con el valor de los terrenos sin incluir las edificaciones).

3. LA LIQUIDACIÓN DEL IIVTNU Y SU EVENTUAL IMPUGNACIÓN

3.1. LA RELACIÓN DEL VALOR REAL DE LA TRANSMISIÓN CON LA LIQUIDACIÓN DEL IIVTNU

Como hemos visto anteriormente, la base imponible del IIVTNU no tiene por qué coincidir con el incremento de valor real, por lo que teóricamente pueden darse cuatro situaciones distintas. En primer lugar, que ambas cuantías coincidan, en cuyo caso no habrá discusión alguna. En segundo lugar, como era habitual antes del comienzo de la crisis económica, los supuestos en los que la cuantía generada sea, en realidad, superior a la efectivamente gravada por el IIVTNU. En tercer lugar, aquellos casos en los que el incremento gravado es superior al realmente producido. Finalmente, los supuestos en los que realmente no existe plusvalía, sino que se produce una pérdida patrimonial.

El primer supuesto no presenta ninguna problemática respecto de la constitucionalidad del tributo exigido, pues es evidente que existe una identidad entre la base imponible y el incremento real ocasionado, por lo que no puede haber ninguna discusión al respecto.

⁶⁸ En este sentido, el artículo 1 de la LIP establece que: «El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta ley. A los efectos de este impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder».

Por otro lado, en caso de gravarse un incremento menor que el generado con la transmisión, es impensable que el ayuntamiento pueda aplicar otros métodos de cálculo para calcular la verdadera plusvalía y gravar la misma. En este sentido, AYATS VERGÉS y PALÀ MONCUSÍ⁶⁹, en relación con la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 305/2012, de 22 de marzo [rec. 432/2010 (NFJ060280)], reconocen que «(e)l sistema legalmente y reglamentariamente fijado, afirma el tribunal, actúa solo como un límite máximo para los ayuntamientos. Es decir, en ningún caso los entes municipales podrán gravar más allá del sistema fijado por la ordenanza, aunque la capacidad económica puesta de manifiesto en la operación fuera sustancialmente superior (circunstancia que no puede negarse que había acaecido en incontables ocasiones durante la ya lejana época dorada del ciclo inmobiliario)». De hecho, en la propia sentencia podemos leer que «(...) el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los ayuntamientos, que no pueden acudir a datos reales cuando estos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos». A mayor abundamiento, DEL AMO GALÁN⁷⁰ expone que «en los años del "boom inmobiliario", en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, solo podía comprobar que la cuota del impuesto se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento "real" del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 104 del TRLRHL. En el IIVTNU se tributaba en función del valor catastral y no del valor de mercado y los ayuntamientos solo podían exigir el impuesto en función de las normas reguladoras del TRLRHL y no en función del superior incremento "real" del terreno».

Asimismo, desde el punto de vista tributario, es dudoso que pueda discutirse la forma de determinación de la base imponible en aquellos supuestos en los que, si bien existe un incremento patrimonial, este es sustancialmente inferior al gravado, siempre que se acredite debidamente. Como se ha expuesto con anterioridad, la aplicación de un método de estimación objetiva implica sustituir la cuantificación real de la base imponible por la aplicación de determinados índices, módulos u otros sistemas de cuantificación. Por tanto, en principio, no existe presunción alguna, sino que la propia norma impone una fórmula de cuantificación, no pudiendo ser destruida la misma mediante la presentación de los datos reales que prueben que en realidad se está gravando una cuantía inferior. Así, a título de ejemplo, es impensable que un trabajador autónomo que tributa en el IRPF mediante la aplicación del sistema objetivo pretenda demostrar que su tributación difiere de la realidad y está tributando de más, pues en ningún momento la normativa establece que, en el citado método, deba existir una coincidencia entre el valor por el que se tributa y el beneficio materialmente obtenido.

No obstante, un argumento a esgrimir por el contribuyente podría ser la vulneración del principio de capacidad económica, pues en realidad se está gravando una renta ficticia (entendiendo

⁶⁹ AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de...», *op. cit.*, pág. 6.

⁷⁰ DEL AMO GALÁN, Ó. [2015]: «Cálculo de la...», *op. cit.*

como tal la diferencia existente entre el valor real y la plusvalía gravada sustancialmente mayor), pero, como hemos visto anteriormente, el Tribunal Constitucional no exige que el citado principio se cumpla respecto de cada tributo y en cada caso concreto, sino que el mismo rige respecto del conjunto del sistema tributario. En esta línea, como bien recogen AYATS VERGÉS y PALÀ MONCUSÍ⁷¹, en relación con la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 305/2012, de 22 de marzo [rec. 432/2010 (NFJ060280)], «(...) el tribunal dictamina que dicho sistema de cálculo no actúa como un mínimo de tributación. No es imposible que, solamente bajo el cobijo del literal de la norma sobre la cuantificación de la base imponible, la administración exija el impuesto cuando no se ha puesto de manifiesto capacidad económica alguna (ausencia de hecho imponible). O exija el impuesto sobre una base imponible superior a la capacidad económica puesta de manifiesto efectivamente al transmitir el inmueble».

En el supuesto de existencia de una pérdida real, en lugar de plusvalía, no se realiza el hecho imponible regulado en el artículo 104.1 del TRLRHL, por lo que el IIVTNU no es exigible. En este sentido, como muy bien se sintetiza en la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza 255/2013, de 11 de diciembre (NFJ060286), «(s)i no hay incremento de valor, el gravar con independencia de ello supondría "inventar" un impuesto, pervirtiendo la regulación». Asimismo, la propia Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 305/2012, de 21 de marzo [rec. 432/2010 (NFJ060280)] considera que, al no existir hecho imponible, no debería haber imposición alguna. Sin embargo, argumenta que el tribunal no puede simplemente anular la resolución, sino que en estos supuestos el órgano que enjuicia el caso debería proceder a plantear una cuestión de inconstitucionalidad en los términos que veremos más adelante. Por tanto, es evidente que, en estos casos, el IIVTNU puede llegar a ser inconstitucional, al gravar un incremento de valor que en realidad no existe.

Por ello, a nuestro juicio, a diferencia de lo sostenido por parte de la doctrina, no parece que sean totalmente equiparables los supuestos en los que se grava una plusvalía inexistente y aquellos en los que se grava una plusvalía mayor a la real. No obstante, en ambos supuestos, a juicio de parte de la doctrina judicial y administrativa, los obligados tributarios podrán acudir a los recursos administrativos o, incluso, judiciales. En tal sentido, como exponen AYATS VERGÉS y PALÀ MONCUSÍ⁷² es posible que «(a)sí, solo los titulares de inmuebles de valor elevado que hayan pagado importes de plusvalía relevantes tendrán interés en recuperar las cantidades pagadas en exceso por IIVTNU. Estos titulares de inmuebles deberán realizar un esfuerzo probatorio para demostrar que no han existido plusvalías, y se verán cargados con la necesidad de iniciar procedimientos administrativos o incluso jurisdiccionales en relación con cada uno de sus inmuebles. Ello generará un importante coste burocrático y una gran cantidad de resoluciones de los ayuntamientos y de los tribunales, que se verán obligados a analizar las circunstancias concurrentes en cada caso concreto». Por contra, los mencionados autores prosiguen insistiendo en que es bastante proba-

⁷¹ AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de...», *op. cit.*, pág. 6.

⁷² AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de...», *op. cit.*, pág. 10.

ble que los particulares y las pequeñas empresas continúen pagando el IIVTNU, pues los costes de su impugnación pueden llegar a ser sustancialmente superiores a la diferencia de cuantía entre la liquidación practicada y la que en realidad correspondería.

3.2. POSIBILIDAD DE RECLAMAR EN VÍA ADMINISTRATIVA

Como hemos analizado a lo largo del presente trabajo, la reciente doctrina judicial y administrativa admite que la presunción de existencia de un incremento patrimonial puesto de manifiesto a tenor de una transmisión puede considerarse una presunción *iuris tantum*. Por tanto, debemos interpretar que se trata de una presunción que admite prueba en contrario, por lo que debe ser el obligado tributario el que se encargue de demostrar y probar que, en realidad, la plusvalía gravada es inexistente o menor, no recayendo tal carga de la prueba sobre la administración actuante⁷³. En otras palabras, se trata de demostrar que el método de valoración de la base imponible aplicado no era el más adecuado.

La prueba aportada dependerá del tipo de transmisión que origine la plusvalía. En este caso, si la transmisión se ha realizado a título oneroso, parece suficiente aportar los precios de ambas transacciones. De hecho, estos valores son los que se aplican al presentar la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO). Asimismo, no debemos olvidar que los citados valores pueden ser objeto de una comprobación de valores en los términos previstos en la propia LGT⁷⁴. En todo caso, la base imponible del IIVTNU se refiere únicamente al valor del terreno, por lo que, si el valor de la transmisión que figura es uno, deberá desglosarse a estos efectos. Por contra, si se trata de una adquisición a título lucrativo, deberá acudirse a la correspondiente tasación, pues no existe un documento en el que figure la valoración concreta del bien. Por tanto, este tipo de prueba requerirá incurrir en unos costes que deben valorarse, por lo que, en ocasiones, el coste del procedimiento puede llegar a ser superior al beneficio que se puede obtener de una eventual resolución estimatoria del recurso. Y, más aún, teniendo en cuenta que no existe una unidad de doctrina entre los distintos tribunales⁷⁵.

La presentación de prueba en contrario debe efectuarse en la propia vía administrativa, una vez se ha notificado al obligado tributario la liquidación correspondiente y en el plazo concedido al efecto. En este sentido, el TRLRHL no prevé un plazo de alegaciones previo a la liquidación, por lo que la presentación de esta prueba deberá efectuarse en el correspondiente recurso administrativo,

⁷³ Entre otras, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Valladolid 173/2015, de 31 de julio [rec. 17/2015 (NFJ059856)], considera que en todo caso es el obligado tributario el que debe probar que no se ha producido el incremento de valor del terreno.

⁷⁴ Artículo 57 de la LGT y artículos de la Sección 9 del Capítulo II del Título IV del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

⁷⁵ MOROTE, J. [noviembre-diciembre 2013]: «La "plusvalía municipal"...», *op. cit.*

en el plazo de un mes desde la notificación de la liquidación. Si se trata de un municipio de gran población, podrá interponerse reclamación económico-administrativa o, potestativamente, recurso de reposición. En el resto de municipios, deberá acudir al recurso de reposición. Asimismo, debemos recordar que, como requisito previo a una eventual reclamación judicial, es necesario haber agotado previamente la vía administrativa, esto es, haber interpuesto reclamación económico-administrativa en los municipios de gran población o recurso de reposición en el resto de municipios.

En todo caso, no debemos olvidar que el artículo 110 del TRLRHL establece que «el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas». Por lo que es evidente que los ayuntamientos tienen una capacidad de actuación limitada y, a nuestro juicio, es bastante probable que desestimen las pretensiones, siendo necesario acudir a la vía judicial.

3.3. POSIBILIDAD DE RECLAMAR EN VÍA JUDICIAL. CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Si en vía administrativa no se estima la petición, el obligado tributario no tendrá otra opción que acudir al Juez de lo Contencioso-Administrativo, quien deberá valorar la prueba presentada por el recurrente, debido a la dificultad técnica que ello supone. En este sentido, el recurso contencioso-administrativo, siguiendo la línea del recurso administrativo, debe tratar de probar que el incremento gravado es inexistente o mayor al incremento real.

No obstante, como hemos visto a lo largo del presente análisis, en determinados supuestos, la norma que regula el IIVTNU podría ser contraria al artículo 31.1 de la Constitución Española y, por tanto, podría vulnerar varios principios tributarios. La apreciación de estos supuestos parece habilitación suficiente para que el órgano judicial que conoce del asunto pueda plantear una cuestión de inconstitucionalidad. La cuestión de inconstitucionalidad puede interponerla un juez o tribunal cuando este «(...) de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución» (art. 35.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional). Por lo que, como el propio Tribunal Constitucional ha manifestado, «suscitar la cuestión de inconstitucionalidad es una prerrogativa exclusiva e irrevisable del órgano judicial, el cual, por el mero hecho de no plantearla y de aplicar la ley que no estima inconstitucional, no lesiona, en principio, derecho fundamental alguno; de ahí que no sea posible, mediante la alegación del artículo 24 de la Constitución el control de la decisión adoptada por el juez de no ejercer la facultad que le atribuye el artículo 163 de la Constitución (por todas, STC 119/1998, de 4 de junio, fundamento jurídico sexto)»⁷⁶. En definitiva, plantear la cuestión o no, queda, pues, al arbitrio del juez o tribunal, sin que el obligado tributario tenga ningún derecho al respecto.

⁷⁶ Vid., entre otras, la STC 129/2013, de 4 de junio [recurso de inconstitucionalidad 5753/2002 (NFJ058041)].

En relación con la configuración actual del IIVTNU, aunque existen numerosos pronunciamientos doctrinales sobre el tema, hasta el momento tan solo se ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad. Se trata de la cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015 interpuesta por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia con fecha 5 de febrero de 2015 (NFJ058919)⁷⁷ y en relación con los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL y artículos 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Guipúzcoa. En ese caso concreto, el obligado tributario recurre la liquidación del IIVTNU girado por el Ayuntamiento de Irún por importe de 17.899,44 euros, pues considera que se está gravando una plusvalía inexistente. El contribuyente vendió el inmueble en el año 2014 por un importe de 600.000 euros, cuando lo había adquirido por 3.101.222,45 euros en el año 2003. Es decir, lo vende a un 80,70% menos del precio por el que lo adquirió.

En este caso, el juzgado entiende que, si bien no es su función hallar o aplicar un método más adecuado o idóneo para calcular el IIVTNU, «cuando el incremento de valor no es real ni cierto, por la aplicación de la norma puede provocar o conllevar consecuencias contrarias al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución Española, y puede devenir, además, en confiscatorio en el caso concreto». Y es lo que ocurre en el caso enjuiciado, ya que, según el juzgado, «el precio de enajenación del inmueble ha generado una notable minusvalía al vendedor». Por tanto, la liquidación tributaria impugnada grava una capacidad económica inexistente o ficticia, de forma que lo que se está gravando no es un incremento, sino una pérdida de valor experimentada por el terreno, puesta de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad del mismo.

De esta manera, la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el juzgado tiene un doble aspecto. En primer lugar, si la normativa que regula el IIVTNU resulta o no compatible con el principio constitucional de capacidad económica y, por otro lado, si la regla de valoración legal establecida admite o no una prueba en contrario que permita acreditar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía.

Con anterioridad, algunos tribunales se han planteado la posible presentación de una cuestión de inconstitucionalidad. Entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 305/2012, de 21 de marzo (NFJ060280), recoge que «(...) el mandato contenido en el artículo 163 de la Constitución habilita al órgano judicial a plantear una cuestión de inconstitucionalidad cuando en algún proceso, una norma con rango de ley, aplicable al caso, pueda ser contraria a la Constitución, exigiendo, no obstante, que de su validez dependa el fallo. Pues bien, a juicio de este tribunal, la última premisa no se cumple toda vez que aun imaginando que el Tribunal Constitucional declarase la inconstitucionalidad de los incrementos de los valores catastrales acometida en las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado difícilmente –en los términos en los que ha sido planteada la demanda– podría prosperar el recurso contencioso-administrativo, pues la vulneración del principio de capacidad económica habría de acotarse con relación al recurrente y a las concretas circunstancias en que se produjera la transmisión del bien inmueble en cuestión».

⁷⁷ Admitida a trámite mediante providencia de 28 de abril de 2015 (BOE núm. 103, de 30 de abril de 2015, pág. 37.662).

Respecto de las posibilidades de éxito de una eventual cuestión de inconstitucionalidad, existe división de opiniones. Algunos autores, como MOROTE⁷⁸, consideran que hay escasas expectativas de éxito en estas acciones, especialmente si se ha producido un incremento de valor y el motivo de la inconstitucionalidad consiste en la excesiva cuantificación. Según MOROTE, el TRLRHL grava el incremento de valor y, por ende, es necesario que realmente se produzca tal incremento. No obstante, el artículo 107 del TRLRHL establece un sistema de determinación objetiva de la base imponible; por ello, que el valor resultante de aplicar el citado método se separe del valor «real»⁷⁹ es un efecto consustancial a toda estimación objetiva. Y concluye que, «si fuera inconstitucional toda discrepancia entre los valores reales calculados de forma directa y los valores estimados conforme a las previsiones legales, tanto la estimación objetiva como la estimación indirectas serían inconstitucionales. Por tanto, si hay incremento (aunque sea mínimo) no se podrá alegar que no hay capacidad de pago y que la ley infringe el artículo 31.1 de la Constitución; porque nada dice la Constitución sobre cómo debe cuantificarse dicha capacidad de pago».

Contrarios a este razonamiento se muestran autores como VARONA ALABERN⁸⁰, que consideran que el hecho de que existan otros tributos estimativos no es un argumento válido para defender la constitucionalidad del IIVTNU, pues «(l)os defectos que empañen un tributo no se subsanan con las posibles irregularidades en que otros incurran». Para defender esta idea, a título de ejemplo, se vale del Impuesto de Actividades Económicas (IAE). Este impuesto grava la renta presunta derivada del ejercicio de una actividad económica y, según el citado autor, «(e)s razonable pensar que quien inicia una actividad económica lo hace para obtener un beneficio». En cambio, «(n)o es tan razonable pensar que quien vende un inmueble urbano lo haga para realizar una plusvalía, porque no siempre que se enajena un inmueble se persigue obtener una ganancia patrimonial; a veces solo interesa monetizar su valor en un momento determinado, aunque tenga lugar una minusvalía».

En definitiva, el obligado tributario solo puede optar por alegar que el incremento gravado es inexistente o mayor del que se ha producido realmente, tanto en vía administrativa como judicial. De esta manera, puede cuestionar el método de valoración aplicado por la administración, pero sin poner en duda la legalidad de la propia norma. La legalidad del TRLRHL solo podría ponerla en duda el órgano judicial, mediante la presentación de una eventual cuestión de inconstitucionalidad.

Asimismo, por todo lo expuesto, tanto en este epígrafe como anteriormente⁸¹, debemos considerar que el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad puede tener ciertas ex-

⁷⁸ MOROTE, J. [noviembre-diciembre 2013]: «La "plusvalía municipal"...», *op. cit.*

⁷⁹ Debemos poner de manifiesto que el valor real de la plusvalía, según MOROTE, «difícilmente podrá llegar a saberse con certeza, debiendo acudirse a tasaciones más o menos teñidas siempre de subjetividad».

⁸⁰ VARONA ALABERN, J. E. [2010]: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Quincena Fiscal*, núm. 18/2010, Editorial Aranzadi, págs. 65-89.

⁸¹ Nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe «2.3. El IIVTNU y su relación con los principios tributarios».

pectativas de éxito en aquellos supuestos en los que se está gravando un incremento patrimonial inexistente (es decir, aquellos en los que el negocio jurídico realmente arroja una pérdida patrimonial), pues es evidente que no ha existido hecho imponible gravable. Sin embargo, no parece discutible la aplicación de un método objetivo de determinación de la base imponible en los supuestos en los que la plusvalía gravada es superior a la realmente generada, pues es habitual que esta situación se dé en otros impuestos.

En todo caso, como expone DEL AMO GALÁN⁸², «(...) mientras el Alto Tribunal resuelve la cuestión de inconstitucionalidad presentada, los ayuntamientos, como es lógico, están obligados a aplicar la ley en sus estrictos términos», por lo que deben seguir exigiendo el pago del IIVTNU teniendo en cuenta las reglas de cuantificación establecidas en el TRLRHL.

4. CONCLUSIONES

El IIVTNU es un impuesto local con una larga tradición en nuestro ordenamiento jurídico, pues su origen se remonta al Real Decreto de 13 de marzo de 1919. Por ello, no es de extrañar que su configuración haya sufrido numerosas modificaciones hasta llegar a la que rige actualmente. En tal sentido, debemos destacar la modificación operada por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, que estableció el actual método objetivo de cuantificación de la base imponible y la realizada por la Ley 52/2002, de 27 de diciembre, que eliminó la exigencia de incremento «real» de valor de los terrenos, dejando así de ser necesario que el incremento gravado coincidiera con el incremento efectivamente producido.

Actualmente, el hecho imponible del IIVTNU está constituido por el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de un derecho real de goce (todo ello, en los términos establecidos por el art. 104.1 del TRLRHL). Así pues, como hemos visto, se utiliza un método objetivo de cuantificación que permite presumir que toda transmisión realizada conlleva la obtención de una plusvalía y sin atender a las condiciones concretas del negocio jurídico producido.

Ello nos lleva a plantearnos si esta presunción puede ser destruida o no mediante la presentación de pruebas de cargo en contra. La naturaleza de esta presunción no es una cuestión pacífica. Tradicionalmente, la jurisprudencia y la doctrina habían venido sosteniendo que se trataba de una presunción *iuris et de iure*, por lo que en ningún caso podía ser destruida mediante la presentación de prueba en contrario. No obstante, en estos últimos años se ha producido un cambio de tendencia, propiciado por la situación de crisis económica, según el cual el obligado tributario puede desvirtuar la citada presunción mediante la aportación de pruebas de cargo suficiente que demuestren que la plusvalía gravada es inexistente, o bien mayor a la real.

⁸² DEL AMO GALÁN, Ó. [2015]: «Cálculo de la...», *op. cit.*

A raíz de lo anterior, hemos analizado la relación del IIVTNU con los principios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española. En este sentido, el principio de capacidad económica no permite gravar una renta inexistente, por lo que si no se permitiera al sujeto pasivo aportar prueba en contra para desvirtuar la presunción, en aquellos supuestos en los que el IIVTNU gravara el incremento ficticio o superior al real, se vulneraría el citado principio constitucional. Asimismo, no podemos determinar que se produzca una infracción del principio de interdicción de confiscatoriedad, pues el mencionado principio debe analizarse en cada caso concreto. Finalmente, a nuestro juicio, se produce un incumplimiento de la prohibición de la doble imposición, pues el hecho imponible del IIVTNU concurre con la exigencia de otros tributos que gravan, aunque sea de forma parcial (solo respecto del terreno), ese mismo hecho imponible. Se trata del IRPF, el IS, el IRNR y el ISD.

Por último, las liquidaciones de IIVTNU practicadas pueden impugnarse en dos supuestos posibles: cuando el incremento gravado sea superior al real o cuando no se haya producido incremento en absoluto. Si lo que se alega en la impugnación es que la plusvalía gravada es superior a la realmente producida, pero sin poner en duda la legalidad de la norma que regula el IIVTNU, podrá impugnar la liquidación el contribuyente, ostentando este la carga de la prueba de su pretensión. Por su parte, puede también cuestionarse la constitucionalidad del impuesto, mediante el planteamiento de una inconstitucionalidad por el juez o tribunal que esté conociendo de la impugnación de la liquidación en vía judicial.

Entendemos que la cuestión de inconstitucionalidad podría tener ciertos visos de éxito en aquellos casos en los que no se haya producido un incremento en absoluto, pero no cuando el incremento gravado haya sido superior al real, pues este último es un efecto consustancial a toda estimación objetiva y el IIVTNU no es el único impuesto que se vale de este método de cálculo. De hecho, la primera cuestión de inconstitucionalidad que se ha presentado frente a este impuesto parece que se vale del primero de los dos motivos.

Aún es pronto para que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre el tema. Hasta entonces tan solo dispondremos, por un lado, de varios pronunciamientos de diversos juzgados y tribunales que entienden que la presunción del TRLRHL es una presunción *iuris tantum* y, por tanto, en cada caso particular enjuiciado, no ha habido un incremento real de valor de los terrenos y, en consecuencia, no hay sujeción al impuesto. Por otro, un escaso número de opiniones doctrinales y pronunciamientos judiciales que entienden que el IIVTNU podría ser inconstitucional. Pequeños avances, que, tal vez, acaben por llevar al Tribunal Constitucional a emitir un fallo estimatorio y, por tanto, a que el legislador modifique la configuración actual del IIVTNU.

Bibliografía

- ARIZCUN DE ANDRÉS, R. [2015]: «¿Se devenga la plusvalía municipal al transmitirse inmuebles que generan pérdidas?», *Estrategia Financiera*, núm. 331.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A. [2009]: *Financiación Local. Cuatro Estudios*, Granada, Editorial Comares, págs. 185-226 (Capítulo «La posibilidad de utilizar valores de mercado para la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana»).
- AYATS VERGÉS, M. y PALÀ MONCUSÍ, R. [2013]: «La adaptación de un impuesto objetivo al ciclo económico: ¿el fin de la plusvalía municipal? (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de marzo de 2012)», *Práctica Fiscal para Abogados 2013*, 1.ª ed., Editorial La Ley, Las Rozas, Madrid (La Ley 3146/2013).
- BAYARRI, F. [21 de mayo de 1988]: «Un tribunal pone en duda la constitucionalidad del impuesto municipal de plusvalía», *El País*.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA FINANCIACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES [2002]: «Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales», Madrid, págs. 89 a 94.
- DEFENSOR DEL PUEBLO [2009]: *Informe Anual*, Madrid, págs. 885 a 886.
- [2012]: *La realidad catastral en España: perspectiva del Defensor del Pueblo*, Madrid, pág. 161.
- DEL AMO GALÁN, Ó. [2015]: «Cálculo de la plusvalía en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 4.
- DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J. M.^a [2014]: *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo (1). Comentarios y casos prácticos*, Madrid, Ediciones CEF, 3.ª ed., págs. 92-96 y 110-111.
- JUÁREZ GONZÁLEZ, J.-M. [2014]: «La plusvalía municipal: un zombi tributario», *Escritura pública*, núm. 89, pág. 50.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.^a [febrero 2012]: «Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones», *Quincenal Fiscal*, núm. 4, pág. 21.
- MAGRANER MORENO, F. J. [julio-agosto 2014]: «El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?», *Tribunal Fiscal*, núm. 273, Sección Panorama, Editorial CISS (La Ley 4435/2014).
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [febrero 2013]: «¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012», *Diario La Ley*, núm. 8023, Sección Tribuna.
- [2013]: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos Locales*, núm. 112/2013, Renta Grupo Editorial, págs. 105-118.
- [2015]: «Planteada la cuestión de inconstitucionalidad del IIVTNU», Instituto de Derecho Local-Blog, UAM.
- MORENO SERRANO, B. [abril 2013]: «A vueltas con la fórmula de cálculo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 7, Sección Colaboraciones, Editorial La Ley, pág. 692 (La Ley 692/2013).
- [2013]: «"Plusvalía" ficticia. Controversia ante la ausencia de incremento de valor», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Editorial La Ley, núm. 7849/2013.

- [2015]: «Método de cálculo de la plusvalía: tocado y... ¿hundido?», *El Consultor de los Ayuntamientos*, Editorial La Ley.

MOROTE, J. [noviembre-diciembre 2013]: «La "plusvalía municipal", un impuesto cuestionado», *El Notario del Siglo XXI*, núm. 52, Práctica Jurídica.

SÁNCHEZ GARCÍA, N. [2015]: *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*, Madrid, Ediciones CEF, 5.ª ed., págs. 727-853 (Unidades 15 a 17. «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana»).

VARONA ALABERN, J. E. [2010]: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18/2010, Editorial Aranzadi, págs. 65-89.

ZEJALBO MARTÍN, J. [octubre 2009]: «El suelo urbanizable y la plusvalía municipal», *El Consultor Inmobiliario*, núm. 105, Sección Doctrina (La Ley 15571/2009).

- [2013]: *¿Cabe exigir la plusvalía municipal cuando ha disminuido el valor real de los bienes transmitidos?*, notarios y registradores.com.

UNA APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE «PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA» UTILIZADO EN LOS TRABAJOS DE LA OCDE

José Manuel Calderón Carrero

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

Alberto Quintas Seara

*Investigador FPU del Departamento de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

EXTRACTO

En los últimos años, la necesidad de prevenir y combatir las prácticas de planificación fiscal agresiva ha ocupado un papel central en la agenda de las principales organizaciones e instituciones supranacionales (OCDE, UE, G20, ONU), así como de las Administraciones tributarias de los distintos países. En este contexto, y ante las limitaciones y problemas que resultan del modelo tradicional de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la OCDE lleva años elaborando e impulsando la puesta en práctica de un modelo complementario de cumplimiento tributario cooperativo que constituiría igualmente un instrumento dirigido a mejorar los niveles de cumplimiento voluntario y prevenir el fraude, la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva. Este trabajo se encuadra en una temática más amplia relacionada con las nuevas tendencias internacionales en materia de buena gobernanza fiscal, pero aborda de forma específica el difuso concepto de planificación fiscal agresiva en el marco de los programas que tratan de aplicar el modelo de cumplimiento cooperativo; el análisis del concepto de planificación fiscal agresiva conduce a una reflexión preliminar sobre cómo el cambio de paradigma fiscal que está teniendo lugar afecta al umbral de planificación fiscal legítima y a la delgada línea roja que lo separa de la elusión fiscal, sin que tal redefinición de fronteras se haya realizado de forma transparente, consistente y uniforme a nivel global, lo cual plantea un buen número de cuestiones y problemas para los obligados tributarios.

Palabras claves: planificación fiscal agresiva, elusión fiscal, relación cooperativa y programas de cumplimiento cooperativo.

Fecha de entrada: 28-08-2015 / Fecha de aceptación: 23-09-2015 / Fecha de revisión: 18-12-2015

THE CONCEPT OF «AGGRESSIVE TAX PLANNING»: AN APPROACH FROM THE PERSPECTIVE OF THE WORKS DEVELOPED BY THE OECD

José Manuel Calderón Carrero

Alberto Quintas Seara

ABSTRACT

In recent years, the need to prevent and combat aggressive tax planning has played a key role not only in the agendas of international organizations and supranational institutions (OECD, EU, G20, UN), but also in the agendas of national tax administrations. In this context, given the constraints and problems that result from the traditional model of enforcing tax obligations, the OECD is working towards the implementation of a complementary model of cooperative compliance, which shall be regarded as an instrument to improve voluntary tax compliance and to prevent tax fraud, tax avoidance and aggressive tax planning. This piece of work addresses the fuzzy concept of aggressive tax planning in the framework of cooperative compliance programs and assesses how the «tax paradigm» shift that is taking place at the international level (BEPS global tax reset) affects the delineation of the border between legitimate tax planning and tax avoidance, thus raising a number of issues and problems for taxpayers insofar as the redrawing of this thin red line has not been conducted in a globally uniform, transparent and consistent manner.

Keywords: aggressive tax planning, tax avoidance, enhanced relationship and cooperative tax compliance programs.

Sumario

1. El modelo de cumplimiento tributario cooperativo como instrumento de lucha contra el fraude, la elusión fiscal y la «planificación fiscal agresiva»
2. La planificación fiscal agresiva: ¿una nueva categoría a medio camino entre el fraude, la elusión fiscal y la planificación fiscal legítima?
 - 2.1. Consideraciones generales
 - 2.2. El concepto de planificación fiscal agresiva derivado de los trabajos de la OCDE
 - 2.3. La Recomendación de la Comisión Europea sobre planificación fiscal agresiva de 6 de diciembre de 2012
3. La redefinición de los límites de la frontera entre el abuso y la planificación fiscal legítima
4. La limitación del ámbito operativo de la planificación fiscal legítima a través del factor reputacional, las exigencias de buena gobernanza corporativa y la participación del contribuyente en programas de cumplimiento cooperativo
5. Reflexiones finales: a modo de recapitulación

Bibliografía

NOTA: El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación «La reforma de la Imposición Societaria en la UE» (DER2013-47516-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

1. EL MODELO DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO COOPERATIVO COMO INSTRUMENTO DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE, LA ELUSIÓN FISCAL Y LA «PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA»

A lo largo de la última década, el modelo de cumplimiento tributario impulsado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre la base de la experiencia internacional de diversas Administraciones tributarias nacionales se ha venido configurando de forma progresiva como un modelo de cumplimiento de las obligaciones tributarias basado en la colaboración entre todos los sujetos implicados en el mismo (Administración, contribuyente e intermediarios fiscales), y orientado a la consecución de una correcta aplicación del sistema tributario por parte de los obligados tributarios con la ayuda o asistencia de las autoridades fiscales. De este modo, la relación cooperativa articula un modelo que, teniendo como base la aceptación por parte de los administrados del sistema fiscal, persigue obtener mayores niveles de cumplimiento voluntario (no represivo) por parte de los contribuyentes¹, lo que, en principio, redundaría en una mayor eficacia y eficiencia en la asignación de recursos por parte de la Administración, así como en unos menores costes de cumplimiento y mayor seguridad jurídica para los contribuyentes que decidiesen incorporarse al nuevo modelo cooperativo.

Podría decirse que el principal objetivo perseguido por el Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE (FAT OCDE) a la hora de formular el modelo de cumplimiento cooperativo consistía fundamentalmente en reducir el denominado *tax gap* estableciendo un conjunto de mecanismos que mejoren los niveles de cumplimiento voluntario, simplificando, facilitando y reduciendo los costes derivados del cumplimiento tributario a aquellos obligados tributarios que

¹ Las ventajas de este nuevo modelo basado en la confianza mutua entre la Administración y los contribuyentes se analizan en TORGLER, B.: *Tax Compliance and Tax Morale: a Theoretical and Empirical Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 2007. Por su parte, la OCDE ha puesto de relieve recientemente como el 85 % de las Administraciones tributarias de los países que integran el Foro sobre la Administración Tributaria (56 países que incluyen a todos miembros de la OCDE, UE y G20) han adoptado programas de cumplimiento cooperativo para gestionar los riesgos de sus grandes contribuyentes (*vid.* OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD, París, 2015).

adopten una posición cooperativa², superando así el modelo tradicional de gestión administrativa «de carácter represivo, inmovilista, jerarquizado y burocrático», que se ha mostrado poco satisfactorio en un contexto tributario dominado por el aumento masivo del volumen y detalle de la legislación fiscal³.

Por tanto, la relación cooperativa se presenta desde la OCDE como una herramienta innovadora para abordar el problema del incumplimiento de las normas fiscales en el contexto internacional, ya sea como consecuencia de comportamientos constitutivos de fraude o de elusión fiscal o a través de esquemas de «planificación fiscal agresiva». Así, los programas de cumplimiento cooperativo vendrían a complementar otras medidas específicas articuladas por las Administraciones tributarias al objeto de prevenir el fraude, la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva, pero los medios y enfoque utilizados vendrían a diferir de los puramente represivos al tratar de provocar un cambio de conducta de los obligados tributarios por la vía de un marco de relaciones basado en la transparencia, la confianza y la potenciación de la asistencia administrativa⁴.

Sin duda, son estos últimos esquemas o estructuras complejas las que vienen recibiendo mayor atención por parte de la OCDE (y la UE⁵) en orden a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquellos contribuyentes que tienen mayores posibilidades de utilizar dichos esquemas de planificación fiscal agresiva, a saber: los grandes patrimonios (*High Net Worth Individuals*) y los grandes grupos de empresas multinacionales⁶. En este contexto cabría

² Vid. SEER, R.: «Voluntary Compliance», *Bulletin for International Taxation*, vol. 67, n.º 11, 2013, págs. 588-589.

³ Vid. RUIBAL PEREIRA, L.: «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 27, 2008, pág. 5.

⁴ Sobre esta cuestión resulta de interés el trabajo de BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate, Aldershot, UK, 2003, cuya tesis principal consiste en lograr mejoras en los niveles de cumplimiento de las normas a través de actuaciones y mecanismos de asistencia y colaboración entre las autoridades públicas y los obligados al cumplimiento de las mismas. La idea central de este *behavioural approach* reside en que para cambiar la conducta de los obligados tributarios hay que alterar el marco relacional entre estos y las autoridades fiscales trascendiendo de un modelo represivo y sancionatorio a uno colaborativo en sentido amplio que facilite el cumplimiento de las normas para los afectados, ya que tratar de lograr la observancia de normas complejas que conllevan importantes costes de cumplimiento únicamente a través de la represión solo conduce a una mayor resistencia e incumplimiento de las mismas.

⁵ A título de ejemplo, vid. European Commission, *Corporate Income Taxation in the European Union*, (SWD (2015) 121 final), accompanying the document *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, COM(2015) 302 final, Brussels, 17.6.2015, Annex 3 (*Platform for tax good governance. Discussion paper on the follow-up of the Commission Recommendations of 6 December 2012. Building blocks. Meeting of 2nd March 2015*), págs. 11-12.

⁶ Vid. OECD, *Compliance management of large business task group. Guidance Note. Experiences and Practices of Eight OECD Countries*, París, 2009, págs. 21-22. Sobre esta cuestión, vid. GONZÁLEZ DE FRUTOS, U.: «La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 19, 2006, pág. 13, donde se señala que «los promotores son sofisticados profesionales que aprove-

situar también el proyecto de la OCDE sobre *Base Erosion and Profit Shifting*⁷, respaldado por el G20, que persigue reparar y reformular de forma coordinada y a nivel global los principios y estándares fiscales que configuran el sistema fiscal internacional, limitando así las principales avenidas sobre las que pivotan el arbitraje fiscal que permite la planificación fiscal agresiva y los mecanismos de transferencia y erosión artificial de bases imponibles que llevan a cabo las grandes empresas multinacionales de forma normalmente legal, aun siendo inconsistentes desde el plano del análisis de la sustancia económica⁸.

Por otra parte, no puede perderse de vista como en un entorno de recursos limitados marcado por la búsqueda de la eficiencia, la gestión del riesgo fiscal se configura como un elemento clave para que las Administraciones tributarias nacionales⁹, a través del adecuado análisis de una serie de indicadores fiscales y financieros, puedan «segmentar» o «diferenciar» a los contribuyentes en diversos grupos en función de su mayor o menor nivel de riesgo de incumplimiento como base para asignar los medios humanos y materiales destinados a actividades de control e inspección¹⁰, pero también al objeto de valorar su posible participación en un programa de cumplimiento cooperativo (acceso y continuidad)¹¹.

chan, además de los defectos lógicos o sintácticos de la redacción de las normas, determinadas normas fiscales especiales, como las que regulan exenciones o diferimientos temporales, las reglas de calificación de ingresos y gastos o bien las normas especiales de fiscalidad internacional, «ahorrando» dichas reglas para darles un alcance subjetivo u objetivo distinto del que las justifica. No resulta una práctica excesivamente complicada: como otras técnicas tiene su aprendizaje pero, una vez, adquirido, puede repetirse con facilidad. Además, la prodigalidad legislativa en materia tributaria ofrece constantes oportunidades». Nótese que en Estados Unidos importantes firmas de servicios legales llegaron a un acuerdo con la *US Attorney's Office* durante los años 2003, 2004, 2005 y 2012 para el pago de altas sumas a la Hacienda Pública a efectos de evitar procesos judiciales por el desarrollo y promoción de *tax shelters*.

⁷ Vid. OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, París, 2013.

⁸ Vid. ASAKAWA, M.: «Base Erosion and Profit Shifting», *World Commerce Review*, junio 2012; BRAUNER, Y.: «BEPS: An interim Evaluation», *World Tax Journal*, vol. 6, n.º 1, 2014, págs. 35 y ss.; y MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, 2014, págs. 87-115.

⁹ Vid. BAKER, W.: «Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización», *Función de fiscalización de la Administración Tributaria y el control de la evasión*, IEF, Madrid, 2001, pág. 260.

¹⁰ Tal y como se ha destacado en la Cuarta Reunión del FAT, en 2008, «la gestión de riesgos constituye un instrumento esencial que permite a las Administraciones tributarias responder rápidamente a cambios en la coyuntura y así poder asegurar que las estrategias de gestión del riesgo tributario se dirijan a los ámbitos de mayor prioridad y, en general, a garantizar el uso óptimo de los recursos de la Administración tributaria» (Vid. OCDE, *Cuarta Reunión del Foro OCDE sobre Administración Tributaria (Comunicado del Cabo)*, Ciudad del Cabo, 2008, pág. 3).

¹¹ En este sentido, la correcta identificación y gestión del riesgo fiscal requerirá un importante esfuerzo por parte de la Administración tributaria en aras de conseguir una información actualizada, pertinente y fiable que le permita obtener un conocimiento lo más completo posible del contribuyente y de las operaciones de naturaleza fiscal en las que participe. Ciertamente, podría decirse que «la base de cualquier respuesta para hacer frente a la planificación fiscal agresiva es la disponibilidad de información oportuna, específica y exhaustiva», por cuanto constituye el

La tendencia que parece estar imponiéndose, y que han desarrollado los países en vanguardia en materia de cumplimiento tributario cooperativo (Australia y Reino Unido), pasa por someter a los grandes contribuyentes a un análisis exhaustivo del riesgo fiscal a partir de una serie de indicadores entre los que destaca su nivel de transparencia fiscal y grado de colaboración con las autoridades tributarias, de manera que revelen su «estrategia fiscal» (incluyendo su posición relativa a la planificación fiscal y su propia concepción de la función fiscal en la cultura corporativa) y sus mecanismos de control de riesgos fiscales. Por tanto, conviene tener presente como, en los últimos tiempos, las Administraciones tributarias han puesto el foco en las operaciones de planificación fiscal agresiva como elemento indicativo de un elevado nivel de riesgo fiscal¹². En este sentido, los programas de cumplimiento tributario cooperativo, al igual que determinadas acciones del Plan BEPS, como la Acción 12¹³, tienen como finalidad principal lograr mayores niveles de cumplimiento tributario a través de mecanismos de transparencia y técnicas de gestión de riesgos fiscales que permitan una asignación más eficiente de los recursos de la Administración tributaria, aunque cabe matizar que los principios del modelo de cumplimiento tributario

pilar fundamental sobre el que se construirá el sistema de gestión del riesgo fiscal y segmentación de contribuyentes (Vid. OECD, *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*, OECD, París, 2011, pág. 12, y OECD, *Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report*, OECD, París, 2015). Dicha información, puede ser obtenida a través del cumplimiento de las obligaciones legales por parte del contribuyente o los intermediarios fiscales, o bien ser aportada por los mismos de forma voluntaria. En relación con el establecimiento de obligaciones o mecanismos de revelación (*ex ante*) de esquemas de planificación fiscal agresiva (p. ej. *Uncertain Tax Positions* en Estados Unidos o *Reportable Tax Positions* en Australia), se plantean un buen número de cuestiones; por un lado, la utilización en este contexto de un concepto amplio de operación de planificación fiscal presenta problemas de seguridad jurídica que en algunos casos resultan de tal intensidad que han provocado la declaración de inconstitucionalidad de las medidas de *disclosure* en cuestión (cfr. sentencia del *Conseil Constitutionnel* francés de 29 de diciembre de 2013, Decisión n.º 2013-685 DC); por otro lado, cabe mencionar la necesidad de coordinar estas nuevas obligaciones de revelación con otras fórmulas de *reporting* (*transfer pricing*, etc.) y con los programas y mecanismos de cumplimiento cooperativo dado que ya llevan aparejados sus propios sistemas de control de riesgos fiscales y de transparencia. Por lo que respecta a la revelación voluntaria de información por parte del contribuyente, se ha apuntado la importancia de la posición que adopte la Administración, debiendo ofrecer garantías en cuanto a la imparcialidad, seguridad jurídica, transparencia y proporcionalidad en su actuación (vid. FREEDMAN, J.; LOOMER, G. y VELLA, J.: «Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches», *British Tax Review*, n.º 1, 2009, págs. 74 y ss.).

¹² Nótese, sin embargo, como la experiencia internacional en la materia ha permitido identificar otros indicadores que, de forma individual o conjunta, elevarían la calificación de riesgo fiscal del contribuyente a los ojos de la Administración, a saber: 1) el uso de estructuras o entramados societarios complejos que se desarrollen fundamentalmente en entornos internacionales (uso de jurisdicciones de baja tributación y no cooperativas, operaciones intragrupo con precios de transferencia, etc.); 2) la presencia de rendimientos o actuaciones de tipo fiscal o financiero que se aparten sustancialmente de los de la industria o sector en cuestión; 3) la existencia de pérdidas recurrentes sin explicación o lógica económica consistente; 4) un coste fiscal efectivo desproporcionadamente bajo; 5) el uso de derivados financieros e instrumentos híbridos; 6) un incremento del volumen de negocio y descenso simultáneo del coste fiscal; 7) elevados niveles de endeudamiento; u 8) la existencia de márgenes bruto y operativo volátiles (vid. OECD, *Compliance management of large business task group. Guidance Note. Experiences and Practices of Eight OECD Countries*, París, 2009, pág. 18). En relación con los indicadores de riesgo fiscal desarrollados específicamente en el Reino Unido y Estados Unidos, *Ibid.*, págs. 19 y 20.

¹³ Vid. OECD, *BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules*, 11 de mayo de 2015, págs. 11-12 y 17-18.

cooperativo van más allá de tales aspectos incluyendo un elemento estructural y omnicomprensivo de colaboración y asistencia a los contribuyentes que, en cierta medida, altera la dinámica de la relación entre estos y las autoridades fiscales¹⁴.

Ciertamente, la necesidad de combatir todo tipo de incumplimientos de la normativa tributaria, particularmente el fraude, la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva, está en la agenda global de las principales organizaciones e instituciones supranacionales (OCDE, UE, G20, ONU), y constituye un objetivo principal de las Administraciones tributarias de los distintos países, conscientes de que son varias las acciones que deben ponerse en marcha para paliar un conjunto de fenómenos que se consideran contrarios a los fundamentos sobre los que se erigen los sistemas tributarios nacionales y al propio «sistema de fiscalidad internacional». Así las cosas, y atendiendo a las últimas manifestaciones del Foro OCDE sobre Administración Tributaria, han de destacarse dos líneas básicas de actuación: por una parte, la necesidad de mejorar los mecanismos de supervisión y control fiscal¹⁵ y, por otra, la conveniencia de fomentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

La fórmula tradicional con la que vienen operando los sistemas de gestión tributaria modernos basada *grosso modo* en comprobaciones *ex post* de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes a efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (y su eventual regularización y sanción) presenta dos inconvenientes fundamentales que ponen de manifiesto la necesidad de articular nuevas fórmulas o mecanismos para prevenir y combatir la planificación fiscal agresiva, a saber: en primer lugar, el carácter complejo y transnacional de muchas de las operaciones que realizan las grandes empresas hace que las inspecciones resulten en muchos casos infructuosas; y en segundo lugar, aun habiendo detectado prácticas susceptibles de ser calificadas como planificación fiscal agresiva, el tiempo empleado para ello dificulta seriamente las actuaciones administrativas de supervisión y control de las mismas.

Precisamente en este contexto, comenzó a plantearse el modo de conciliar las posibilidades de planificación fiscal legítima que el ordenamiento permite al contribuyente con el nuevo modelo de cumplimiento cooperativo, y la función (y deber) de la Administración consistente en controlar

¹⁴ Un estudio más en profundidad acerca de los diferentes elementos que caracterizarían el nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo puede encontrarse en CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters-Cívitas, Cizur Menor (Navarra), 2015.

¹⁵ Precisamente, una cuestión prioritaria reside en lograr un mayor control fiscal de los activos ocultos en jurisdicciones de conveniencia y ello a través de medidas «más tradicionales» tales como el intercambio de información tributaria o la puesta en marcha de iniciativas para la repatriación de activos *offshore*; o a través otras más innovadoras como profundizar en las relaciones de cooperación voluntaria con los intermediarios fiscales lo que, en este caso, pasaría por plantear un nuevo modelo de colaboración entre las Administraciones tributarias y las entidades financieras. También dentro de esta nueva corriente se ha hecho referencia a la necesidad de establecer mecanismos avanzados de cooperación fiscal internacional (p. ej. las *Joint-Audits*) que van más allá del intercambio de información y las inspecciones simultáneas, o a la elaboración de un Código de conducta cuya base legal podría ser establecida a través de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal OCDE-Consejo de Europa, firmado por más de 60 países entre los que se encuentra España.

el correcto cumplimiento tributario y la prevención y erradicación de las prácticas fiscales abusivas o incluso aquellas que se aprovechan de los «agujeros» o «fallos» del sistema tributario nacional e internacional. La creación *ex novo* del concepto de «planificación fiscal agresiva» surge en este contexto y responde, en cierta medida, a la necesidad de delimitar qué tipo de planificación se encuentra dentro o fuera del modelo de relación cooperativa¹⁶. Sin lugar a dudas, la delimitación de dicho concepto resulta de notable importancia tanto desde la perspectiva del contribuyente, que debe poder operar con un adecuado nivel de seguridad jurídica por lo que a su participación en los programas de cumplimiento cooperativo se refiere¹⁷, como desde la óptica de la propia Administración tributaria, que deberá establecer las condiciones de acceso y continuidad a tales programas. Un buen ejemplo de ello lo aportan las últimas propuestas de la HMRC presentadas por el gobierno británico el 27 de junio de 2015 en el marco del *Summer Budget 2015*, de suerte que el Código de Práctica Fiscal para grandes contribuyentes trata de establecer una frontera entre la planificación fiscal legítima aceptable dentro de tal marco cooperativo y las prácticas de planificación fiscal agresiva que se consideran inaceptables al equiparar tal categoría con la «elusión fiscal»¹⁸. Este intento de clarificación del marco de la planificación fiscal legítima, desde el punto de vista de la HMRC, podría responder no solo a la finalidad instrumental antes señalada referida a la reducción del espacio de tal planificación en el marco de programas de cumplimien-

¹⁶ No obstante, el surgimiento del concepto de planificación fiscal agresiva se encuentra muy conectado con el Proyecto BEPS en relación con esquemas de arbitraje fiscal internacional que revelaban determinados agujeros, fallos y disfuncionalidades del sistema de fiscalidad internacional.

¹⁷ Ciertamente, con carácter general pero muy especialmente en el marco de la relación cooperativa, la Administración deberá adoptar todas aquellas medidas que contribuyan al logro de la necesaria seguridad jurídica que debe presidir la relación entre los diferentes operadores del sistema. *Vid.* VANN, R.: «Improving Tax Law Improvement: An International Perspective», *Australian Tax Forum*, 1995, pág. 193; MCBARNET, D. y WHELAN, C.: «The Elusive Spirit of the Law: Formalism and the Struggle for Legal Control», *Modern Law Review*, vol. 54, n.º 6, 1991, págs. 848 y ss. Sobre este tema puede consultarse también, BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate, Aldershot, UK, 2003.

¹⁸ En este sentido, la HMRC ha afirmado que «It is entirely legitimate for a business to engage in tax planning – for example by using tax reliefs for the purpose for which they were intended (e. g. claiming tax relief on capital investment) or by making contributions to a pension scheme. The commitments in the Code are aimed at tax planning which crosses over into tax avoidance. As part of the Code, businesses will be expected to avoid structuring transactions in a way which will have tax results that are inconsistent with the underlying economic consequences unless there exists specific legislation designed to give that result. In all cases, the business should reasonably believe that transactions are structured in a way that gives a tax result which is not contrary to the intentions of Parliament». Asimismo, la propia Administración tributaria del Reino Unido aporta una definición de *tax avoidance or aggressive tax planning* estableciendo que «Tax avoidance or aggressive tax planning involves bending the rules of the tax system to gain a tax advantage that Parliament never intended. It often involves contrived, artificial transactions that serve little or no purpose other than to produce a tax advantage. It involves operating within the letter –but not the spirit– of the law. In arriving at a view as to whether the transaction is contrary to the intentions of Parliament, HMRC will consider a purposive construction of the legislation, and will also consider whether Parliament can realistically have intended to give the proposed result in circumstances that are very different from those that prevailed at the time (e. g. re loopholes being used to arrive at an unexpected result)» (*vid.* HMRC, *Improving Large Business Tax Compliance. Consultation Document*, 22 de julio de 2015, págs. 19 y 38).

to cooperativo sino también al propósito de evidenciar de forma más transparente cuáles son los criterios que utiliza la Administración tributaria para categorizar a los contribuyentes a partir de su «umbral de riesgo fiscal» (*tax risk rating*), saliendo así al paso de las críticas formuladas por los grandes contribuyentes a este respecto¹⁹.

2. LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA: ¿UNA NUEVA CATEGORÍA A MEDIO CAMINO ENTRE EL FRAUDE, LA ELUSIÓN FISCAL Y LA PLANIFICACIÓN FISCAL LEGÍTIMA?

2.1. CONSIDERACIONES GENERALES

De acuerdo con destacados comentaristas²⁰, la expresión planificación «agresiva» tiene origen en los Estados Unidos donde se emplea para referirse a un tipo de planificación fiscal caracterizada por el diseño de esquemas o estructuras que van en contra del espíritu o finalidad de la norma. No obstante, la configuración de su significado y alcance internacional se ha desarrollado por la OCDE en el marco de los trabajos sobre la relación cooperativa y el proyecto BEPS. De hecho, la referencia más clara al significado del cumplimiento de acuerdo con el espíritu de la ley se recoge según el propio Informe OCDE sobre cumplimiento cooperativo²¹ en la revisión de 2011 de las Directrices OCDE para Empresas Multinacionales: «In particular, enterprises should comply with both the letter and the spirit of the tax laws and regulations of the countries in which they operate. Complying with the spirit of the law means discerning and following the intention of the legislature. *It does not require an enterprise to make payment in excess of the amount legally required pursuant to such an interpretation*» (la cursiva es nuestra), parágrafo que es objeto del siguiente comentario explicativo: «An enterprise complies with the spirit of the tax laws and regulations if it takes reasonable steps to determine the intention in light of the statutory language and relevant, contemporaneous legislative history. Transactions should not be structured in a way that will have tax results that are inconsistent with the underlying economic consequences of the transaction unless there exists specific legislation to give that result. In this case, the enterprise should reasonably believe that the transaction is structured in a way that gives a tax result for the enterprise which is not contrary to the intentions of the legislature»²².

¹⁹ Sobre esta cuestión, *vid.* FREEDMAN, J.; NG, F. y VELLA, J.: *HMRC's Relationship with Business*, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 2014.

²⁰ *Vid.* MULLIGAN, E. y OATS, L.: «The Risk Management: Evidence from the US», *British Tax Review*, n.º 6, 2009, pág. 681, nota a pie n.º 4.

²¹ *Vid.* OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, París, 2013, pág. 48

²² A este respecto, se ha destacado la dificultad de convertir la idea del cumplimiento de acuerdo con el «espíritu del Derecho», esto es, el propósito de las disposiciones fiscales, en «guía práctica» habida cuenta de que la mayor parte de la legislación fiscal persigue un fin financiero que no es otro que recaudar recursos monetarios a favor de un ente

En este contexto, conviene tener presente la relevancia que actualmente han adquirido los llamados *tax shelters* o «refugios fiscales», y que han sido clasificados por algún autor diferenciando entre: a) los *legitimate tax shelters*, expresión utilizada para referirse al recurso legítimo por parte de los contribuyentes a los incentivos y beneficios fiscales previstos en las leyes; b) los *abusive tax shelters*, relativos a la utilización fraudulenta de la ley para minorar la carga tributaria de una forma inaceptable; y, c) los *grey area tax shelters*, que abarcarían aquellas operaciones a medio camino entre las dos anteriores en las que el resultado perseguido por los contribuyentes puede estar previsto en la ley, pero las «ventajas fiscales» resultantes no son, en realidad, deseables, porque se actúa de acuerdo con la letra de la ley, pero en contra del espíritu o finalidad de la misma²³.

Desde un punto de vista diferente, se ha afirmado que el término *tax shelter* no puede utilizarse como un concepto con el que se designe operaciones que lleven aparejadas meras «ventajas fiscales», sino que debe reservarse para aquellas transacciones creadas a partir de interpretaciones o esquemas abusivos/artificiales o fraudulentos con el objetivo de conseguir un beneficio que la ley no ofrece a la mayoría de los contribuyentes que llevan a cabo operaciones similares, lo cual resulta contrario al objeto principal y finalidad de la ley aplicada²⁴. Así, la Agencia Tributaria australiana viene tomando como punto de partida la diferenciación entre planificación legal (*tax planning*) y las llamadas conductas inaceptables que pueden ser de tipo elusivo (*tax avoidance*) o fraudulento (*tax evasion*). No obstante, la frontera entre la elusión (ilegal) y la planificación fiscal legítima no siempre está clara, por lo que la ATO (Australian Taxation Office) utiliza la expresión *aggressive tax planning* para referirse a las operaciones de las que se derivan importantes ventajas fiscales y que se mueven en la «zona gris» o de las que resultan efectos que no coinciden totalmente con los que inspiraron las leyes aplicadas²⁵, terminología que, como veremos, coincide con la utilizada por la OCDE en el contexto BEPS existiendo, sin embargo, diferencias en cuanto al significado de la misma en uno y otro caso.

público (vid. CORREIA, F. y REIBEL, R.: «Change of climate in taxation: are you prepared for extended responsibilities», *European Taxation*, vol. 54, n.º 6, 2014, pág. 271). En la misma línea, son muy ilustrativas las palabras de la profesora J. FREEDMAN: «A GAAR cannot rewrite the law where there is no clear objective because the essence of a GAAR is that it prevents abuse of the underlying legislation. A GAAR will not operate properly unless the underlying law is based on a clearly stated principle, because without such a principle or objective it is impossible to decide whether there has been abuse of the legislation» (vid. FREEDMAN, J.: «Designing a General Anti-Abuse Rule: striking a balance», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 20, n.º 3, 2014, pág. 168).

²³ Vid. KORB, D. L.: *Shelters, schemes, and abusive transactions: Why today's thoughtful US. tax advisors should tell their clients to "just say no"*, Cambridge University, 2005, pág. 3.

²⁴ Vid. GONZÁLEZ DE FRUTOS, U.: «La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 19, 2006, pág. 12.

²⁵ *Ibid.*, pág. 28. Algunas Administraciones tributarias como la británica están apurando las posibilidades de sanción de las conductas calificadas como de planificación fiscal agresiva, de manera que junto a los mecanismos clásicos de tipo punitivo y disuasorio (sanciones administrativas y penales) incluyen otras como el *name & shame* (riesgo reputacional) y la imposibilidad de que las personas que llevan a cabo estas operaciones puedan contratar con Administraciones públicas.

A nuestro entender, el nuevo concepto de planificación fiscal agresiva no pretendería tanto constituir una suerte de *overriding principle* de aplicación general (como una *soft-law* GAAR) ni una regla de constitución o de interpretación teleológica del lenguaje normativo, sino que su finalidad podría residir en mayor medida en instrumentar un cambio en la forma de entender y configurar el nuevo sistema de fiscalidad internacional de manera que tanto los legisladores, las autoridades fiscales y los propios obligados tributarios advirtieran el nuevo eje a partir del cual se construirá el nuevo modelo de fiscalidad desde el plano regulatorio (*soft-law*) internacional y eventualmente nacional²⁶. En otras palabras, el concepto de planificación fiscal agresiva no constituye un nuevo «concepto legal» diseñado para prevenir prácticas fiscales abusivas, ni puede ser empleado como una categoría equivalente o sinónima a la de «elusión fiscal ilegítima» (*illegal tax avoidance*)²⁷. Estaríamos, por tanto, ante un nuevo principio-guía que contribuye a articular el cambio de paradigma y la nueva forma de entender la fiscalidad internacional construida desde el plano supranacional, pero sin descartar lógicamente posibles aplicaciones por vía interpretativa del nuevo enfoque que guiará toda la regulación internacional (y nacional) post-BEPS²⁸. De hecho, no puede descartarse que esta pseudocategoría se haya creado no solo como «principio guía» de política fiscal a los efectos de desarrollar una nueva legislación doméstica e internacional que neutralice los principales fallos del sistema de fiscalidad internacional, sino también como palanca para forzar un cambio de conducta de los contribuyentes a efectos de que abandonen tales esquemas (legales pero con efectos no deseados) y se muevan dentro de las «nuevas fronteras» de planificación fiscal legítima, en el sentido que resulta de los nuevos estándares de fiscalidad internacional post-BEPS.

Ciertamente, como venimos comentando la creación de una nueva categoría de planificación fiscal ilegal (agresiva) basada en la existencia de un conflicto con el «espíritu de la ley» que apa-

²⁶ El profesor P. ESSERS parece participar de una opinión similar. Este destacado autor, a su vez, advierte como el concepto de planificación fiscal agresiva resulta tan vago que podría difuminar las diferencias fundamentales entre planificación fiscal legítima, elusión y fraude fiscal. Insiste este autor en que la elusión fiscal requiere superar el objeto y fin de la norma interpretada, normalmente a través de negocios artificiosos (típicos o atípicos), de suerte que un buen número de montajes, estructuras y operaciones realizadas por los contribuyentes vendrían a caer en esta categoría existiendo ya mecanismos en la mayoría de los países para contrarrestar y luchar contra tales operaciones de elusión fiscal. Coincidimos con este autor en que este aspecto no debería pasarse por alto salvo que la intención última fuera «mover» las actuales fronteras entre la planificación legítima y la ilegal (*vid.* ESSERS, P.: «International Tax Justice between Machiavelli and Habermas», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 2, 2014, págs. 56 y ss.).

²⁷ En el mismo sentido, *vid.* DOURADO, A. P.: «Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEP: the EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6», *Intertax*, vol. 43, n.º 1, págs. 42 y ss.

²⁸ De hecho, cabe destacar como autoridades fiscales de varios países miembros y no miembros de la OCDE ya están empleando los principios BEPS de lucha contra la planificación fiscal agresiva y la doble no imposición para fundamentar regularizaciones de tales estructuras u operaciones. Otros impactos del Proyecto BEPS que se han observado serían los siguientes: a) modificación del marco regulador nacional e internacional de la fiscalidad internacional; b) utilización del Plan de Acción para fijar los objetivos y estructuras *target* a inspeccionar en el marco de la planificación de las actividades inspectoras; y c) incertidumbre, inestabilidad y mayores riesgos para las empresas y los intermediarios fiscales que realizan operaciones internacionales (*vid.* PWC, *Paying Taxes 2015*, Foreword).

rece en supuestos donde la aplicación de la norma tiene como resultado una nula o muy reducida imposición, no deja de plantear problemas conceptuales, de legalidad y seguridad jurídica. Por un lado, tal «espíritu de la ley» no siempre será fácilmente discernible o determinable *ex ante*, resultando además un concepto subjetivo y de difícil distinción con la finalidad de la norma (que, en muchos casos, tampoco resulta clara). Por otro lado, si se pretendiera articular una cláusula general que codificara tal nueva categoría de planificación fiscal ilegal/agresiva, resultaría harto difícil configurarla de forma diferenciada de una GAAR o de una cláusula de interpretación finalista (que no constituye *per se* una cláusula antiabuso)²⁹, por no mencionar los problemas que plantearía su compatibilidad con los principios de seguridad jurídica y legalidad.

En este sentido, el concepto de planificación fiscal agresiva podría ser más útil como «principio guía» dirigido a orientar la legislación de los Estados a la hora de configurar determinadas cláusulas que articulan ventajas fiscales, e incluso a efectos de conformar los principios de buena gobernanza corporativa en materia tributaria³⁰, de manera que operaciones o estructuras que cayeran en el ámbito de tal concepto deberían ser evitadas con arreglo a tales principios³¹.

Esta primera y principal finalidad del concepto de planificación fiscal agresiva, dirigida a provocar una modificación sustancial del sistema de fiscalidad internacional reparando sus fallos y colmando sus lagunas, se explica considerando cómo existe un cierto consenso a la hora de considerar que las arquetípicas estructuras y operaciones de planificación fiscal agresiva basadas en el arbitraje fiscal internacional (*double dipping*, dobles deducciones, doble aprovechamiento de pérdidas, utilización de entidades e instrumentos híbridos, etc.), como regla general, no son ilegales ni encajan en el concepto de evasión fiscal, ni pueden combatirse normalmente a través de la utilización de cláusulas generales antiabuso (GAAR) o de la interpretación finalista de las normas³², sino que requieren una acción normativa específica, que en muchos casos debe reali-

²⁹ Nótese como la cláusula antiabuso general propuesta por la Comisión en su Recomendación de 6 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva, C(2012) 8806 final, pág. 4, plantea los problemas que hemos apuntado.

³⁰ En este sentido, el Comité TAXE del Parlamento Europeo ha reconocido que «la respuesta más apropiada a la planificación fiscal agresiva pasa por una legislación de calidad y por una coordinación internacional como resultados deseados» [*Report on tax rulings and other measures similar in nature or effect*, 2015/2066(INI), 5 de noviembre 2015, pág. 9].

³¹ En muy parecidos términos se han posicionado otros autores que enfatizan como la vaguedad y subjetividad del concepto de planificación fiscal agresiva lo imposibilita para operar como un principio antiabuso de perfiles lo suficientemente nítidos como para ser susceptible de aplicación (*unenforceable notion of the spirit of the law*, J. FREEDMAN), superando también las fronteras de la interpretación finalista. Cfr. FREEDMAN, J.: «Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice», *University of British Columbia Law Review*, vol. 44, n.º 3, 2012, págs. 627 y ss.; HYMAN, K.: «Paying a fair share of tax and aggressive tax planning – a tale of two myths», *eJournal of Tax Research*, vol. 12, n.º 2, 2014, págs. 424 y ss.; y GARCÍA PRATS, A.: «Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias», en AEDAF, *X Congreso Tributario. La justicia: ¿Garantía del Estado de Derecho?*, AEDAF, 2015, pág. 291.

³² En este sentido, VANN, R.: «Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World», *World Tax Journal*, vol. 2, n.º 3, 2010, pág. 342, apunta que las reglas derivadas del principio de prevalen-

zarse a escala global a través de mecanismos de coordinación fiscal internacional como los que está tratando de desarrollar la OCDE, el G20 o la UE, entre otros³³.

La segunda funcionalidad que podría estar detrás o explicar la formulación de este nuevo concepto de planificación fiscal agresiva podría consistir en la realización de un nuevo intento dirigido a cercenar y estrechar los límites de la planificación fiscal legítima. Así, la articulación de un concepto más vago y difuso de planificación fiscal agresiva que contraviene el espíritu de la ley, superando de alguna forma los límites de la planificación fiscal legítima, «deslegitimaría» todos aquellos esquemas de optimización fiscal que operan en la denominada «zona gris» o área de incertidumbre sobre su legalidad (planificación fiscal legítima) o ilegalidad (elusión fiscal). A través de esta fórmula se podría estar pretendiendo limitar de forma significativa el *game playing* (or *creative compliance*) o el *strategic tax behaviour* de los grandes contribuyentes situando estos esquemas de planificación en una zona más próxima a la ilegalidad, y en todo caso en un plano más claramente alejado de las buenas prácticas fiscales desde una perspectiva de buena gobernanza corporativa³⁴. De hecho, Administraciones tributarias como la británica (HMRC) no han ocultado como el concepto de planificación fiscal agresiva utilizado en el marco de relaciones cooperativas obliga a los grandes contribuyentes que participan en tales programas a redefinir su «estrategia fiscal», reduciendo significativamente su nivel de riesgo fiscal a través de la renuncia a operaciones o estructuras de «planificación fiscal agresiva»³⁵.

cia de la sustancia sobre la forma (*substance over form*) «could be applied to transfer pricing avoidance strategies where nothing of economic substance happens, such as risk shifting by contract within the corporate group. In many cases, however, there is economic substance... corporate restructures often have commercial purposes as well as tax purposes. In that event the application of general anti-avoidance rules becomes more problematic».

³³ Vid. FREEDMAN, J.; LOOMER, G. y VELLA, J.: «Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches», *British Tax Review*, n.º 1, 2009, págs. 75-76; HOUSE OF THE LORDS, *Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed?*, 31 de julio de 2013, págs. 136, 145 y 148; HYMAN, K.: «Paying a fair share of tax and aggressive tax planning – a tale of two myths», *eJournal of Tax Research*, vol. 12, n.º 2, 2014, págs. 416 y ss. Véanse también en este sentido las declaraciones del Director del Centro para la Política Fiscal y Administración de la OCDE, Pascal Saint-Amans, en una entrevista realizada por Greg Wiebe y contenidas en KPMG, «What should Government Tax – A Question of Morality or Policy?», 2013, pág. 1 (accesible a través del enlace <http://www.kpmg.com/NZ/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/budget/Documents/KPMG-NZ-What-should-Governments-tax.pdf>).

³⁴ De hecho, algunos autores han apuntado como los reguladores «make use of a large range of deterring measures such as threatening intensive auditing, procedural pressure, negative publicity, etc. Thereby they create a quasi-illegal status that is not in line with the classical distinction. In such an environment ambiguous tax statutes become a method for raising revenues as taxpayers are forced to stick to unchallenged tax positions» (vid. FRIESE, A.; LINK, S. y MAYER, S.: «Taxation and Corporate Governance -The State of the Art», en SCHÖN, W.: *Tax and Corporate Governance*, Springer, Berlín, 2008, pág. 400). En parecidos términos, vid. DUFF, D.: «Relationships, Boundaries, and Corporate Taxation: Compliance and Avoidance in an Era of Globalization», en FREEDMAN, J.: *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University for Business Taxation, 2008, págs. 197 y ss.

³⁵ El Anexo C del documento del HMRC (*Improving Large Business Tax Compliance Consultation document*, 22 de julio de 2015) delimita el concepto de planificación fiscal agresiva de forma amplia y ambivalente de manera tal

Esta nueva concepción y dirección de los principios de fiscalidad internacional posee consecuencias de gran alcance que podrían superar una mera reparación de los fallos y «agujeros» del sistema actual. En particular, uno de los aspectos sobre los que interesa llamar la atención tiene que ver con la articulación de instrumentos de nueva generación orientados a la prevención del fenómeno de la planificación fiscal agresiva³⁶, considerando la escasa eficacia de los mecanismos antiabuso tradicionales (GAAR) en este contexto³⁷.

2.2. EL CONCEPTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA DERIVADO DE LOS TRABAJOS DE LA OCDE

En la Declaración de Seúl, con la que se ponía fin a la Tercera Reunión del FAT (2006), quedaba ya reflejada la preocupación de los participantes acerca del crecimiento de los denominados «mecanismos inaceptables de mitigación de la obligación tributaria» (*unacceptable tax minimisation arrangements*). En este sentido, pronto se pusieron de manifiesto las dificultades existentes para alcanzar una definición consensuada del citado concepto, habida cuenta de las diferencias entre los sistemas legislativos de los Estados participantes en el Foro. Sin embargo, la necesidad de clarificar en la medida de lo posible su significado determinó que el grupo de trabajo encargado de la elaboración del *Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales*, identificase aquellas áreas o conductas que más «preocupaban» a las Administraciones tributarias, a partir de las cuales se han ido articulando los contornos del concepto de planificación fiscal agresiva, a saber³⁸:

que tanto las prácticas abusivas (operaciones artificiales y con pura finalidad fiscal), como la aplicación o aprovechamiento de ventajas fiscales de acuerdo con la letra pero no con el espíritu de la norma quedan comprendidas en tal noción. Nótese que el HMRC está haciendo un uso instrumental del concepto de planificación fiscal agresiva a los efectos de restringir el ámbito de la planificación fiscal legítima en el contexto de una relación cooperativa, destacando igualmente como tal instrumentalidad opera tanto para las autoridades fiscales a efectos del control de riesgos fiscales y de la eventual regularización de posiciones fiscales, como para los responsables fiscales de las empresas.

³⁶ Sobre esta cuestión, *vid.* OECD, *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*, OECD, París, 2011; OECD, *Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging*, OECD, París, 2013, págs. 35 y ss.; y OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. Action 2: 2015 Final Report*, OECD, París, 2015.

³⁷ Nótese en este sentido como en la propia guía del HMRC sobre la nueva GAAR aprobada en 2013 se indica que las operaciones que se benefician de las reglas de atribución de beneficios y asignación de poder tributario (recogidas en los CDI) no implican que tales operaciones o negocios sean abusivos, lo cual constituye una indicación que pretende salir al paso frente a una potencial aplicación de la GAAR para solucionar los problemas que plantea el actual sistema en relación con la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios (BEPS). De esta forma, se trató de dejar claro que la GAAR no constituía el mecanismo adecuado para prevenir tales esquemas (*vid.* FREEDMAN, J.: «Designing a General Anti-Abuse Rule: striking a balance», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 20, n.º 3, 2014, pág. 172).

³⁸ *Vid.* OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, París, 2008, págs. 10-11.

- Una planificación que implique adoptar una posición fiscal que posee fundamento o defensa (formalmente legal) pero que tiene consecuencias imprevistas y no deseadas sobre la recaudación tributaria.
- Una planificación que implique adoptar una posición fiscal favorable para el contribuyente sin revelar abiertamente a la Administración tributaria la existencia de un cierto grado de incertidumbre sobre si ciertos aspectos significativos de la declaración tributaria resultan conformes a la ley o no.

Este intento de categorización de la noción de planificación fiscal agresiva se reproduce en otros documentos de la OCDE como el *Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies*³⁹, y se emplea intensivamente a partir de 2008 en otros informes relacionados con el Proyecto BEPS⁴⁰ y, muy en particular, en el marco de la Acción 12 del Plan BEPS⁴¹, sin que nos conste mayor desarrollo conceptual de esta noción tan central en el marco de los principales trabajos de fiscalidad internacional posteriores a 2008⁴². De hecho,

³⁹ Vid. OECD, *A Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies*, París, 2010, sección 3.1.3.1, pág. 7.

⁴⁰ Véanse, por ejemplo, los informes OCDE, *Building Transparent Tax Compliance by Banks* (2009), *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses* (2010), *Corporate Loss Utilization Through Aggressive Tax Planning* (2011), *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure* (2011), *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* (2012), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013), *Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging* (2013); *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. Action 2: 2015 Final Report*, (2015); *Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report* (2015). En nuestra opinión, conviene destacar como el informe *Measuring and Monitoring BEPS. Action 11: 2015 Final Report*, párrafos 28, 109, 116, 117 y 118, parece sustituir la terminología referida a la planificación fiscal agresiva por una referida a la evasión fiscal internacional resultante de montajes artificiales que se realizan para explotar las diferencias entre los distintos sistemas fiscales de los diferentes países. En este sentido, se deja claro que si las operaciones o estructuras poseen un adecuado nivel de sustancia económica o conexión territorial (no media una desconexión sustancial entre el lugar y la entidad donde se registran los beneficios y el lugar donde se desarrollan las actividades económicas que los generan) tales operaciones o estructuras no constituyen *artificial BEPS*.

⁴¹ Nótese como la Acción 12 del Plan de acción BEPS pivota sobre la exigencia a los contribuyentes de que revelen sus esquemas de planificación fiscal agresiva (vid. OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE, París, 2013, pág. 26). El informe *BEPS Action 12: 2015 Final Report on Mandatory Disclosure Rules*, párrafo 5, utiliza la terminología *potentially aggressive or abusive tax planning strategies* sin definirla y sin asimilarla plenamente ni a montajes puramente abusivos capturados por las GAAR ni a esquemas de planificación fiscal agresiva o *artificial BEPS transactions*, operando por tanto con un concepto que supera a estos en aras de lograr un mayor alcance objetivo de las *disclosure rules* (OECD, *Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report*, OECD, París, 2015, pág. 13).

⁴² No obstante, en el ámbito de las entidades financieras, habida cuenta, por una parte, de su participación en el desarrollo, asesoramiento y promoción de operaciones financieras complejas para sus clientes (más conocidas como CSFT o *Complex Structured Finance Transactions*) que suelen tener como uno de sus aspectos más relevantes la minimización u optimización del coste fiscal y, por otra, de la especial dificultad que presenta trazar la línea que separa la planificación fiscal agresiva del legítimo derecho a minimizar el coste fiscal dentro del marco legal debido a la enorme complejidad de las operaciones que realizan y su diferente percepción por las Administraciones tributarias

el informe de la OCDE titulado *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance* (2013) no profundiza en la delimitación del concepto de planificación fiscal agresiva, si bien desarrolla varias ideas relacionadas con el estándar de cumplimiento de acuerdo con el espíritu de la norma en el ámbito de los programas de cumplimiento cooperativo⁴³.

Por un lado, este informe de la OCDE (2013) destaca que el modelo cooperativo requiere que el contribuyente disponga de mecanismos que le permitan obtener criterios de la Administración sobre la interpretación y aplicación de la norma al caso concreto, dado que la transparencia y la certeza en la aplicación de las normas tributarias son pilares de tal modelo. La OCDE termina reconociendo que en el marco del modelo cooperativo el contribuyente debe disponer cuando menos de los mismos mecanismos para obtener seguridad jurídica que un contribuyente que no forme parte de un programa cooperativo⁴⁴. Ahora bien, también se insiste en que los mecanismos para obtener información o criterios de las autoridades fiscales sobre la aplicación de las normas a casos concretos en el marco de programas cooperativos no deben articular ninguna ventaja adicional en términos materiales-interpretativos, esto es, no pueden existir dos interpretaciones distintas de la Administración dentro o fuera del programa cooperativo, ya que ello plantearía, cuando menos, problemas de compatibilidad con el principio de igualdad tributaria⁴⁵. En tal sentido, y desde la óptica de la buena gobernanza administrativa, se recomienda la publicación de dichos criterios interpretativos disociando los datos de los contribuyentes afectados⁴⁶.

de los diferentes países, la OCDE ha perfilado una serie de características y elementos que podrían indicar que una operación o transacción bancaria ha traspasado la línea roja de la planificación fiscal legítima, a saber: 1) Transacciones carentes de justificación comercial, que no generen beneficios antes de impuestos, o que no se ajusten a las condiciones del mercado; 2) Transacciones en las que exista un flujo circular de capitales entre las entidades participantes en la misma; 3) Transacciones en las que el beneficio fiscal sea desproporcionado en relación con el beneficio económico-comercial; 4) Transacciones en las que participan entidades solo desde un punto de vista formal, pues carecen de un papel sustancial en la operación; y 5) Transacciones basadas en estructuras societarias complejas y operaciones intragrupo con el objetivo de generar beneficios fiscales, incluso en diferentes países, con independencia de su dimensión económica o comercial, lo que supone una clara «desnaturalización» de la operación. *Vid.* OCDE, *Building Transparent Tax Compliance by Banks*, París, 2009, págs. 24 y 25.

⁴³ *Vid.* OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, París, 2013, págs. 48-52.

⁴⁴ A este respecto, debe destacarse que en Australia, país pionero en el desarrollo del modelo integral de cumplimiento tributario cooperativo, los mecanismos operativos se concibieron como un complemento adicional a las fórmulas de asistencia a los contribuyentes previstas en la Carta de Derechos de los Contribuyentes (*vid.* ATO, *Cooperative Compliance. Working with large business in the new tax system*, Canberra, 2000, págs. 9 y ss.; y WHAIT, R.: «Let's talk about tax compliance: Building understanding and relationships through discourse», *eJournal of Tax Research*, vol. 13, n.º 1, 2015, pág. 134).

⁴⁵ Nótese igualmente que cualquier tipo de resoluciones administrativas de carácter interpretativo o aplicativo poseen implicaciones en materia de competencia fiscal perniciosa y de prohibición de ayudas de Estado.

⁴⁶ A este respecto, cabe observar como en los últimos tiempos se han intensificado los estándares de transparencia sobre los principales mecanismos de asistencia a los contribuyentes (*rulings/APAs*) como consecuencia de los indi-

Por otro lado, la OCDE reconoce en este mismo informe que el hecho de que un contribuyente adopte una posición de cumplimiento cooperativo no significa que no pueda discrepar de las autoridades fiscales en relación con la interpretación de las normas, pudiendo surgir litigios como consecuencia de tales discrepancias, los cuales se resolverán a través de los mecanismos de revisión (o *Alternative Dispute Resolution* como los articulados en el Reino Unido⁴⁷) que sean accesibles para todos los contribuyentes. No obstante, la OCDE advierte de que la transparencia sobre las posiciones y planificación fiscal adoptada por los contribuyentes en el marco de un programa de cumplimiento cooperativo constituye una exigencia del propio modelo; lógicamente, tal principio o regla posee importantes implicaciones entre las que destaca, por un lado, que el contribuyente que participa en un programa cooperativo renuncia a un enfoque *hide and seek* y, por otro, que el modelo de cumplimiento tributario cooperativo se revela como «sin sentido» para aquellos contribuyentes cuya estrategia fiscal pivota en gran medida sobre planificaciones fiscales agresivas⁴⁸.

cios de uso indebido por las propias autoridades fiscales, instrumentando prácticas fiscales perniciosas en algunos casos (*Luxleaks*, procedimientos de investigación de ayudas de Estado llevados a cabo por la Comisión Europea en los casos *Starbucks*, *Apple*, *Fiat* y *Amazon*, entre otros). En este sentido, tanto la OCDE (Acción 5 del Plan BEPS) como la Comisión Europea [vid., a título de ejemplo, los documentos European Commission, *Communication from the commission to the European Parliament on tax transparency to fight tax evasion and avoidance*, COM(2015) 136 final, Brussels, 18 de marzo de 2015; y European Parliament (Taxe Committee), *Draft report on tax rulings and other measures similar in nature or effect*, 2015/2066 (INI), 20 de julio de 2015] están intensificando estos estándares de transparencia que podrían comprender los acuerdos en el marco de programas de cumplimiento operativo. Por otra parte, no conviene perder de vista como el Plan de Acción BEPS no utiliza de un modo uniforme los conceptos de «elusión» (*avoidance*) y «planificación fiscal agresiva» (*aggressive tax planning*); por tanto, podría decirse que la noción de artificialidad (en sentido estricto) no está presente en todas las contramedidas resultantes del Plan de Acción, de igual modo que el nivel o umbral de sustancia económica requerida en cada una de las Acciones BEPS (p. ej. Acciones 3, 5, 6, 7, y 8-10) tampoco es el mismo.

⁴⁷ Vid. HMRC, *Resolving Tax Disputes. Commentary on the Litigation and Settlement Strategy*, 2011, pág. 34. El documento resulta accesible a través del enlace <http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/lss-guidance-final.pdf>. En el programa neerlandés de *horizontal monitoring* se ha establecido un sistema dual de resolución de conflictos, de suerte que las discrepancias técnicas se resuelven aplicando los mecanismos tradicionales, en tanto que los conflictos sobre la aplicación de las reglas del acuerdo cooperativo quedan sujetas a un mecanismo de resolución alternativa de conflictos (mediación). El programa ruso de *tax monitoring* también contempla una suerte de procedimiento amistoso que se pone en marcha cuando el contribuyente discrepa de la «opinión razonada» elaborada por la autoridad fiscal.

⁴⁸ Nótese, sin embargo, que paralelamente la OCDE viene recomendando a las Administraciones tributarias introducir en la legislación interna mecanismos que obliguen a los contribuyentes e intermediarios fiscales a revelar sus posiciones de riesgo (v. gr. *disclosure rules*, nuevo modelo de documentación de precios de transferencia analítico, UTP, etc.), lo cual dificulta seriamente la ocultación de operaciones de planificación fiscal agresiva o de esquemas abusivos por parte de los contribuyentes. Sin embargo, un interesante estudio elaborado en Estados Unidos acerca de en qué medida la exigencia de revelación de «posiciones fiscales agresivas» al Fisco a través de la declaración UTP contemplada en su normativa doméstica (US FIN 48, codificada posteriormente a través de la *FASB ASC-740-10*) estaba afectando al comportamiento de grandes empresas, puso de manifiesto entre otras cuestiones que: 1) un buen número de grandes empresas (fundamentalmente grandes multinacionales y en relación con complejas operaciones empresariales difíciles de detectar para el IRS) han modificado el modo en que revelan la información sobre posi-

Así las cosas, cabría apreciar matices de cierta relevancia en el uso que hace la OCDE del concepto de planificación fiscal agresiva en el contexto del Proyecto BEPS y en el marco de la definición del modelo de cumplimiento tributario cooperativo. A nuestro juicio, en este último ámbito se hace un uso más instrumental de tal concepto para limitar por vía interpretativa el concepto de planificación fiscal legítima mediante la categorización como planificación fiscal agresiva (pseudoilegal) de operaciones que se ajustan a la letra pero no al espíritu de la ley; sin embargo, en el marco del Proyecto BEPS no se utiliza este concepto (planificación fiscal agresiva) con tal instrumentalidad, sino que se emplea como fundamento conceptual que justifica la modificación de los estándares materiales de fiscalidad internacional, de manera que aquí la idea del cumplimiento con el espíritu de la ley no opera a efectos interpretativos como una suerte de «BEPS GAAR»⁴⁹.

Con todo, lo más problemático del concepto de planificación fiscal agresiva acuñado por la OCDE tiene que ver con su vaguedad y subjetividad, toda vez que no resulta en modo alguno

ciones agresivas en los estados financieros con el fin de evitar la revelación de tales posiciones al Fisco a través del formulario UTP; 2) se adoptan comportamientos de consistencia entre estados financieros y UTP, pero sin que ello suponga una renuncia a la planificación fiscal o la adopción de posiciones fiscales agresivas por parte de las MNE; y 3) de esta forma, las MNE lejos de responder a mecanismos de gestión de riesgos fiscales, minimizando su nivel de riesgo fiscal y su derecho a la planificación fiscal, han reaccionado adoptando comportamientos estratégicos que se proyectan sobre el modo en que se presenta la información financiera en sus estados financieros, lo cual afecta negativamente a estos erosionando el principio de imagen fiel y la calidad de la información recogida en los mismos (vid. TOWERLY, E. M.: *How do disclosures of tax aggressiveness to tax authorities affect reporting decisions? Evidence for Schedule UTP*, The University of Texas at Austin, Red McCombs School of Business, diciembre 2012). En parecidos términos, véanse los siguientes estudios empíricos en relación con el comportamiento y prácticas fiscales de grandes empresas del Reino Unido: PWC, *Tax Transparency Building Public Trust*, diciembre 2014; y DYRENG, S.; HOOPES, J. y WILDE, J.: «Public pressure and corporate tax behaviour», *Oxford University Centre for Business Taxation Working Papers*, WP 14/16, 2014.

⁴⁹ Cabe destacar, sin embargo, que la OCDE, en su documento de trabajo titulado *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2015 Final Report*, aunque también hace una llamada a la interpretación de los CDI de acuerdo con su objetivo y finalidad indicando que la generación de doble no imposición resultaría contraria a tales objetivos y fines, no incorpora estrictamente la idea del cumplimiento con arreglo al espíritu de los CDI. Tal declaración podría estar concebida para desplegar un efecto interpretativo, maximizando la aplicación de principios y cláusulas antiabuso convencionales e internas de cara a limitar la aplicación de los CDI en relación con determinadas operaciones y estructuras. En este contexto de la articulación de medidas frente al uso inapropiado de los CDI propone una serie de cláusulas antiabuso entre las que destaca una cláusula (objetiva) de limitación de beneficios que resultaría complementada con una cláusula (subjetiva) de motivos principales (*PPT Treaty GAAR*). El test subjetivo de los propósitos (*principal purpose test*) debe sustentarse a partir de un análisis objetivo de signos, hechos y circunstancias externos, dado que las intenciones subjetivas e internas no pueden probarse (vid. LANG, «BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties», *Tax Notes International*, mayo, 19, 2014, págs. 658 y ss.). Los profesores LANG y COOPER han puesto de manifiesto los problemas que derivan de la aplicación de este test subjetivo que propone la OCDE en el artículo X (7) del informe BEPS sobre uso impropio de CDI, como mecanismo frente al abuso de CDI; en particular, ambos autores insisten en las dificultades que poseen las autoridades fiscales para administrar este criterio y lo complejo que resulta para los contribuyentes evidenciar su cumplimiento (vid. COOPER, G.: «Preventing Tax Treaty Abuse», *UN Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing countries*, septiembre 2014, pág. 9).

claro cuál es su alcance, ya que los términos empleados (*unintended and unexpected tax revenue consequences*) son opacos y carentes de un significado evidente, por no mencionar que se parte de la base de que se trata de planificaciones referidas a posiciones fiscales que son sostenibles/defendibles (*tenable*). El propio BIAC (*Business and Industry Advisory Committee to the OECD*) ha realizado duras críticas a los principales informes y borradores elaborados por la OCDE en el marco del Plan BEPS, debido a que no definen con claridad los abusos que pretenden neutralizar, lo cual se refleja de forma particular en relación con el concepto de planificación fiscal agresiva⁵⁰.

En este mismo orden de cosas, algunos destacados autores han señalado como la OCDE podría estar tratando de acuñar una nueva categoría de conductas tributarias «cuasiilegales» (*«unacceptable» behavior as a new category between legal and illegal conduct*), introduciendo confusión conceptual y elementos emocionales y morales en relación con la obligación del pago de impuestos y el modelo de cumplimiento tributario, con el objeto de limitar el margen de planificación fiscal legítima dentro y fuera de los programas de cumplimiento cooperativo⁵¹ y, muy en particular, en el contexto de la definición de la política y estrategia fiscal de las grandes empresas sujetas a un marco de buen gobierno corporativo⁵².

En este sentido, cabría insistir en el uso instrumental de la pseudocategoría de «planificación fiscal agresiva» por parte de la OCDE y de las Administraciones tributarias de cara a estrechar el concepto y posibilidades de planificación fiscal legítima a través de una fórmula «paralegal», ya que no se modifica el concepto de elusión ni se reconfiguran las cláusulas antiabuso, sino que a través de vías alternativas a dichas cláusulas –como los programas de cumplimiento tributario cooperativo o la buena gobernanza fiscal– se introducen limitaciones significativas a la planificación fiscal legítima y se articulan sanciones impropias (y propias) en caso de inobservancia de tal nueva (difusa) barrera. Asimismo, podría decirse que el Plan de Acción BEPS emplea el concepto de planificación fiscal agresiva para explicar las disfuncionalidades, lagunas e inconsistencias del actual sistema de fiscalidad internacional (pre-BEPS), al objeto de justificar la construcción de un marco más consistente y coherente que actualice dicho sistema de fiscalidad internacional.

⁵⁰ Vid. BIAC, *BEPS Position Paper*, 9 de junio de 2015, pág. 2. El BIAC indica que las medidas propuestas por la OCDE en el marco del Plan BEPS pivotan sobre parámetros muy imprecisos, complejos y subjetivos, de forma tal que su aplicación por las Administraciones tributarias puede conducir a que capturen operaciones legítimas con fundamento comercial y no solo aquellas que sean artificiales.

⁵¹ Nótese como, en el contexto de los programas de cumplimiento cooperativo, el concepto de planificación fiscal agresiva opera con una funcionalidad específica no totalmente coincidente con la aplicada en el marco del Proyecto BEPS, aunque posiblemente entrelazada y complementaria con la misma. A este respecto, ya hemos puesto de relieve más arriba como la OCDE ha reconocido que los programas de cumplimiento cooperativo articulan un enfoque conjunto en relación con la gestión de riesgos fiscales y el cumplimiento tributario (OECD, *Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report*, OECD, París, 2015, pág. 11).

⁵² Vid. FRIESE, A.; LINK, S. y MAYER, S.: «Taxation and Corporate Governance-The State of the Art», en SCHÖN, W.: *Tax and Corporate Governance*, Springer, Berlín, 2008, págs. 399 y ss.

2.3. LA RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA SOBRE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA DE 6 DE DICIEMBRE DE 2012

El concepto de planificación fiscal agresiva propuesto por la Comisión UE en su Recomendación de 6 de diciembre de 2012⁵³ plantea problemas similares, pero presenta elementos diferenciales en relación con la posición mantenida por la OCDE a este respecto. Así, la Comisión maneja igualmente un concepto amplio de planificación fiscal agresiva que entronca con el que opera la OCDE pero relacionado con el disfrute por los contribuyentes de «ventajas fiscales» (*tax savings*) resultantes de operaciones, negocios, estructuras o esquemas complejos, en ocasiones con escasa sustancia económica, cuya aplicación no se ajusta ni es consistente con la finalidad de la normativa tributaria aplicada (*tax shelter*), y cuyo resultado puede ser la no tributación (doble no imposición) o la «explotación» del arbitraje de tipos impositivos en relación con Estados miembros o países terceros.

Por tanto, de acuerdo con la referida recomendación de la Comisión UE, una de las principales características de estas prácticas reside en que reducen la deuda tributaria a través de mecanismos que, pese a ser «estrictamente legales», son contrarios al espíritu de la ley. La planificación fiscal agresiva consistiría en el aprovechamiento de los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, pudiendo adoptar diversas formas: dobles deducciones o *double dipping* (doble aprovechamiento de pérdidas) o la doble no imposición (la renta no es gravada en ningún Estado por exención en la fuente y en la residencia).

Por ello, la Comisión ha invitado a los Estados miembros, a fin de contrarrestar tales prácticas, que quedan fuera del ámbito de aplicación de sus normas específicas contra la evasión fiscal, a introducir una cláusula antiabuso general (EU Model GAAR) en su legislación nacional que se configure de acuerdo con la siguiente fórmula:

«Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica»⁵⁴.

⁵³ Vid. Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva, C(2012) 8806 final, apartado 3.2, pág. 4. Sobre esta cuestión, vid. DOURADO, A. P.: «Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6», *Inter-tax*, vol. 43, n.º 1, 2015, págs. 42-57; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones», *RCyT*: CEF, n.º 363, 2013, págs. 5 y ss.; y MARTÍN LÓPEZ, J.: «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el Derecho de la UE: análisis de las últimas tendencias», *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2015, págs. 41-91.

⁵⁴ El profesor LANG ha criticado el enfoque de esta recomendación, al considerar que articula un principio antiabuso poco claro que deja mucho margen para la interpretación subjetiva de las autoridades fiscales y tribunales, y tampoco

A estos efectos se considera que el objetivo de un esquema o de una serie de esquemas es evitar la imposición cuando, independientemente de cualquier intención subjetiva del contribuyente, es incompatible con el objeto, el espíritu y la finalidad de las disposiciones fiscales que serían normalmente aplicables⁵⁵.

Nótese, por tanto, como un buen número de operaciones que caen en el ámbito de este concepto de planificación fiscal agresiva pueden constituir operaciones válidas y genuinas, de suerte que hasta la fecha resultaban aceptables y legales siempre que no mediara artificiosidad⁵⁶. De hecho, un buen número de estructuras y operaciones calificadas como de planificación fiscal agresiva han sido consideradas como válidas y legales por las Administraciones tributarias, los tribunales nacionales y el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)⁵⁷. No obstan-

tiene en cuenta los instrumentos existentes para contrarrestar montajes artificiales (GAAR e interpretación finalista). *Vid.*, LANG, M.: «"Aggressive Steuerplanung"-Eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission», *Steuer und Wirtschaft (SWT)*, 2 (2013).

⁵⁵ Tal finalidad se considerará esencial cuando, a la vista de las circunstancias del caso, cualquier otra finalidad que se atribuya o pueda atribuirse al mecanismo o a la serie de mecanismos parezca, a lo sumo, insignificante. Para determinar si un mecanismo o una serie de mecanismos han producido un beneficio fiscal a los efectos de la aplicación de la cláusula general antiabuso, se invita a las autoridades nacionales a comparar el importe del impuesto adeudado por el contribuyente con el importe que ese mismo contribuyente tendría que pagar en las mismas circunstancias en ausencia de dichos mecanismos. Por otra parte, se considera que un mecanismo o una serie de mecanismos son artificiales cuando no tienen carácter comercial, pudiendo calificarse como indicios de artificiosidad los siguientes: 1) la caracterización jurídica de las diferentes fases de las que consta un mecanismo es incompatible con la naturaleza jurídica del mecanismo en su conjunto; 2) el mecanismo o la serie de mecanismos se ejecutan de una manera que no sería la normal atendiendo a un comportamiento comercial razonable; 3) el mecanismo o la serie de mecanismos incluyen elementos que tienen por efecto compensarse o anularse entre sí; 4) las operaciones concluidas son de naturaleza circular; 5) el mecanismo o la serie de mecanismos dan lugar a un importante beneficio fiscal, aunque esto no se refleja en los riesgos empresariales asumidos por el contribuyente ni en sus flujos de caja; y 6) el beneficio esperado antes de impuestos es insignificante en comparación con el importe de la ventaja fiscal prevista [*vid.* Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva, C(2012) 8806 final, apdo. 4.4, pág. 5].

⁵⁶ En este sentido, la cláusula antiabuso general que propone la Comisión Europea parece superar el ámbito operativo ordinario de las tradicionales GAAR ya que no solo capturaría montajes puramente artificiales sino también operaciones que se ajustan a la letra pero no al espíritu de la ley, entendido esto último más allá de la interpretación finalista, tal y como ya hemos expuesto anteriormente. Algunas Administraciones tributarias como la británica (HMRC) se han hecho eco de esta concepción de planificación fiscal agresiva a los efectos de establecer el marco de relaciones cooperativas con los grandes contribuyentes (*vid.* HMRC, *Improving Large Business Tax Compliance. Consultation Document*, 22 de julio de 2015). Esta misma concepción podría estar expandiéndose a nivel internacional pudiendo apreciarse ecos de la misma en el último Plan de Control Tributario de la AEAT de 9 de marzo de 2015 (apdo. 3).

⁵⁷ En este sentido, cabría apuntar como determinados esquemas u operaciones capturados por las Acciones BEPS o por la Recomendación de la Comisión Europea sobre planificación fiscal agresiva no pueden ser calificados como «operaciones abusivas» que caen dentro del ámbito de aplicación de las GAAR nacionales o del concepto de abuso desarrollado por el TJUE. Sobre el concepto de práctica fiscal abusiva derivada de la jurisprudencia comunitaria, *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (direct) Tax Law», *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, n.º 4-5, 2012.

te, también es cierto que cuando las referidas operaciones no son genuinas, resultan claramente artificiosas, o no respetan el principio *arm's length*, han sido cuestionadas con éxito por las autoridades fiscales allí donde han sido detectadas⁵⁸.

La segunda medida propuesta por la Comisión UE para luchar contra la planificación fiscal agresiva consiste en una cláusula de tributación efectiva sobre la renta extranjera, como condicionante para aplicar el método de exención establecido unilateralmente o en un CDI.

Las principales diferencias que median entre el enfoque de la OCDE y el que defiende la Comisión Europea en su Recomendación sobre Planificación Fiscal Agresiva podrían reconducirse a dos cuestiones.

Por un lado, desde una perspectiva conceptual, la Comisión Europea parece operar con una noción más amplia y ambivalente de la planificación fiscal agresiva que comprendería tanto operaciones artificiales con pura finalidad fiscal, como el aprovechamiento (legal) de diferencias entre ordenamientos que permitan o resulten en dobles deducciones, doble no imposición, imposiciones anormalmente bajas, e incluso la aplicación abusiva de normativas de precios de transferencia o de enfoques blandos sobre la utilización o aplicación de Convenios de Doble Imposición (CDI), así como el aprovechamiento de diferencias o inexistencia de normas antiabuso en los distintos países para lograr una optimización fiscal. Es decir, la Comisión Europea vendría a concebir la planificación fiscal agresiva como una suerte de «supercategoría» que correspondería a un conjunto amplio y no uniforme de «anomalías fiscales» que derivan de la falta de coordinación fiscal, la ausencia de genuina cooperación tributaria internacional, y de la competencia fiscal entre los Estados miembros de la UE. La OCDE, por su parte, opera o utiliza un concepto de planificación fiscal agresiva más limitado o estricto, no incluyendo en el mismo los montajes artificiales con pura finalidad fiscal y carentes de realidad económica, aunque es cierto que los trabajos de la OCDE no reflejan un concepto monolítico, cerrado y uniforme de planificación fiscal agresiva, de manera que cabe apreciar diferencias de matiz significativas en los distintos trabajos en relación con este concepto⁵⁹. Por tanto, podría decirse que la Recomendación de la

⁵⁸ Vid. OECD, *Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging*, OECD, París, 2013, págs. 35 y ss.; GOUTHIÈRE, B.: «International mismatch: an overview of French law and case law», en CFE, *Tax planning: what is (un)acceptable-2013*, CFE, Bruselas, 2013, págs. 82 y ss. Como puso de relieve el profesor R. VANN las cláusulas generales antiabuso poseen una limitada eficacia frente a determinados esquemas de planificación fiscal agresiva, en la medida en que tales reglas o principios sustancia vs. forma «could be applied to transfer pricing avoidance strategies where nothing of economic substance happens, such as risk shifting by contract within the corporate group. In many cases, however, there is economic substance... corporate restructures often have commercial purposes as well as tax purposes. In that event the application of general anti-avoidance rules becomes more problematic» (VANN, R.: «Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World», *World Tax Journal*, vol. 2, n.º 3, 2013, pág. 342).

⁵⁹ Vid. *supra* nota n.º 36. En este sentido, conviene tener presente como el Plan BEPS articula medidas fiscales frente a diferentes situaciones que se terminan incardinando en el concepto impropio e instrumental de planificación fiscal agresiva pero que, en realidad, constituyen fenómenos y problemas muy diversos, a saber: a) el denominado *artificial BEPS* relacionado fundamentalmente con el estándar internacional del *arm's length principle* y los precios de

Comisión Europea sobre planificación fiscal agresiva constituye un intento de potenciar y extender el concepto de elusión fiscal con la intención de dar cobertura al conjunto de *artificial BEPS behaviours* que no encajan en el concepto legal de abuso, lo cual no resulta adecuado en la medida en que el concepto de planificación fiscal agresiva (en el sentido desarrollado por la OCDE) se configura como una suerte de «concepto paraguas»⁶⁰ que sirve para reparar los fallos, lagunas e inconsistencias del sistema de fiscalidad internacional, así como para neutralizar los esquemas u operaciones cuya finalidad esencial sea la obtención de una ventaja fiscal y que frecuentemente carecen de un razonable nivel de sustancia económica.

Por otro lado, desde una perspectiva instrumental, la Comisión Europea, en su Recomendación sobre Planificación Fiscal Agresiva, también parece perseguir objetivos de mayor alcance que la OCDE cuando recomienda a los Estados miembros la introducción en su ordenamiento de dos medidas dirigidas a combatir la planificación fiscal agresiva, a saber: a) una cláusula de sujeción impositiva aplicable en el marco del método de exención regulado unilateralmente o en su red de CDI⁶¹; y b) el establecimiento en su legislación doméstica de una cláusula antiabuso general y común⁶². La OCDE, por su parte, ha venido desarrollando, cuando menos en el marco del Proyecto

transferencia; b) el arbitraje fiscal internacional conectado fundamentalmente con los híbridos; c) estructuras y operaciones complejas cuyo principal objetivo es la obtención de una ventaja fiscal, vinculadas a la Acción 12 del Plan BEPS; y d) problemas derivados del uso abusivo de los CDI (Acción 6 de BEPS) y de la inadecuada regulación de determinadas categorías y reglas de fiscalidad internacional que generan resultados carentes de justificación fiscal y económica (Acciones 1 y 5 del Plan BEPS).

⁶⁰ Esta expresión debemos atribuirla a DOURADO, A. P.: «Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6», *Intertax*, vol. 43, n.º 1, 2015, págs. 43-48.

⁶¹ Nótese que esta Recomendación de la Comisión Europea pretende establecer una regla de imposición efectiva mínima, lo cual trasciende de los objetivos y acciones desarrolladas por la OCDE en el marco del Plan BEPS.

⁶² La cláusula antiabuso propuesta por la Comisión está configurada al objeto de que los legisladores nacionales de los Estados miembros de la UE la introduzcan en sus ordenamientos, de suerte que el concepto de planificación fiscal agresiva que viene defendiendo la OCDE no ha sido objeto de una formulación tal que permita o persiga la articulación de una «BEPS GAAR». El gobierno italiano presentó el 24 de diciembre de 2014 un proyecto de Ley de reforma fiscal que, entre otros contenidos, incluye una nueva cláusula antiabuso general que sigue la Recomendación de la Comisión sobre Planificación Fiscal Agresiva de 2012 (*vid.* RIZZI, R.: «Italy introduces new rules on tax avoidance and compliance», *International Tax Review*, 12 de enero de 2015). Esta propuesta legislativa fue finalmente aprobada a través del Decreto Legislativo n.º 128 (publicado en el Diario Oficial de 18 de agosto de 2015 y en vigor desde el 2 de septiembre de 2015), el cual, además de derogar la anterior cláusula antiabuso, introdujo un programa de cumplimiento cooperativo para aquellos contribuyentes que hubiesen adoptado un adecuado modelo interno de gestión y control del riesgo fiscal. En el marco de este programa, los contribuyentes participantes podrían obtener una serie de ventajas, a saber: a) acuerdos sobre posiciones fiscales con anterioridad a la presentación de la declaración del impuesto correspondiente; b) obtención de *rulings* en un plazo más breve (45 días); o c) reducción de las sanciones a la mitad del mínimo en los supuestos en que estas estén relacionadas con riesgos fiscales previamente comunicados en tiempo y forma por el contribuyente (*vid.* EY, «Italy issues new anti-abuse rule and other measures to enhance legal certainty in tax matters», *Global Tax Alert*, 14 de septiembre de 2015, págs. 1-3).

BEPS (y sin perjuicio de algunos matices), un enfoque instrumental del concepto de planificación fiscal agresiva más limitado a efectos de combatir las lagunas y disfuncionalidades del sistema de fiscalidad internacional a través de disposiciones específicas que neutralicen ciertas diferencias entre legislaciones de los distintos países que generan dobles deducciones o doble no imposición. No obstante, como antes indicamos, la OCDE no hace uso en sus trabajos relativos al Proyecto BEPS de la idea de cumplimiento con arreglo a la letra y el espíritu de las leyes a efectos de que esta opere a nivel interpretativo o aplicativo como una pseudo «BEPS GAAR», sino que se considera que muchos supuestos donde no se produce tal disfuncionalidad (cumplimiento con arreglo a la letra y no el espíritu de la ley) caen en el concepto de planificación fiscal agresiva y deben ser neutralizados a través del establecimiento de nuevos estándares de fiscalidad internacional.

A su vez, la OCDE, en el marco de los trabajos de la relación cooperativa, también estaría utilizando instrumentalmente el concepto de planificación fiscal agresiva para estrechar o reducir el espacio conceptual de la planificación fiscal legítima si bien en este ámbito sí que se hace un uso más claro e instrumental (interpretativo/aplicativo) del cumplimiento con arreglo a la letra y espíritu de la ley en el sentido expuesto. En realidad, lo que podría estar aconteciendo a la postre es que tanto la Comisión Europea como la OCDE (en el marco del Proyecto BEPS) estarían utilizando el concepto de planificación fiscal agresiva de forma no técnica –no como una categoría legal o conceptual de perfiles bien definidos– sino instrumentalmente para referirse a un conjunto de «anomalías fiscales» consistentes en dobles deducciones, doble no imposición o tasas efectivas de tributación anormalmente bajas, que resultan de un conjunto de circunstancias o factores muy diversos que comprenden fallos, lagunas o disfuncionalidades en el sistema de fiscalidad internacional, operaciones o estructuras con finalidad fiscal pero no artificiales (y legales), o negocios/transacciones con motivación principal fiscal que pivotan sobre un uso impropio y potencialmente abusivo de la normativa nacional o bilateral de fiscalidad internacional. En este sentido, a nuestro juicio no puede considerarse que exista un concepto uniforme o unívoco de planificación fiscal agresiva, sino que estamos ante una noción instrumental que está sirviendo de justificación para desarrollar un conjunto de iniciativas⁶³, medidas, propuestas y mecanismos dirigidos a neutralizar o combatir un conjunto de «anomalías fiscales» que derivan de un sistema de fiscalidad internacional disfuncional y anacrónico⁶⁴.

⁶³ Nótese, como un estudio de PwC, patrocinado por la Comisión UE en el marco del proyecto sobre Plataforma de Buena Gobernanza fiscal, puso de manifiesto la ausencia de una definición legal de planificación fiscal agresiva en el ordenamiento de los Estados miembros (EU Commission, *Platform for Good Tax Governance. Discussion Paper on possible outputs of the Recommendation on aggressive tax planning*, Bruselas, mayo 2014, Taxud/D1, Doc: Platform/7/2014/EN; y PwC, *Study including a data collection and comparative analysis of information available in the public domain on existing and proposed tax measures of the 14 EU Member States in relation to non-cooperative jurisdictions and aggressive tax planning*, 28 de mayo de 2014). En este mismo orden de cosas, cabe destacar como en el Plan de Control Tributario de la AEAT de 9 de marzo de 2015 (apdo. 3) se utilizan de forma intercambiable las expresiones «planificación fiscal agresiva» y «planificación fiscal abusiva» identificándolas en gran medida con montajes carentes de realidad económica.

⁶⁴ Sobre esta cuestión, *vid.* DEVERAUX, M. y VELLA, J.: «Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?», *Oxford University Centre for Business Taxation Working Papers*, WP 14/25, 2014.

Precisamente por ello cabe advertir de un alto grado de convergencia entre las acciones desarrolladas por la OCDE y la Comisión Europea en relación con la lucha contra la planificación fiscal agresiva, sin perjuicio de la existencia de significativas diferencias de enfoque en determinadas medidas concretas⁶⁵.

A este respecto, cabría mencionar los Acuerdos del ECOFIN de 8 de diciembre de 2015, que confirman la ejecución de los nuevos estándares de fiscalidad internacional resultantes del Proyecto OCDE/G20 BEPS en el ámbito de la UE; tal «implementación comunitaria de BEPS» se llevará a cabo modulando tales estándares internacionales al marco comunitario a través de instrumentos de *hard & soft law*, de suerte que en ocasiones el alcance de las medidas propuestas superará el consensuado en el seno del Proyecto BEPS; un buen ejemplo de ello lo constituye la aprobación de la Directiva 2015/2376/UE, de 8 de diciembre de 2015, de intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (*tax rulings* y *APAs*), modificando a tal efecto la Directiva 2011/16/UE; igualmente resultan reseñables los trabajos dirigidos a elaborar una «EU Anti-BEPS Directive», existiendo un borrador de tal propuesta de directiva y una invitación del Consejo a elaborar una propuesta sobre determinadas acciones del Plan BEPS; en concreto, el ECOFIN a través de los acuerdos BEPS adoptados el 8 de diciembre de 2015, invitó a la Comisión a presentar una propuesta de directiva que abordara la implementación comunitaria de BEPS sobre una serie de materias, a saber: a) esquemas híbridos (Acción 2); b) reglas de TFI (Acción 3); c) reglas de limitación de deducibilidad de intereses (Acción 4); d) cláusula general antiabuso (Acción 6); e) concepto de EP (Acción 7); f) CbCR (Acción 13)⁶⁶.

3. LA REDEFINICIÓN DE LOS LÍMITES DE LA FRONTERA ENTRE EL ABUSO Y LA PLANIFICACIÓN FISCAL LEGÍTIMA

En términos generales, se viene entendiendo que la planificación fiscal comprende cualquier operación, estructura o fórmula lícita para realizar un negocio jurídico que incluye un ahorro o ventaja fiscal por comparación con el importe del gravamen que correspondería exigir de no llevar a cabo tales actos o contratos a través de los que se logra esa ruta o vía menos gravada.

⁶⁵ En este sentido, también cabría apuntar como la Comisión Europea ha fundamentado su propuesta de relanzar el proyecto acerca del establecimiento de una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades argumentado que constituiría la mejor fórmula para luchar contra el fenómeno de la planificación fiscal agresiva en el marco de la UE [vid. European Commission, *Public Consultation on the Re-launch of the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, 8 de octubre de 2015].

⁶⁶ Council Conclusions on corporate taxation -base erosion and profit shifting [Press Release 910/15, 8 de diciembre de 2015] y Proposal for a Council Directive laying down rules against base erosion and profit shifting (BEPS), (14544/15, Bruselas, 2 de diciembre de 2015), FISC 17].

Se considera que en determinadas condiciones la planificación fiscal es lícita, como expresión de la explotación de las posibilidades de autorregulación de intereses en que consiste la autonomía privada y la libertad de empresa, considerando la imposibilidad de hacer un juicio ético o moral sobre el cuántum del tributo que supere o trascienda de la legalidad tributaria, esto es, el importe del impuesto justo (o injusto), no deriva ni es competencia de la moral sino del legislador que es quien determina la configuración y elementos esenciales de los impuestos y del sistema tributario en su conjunto⁶⁷.

Ahora bien, como ya vimos, a raíz de la irrupción en el plano de la fiscalidad internacional del concepto de planificación fiscal agresiva, la OCDE y la Comisión UE podrían estar tratando de redefinir el alcance del concepto de planificación fiscal legítima con el que se viene operando en la mayoría de los países; en gran medida, ello podría obedecer a dos factores: por un lado, el desarrollo y expansión de un enfoque más sustancialista de la fiscalidad internacional, que se había acentuado durante la última crisis económica y financiera; por otro lado, la introducción de la pseudocategoría de «planificación fiscal agresiva», carente de un significado preciso y uniforme, pese a no modificar el concepto y el umbral de abuso, sí podría estar restringiendo el ámbito operativo del concepto de planificación fiscal legítima.

En este orden de cosas, se ha destacado como este menor margen de planificación fiscal legítima que resultaría de tal cambio de paradigma fiscal estaría afectando de forma significativa a la posición de los contribuyentes y los intermediarios fiscales, lo cual puede condicionar su práctica y modelo de cumplimiento tributario, evolucionando hacia un modelo más defensivo y analítico de gestión y planificación fiscal⁶⁸. En gran medida, este movimiento o tendencia internacional se ha conectado con el contexto de consolidación fiscal y las mayores exigencias de buenas prácticas fiscales en el terreno del buen gobierno corporativo (la pretendida evolución del

⁶⁷ Vid. MARÍN BENÍTEZ, G.: *¿Es Lícita la Planificación Fiscal?*, Lex Nova, Valladolid, 2013, págs. 333-334. Sin embargo, a pesar de que existe una planificación fiscal legítima, no faltan pronunciamientos relevantes que han expresado cierto reproche a tales comportamientos como potencialmente contrarios a los principios constitucionales tributarios, correspondiendo al legislador elaborar las eventuales medidas para evitar tales esquemas de minimización fiscal. Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional se ha referido a las «economías de opción» indeseadas, entendiendo por tales «la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional sobre las otras» [Cfr. FJ 6.º de la STC 46/2000, de 17 de febrero de 2000 (NFJ008490)].

⁶⁸ En esta línea cabe poner de manifiesto la propia tendencia de los tribunales nacionales a ampliar el concepto de evasión (ilegal) reduciendo notablemente la noción de «evasión legítima» (planificación fiscal legal, economía de opción, minimización fiscal dentro del sistema, etc.), de manera que actualmente determinadas estructuras internacionales (con escasa sustancia) que venían siendo aceptadas como válidas pueden llegar a ser calificadas como constitutivas de delito fiscal. Véase por ejemplo la sentencia del Tribunal Supremo de Italia en el caso *Dolce & Gabbana*, relativo a la transferencia de tal marca a una entidad luxemburguesa controlada por un precio de 360 millones de euros, al considerarse que la estructura era artificial y la valoración incorrecta (vid. VALENTE, P. y CARACCIOLI, I.: «Criminal Relevance of Avoidance Transactions in Italy: Lessons from the Dolce & Gabbana», *European Taxation*, vol. 52, n.º 10, 2012, págs. 514 y ss.).

modelo de *legal taxpayer* al *ethical taxpayer*⁶⁹. No obstante, no han faltado voces llamando la atención sobre las contradicciones que de ello se derivan con la propia lógica capitalista, donde los intereses últimos de las empresas y sus accionistas pasan por una maximización del beneficio (por vías legítimas), así como con el vector de competitividad que determina en cierta medida la configuración de un buen número de medidas fiscales articuladas por los distintos Estados para atraer inversión, actividad y capital⁷⁰.

Resulta, por tanto, difícil negar la contradicción que existe en un buen número de países entre las medidas e incentivos fiscales configurados específicamente para favorecer a las empresas y atraer inversión extranjera y la articulación de medidas contra toda suerte de planificación fiscal⁷¹; no obstante, se considera que existe una fórmula que permitiría conciliar ambos objetivos, esto es, puede realizarse competencia fiscal legítima entre Estados (*fair tax competition*), sujeta a la observancia de los estándares internacionales de carácter material, transparencia y actividad económica genuina⁷². Ahora bien, no puede perderse de vista que

⁶⁹ Algunos autores han llegado a argumentar a favor de la articulación de incentivos fiscales para las empresas que cumplieran una serie de criterios que permitieran calificarlas como «empresas socialmente responsables» integrando en su modelo organizativo y empresarial los elementos esenciales de la responsabilidad social corporativa (*B corporations*). Sobre esta cuestión *vid.* WANG, W.: «Encouraging Socially Responsible Corporations: The Carrot or the Stick?», *Tax Notes International*, 4 de febrero de 2013, págs. 469 y ss.; y la web www.benefit.corp.net. Curiosamente, se ha destacado como MNE que poseen una cultura de transparencia y RSC y ostentan este tipo de certificados (*B Corporations*), no renuncian a la planificación fiscal, aunque las estructuras que adoptan se ajustan a los nuevos estándares fiscales internacionales (*vid.* BARINKA, A. y DRUCKER, J.: «Etsy Taps Secret Irish Tax Haven, Touts Transparency in US», *Transfer Pricing Report*, BNA, 14 de agosto de 2015).

⁷⁰ *Vid.* NIEKEL, S.: «Tax Planning 2.0», *Derivatives & Financial Instruments*, vol. 15, n.º 1, 2013, págs. 2-3.

⁷¹ El profesor ESSERS ha denunciado tal contradicción, llamando la atención de cómo en el actual sistema de fiscalidad internacional late una suerte de *tax cold war* entre Estados que incide en la falta de legitimidad del referido sistema (*vid.* ESSERS, P.: «International Tax Justice between Machiavelli and Habermas», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 2, 2014, pág. 54 y ss.). En parecidos términos se ha pronunciado el profesor AULT que ha criticado con ironía que muchos de los países que se han lanzado a la cruzada frente a la planificación fiscal agresiva hayan colaborado, más o menos activamente, en la creación de un marco normativo que facilita tales operaciones y estructuras (*vid.* AULT, H.: «Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles», *Tax Notes International*, vol. 70, n.º 12, 2013, pág. 1.198). En la misma línea de pensamiento se han pronunciado otros destacados autores como DEVERAUX, M. y VELLA, J.: «Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?», *Oxford University Centre for Business Taxation Working Papers*, WP 14/25, 2014; e incluso la propia Comisión Europea en su estudio titulado *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, SWD(2015) 121 final, Bruselas, 17 de junio de 2015.

⁷² Véase el documento donde el Gobierno del Reino Unido establece sus prioridades para el proyecto OCD-G20 BEPS: HMRC, *Tackling aggressive tax planning in the global economy*, marzo, 2014. La OCDE en el marco del Proyecto BEPS está elaborando una serie de principios para distinguir la competencia fiscal perniciosa de la legítima, que en gran medida parten de los elaborados en 1998 en el marco de su proyecto sobre competencia fiscal perniciosa. También en la UE se elaboró el Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial de 1 de diciembre de 1997, recogiendo los criterios para diferenciar prácticas fiscales legítimas de las perniciosas que deben evitar los Estados miembros.

los estándares de fiscalidad internacional no son neutrales y, en sí mismos, reflejan intereses políticos y económicos de acuerdo con el equilibrio geopolítico del momento, de manera que tales estándares pueden plantear problemas para aquellos países que se encuentren en una posición más débil⁷³.

Podría argumentarse que el concepto y «pseudocriminalización» de la planificación fiscal agresiva (como categoría de operaciones cuasiilegales) en realidad constituye una inteligente fórmula para deshacer el nudo gordiano del esquivo concepto de «evasión fiscal ilegítima» (*illegitimate tax avoidance*) por la vía de ampliar sus confines de manera que comprenda también las operaciones o estructuras situadas en la zona gris (con dudosa sustancia económica), así como aquellas que fueran acordes con la letra pero no con el espíritu de la ley. De esta forma, solo constituirían planificaciones fiscales legítimas aquellas que fueran consistentes con la letra y el espíritu de la ley aplicada y/o se ajustaran o estuvieran alineadas con el nuevo concepto de sustancia económica que deriva de los estándares fiscales internacionales resultantes del Proyecto BEPS. Estaríamos, por tanto, ante un nuevo estándar de buenas prácticas fiscales que supera el paradigma precedente basado en el binomio evasión fiscal ilegítima vs. abuso, y en un sistema de fiscalidad internacional disfuncional que apenas articula umbrales de sustancia económica y se construye estructuralmente sobre un marco de competencia fiscal entre Estados a favor de contribuyentes globales. Nótese, además, como en el marco de los programas de cumplimiento tributario cooperativo la carga de la prueba relativa al cumplimiento de estos nuevos estándares internacionales recae sobre el contribuyente.

Sin embargo, también se ha puesto de manifiesto como esta tendencia dominante dirigida a un mayor control de la actividad de los contribuyentes y reforzamiento de los mecanismos de supervisión fiscal por parte de las Administraciones tributarias, incluyendo un nuevo umbral de planificación fiscal legítima, en el fondo no supone otra cosa que una respuesta coordinada de algunos Estados de alta tributación (*high-tax jurisdictions*) y la mayoría de países emergentes⁷⁴ para hacer frente a las «presiones» a las que la globalización somete a los sistemas tributarios, abriendo grandes avenidas al fraude y la evasión fiscal⁷⁵. Así, las Administraciones tributarias

⁷³ En este sentido, algunos autores han puesto de relieve como determinadas posiciones acordadas en el seno del Proyecto BEPS perjudican los intereses económicos legítimos de los países en desarrollo (*vid.* WAGENAAR, L.: «The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries», *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, n.º 2, 2015, págs. 84 y ss.).

⁷⁴ Por ejemplo, desde la perspectiva China, se ha puesto de relieve, por una parte, como el actual sistema de fiscalidad internacional refleja los intereses económicos de los países desarrollados y, por otra, como el Proyecto BEPS perpetúa los estándares de fiscalidad internacional extendiendo en algunos aspectos el principio de imposición en la fuente (*vid.* YUESHENG, J.: «Value Creation Theory of the BEPS Report and China's Reasonable Share in Global Value Allocation», *International Transfer Pricing Journal*, vol. 22, n.º 4, 2015, págs. 223 y ss.).

⁷⁵ Nótese como el propio FMI reconoce como buena parte de los problemas del sistema de fiscalidad internacional actual derivan de la difusa frontera entre evasión lícita y planificación fiscal. En concreto, el FMI llega a afirmar que: «The term [(legal) tax avoidance] is used loosely, since the frontier of legality is not always clear, and whether an

habrían respondido reforzando su acceso a la información (nacional e internacional) articulando nuevos estándares de transparencia e intercambio de información, robusteciendo sus cláusulas antiabuso (generales y específicas), y adoptando un enfoque más global que supone una evolución de la cooperación interadministrativa hacia una mayor coordinación (Foro OCDE de Administraciones tributarias, G20, etc.)⁷⁶. Una de las consecuencias vendría a ser una mayor intensidad y agresividad en los controles fiscales de las operaciones internacionales, particularmente las transacciones intragrupo donde el nuevo enfoque OCDE evoluciona hacia mayores exigencias de sustancia económica, por más que no exista un concepto y umbral uniforme de esta a nivel nacional e internacional⁷⁷.

El Plan de Acción BEPS constituye otro movimiento en esta misma dirección dirigido a reparar los actuales fallos y agujeros del sistema de fiscalidad internacional que permite que tengan lugar un buen número de operaciones y estructuras de planificación fiscal internacional, socavando así la integridad de los sistemas fiscales nacionales⁷⁸. Sin embargo, el propio Fondo Monetario Internacional (FMI) ha puesto de relieve como incluso en un escenario de éxito del proyecto BEPS, en el sentido de limitar seriamente la denominada planificación fiscal agresiva y reparar los actuales fallos del sistema de fiscalidad internacional, los grandes contribuyentes seguirían disfrutando de posibilidades de optimización fiscal a escala global derivadas de la competencia fiscal entre Estados que tanto ha facilitado la globalización y el propio sistema de fiscalidad internacional, donde la cooperación y coordinación transfronteriza en materia fiscal apenas se ha desarrollado⁷⁹.

En este contexto, cabría realizar dos apuntes adicionales acerca de algunos elementos a los que ya nos hemos referido y que conducen a la transformación del concepto y umbral de planificación fiscal legítima vs. ilegítima.

activity is "avoidance" depends on the imponderables of legislative intent and the counterfactual of what arrangements would have been made absent tax considerations». *Vid.* INTERNATIONAL MONETARY FUND, *Issues in International Taxation and the Role of the IMF*, Washington, 28 de junio de 2013, pág. 3 (el documento resulta accesible a través del enlace <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/062813.pdf>).

⁷⁶ *Vid.* OWENS, J.: «Global Trends in Tax Systems», *Tax Notes International*, vol. 68, n.º 1, 2012, págs. 115 y ss.

⁷⁷ Una reflexión sobre esta cuestión, así como bibliografía al respecto puede encontrarse en CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Revisitando la Transparencia Fiscal Internacional al hilo de la sentencia del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso Olsen», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, 2015, págs. 165 y ss.

⁷⁸ *Vid.* FUEST, C.; SPENGLER, C.; FINKE, K.; HECKMEYER, J. y NUSSER, H.: «Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform», *World Tax Journal*, vol. 5, n.º 3, 2013, págs. 307 y ss. Estos autores constatan las dificultades para que las actuales cláusulas generales antiabuso operen de forma efectiva frente a los esquemas de planificación fiscal agresiva, y proponen una batería de medidas frente al fraude, la evasión fiscal y determinados esquemas de planificación fiscal agresiva, algunas de las cuales no coinciden con las recogidas en el Plan de Acción BEPS.

⁷⁹ *Vid.* INTERNATIONAL MONETARY FUND, *Issues in International Taxation and the Role of the IMF*, Washington, 28 de junio, de 2013, págs. 7-8 y 13-14.

Por un lado, debe ponerse de relieve como la línea de medidas adoptadas para lograr mayor «transparencia fiscal» por parte de los grandes contribuyentes así como los propios mecanismos específicos de *disclosure* de *tax shelters* (ahora incluidos en el Plan BEPS, Acción 12), en gran medida, tratan de afrontar de forma reactiva los principales problemas con los que vienen encontrándose las Administraciones fiscales para detectar un buen número de planificaciones fiscales internacionales y/o para entender su complejidad⁸⁰, considerando como, en muchas ocasiones, su esencia radicaba en una opaca y oscura combinación de sistemas legales⁸¹.

Por otro lado, cabe destacar como a través del nuevo concepto de planificación fiscal agresiva la OCDE podría estar instrumentando «un punto de partida para un nuevo análisis de las operaciones internacionales», toda vez que de acuerdo con tal concepto acontece que operaciones de planificación fiscal que venían resultando legales y válidas (p. ej. doble no imposición debido a la diferente calificación de instrumentos híbridos), ahora pasarían a categorizarse como operaciones de planificación fiscal agresiva que deben erradicarse a través de diferentes mecanismos que deben articularse por vía legislativa, aunque no puede descartarse que se lleve a cabo una reinterpretación normativa a la luz de BEPS en el marco de actuaciones de comprobación tributaria. En este sentido, algunos destacados comentaristas han puesto de relieve como el concepto de planificación fiscal agresiva a erradicar atiende únicamente a la consecuencia de la doble no imposición y no tiene en cuenta la sustancia económica de la transacción o su eventual artificiosidad⁸².

De esta forma, cabe observar como, hasta tiempos recientes, las principales medidas de coordinación fiscal que configuraban el sistema de fiscalidad internacional tenían como finalidad esencial el reparto del poder tributario entre Estados, eliminando de la doble imposición que pudiera surgir, y como el concepto de evasión se construía, en gran medida, a partir de la ausencia absoluta de sustancia económica, la artificiosidad y la vulneración de la finalidad de las normas aplicadas, en tanto que ahora el centro de gravedad y la dirección de todo el sistema de fiscalidad internacional atiende a la erradicación de la doble no imposición (concepto teñido de un tinte de ilegalidad) aun a expensas de que se produzcan nuevos casos de doble imposición (que consti-

⁸⁰ Sobre esta cuestión, *vid. EY: A new mountain to climb: Tax reputation risk, growing transparency demands and the importance of data readiness*, 2015.

⁸¹ *Vid. VALENTE, P.: «Aggressive tax planning: international and EU interventions»*, en CFE, *Tax planning: what is (un)acceptable-2013*, CFE, Bruselas, 2013, págs. 72-74.

⁸² Sobre esta cuestión, *vid. GOUTHIERE, B.: «International mismatch: an overview of French law and case law»*, en CFE, *Tax planning: what is (un)acceptable-2013*, CFE, Bruselas, 2013, págs. 83-100. A nuestro juicio, la posición de este autor no puede aplicarse a todo del conjunto de acciones del Plan BEPS, de suerte que un cierto número de ellas que poseen gran relevancia estructural, como las relativas a precios de transferencia, transparencia fiscal internacional, establecimientos permanentes, y uso impropio de CDI, sí incluyen nuevas exigencias de sustancia económica como criterio central para establecer la frontera entre planificación fiscal y *artificial BEPS arrangements* (*vid. DEVERAUX, M. y VELLA, J.: «Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?»*, *Oxford University Centre for Business Taxation Working Papers*, WP 14/25, 2014).

tuye un fenómeno legal). Lógicamente, todo ello impacta de forma muy relevante en las relaciones entre el Fisco y los obligados tributarios (contribuyentes e intermediarios fiscales), que se enfrentan a los nuevos principios del sistema de fiscalidad internacional que se está construyendo a partir de las diferentes Acciones del Plan BEPS, sin perjuicio de la asimétrica forma de desarrollar sus medidas por los distintos países atendiendo a sus propios intereses y circunstancias (unilateralismo fiscal)⁸³.

Así las cosas, cabe apreciar una fuerte tendencia internacional dirigida a diluir la tradicional diferencia entre evasión fiscal ilegítima y planificación fiscal legítima⁸⁴, de manera que cualquier esquema de optimización fiscal o cualquier operación/estructura que transite por la ruta menos gravada o que incluya un propósito fiscal (no exclusivo) pero relevante podría ser encuadrada, cuando menos inicialmente, en este concepto pretendidamente «pseudoilegal» de planificación fiscal agresiva, lo cual, a nuestro juicio, es incompatible con el principio constitucional (y europeo) de seguridad jurídica⁸⁵ y posee importantes implicaciones prácticas considerando sus potenciales efectos en el marco de una controversia fiscal, de un programa de cumplimiento cooperativo o de cara a la evaluación de los niveles de riesgo y estrategia fiscal en relación con el cumplimiento de los principios y reglas del buen gobierno corporativo.

En último análisis, no puede perderse de vista como el Proyecto BEPS podría tener como uno de sus principales objetivos provocar un cambio de conducta fiscal de las MNE que venían aprovechando las «oportunidades de minimización fiscal» que brindaba el «sistema»; para lograr tal objetivo la OCDE habría desarrollado un conjunto de medidas algunas de las cuales consisten en la articulación de nuevos estándares fiscales que pivotan sobre tests muy fácticos y subjetivos (v. gr., el principal *purpose test* de la acción 6, los nuevos criterios para determinar la existencia de un EP en el marco de la Acción 7, las «DEMPE functions» de las acciones 8-10 BEPS), superando los test más formales y objetivos que se venían aplicando; y la propia «supercategoría» de planificación fiscal agresiva, carente de definición legal y perfiles precisos, constituiría otra pieza de este modelo dirigido en cierta medida a provocar que tales MNE evalúen los «nuevos riesgos fiscales» resultantes del nuevo sistema y adopten posiciones fiscales más conservadoras respecto de su estrategia fiscal (incluyendo el *tax planning*).

⁸³ Vid. HUIBREGTSE, S. et álter, «Unilateral BEPS Initiatives: The Emperor's New Clothes OR How Countries Go To War?», *Transfer Pricing Associates Insight*, 11 de junio de 2015; TELJEIRO, G.: «Opening Pandora's Box in the International Tax Field», *BNA Tax Planning International Review*, n.º 6, 2015, págs. 3 y ss.

⁸⁴ Vid. VAN DER HURK, H.: «Starbucks versus the People», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 1, 2014, págs. 27 y ss.

⁸⁵ En este sentido, véase la sentencia del *Conseil Constitutionnel* francés, de 29 de diciembre de 2013 (Decisión n.º 2013-685 DC).

4. LA LIMITACIÓN DEL ÁMBITO OPERATIVO DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL LEGÍTIMA A TRAVÉS DEL FACTOR REPUTACIONAL, LAS EXIGENCIAS DE BUENA GOBERNANZA CORPORATIVA Y LA PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

Estrechamente relacionado con lo que acabamos de exponer cabría identificar una nueva tendencia dirigida igualmente a limitar el ámbito operativo de la planificación fiscal legítima a través de la denominada «palanca» reputacional⁸⁶ y de la buena gobernanza corporativa. La propia OCDE, en el Comunicado del FAT Estambul (2010), insistió en la necesidad de promover la buena gobernanza corporativa como uno de los elementos centrales sobre los que debería construirse el modelo de cumplimiento cooperativo, cuyos principios y reglas clásicas pasarían por una gestión responsable de los riesgos fiscales por parte de los contribuyentes⁸⁷, así como el rechazo a la puesta en práctica de esquemas de planificación fiscal agresiva, al uso de estructuras opacas a través de los denominados «paraísos fiscales», a la utilización de *tax shelters* o

⁸⁶ Ciertamente no podemos perder de vista la importancia del «riesgo reputacional» en el ámbito de las grandes empresas, especialmente en aquellas cuyos títulos cotizan en los mercados de capitales y/o realizan buena parte de sus operaciones con particulares (B2C), por cuanto tienden a identificarse en mayor medida con empresas «socialmente responsables». De hecho, el factor reputacional constituye uno de los elementos que permite explicar la firma o adhesión por parte de dichas grandes empresas e instituciones financieras de los Códigos de Conducta que en materia tributaria han venido elaborando las diferentes Administraciones tributarias nacionales (*vid.* LAVERMICOCCA, C. y BUCHAN, J.: «Role of reputational risk in tax decision making by large companies», *eJournal of Tax Research*, vol. 13, n.º 1, 2015 págs. 5-50), así como el incremento en el uso por parte de estas últimas de mecanismos y acciones de *name & shame*. Sobre el uso de estos mecanismos en Estados Unidos, *vid.* BRANHAM, E.: «Closing the Tax Gap: Encouraging Voluntary Compliance through mass-media publication of High-Profile Tax Issues», *Hastings Law Journal*, vol. 60, 2009, págs. 1.507 y ss.; y AZMAN, D.: «Don't tell Mom I Didn't Pay My Taxes!: The efficacy of State Shaming Campaigns on Taxpayer Compliance and Ideas for the Future», *The Tax Lawyer*, vol. 63, n.º 4, 2010, págs. 1.251 y ss. Asimismo, en relación con el caso británico *vid.* MCGOWAN, M.: «UK Code of Practice on Taxation for Banks», en CHESSMAN, S. et álter, «Governments and Information Gathering: Impact on MNE Planning», *Tax Management International Journal*, vol. 39, n.º 12, 2010, págs. 7-8.

⁸⁷ A este respecto, resulta relevante destacar el gran desarrollo en Australia del modelo que integra la gestión de riesgos fiscales en la gobernanza corporativa de las grandes empresas. La Administración australiana ha elaborado una completa guía dirigida a las grandes empresas a efectos de la articulación de los protocolos de gestión de riesgos fiscales, donde se delimita el papel del consejo de administración, el contenido de los sistemas de riesgos fiscales y los mecanismos de verificación de los mismos, de manera que la falta de una correcta implementación de este sistema de buen gobierno corporativo por parte de una gran empresa se tiene muy en cuenta por las autoridades fiscales a los efectos de su gestión de riesgos fiscales y *risk rating*, lo cual lógicamente impacta sobre el nivel de supervisión administrativo de las empresas (*Vid.* ATO, *Tax Risk Management and Governance review guide*, www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Tax-risk-management-and-governance-review-guide. Última modificación 20 de julio de 2015). El modelo australiano de supervisión de grandes contribuyentes basado en el *tax differentiation framework* se aplica en gran medida en el Reino Unido, y el IRS de Estados Unidos está dando pasos para su puesta en práctica (*vid.* GRIFFIN, M.: «Australia Tries Global Tax Risk Snapshot for Multinationals», *Transfer Pricing Report*, BNA, agosto, 20, 2015).

de esquemas abusivos y, a la postre, al desarrollo de una política fiscal basada en el denominado *strategic tax behavior*.

A este respecto, cabría observar como en los últimos tiempos los asuntos fiscales de las grandes empresas y patrimonios están siendo objeto de una mayor supervisión y atención pública por parte de los medios de información y la sociedad en general⁸⁸, resultando a su vez enjuiciados a partir de estándares no técnicos y basados en meras apariencias o *smell tests*⁸⁹. Es decir, el estándar técnico que atiende a la complejidad y legalidad de la operación y estructura desde una perspectiva global (no únicamente fiscal), está siendo superado o, cuando menos, complementado por un estándar consecuencialista que atiende fundamentalmente al resultado fiscal de la operación, haciendo abstracción de la complejidad, globalidad, legalidad y métodos utilizados para su articulación⁹⁰.

En este sentido, no puede negarse la influencia que está ejerciendo este *moral climate* en el enfoque desplegado por el legislador, autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales de los diferentes países a la hora de enjuiciar esquemas de optimización fiscal y articular «contramedidas». Esta nueva alta exposición pública de los niveles de cumplimiento tributario y prácticas fiscales de los grandes contribuyentes unido a la tendencia de la opinión pública a exigir a las grandes corporaciones y *high net worth individuals* un cumplimiento tributario más allá de lo que exige la ley, sin duda está actuando como una fuerza relevante que incide de forma sustancial en la dirección y configuración del nuevo modelo de relaciones fisco-contribuyente más allá de lo que atañe a los programas de cumplimiento cooperativo⁹¹. Ciertamente, el

⁸⁸ Ciertamente, el hecho de que un buen número de grandes corporaciones multinacionales hayan declarado tasas de tributación efectiva globales extremadamente bajas en un contexto económico como el actual, donde las medidas de consolidación (reducción de programas de gasto público asociados al Estado del bienestar, combinado con subidas de impuestos directos como el IRPF y el IVA) dejan sentir efectos socioeconómicos de gran alcance y horizontalidad, ha dirigido el foco de la atención de la opinión pública, de los Estados, de las diferentes organizaciones internacionales (OCDE, ONU, CIAT, etc.) y de las autoridades fiscales de todo el mundo sobre el actual modelo de fiscalidad internacional que permite que las MNE puedan articular estructuras de «minimización fiscal agresiva». En este sentido, el *Public Accounts Committee* (PAC) del Parlamento británico hizo comparecer, en noviembre de 2012, a representantes de Starbucks, Amazon y Google en relación con sus prácticas fiscales en Reino Unido a efectos de justificar los anormalmente bajos niveles de tributación por el Impuesto sobre Sociedades en el Reino Unido. El objetivo global del PAC no era otro que el de determinar si ciertas prácticas fiscales llevadas a cabo por algunas empresas que operaban en el Reino Unido eran correctas no solo desde una perspectiva legal, sino también desde una perspectiva económica y de ética empresarial. Véase en este sentido el informe del Parlamento británico: *Parliament UK, Public Accounts Committee (House of Commons Oral Evidence HMRC's 2011-2012 ACCOUNTS)*, 12 de noviembre de 2012.

⁸⁹ Vid. EY: *A new mountain to climb: Tax reputation risk, growing transparency demands and the importance of data readiness*, 2015; y LEE, S.: «News Media Coverage of Corporate Tax Avoidance and Corporate Tax Reporting», *WU International Taxation Research Paper Series*, n.º 16-2015.

⁹⁰ Vid. HODKIN, M: «Ethical taxpaying: how does a company ascertain the "right amount of tax"?, *Norton Rose Fulbright LLP Bulletin*, febrero 2014, pág. 2; MICHEL, S. y YOON, S. J.: «The Tax Planner's Tightrope: Morality and Politics Now in Play», *IFC Economic Report*, 2015, págs. 17 y ss.

⁹¹ Vid. CORREIA, F. y REIBEL, R.: «Change of climate in taxation: are you prepared for extended responsibilities», *European Taxation*, vol. 54, n.º 6, 2014, pág. 270 y ss. A este respecto, son muy ilustrativas las palabras de J.

mayor activismo fiscal desplegado a nivel global por las organizaciones no gubernamentales y algunos gobiernos (Reino Unido y Australia, por ejemplo) está intensificando las exigencias de transparencia sobre las prácticas fiscales y cumplimiento tributario de los grandes contribuyentes, lo cual está contribuyendo a impulsar cambios relevantes en el modelo de gestión fiscal de las grandes empresas que profundizan en los estándares de buen gobierno corporativo (en el ámbito fiscal) considerando el riesgo reputacional y corporativo⁹². De hecho, existen estudios que ponen de manifiesto como el riesgo reputacional cada vez ejerce más influencia sobre la estrategia de las grandes empresas⁹³; sin embargo, la cuestión relativa a la existencia

GASCÓN cuando, en relación con esta transformación del concepto fiscal y la denominada «dimensión ética de la fiscalidad», afirma que: «El cambio de paradigma es importante, hay esquemas de planificación a partir del cumplimiento de la letra de la ley que no son aceptables. Hasta ahora los Estados han combatido estas prácticas unilateralmente con cláusulas antiabuso generales o específicas, a partir de ahora lo que procede es una respuesta internacional coordinada, lo que no es sencillo, puesto que las normas son y seguirán siendo nacionales. Pero ni siquiera los aspectos normativos son los más relevantes, lo esencial, a mi juicio, es que la comunidad internacional entiende que estas prácticas agresivas son éticamente inaceptables. En consecuencia, como comentaba antes, una compañía multinacional con estrategias de planificación fiscal agresiva tiene que considerar dos riesgos: uno reputacional inmediato derivado de no cumplir los estándares éticos que organizaciones como la OCDE consideran aceptables, el segundo económico directo puesto que las medidas que anuncia la OCDE antes o después terminarán convirtiéndose en derecho positivo por lo que los impuestos no pagados gracias a dichas estrategias constituyen una contingencia fiscal evidente» (vid. GASCÓN CATALÁN, J.: «Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 19/2014, págs. 14 y 22).

- ⁹² Vid. INTERNATIONAL MONETARY FUND, *Issues in International Taxation and the Role of the IMF*, Washington, 28 de junio de 2013, pág. 125. La intensidad del «activismo fiscal» de las organizaciones no gubernamentales (NGO) en el Reino Unido ha conducido a un análisis de los estados financieros de las MNE para determinar si sus prácticas fiscales y, en particular, como determinados esquemas de planificación fiscal (v. gr. utilización de estructuras de *trading*, pivotes financieros, sociedades conductoras, *IP companies*, etc.) pueden erosionar las bases imponibles nacionales trasladándolas a países de baja o nula tributación (los anacrónicamente denominados «paraísos fiscales» o más propiamente *tax havens*). De hecho, la comparecencia ante el Comité Parlamentario de UK de los representantes de Starbucks, Amazon y Google a la que nos hemos referido (vid. *supra* nota n.º 48) hay que contextualizarla dentro de este movimiento global hacia más transparencia fiscal y un nuevo modelo de cumplimiento y fiscalidad internacional aplicable a las MNE. Gráficamente expresado: *Tax is out*, es decir, las prácticas fiscales han dejado de ser invisibles o estar fuera del foco público y han pasado a un primer plano, reclamándose el mismo nivel de supervisión y de observancia de estándares internacionales de buenas prácticas que en otros ámbitos (laboral, mercantil, RSC): ya no parece ser suficiente que una MNE sea calificada como *fair trader*, sino que también debe ser considerada un «contribuyente fiscalmente responsable» o *fair taxpayer* si quiere disfrutar de una reputación aceptable para los consumidores, y restantes *stakeholders*.
- ⁹³ Vid. HMRC Research Report, *Exploring Large Business Tax Strategy Behaviour*, julio 2015; LAVERMICOCCA, C. y BUCHAN, J.: «Role of reputational risk in tax decision making by large companies», *Journal of Tax Research*, vol. 13, n.º 1, 2015 págs. 5-50; y DELOITTE: *OECD's BEPS initiative. Summary results of second annual multinational survey*, mayo 2015, pág. 13. Resulta, en particular, reseñable el estudio académico de DYRENG, S.; HOOPES, J. y WILDE, J.: «Public pressure and corporate tax behaviour», *Oxford University Centre for Business Taxation Working Papers*, WP 14/16, 2014, que analiza la reacción de las entidades del FTSE 100 a partir de la presión pública ejercida por ActionAid International mediante la campaña que denunció como la mayoría de las empresas cotizadas de UK incumplían la UK Companies Act 2006 que obligaba a informar en sus estados

de un modelo de «cumplimiento fiscal ético» en el sentido de que la estrategia fiscal de las grandes empresas tiene que ser consistente con su política de responsabilidad social corporativa y, consecuentemente, no existe margen para la planificación fiscal (legítima) está todavía lejos de ser resuelta⁹⁴.

En el contexto de los programas de cumplimiento cooperativo, resulta evidente que la reducción o estrechamiento del concepto de planificación fiscal legítima afecta de lleno a la propia dinámica y ámbito de aplicación de la relación cooperativa; de hecho, ya se ha postulado que los

financieros sobre la localización de todas sus filiales en el extranjero; el informe de ActionAid, a su vez, reveló públicamente las *tax planning strategies* de FTSE100 a partir del uso que hacían de *tax havens*, de suerte que 98 de 100 compañías tenían vehículos societarios en tales jurisdicciones. El objetivo de ActionAid era incrementar el *public awareness of firms tax avoidance activities*, incrementando así el «coste» del *tax avoidance* por varias vías: *tax enforcement action*, *Reputational damage*, *customer boycotts* y *political backlash*. Tal presión mediática logró un cierto cambio de comportamiento por parte de las referidas grandes empresas en el siguiente sentido: a) Cumplimiento con la normativa de revelación de la localización de las filiales por parte de los grupos incumplidores, que ocultaban la localización de filiales en *tax havens*; b) desmantelamiento/relocalización de filiales situadas en «dot.tax haven countries», esto es, jurisdicciones que por sus características no son susceptibles de aportar ventajas en operaciones y que por tanto su localización allí solo posee una explicación fiscal; tales filiales se relocalizan en otro tipo de *low tax countries* (Luxemburgo, Suiza, Singapur, Irlanda); c) También el coste reputacional y de mercado (*market penalties*) derivado de la presión pública (activismo de organizaciones no gubernamentales) sobre las prácticas fiscales (agresivas) de las grandes empresas provocó cambios relevantes en el nivel de información fiscal revelado por las mismas y un aumento de su tipo fiscal efectivo pre/post presión mediática; d) Las compañías del FTSE 100 consideraron que el coste de desmantelar ciertas estructuras en dot. tax havens era inferior a otros costes, como los relacionales con el Fisco, *market-penalties*, reputacionales, de buen gobierno corporativo, etc. Este informe, en línea con otros estudios americanos (GRAHAM et álter: «Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field», *The Accounting Review*, vol. 89, 2013, págs. 991 y ss.) ponen de relieve que no todas las grandes firmas cotizadas reaccionan de la misma forma y en general la reacción es defensiva, en el sentido de evitar los mayores riesgos reputacionales que pueden evitarse a un coste limitado (*affordable*), como por ejemplo evitar el uso de «dot.tax havens», pero ello no equivale a renunciar en modo alguno a la planificación fiscal. Ahora bien, tal planificación se alinea con los nuevos estándares de transparencia y buen gobierno corporativo, evitando estructuras artificiales que sean difíciles de explicar con arreglo a los nuevos estándares de fiscalidad internacional.

⁹⁴ Sobre esta cuestión, *vid.* PANAYI, C.: «Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?», *Intertax*, vol. 43, Issue 10, 2015, págs. 544 y ss.; DESAI, M. y DHARMAPALA, D.: *CSR and Taxation: the Missing link*, *Leading Perspectives*, 2006, pág. 1; AVI-YONAH, R.: «Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behaviour», en SCHÖN. W. (ed.), *Tax and Corporate Governance and Strategic Tax Behaviour*, Springer, 2008; KPMG, *Tax in the Boardroom (a discussion paper)*, 2004, págs. 4-8; AVI-YONAH, R.: «The Cyclical transformations of the Corporate Form: a Historical Perspective on Corporate Social Responsibility», *Delaware Journal of Corporate Law*, vol. 30, 2005, págs. 767 y ss.; HYMAN, K.: «Paying a fair share of tax and aggressive tax planning – a tale of two myths», *eJournal of Tax Research*, vol. 12, n.º 2, 2014, págs. 424 y ss.; EIJSDEN, J.: «The relationship between Corporate Responsibility and Tax: Unknown and Unloved», *EC Tax Review*, n.º 1, 2013; SCHÖN, W.: «Tax and corporate governance: a legal approach», en SCHÖN. W. (ed.), *Tax and Corporate Governance*, Springer, Munich, 2008; FRIESE, A.; LINK, S. y MAYER, S.: «Taxation and Corporate Governance – The State of the Art», en SCHÖN, W.: *Tax and Corporate Governance*, Springer, Berlin, 2008; y CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2015, págs. 161 y ss.

contribuyentes que lleven a cabo este tipo de operaciones de planificación fiscal agresiva (legales) deberían quedar excluidos del ámbito de aplicación de los programas de cumplimiento cooperativo, quedando sujetos a controles ordinarios y verticales⁹⁵. En este orden de cosas, cabría plantear la cuestión del acceso y permanencia en programas de cumplimiento cooperativo de los contribuyentes que realicen estas operaciones de planificación fiscal, así como la articulación de mecanismos de resolución de los eventuales conflictos fiscales que puedan surgir como consecuencia de discrepancias sobre las operaciones de planificación fiscal (agresiva o no) realizadas por los contribuyentes que participan en estos programas.

Ciertamente, el éxito de los programas de cumplimiento cooperativo dependerá de la correcta identificación y satisfacción de las expectativas de todos los sujetos que intervienen en los mismos, pero también de la aplicación de todos los medios al alcance de la Administración para identificar, perseguir y, en su caso, sancionar a aquellos que opten por permanecer al margen superando los límites de la planificación fiscal legítima. No conviene perder de vista que siempre existe la posibilidad de que los contribuyentes que participen en estos programas cooperativos no renuncien totalmente a la realización de operaciones de planificación fiscal al margen de los criterios administrativos ni lleven hasta sus últimas consecuencias los compromisos adquiridos, por lo que será necesario disponer de los medios y de la capacidad técnica adecuada para evaluar de forma periódica la conducta de los contribuyentes y el correcto funcionamiento del modelo considerando los compromisos adquiridos y los límites que se derivan del mismo para los propios contribuyentes (transparencia y control de riesgos fiscales, pero sin renunciar a la planificación fiscal). En este sentido, como quiera que la Administración tributaria es la responsable de poner en marcha el programa cooperativo y de supervisar su correcto funcionamiento, la configuración de los programas cooperativos deberá realizarse con arreglo a estándares de buena gobernanza administrativa en términos de transparencia y seguridad jurídica; ello requiere que tales programas delimiten de forma clara y transparente qué parámetros o criterios se utilizarán para calificar como inaceptable en este contexto una práctica o planificación fiscal propuesta o realizada por el contribuyente cooperativo, y qué mecanismos existen para revisar tal calificación, así como resolver los posibles conflictos que pudieran surgir al respecto entre los contribuyentes y las autoridades fiscales⁹⁶.

Por otra parte, conviene apuntar como algunos autores han criticado esta potencial utilización de los programas cooperativos como instrumento al servicio de la prevención de la pla-

⁹⁵ Vid. ESSERS, P.: «International Tax Justice between Machiavelli and Habermas», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 2, 2014, pág. 59.

⁹⁶ Existen estudios que revelan los problemas que surgen en el marco de programas de cumplimiento cooperativo como consecuencia de la falta de delimitación objetiva, clara y transparente de los criterios empleados por las autoridades fiscales para calificar un esquema de planificación fiscal como inaceptable en este contexto, o para asignar una calificación de riesgo fiscal a un determinado contribuyente (vid. FREEDMAN, J.; NG, F. y VELLA, J.: *HMRC's Relationship with Business*, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 2014).

nificación fiscal agresiva⁹⁷, al considerar que tal función le corresponde al legislador a través de la elaboración de medidas que eviten los efectos de tales esquemas fiscales, y no a la Administración que de esta forma se vería investida de un *regulatory power* que no es propio de un Estado de Derecho⁹⁸.

Los principios que informan la buena gobernanza corporativa en materia tributaria también están evolucionando simétricamente y contribuyen igualmente a la reducción del espacio de la planificación fiscal legítima; tales principios exigen mayores cotas de transparencia sobre la estrategia fiscal de la empresa⁹⁹, establecen la responsabilidad fiscal del Consejo de administración, así como la articulación de mecanismos de control de riesgos fiscales que comprenden

⁹⁷ A este respecto, no puede perderse de vista que los diferentes países no solo compiten fiscalmente en abstracto articulando regímenes y sistemas tributarios competitivos sino que también compiten por el gravamen de las bases imponibles de los contribuyentes. Y en este sentido, los programas cooperativos permiten un mayor control fiscal de los grandes contribuyentes, lo cual robustece el *tax enforcement* respecto de un segmento muy relevante de contribuyentes mejorando, además de la efectividad recaudatoria, la percepción pública de integridad y *fairness* del sistema tributario que tanta relevancia posee para mantener altos niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

⁹⁸ Vid. VOLLEBREGT, H.: «From Red Tape to Red Carpet: How the Netherlands Has changed the traditional dispute landscape for tax issues», *International Transfer Pricing Journal*, vol. 16, n.º 3, 2009, págs. 162 y 164.

⁹⁹ La Finance Act 2016 del Reino Unido establece una nueva obligación para las grandes empresas establecidas en tal país en el sentido de que deben hacer pública (a través de su página web) su «estrategia fiscal», la cual comprende: a) el enfoque del grupo del Reino Unido sobre la gestión de riesgos fiscales y gobernanza tributaria; b) la posición del grupo en materia de planificación fiscal en lo que concierne al Reino Unido; c) el nivel de riesgo fiscal en relación con el cumplimiento tributario en Reino Unido que el grupo está preparado para aceptar, y e) el enfoque de las relaciones con la Administración tributaria del Reino Unido. En la propuesta originaria se requería igualmente la revelación del objetivo de tasa fiscal efectiva y las medidas para alcanzar tal objetivo; la eliminación de tal elemento de la estrategia fiscal responde a las objeciones planteadas al respecto sobre su «practicabilidad», así como la sensibilidad comercial y consecuencias que podría tener en la fijación de los precios de venta al público de bienes y servicios de las compañías una vez que se hace público tal objetivo. En torno al 60% de las compañías del FTSE100 ya hacen pública algún tipo de información sobre la estrategia fiscal, aunque en muchos casos es vaga e incompleta, de suerte que la norma articulada es prescriptiva, fija un contenido de la estrategia fiscal y se proyecta sobre grandes empresas de grupos con matriz residente o no residente en el Reino Unido (empresas con cifra de negocios superior a 200 millones de libras esterlinas y/o activos totales en el balance por importe superior a 2 mil millones libras). El fundamento de tal medida es doble; por un lado, constituye un mecanismo al servicio de la gestión de riesgos fiscales por la Administración, de manera que si se aprecia una posición fiscal inconsistente con la estrategia fiscal ello repercutiría sobre el *risk rating* de la empresa desde la perspectiva de la administración; a su vez el HMRC, de acuerdo con estudios *ad hoc*, pretende utilizar este mecanismo como palanca para persuadir a las empresas para que reduzcan sus riesgos fiscales y adopten posiciones fiscales más conservadoras sobre su *tax planning*, considerando el riesgo reputacional derivado de la supervisión pública de su estrategia fiscal. En relación con esta cuestión vid. LLOYD, G.: «UK tax authorities continue to drive behind improving large business compliance and tax transparency», en EY, *How a new era of tax transparency is being woven together*, 2015, págs. 69-70; y CALDERÓN, J. M.: «El nuevo modelo de control del cumplimiento tributario de los grandes contribuyentes: las últimas medidas propuestas por la HMRC y su potencial impacto en España», *QF*, n.º 19, 2015.

los esquemas u operaciones que pueden ser calificadas como constitutivas de planificación fiscal agresiva¹⁰⁰. Como quiera que las grandes empresas son las principales destinatarias de estos principios de gobernanza corporativa y de los propios programas de cumplimiento cooperativo, todo parece apuntar a que el referido movimiento dirigido a la reducción del espacio de la planificación fiscal legítima puede terminar impactando de forma relevante sobre el marco de relaciones entre las autoridades fiscales y los grandes contribuyentes.

En definitiva, en un contexto como el actual en el que cabe identificar una tendencia internacional de erosión cualitativa de los derechos de los contribuyentes como consecuencia de una combinación de factores tales como el incremento de la presión administrativa a través de mayores obligaciones formales, el mayor número de cláusulas antiabuso cruzadas de amplio espectro y alcance incierto, los mayores niveles de transparencia fiscal a los que están sujetas las grandes empresas, o la ausencia de mecanismos efectivos de coordinación de soberanías fiscales que despliegan enfoques nacionales asimétricos sobre los contribuyentes que realizan operaciones internacionales (resultando en un buen número de ocasiones en doble imposición internacional residual), la «protección especial» que brindan los programas de cumplimiento cooperativo podría ponerse en valor por parte de determinados contribuyentes interesados en reducir a la mínima expresión sus riesgos fiscales con la Administración tributaria de un determinado país a cambio de seguir los principios del modelo cooperativo y renunciar en gran medida a una estrategia fiscal propia así como al correspondiente derecho a la planificación fiscal.

Sin embargo, a nuestro juicio, resulta esencial para la estabilidad, equilibrio y expansión de estos programas cooperativos que se respete el derecho de autoorganización de los negocios que ostentan los contribuyentes y que incluye el aprovechamiento de las oportunidades de planificación fiscal (legítima o legal), sin que el hecho de que se realicen operaciones de este tipo (que sean adecuadamente reveladas) implique la cancelación de la participación del contribuyente en dichos programas o de los efectos jurídicos de las actuaciones previas desarrolladas en tal marco por las autoridades fiscales frente al contribuyente. En este sentido, consideramos que solo cuando el contribuyente adoptara una posición incompatible con los principios del programa cooperativo (ocultando hechos o falseando la información suministrada) debería cancelarse su participación en el mismo, en tanto que allí donde realizara operaciones de planificación fiscal que fueran reveladas de forma completa a las autoridades fiscales, tal circunstancia no debería afectar a la dinámica aplicativa de tal programa, más allá de que la Administración tributaria pudiera cuestionar tales operaciones de acuerdo con los procedimientos establecidos generándose un conflicto fiscal dentro del marco cooperativo que no debería considerarse una

¹⁰⁰ Sobre esta cuestión, *vid.* HUGHFF, J. y MAYER, A.: «The Move Towards Greater Tax Transparency», *Bloomerg BNA Tax Planning International. European Tax Service*, vol. 17, n.º 9, septiembre 2015; GASCÓN CATALÁN, J.: «Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014», *Crónica Tributaria*, n.º 155, 2015, págs. 87 y ss.; y CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2015.

anomalía o defecto técnico del mismo sino algo que integra su normal funcionamiento: confianza mutua y colaboración no constituye per se una fórmula que garantice el consenso y la identidad de criterio en todo caso.

A este mismo respecto, entendemos que los mismos principios deberían extenderse a los casos donde el contribuyente llevara a cabo operaciones que pudieran ser calificadas de «planificación fiscal agresiva» (v. gr. arbitraje fiscal internacional basado en diferente caracterización de un instrumento financiero), de manera que en la medida en que la operación no resultara contraria a Derecho, las autoridades fiscales no ostentan potestad para cuestionarla. De hecho, en los Países Bajos, ya se ha establecido un procedimiento denominado *reflective procedure* donde las autoridades fiscales ante estas operaciones o estructuras de planificación fiscal agresiva (legales) se limitan a advertir al contribuyente sobre las dudas de «moralidad o ética fiscal» que suscitan tales estructuras a efectos de que «reflexione» sobre su realización, así como para dejar claro que no quedan «legitimadas» administrativamente; tal procedimiento ha sido cuestionado por la doctrina neerlandesa que considera que la Administración debe sujetar sus actuaciones a Derecho y no introducir consideraciones de «moral fiscal»¹⁰¹.

5. REFLEXIONES FINALES: A MODO DE RECAPITULACIÓN

Resulta evidente que la globalización ha traído consigo un buen número de ventajas desde el punto de vista económico, pero también plantea problemas y desafíos a las Administraciones tributarias nacionales que cada vez tienen más dificultades para prevenir y combatir el incumplimiento de las normas fiscales en este contexto internacional, habida cuenta de que muchos contribuyentes operan ya a escala internacional o global (especialmente las grandes empresas y los grandes patrimonios).

En los últimos tiempos, la lucha contra las prácticas de planificación fiscal agresiva ha centrado la agenda de las principales organizaciones e instituciones supranacionales (OCDE, UE, G20, ONU), así como de las Administraciones tributarias de los distintos países, perfilándose dos líneas fundamentales de actuación: por una parte, la necesidad de mejorar los mecanismos de supervisión y control fiscal y, por otra, la conveniencia de fomentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes. Ciertamente, en un contexto tributario global cada vez más complejo y dinámico en el que el «modelo tradicional» de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias se ha revelado ineficaz e incluso disfuncional en relación con la supervisión del cumplimiento tributario de los grandes contribuyentes, el modelo de relación cooperativa postulado por la OCDE y, particularmente, los programas de cumplimiento cooperativo se presentan como

¹⁰¹ Vid. ESSERS, P.: «International Tax Justice between Machiavelli and Habermas», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 2, 2014, págs. 61-62.

una herramienta innovadora que vendría a complementar otras medidas específicas articuladas por las Administraciones tributarias nacionales al objeto de controlar los riesgos fiscales y supervisar el cumplimiento tributario de los grandes contribuyentes.

Tal y como hemos visto, la pseudocategoría de planificación fiscal agresiva no ha sido definida de forma cerrada y uniforme sino que estamos ante una noción ambivalente delimitada de forma imprecisa (aunque no equivalente a «elusión fiscal») con una finalidad instrumental, al menos desde la perspectiva de la OCDE: reducir el espacio conceptual de la planificación fiscal legítima en el marco de programas de cumplimiento cooperativo y en el contexto del buen gobierno corporativo en materia fiscal, así como establecer un principio guía que fundamente una modificación de los estándares del sistema de fiscalidad internacional y que conlleve la articulación de normas domésticas y bilaterales que delimiten las «anomalías o fallos del sistema» que se pretenden neutralizar.

Ni que decir tiene que aquellas operaciones o estructuras de planificación fiscal agresiva que fueran artificiosas y carentes de sustancia o realidad económica podrían caer dentro del ámbito de aplicación de una GAAR o de una cláusula antiabuso específica, pero también ser consideradas contrarias a la interpretación finalista de la norma¹⁰². Por el contrario, allí donde tales operaciones quedaran extramuros de una GAAR o de una cláusula antiabuso específica, la invocación de esta pseudocategoría de planificación fiscal agresiva no justificaría una regularización por parte de las autoridades fiscales. Es decir, como hemos expuesto, la utilización de esta pseudocategoría de planificación fiscal agresiva no debería ir más allá de operar como una directriz de política fiscal que pueda concretarse en modificaciones del sistema de fiscalidad internacional o de la configuración legal de los regímenes fiscales que impida determinado tipo de montajes basados en el arbitraje fiscal pero no constitutivos de esquemas fiscales abusivos. De hecho, algunos tribunales de justicia ya han puesto de relieve como los principios del Estado de Derecho (*rule of law*) no permiten a las autoridades fiscales y a los jueces y tribunales superar la interpretación normativa invocando principios de moral o ética fiscal (*fair share of tax*) o acudiendo a nociones difusas («planificación fiscal agresiva» o «estructu-

¹⁰² Véanse, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 y 12 de febrero de 2015 (NFJ057488 y NFJ060761, respectivamente), donde el alto tribunal se refiere a una serie de operaciones como constitutivas de planificación fiscal agresiva en el sentido denunciado por la OCDE en su Proyecto BEPS, y fundamenta la existencia de abuso en su artificiosidad con arreglo a los parámetros de la cláusula antiabuso general prevista en el antiguo artículo 24 de la LGT de 1963. De esta forma, el encaje de una operación o estructura con un esquema tipificado como de *BEPS transaction/scheme* estaría operando de facto generando una suerte de «presunción de abuso» que invierte la carga de la prueba sobre no artificiosidad de la misma que debe ser acreditada de forma convincente por el contribuyente. La fórmula establecida en el artículo 206 bis de la LGT (ex Ley 34/2015) a efectos de la imposición de sanciones tributarias respecto de negocios o transacciones abusivas en los términos del artículo 15 de la LGT opera igualmente sobre una técnica de *hallmark* que plantea no pocas dudas sobre su compatibilidad con el principio de seguridad jurídica, tipicidad y legalidad.

ra BEPS») como fundamento para regularizar una operación o esquema de planificación fiscal que no resulta ni ilegal ni abusiva¹⁰³.

Igualmente, no puede perderse de vista como la caracterización de la planificación fiscal agresiva como una forma de optimización fiscal «cuasiilegal» situada en la zona gris de incertidumbre parece estar pensada para actuar como mecanismo de persuasión negativo respecto a planificaciones fiscales que no resulten claramente amparadas por la normativa aplicada, lo cual estrecha la zona de seguridad y concepto de planificación fiscal legítima por cuanto solo aquellas operaciones o estructuras que encajaran *con la letra y el espíritu de la ley* vendrían a constituir planificaciones fiscales legítimas, siempre que tales circunstancias fueran demostrables por el contribuyente. Podríamos estar, por tanto, ante una fórmula «paralegal» y no regulada por el legislador a través de la cual se pretendería ejercer la correspondiente influencia (cambio de comportamiento fiscal) en la aplicación de los principios «responsabilidad fiscal corporativa» (RSC fiscal) y de buena gobernanza corporativa en materia tributaria por parte de los grandes contribuyentes, de manera que la realización de tales operaciones de planificación fiscal agresiva (al igual que la utilización de los *tax shelters* o el desarrollo de un *strategic tax behaviour*) resultaría dudosamente compatible con tales principios, aunque todo ello depende de la propia «cultura fiscal» o modelo de función fiscal de cada corporación.

Asimismo, la definición de los límites del concepto de planificación fiscal agresiva y del derecho de autoorganización de los negocios que ostentan los contribuyentes (que incluye el aprovechamiento de las ventajas fiscales) constituye un tema complejo y controvertido que genera no pocos problemas en el marco de los programas de cumplimiento cooperativo por cuanto afecta al acceso, permanencia y mecanismos de resolución de las discrepancias que entre los contribuyentes y la Administración pueden surgir, entre otras cosas, en relación precisamente con los esquemas de optimización fiscal que pueden ponerse en práctica. De esta forma, el «derecho» de los contribuyentes a la planificación fiscal en el marco de los programas cooperativos puede quedar sujeto de facto a límites adicionales, no comprendiendo en todo caso la realización de operaciones de planificación fiscal agresiva legales ni tampoco esquemas de planificación que se mueven en la zona gris o de incertidumbre entre la economía de opción y la elusión fiscal. Ni que decir tiene que la implementación a nivel doméstico o internacional de los nuevos estándares de fiscalidad internacional post-BEPS redefine legalmente el campo de juego y con ello el propio espacio de la planificación fiscal legítima (y de la elusión fiscal).

En nuestra opinión, la participación del contribuyente en un programa cooperativo no debería entrañar una renuncia a su «derecho» a la planificación fiscal, sino tan solo a posiciones extremas que son completamente incompatibles con la filosofía de este tipo de programas especiales

¹⁰³ Véase, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de apelación de Delhi en el caso *Baker Hughes Company Singapore Pte Ltd.*, TS-214-ITAT-2015(DEL), o el pronunciamiento del Tribunal Supremo canadiense en el caso *Mckensson Canada Corporation v. The Queen*, 2013 TCC (404).

de cumplimiento. En este sentido, pensamos que la implementación de mecanismos de identificación, gestión y revelación de riesgos fiscales que requiere la participación en un programa de cumplimiento especial/cooperativo posiblemente conlleve un nivel de análisis y asesoramiento tributario mucho más sofisticado y diligente que cuando se opta por un modelo no cooperativo.

En definitiva, podría afirmarse que, como consecuencia de las iniciativas puestas en marcha por la OCDE (especialmente el desarrollo del modelo de cumplimiento cooperativo y el Proyecto BEPS) y de la creciente importancia del factor reputacional y la buena gobernanza corporativa fiscal en un contexto caracterizado por la alta exposición pública y transparencia sobre los niveles de cumplimiento tributario y prácticas fiscales de los grandes contribuyentes, se está instrumentando un estrechamiento del concepto y límites de la planificación fiscal legítima, que afecta de forma significativa a la práctica fiscal de las empresas y de los propios intermediarios fiscales. Esta erosión del concepto de planificación fiscal legítima se está instrumentando de forma un tanto atípica y confusa a través de un conjunto de mecanismos (algunos de ellos «paralegales», como el *soft-law*), entre los que destaca la propia introducción del «concepto» de planificación fiscal agresiva. Como hemos tratado de exponer, estamos ante una pseudocategoría que no se ha definido de forma uniforme, ni sus presupuestos aparecen claramente delimitados más allá de las referencias al aprovechamiento de ventajas con arreglo a la letra y no al espíritu de la normativa tributaria aplicada, lo cual constituye una fórmula que no resulta válida en el plano normativo con arreglo a los principios de seguridad jurídica y legalidad.

A nuestro juicio, la tendencia internacional que estamos tratando de exponer posee una fuerza transformadora innegable y forma parte de un cambio de paradigma fiscal a nivel global que, entre otros elementos, introduce nuevas exigencias de sustancia económica en todo el sistema. De este modo, se podría estar tratando de diluir la tradicional diferencia entre la elusión fiscal y la planificación fiscal legítima, de forma que cualquier operación o estructura que transite por la ruta menos gravada o que persiga un propósito fiscal (no exclusivo) principal pueda ser encuadrada en este concepto de planificación fiscal agresiva. Lógicamente, una transformación conceptual de tal naturaleza y alcance puede plantear un buen número de problemas (incluidos conflictos constitucionales) y posee importantes implicaciones prácticas considerando sus potenciales efectos en el marco de una controversia fiscal, de un programa de cumplimiento cooperativo o de cara a la evaluación de los niveles de riesgo fiscal y estrategia fiscal a los efectos de la observancia de los principios y reglas del buen gobierno corporativo. En este sentido, no podemos dejar de llamar la atención sobre la necesidad de que este tipo de transformaciones esenciales de las principales categorías e instituciones del sistema tributario se lleven a cabo por el legislador (y no por la Administración); como se sabe, le corresponde a este (al legislador) la articulación de las correspondientes disposiciones de prevención del fraude y la elusión fiscal, en términos tales que cumplan con las exigencias de calidad tributaria, legalidad y seguridad jurídica que demanda un Estado de Derecho del siglo XXI¹⁰⁴.

¹⁰⁴ En este sentido, destacados autores norteamericanos han formulado severas críticas en relación con los intentos de crear una nueva categoría de planificación fiscal ilegítima utilizando la vía del *soft-law*, ya que ello resulta contrario

Así las cosas, podría afirmarse que el cambio de paradigma fiscal que está liderando la OCDE (con el apoyo de un cierto número de Administraciones tributarias y otras organizaciones supranacionales, como la UE a través del Plan de Acción de la Comisión UE) no solo afecta al ámbito material de la fiscalidad internacional sino también al propio modelo de relaciones entre las Administraciones tributarias y los grandes contribuyentes; así, podría afirmarse que la referida iniciativa internacional está propiciando la puesta en marcha de un conjunto de medidas que intensifican la presión pública y administrativa sobre el modelo de cumplimiento tributario y la estrategia fiscal de las grandes empresas a efectos de que estas modifiquen su comportamiento fiscal y adopten posiciones de menor riesgo (renuncia a la planificación fiscal en la zona gris y arbitraje fiscal internacional), de manera que a cambio de tal mayor contribución fiscal obtendrían mejor reputación pública (*good corporate tax citizenship*) y mayores niveles de «paz fiscal» y seguridad jurídica como consecuencia de mejores relaciones con las autoridades fiscales.

Otra de las conclusiones derivadas de estas tendencias dirigidas a forzar una reducción del nivel de riesgo fiscal de los grandes contribuyentes a través de medidas que intensifican el control administrativo (*audits/management risk tools*) y público (transparencia fiscal/riesgo reputacional) sobre la estrategia fiscal y las prácticas tributarias de los grandes contribuyentes resulta de considerar como los mecanismos utilizados a tal efecto, como regla, no están provistos de salvaguardias de buena gobernanza administrativa, ni vienen acompañados de fórmulas que aporten mayor seguridad jurídica y una reducción de costes de cumplimiento tributario para aquellos grandes contribuyentes que asumen una mayor carga tributaria, intensifican su deber de colaboración y de transparencia con las autoridades fiscales.

Todo apunta a que estamos entrando en una fase decisiva del cambio de paradigma fiscal que impacta sobre la función fiscal, más allá de los cambios en las reglas materiales del sistema de fiscalidad internacional que está propiciando el Proyecto BEPS (*global tax reset*) en sus diferentes versiones (UE, BRICS, países en desarrollo). Esta transformación de la función fiscal resulta de la asignación de responsabilidad fiscal a los consejos de administración, de las nuevas obligaciones de transparencia fiscal (pública y administrativa), de las nuevas técnicas de gestión de riesgos fiscales desarrolladas por las administraciones fiscales (modelo de cumplimiento cooperativo), en un contexto donde el concepto de planificación fiscal legítima está igualmente sometido a una presión reduccionista a efectos de estrechar sus confines y desdibujar (aún más) sus borrosas fronteras con la evasión fiscal a través de la introducción de la

a los principios de seguridad jurídica y legalidad tributaria. Ciertamente, tal vía (*soft-law*) resulta del todo inaceptable en un Estado de Derecho, toda vez que la Administración podría invadir las competencias que le corresponden al legislador y que constituyen garantías básicas para los administrados. Estos autores también rechazan la instrumentación de sanciones impropias (v. gr. *name & shame*) que pueden derivarse de categorizar la conducta de los contribuyentes como constitutiva de planificación fiscal agresiva con tintes de semiilegalidad, o con connotaciones de «amoralidad fiscal» vinculadas a tal conducta; tal crítica se fundamenta igualmente apelando a los principios de legalidad en el establecimiento del sistema sancionador (*vid.* CHRISTIANS, A.: «Avoidance, Evasion and Taxpayer Morality», *Washington University Journal of Law and Policy*, vol. 44, 2014).

pseudocategoría (cuasiilegal) de la planificación fiscal agresiva. Curiosamente, hasta la fecha no parece que se haya cuestionado de forma decisiva el aprovechamiento de las oportunidades que derivan de la competencia fiscal legítima entre Estados, más allá de las nuevas exigencias de sustancia derivadas de los nuevos estándares de fiscalidad internacional BEPS, lo cual anticipa el que será el principal nuevo escenario de la planificación fiscal (legítima) para los diferentes operadores.

Finalmente, debe destacarse que estamos ante una tendencia internacional que se está globalizando con celeridad de manera que un buen número de gobiernos y administraciones (incluida la española) están adoptando con mayor o menor intensidad, ritmo y fortuna estos planteamientos, y todo apunta a que estamos ante un movimiento que tenderá a consolidarse. A este respecto, la posición adoptada por el legislador español a través de la reforma de la Ley de Sociedades de Capital operada mediante la Ley 31/2014 profundizando en los principios de buen gobierno corporativo en materia fiscal (complementada con el Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas CNMV 2015), combinada con los trabajos de la AEAT-Foro de Grandes Empresas (Código de Buenas Prácticas fiscales de 20 de julio de 2010) revela como todas estas tendencias y planteamientos (con matices) se están incorporando a nuestro marco de práctica fiscal, cuando menos respecto de los grandes contribuyentes¹⁰⁵; en tal sentido, las ideas expuestas, en gran medida, son de aplicación y poseen implicaciones de alcance al requerir una transformación significativa de la función fiscal, tanto en cuanto a la organización de la misma, como a la necesidad de definir la estrategia y política fiscal a nivel del consejo de administración y la puesta en marcha de mecanismos que la instrumenten, sin perder de vista las implicaciones de las nuevas exigencias de transparencia fiscal (pública y administrativa) a la que están sujetas las grandes empresas¹⁰⁶.

En suma, el cambio de paradigma fiscal que se está instrumentando durante la segunda década del siglo XXI, está muy relacionado con la actual crisis financiera y económica, así como con otros factores tales como la globalización, la economía digital, la nueva geopolítica, o la propia disfuncionalidad y erosión del sistema de fiscalidad internacional fraguado durante la anterior centuria y que está en proceso de reparación y actualización.

¹⁰⁵ A este respecto, cabe mencionar como la AEAT en su Plan de Control Tributario de 9 de marzo de 2015 (apdo. 3) se refiere a las operaciones de planificación fiscal agresiva en sentido amplio, como objetivo de las actuaciones de control y lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional. Igualmente, el Tribunal Supremo se ha hecho eco de la terminología empleada por la OCDE en el Proyecto BEPS, referida a la «planificación fiscal agresiva»; el alto tribunal ha utilizado esta nomenclatura como instrumento para identificar indicios de operaciones o estructuras BEPS que pueden ser potencialmente abusivas o artificiales, y que deben regularizarse si, tras el correspondiente análisis fáctico, caen en el ámbito de aplicación de una cláusula antiabuso [véanse a este respecto las SSTs de 9 y 12 de febrero de 2015 (NFJ057488 y NFJ060761, respectivamente)].

¹⁰⁶ Una aproximación más detallada al estado de la cuestión en nuestro país puede encontrarse en CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2015, págs. 196-205 y 255-280.

Tal cambio de paradigma no solo conlleva una transformación de los estándares materiales de fiscalidad internacional, en el sentido que postula la OCDE, el G20 y la UE en el marco del Proyecto BEPS, sino que las nuevas tendencias de fiscalidad internacional proyectan igualmente un menor umbral de tolerancia con la planificación fiscal. De hecho, las líneas rojas (y las propias fronteras conceptuales) de lo que se considera aceptable e inaceptable se están moviendo como consecuencia de un conjunto de factores que hemos tratado de exponer a lo largo de este trabajo, a saber: a) la articulación de una nueva generación de cláusulas antiabuso generales o específicas de mayor alcance, algunas de las cuales impactan sobre operaciones no artificiosas y están construidas sobre «test subjetivos» como resultado de la implementación de determinadas medidas derivadas del Plan de Acción BEPS; b) la mayor presión administrativa y supervisión mediática de los asuntos y prácticas fiscales de los grandes contribuyentes, en el sentido de exigir un comportamiento fiscal no solo legal sino también «moral», «ético», «socialmente responsable», e incluso «patriótico»; la introducción de connotaciones morales en relación con el cumplimiento tributario se estaría tratando de instrumentar a través de mecanismos que generan riesgos reputacionales que pueden tener un impacto económico importante sobre los grandes contribuyentes (*market penalties, customer boycotts*), así como afectar a su relación con las autoridades públicas que regulan su actividad o contratan sus servicios («riesgo relacional»); y c) la inexistencia a nivel internacional de una clara línea divisoria entre la planificación fiscal legítima y la evasión fiscal ilegítima e inaceptable, debido, entre otros factores, a la falta de consistencia del sistema de fiscalidad internacional y la existencia de una gran diversidad de enfoques locales sobre lo que constituye una práctica fiscal abusiva.

La introducción de la pseudocategoría de planificación fiscal agresiva, principalmente a través de mecanismos de *soft-law*, constituye otro instrumento al servicio del cambio de paradigma fiscal que se proyecta sobre el umbral de planificación fiscal legítima excluyendo del mismo a todos aquellos esquemas o prácticas que conlleven el disfrute o aprovechamiento de ventajas fiscales y no resulten claramente alineados con la letra y el espíritu de la normativa fiscal aplicada. Los grandes contribuyentes son los que parecen estar más afectados por esta derivada del cambio de paradigma fiscal como consecuencia de los nuevos principios de gobernanza tributaria corporativa y del nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo que se está desarrollando a nivel internacional.

Resulta evidente que, en el caso de que se consolidara el cambio de paradigma fiscal al que nos hemos referido, el marco tradicional de la planificación fiscal se vería igualmente alterado por el conjunto de factores mencionados (nuevos estándares internacionales, mayores exigencias de transparencia fiscal, mayor supervisión pública de prácticas fiscales, aparición de nuevos riesgos reputacional y relacional), que puede requerir un replanteamiento o reflexión de la estrategia fiscal y del propio modelo de cumplimiento tributario de los grandes contribuyentes, lo cual, en último análisis, coincide con uno de los objetivos perseguidos por el Proyecto BEPS¹⁰⁷. Así las

¹⁰⁷ En este sentido, algunos autores ha destacado como el nuevo marco de la planificación fiscal no solo requiere de un análisis y asesoramiento cualificado, tendencial, global y dinámico, sino también tener en cuenta los mayores niveles

cosas, podría mantenerse que la pseudocategoría de planificación fiscal agresiva fue creada no solo de cara a su utilización como principio guía de política fiscal a los efectos desarrollar una nueva legislación doméstica e internacional que neutralice los principales fallos del sistema de fiscalidad internacional, sino también como palanca para forzar un cambio de conducta de los contribuyentes a efectos de que abandonen tales esquemas (legales pero con efectos no deseados) y se muevan dentro de las «nuevas fronteras» de planificación fiscal legítima, en el sentido que resulta de los nuevos estándares de fiscalidad internacional post-BEPS¹⁰⁸.

Bibliografía

- ASAKAWA, M. [2012]: «Base Erosion and Profit Shifting», *World Commerce Review*, junio.
- ATO [2000]: *Cooperative Compliance. Working with large business in the new tax system*, Canberra.
- AULT, H. [2013]: «Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles», *Tax Notes International*, vol. 70, n.º 12, págs. 1.195-1.201.
- AZMAN, D. [2010]: «Don't tell Mom I Didn't Pay My Taxes!: The efficacy of State Shaming Campaigns on Taxpayer Compliance and Ideas for the Future», *The Tax Lawyer*, vol. 63, n.º 4, págs. 1.251-1.278.
- BAKER, W. [2001]: «Los recursos e instrumentos para la planificación y ejecución de la fiscalización», *Función de fiscalización de la Administración Tributaria y el control de la evasión*, IEF, Madrid.
- BRAITHWAITE, V. (ed.) [2003]: *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate, Aldershot, UK.
- BRANHAM, E. [2009]: «Closing the Tax Gap: Encouraging Voluntary Compliance through mass-media publication of High-Profile Tax Issues», *Hastings Law Journal*, vol. 60, págs. 1.507 y ss.

de transparencia y los riesgos reputacionales, lo cual no solo requiere fundamentar la legalidad de la operación o negocio sino justificarla en términos empresariales y corporativos (*shareholder value creation*). Sobre esta cuestión, *vid.* MICHEL, S. y YOON, S. J.: «The Tax Planner's Tightrope: Morality and Politics Now in Play», *IFC Economic Report*, 2015, págs. 17 y ss.

¹⁰⁸ En este orden de cosas, cabe mencionar como el anexo al Código de Buenas Prácticas Tributarias AEAT (CBPT 2010) acordado por el Pleno del Foro Tributario de Grandes Empresas, el 3 de noviembre de 2015, incluye una nueva medida de transparencia fiscal que, a los efectos de reforzar las buenas prácticas fiscales y profundizar en la relación cooperativa entre la AEAT y las empresas adheridas al Código, consiste en facilitar información a la Administración, preferentemente con carácter previo a la presentación de la declaración, sobre determinadas actuaciones y decisiones en materia fiscal que incluye el grado de congruencia de los esquemas de tributación internacional del grupo o empresa de que se trate con los principios de las acciones BEPS de la OCDE (sección 2. Reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial del Anexo CBPT 2015); es decir, el CBPT 2010, tras la importante actualización de 2015, incluye (indirectamente) como buena práctica fiscal, desde la perspectiva de la transparencia, la confirmación de la superación de una suerte de *BEPS Proof test* por parte de las empresas adheridas en relación con sus principales estructuras u operaciones internacionales.

- BRAUNER, Y. [2014]: «BEPS: An interim Evaluation», *World Tax Journal*, vol. 6, n.º 1, págs. 10-39.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2013]: «La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones», *RCyT. CEF*, n.º 363, págs. 5-40.
- [2015]: «Revisitando la Transparencia Fiscal Internacional al hilo de la sentencia del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso Olsen», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, págs. 165 y ss.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A. [2015]: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra).
- COOPER, G. [2014]: «Preventing Tax Treaty Abuse», *UN Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing countries*, septiembre.
- CORREIA, F. y REIBEL, R. [2014]: «Change of climate in taxation: are you prepared for extended responsibilities», *European Taxation*, vol. 54, n.º 6, págs. 270-273.
- CHRISTIANS, A. [2014]: «Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality», *Washington University Journal of Law and Policy*, vol. 44.
- DELOITTE [2015]: *OECD's BEPS initiative. Summary results of second annual multinational survey*, mayo.
- DEVERAUX, M. y VELLA, J. [2014]: «Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?», *Oxford University Centre for Business Taxation Working Papers*, WP 14/25.
- DOURADO, A. P. [2015]: «Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6», *Intertax*, vol. 43, n.º 1, págs. 42-57.
- DUFF, D. [2008]: «Relationships, Boundaries, and Corporate Taxation: Compliance and Avoidance in an Era of Globalization», en FREEDMAN, J.: *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University for Business Taxation, págs. 197-205.
- DYRENG, S.; HOOPES, J. y WILDE, J. [2014]: «Public pressure and corporate tax behaviour», *Oxford University Centre for Business Taxation Working Papers*, WP 14/16.
- ESSERS, P. [2014]: «International Tax Justice between Machiavelli and Habermas», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 2, págs. 54-66.
- EY [2015]: *A new mountain to climb: Tax reputation risk, growing transparency demands and the importance of data readiness*.
- FREEDMAN, J. [2012]: «Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice», *University of British Columbia Law Review*, vol. 44, n.º 3, págs. 627-662.
- [2014]: «Designing a General Anti-Abuse Rule: striking a balance», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 20, n.º 3, págs. 167-173.
- FREEDMAN, J.; LOOMER, G. y VELLA, J. [2009]: «Corporate Tax Risk and Tax Avoidance. New Approaches», *British Tax Review*, n.º 1, págs. 74-116.
- FREEDMAN, J.; NG, F. y VELLA, J. [2014]: *HMRC's Relationship with Business*, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford.

FRIESE, A.; LINK, S. y MAYER, S. [2008]: «Taxation and Corporate Governance-The State of the Art», en SCHÖN, W., *Tax and Corporate Governance*, Springer, Berlín, págs. 358-425.

FUEST, C.; SPENGLER, C.; FINKE, K.; HECKMEYER, J. y NUSSER, H. [2013]: «Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform», *World Tax Journal*, vol. 5, n.º 3, págs. 307-324.

GARCÍA PRATS, A. [2015]: «Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias», en AEDAF, *X Congreso Tributario. La justicia: ¿Garantía del Estado de Derecho?*, AEDAF.

GASCÓN CATALÁN, J. [2014]: «Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documentos del IEF*, n.º 19.

– [2015]: «Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014», *Crónica Tributaria*, n.º 155, págs. 87 y ss.

GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. [2006]: «La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos», *Documentos IEF*, n.º 19.

GOUTHIERE, B. [2013]: «International mismatch: an overview of French law and case law», en CFE, *Tax planning: what is (un)acceptable-2013*, CFE, Bruselas.

GRIFFIN, M. [2015]: «Australia Tries Global Tax Risk Snapshot for Multinationals», *Transfer Pricing Report*, BNA, 20 de agosto.

HMRC [2011]: *Resolving Tax Disputes. Commentary on the Litigation and Settlement Strategy*.

– [2015]: *Improving Large Business Tax Compliance. Consultation Document*, 22 de julio.

– [2015]: *Exploring Large Business Tax Strategy Behaviour*, julio.

HODKIN, M. [2014]: «Ethical taxpaying: how does a company ascertain the "right amount of tax"?, *Norton Rose Fulbright LLP Bulletin*, febrero.

HOUSE OF THE LORDS [2013]: *Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed?*, 31 de julio.

HUIBREGTSE, S. et álter [2015]: «Unilateral BEPS Initiatives: The Emperor's New Clothes OR How Countries Go To War?», *Transfer Pricing Associates Insight*, 11 de junio.

HYMAN, K. [2014]: «Paying a fair share of tax and aggressive tax planning –a tale of two myths», *eJournal of Tax Research*, vol. 12, n.º 2, págs. 410-432.

INTERNATIONAL MONETARY FUND [2013]: *Issues in International Taxation and the Role of the IMF*, Washington, 28 de junio.

KORB, D. L. [2005]: *Shelters, schemes, and abusive transactions: Why today's thoughtful US. tax advisors should tell their clients to "just say no"*, Cambridge University.

LANG, M. [2013]: «"Aggressive Steuerplanung" –Eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission», *Steuer und Wirtschaft (SWI)*, 2.

– [2014]: «BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties», *Tax Notes International*, mayo 19, págs. 655-664.

- LAVERMICOCCA, C. y BUCHAN, J. [2015]: «Role of reputational risk in tax decision making by large companies», *eJournal of Tax Research*, vol. 13, n.º 1, págs. 5-50.
- LEE, S. [2015]: «News Media Coverage of Corporate Tax Avoidance and Corporate Tax Reporting», *WU International Taxation Research Paper Series*, n.º 16.
- MARÍN BENÍTEZ, G. [2013]: *¿Es Lícita la Planificación Fiscal?*, Lex Nova, Valladolid.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2012]: «Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (direct) Tax Law», *BIT*, vol. 66, abril/mayo.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2014]: «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, págs. 87-115.
- MARTÍN LÓPEZ, J. [2015]: «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el Derecho de la UE: análisis de las últimas tendencias», *Quincena Fiscal*, n.º 8, págs. 41-91.
- MCBARNET, D. y WHELAN, C. [1991]: «The Elusive Spirit of the Law: Formalism and the Struggle for Legal Control», *Modern Law Review*, vol. 54, n.º 6, págs. 848-873.
- MCGOWAN, M. [2010]: «UK Code of Practice on Taxation for Banks», en CHESSMAN, S. et álter, «Governments and Information Gathering: Impact on MNE Planning», *Tax Management International Journal*, vol. 39, n.º 12, págs. 6-8.
- MICHEL, S. y YOON, S. J. [2015]: «The Tax Planner's Tightrope: Morality and Politics Now in Play», *IFC Economic Report*, págs. 17 y ss.
- MULLIGAN, E. y OATS, L. [2009]: «The Risk Management: Evidence from the US», *British Tax Review*, n.º 6, págs. 680-703.
- NIEKEL, S. [2013]: «Tax Planning 2.0», *Derivatives & Financial Instruments*, vol. 15, n.º 1, págs. 2-3.
- OCDE [2008]: *Cuarta Reunión del Foro OCDE sobre Administración Tributaria (Comunicado del Cabo)*, Ciudad del Cabo.
- [2008]: *Study into the Role of Tax Intermediaries*, París.
 - [2009]: *Building Transparent Tax Compliance by Banks*, París.
 - [2009]: *Compliance management of large business task group. Guidance Note. Experiences and Practices of Eight OECD Countries*, París.
 - [2010]: *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses*, París.
 - [2010]: *A Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies*, París.
 - [2011]: *Corporate Loss Utilization Through Aggressive Tax Planning*, París.
 - [2011]: *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*, OECD, París.
 - [2012]: *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, París.
 - [2013]: *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, París.

- [2013]: *Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging*, OECD, París.
 - [2013]: *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, París.
 - [2014]: *BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 16 de septiembre.
 - [2015]: *BEPS Action 11: Improving The Analysis of BEPS*, 16 de abril-8 de mayo 2015.
 - [2015]: *BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules*, 11 de mayo.
 - [2015]: *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD, París.
- OWENS, J. [2012]: «Global Trends in Tax Systems», *Tax Notes International*, vol. 68, n.º 1, págs. 115-125.
- PANAYI, C. [2015]: «Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?», *Intertax*, vol. 43, Issue 10, págs. 544-558.
- PWC [2014]: *Tax Transparency Building Public Trust*, diciembre.
- RIZZI, R. [2015]: «Italy introduces new rules on tax avoidance and compliance», *International Tax Review*, 12 de enero.
- RUIBAL PEREIRA, L. [2008]: «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», *Documentos del IEF*, n.º 27.
- SEER, R. [2013]: «Voluntary Compliance», *Bulletin for International Taxation*, vol. 67, n.º 11, págs. 584-591.
- TEJEIRO, G. [2015]: «Opening Pandora's Box in the International Tax Field», *BNA Tax Planning International Review*, n.º 6, págs. 3-11.
- TORGLER, B. [2007]: *Tax Compliance and Tax Morale: a Theoretical and Empirical Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham, UK.
- TOWERY, E. M. [2012]: *How do disclosures of tax aggressiveness to tax authorities affect reporting decisions? Evidence for Schedule UTP*, The University of Texas at Austin, Red McCombs School of Business, diciembre.
- VALENTE, P. [2013]: «Aggressive tax planning: international and EU interventions», en CFE, *Tax planning: what is (un)acceptable-2013*, CFE, Bruselas.
- VALENTE, P. y CARACCIOLI, I. [2012]: «Criminal Relevance of Avoidance Transactions in Italy: Lessons from the Dolce & Gabbana», *European Taxation*, vol. 52, n.º 10, págs. 514-515.
- VAN DER HURK, H. [2014]: «Starbucks versus the People», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 1, págs. 27-34.
- VANN, R. [1995]: «Improving Tax Law Improvement: An International Perspective», *Australian Tax Forum*, págs. 192-246.
- VOLLEBREGT, H. [2009]: «From Red Tape to Red Carpet: How the Netherlands Has changed the traditional dispute landscape for tax issues», *International Transfer Pricing Journal*, vol. 16, n.º 3, págs. 161-165.

WAGENAAR, L. [2015]: «The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries», *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, n.º 2, págs. 84-92.

WANG, W. [2013]: «Encouraging Socially Responsible Corporations: The Carrot or the Stick?», *Tax Notes International*, 4 de febrero, págs. 469 y ss.

WHAIT, R. [2015]: «Let's talk about tax compliance: Building understanding and relationships through discourse», *eJournal of Tax Research*, vol. 13, n.º 1, págs. 130-157.

YUESHENG, J. [2015]: «Value Creation Theory of the BEPS Report and China's Reasonable Share in Global Value Allocation», *International Transfer Pricing Journal*, vol. 22, n.º 4, págs. 223-229.

PAUTAS A SEGUIR EN ARAS DE UNA DEBIDA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS Y CANJE DE VALORES

David Vilches de Santos

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Desde la adaptación de la Directiva comunitaria 90/434/CEE por la que se sientan las bases del régimen especial de tributación para las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores, entre otras, el interés por su aplicación ha ido ganando enteros.

Sin embargo, tanto durante todo el periodo previo a la reforma como tras esta su aplicación ha estado bañada de errores o problemas, en muchas ocasiones meramente interpretativos, pero que en todo caso han terminado impidiendo su efectivo ejercicio.

Mediante el presente trabajo se busca establecer una guía que permita relacionar los pasos, fases o etapas que deben tenerse en cuenta y respetarse para que la operación societaria realizada sea merecedora del susodicho régimen.

No obstante, e impulsados por la actualidad normativa, se detendrá en aquellos aspectos que la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014 ha precisado o modificado.

Palabras claves: régimen fusiones, correcta aplicación y reforma fiscal.

Fecha de entrada: 21-10-2015 / Fecha de aceptación: 30-11-2015

GUIDELINE FOR A CORRECT IMPLEMENTATION OF SYSTEM OF TAXATION APPLICABLE TO MERGERS, DIVISIONS AND OTHERS OPERATIONS

David Vilches de Santos

ABSTRACT

Since adaptation of the Council Directive 90/343/EC on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, the interest for his application has increased.

However, both before tax reform and after, his implementations has been has had plenty of error or problems, sometimes just interpretative, but anyway that haven't allowed his definitive application.

This paperwork aims to set a guideline that permits to connect the different steps or stages which that have to be accomplished and be respected in order to company operation done could obtain the mentioned system of taxation.

But, moving by currently regulation, will stop in each issues pointed out or modified by Corporation Tax Law 27/2014.

Keywords: system of taxation applicable to mergers, correct application and tax reform.

Sumario

1. Introducción
2. Fases a considerar para la correcta aplicación del régimen de diferimiento
 - 2.1. Ámbito subjetivo. Definición
 - 2.2. Cláusula antiabuso. Motivo económico válido
 - 2.3. Correcta aplicación del régimen
3. Conclusión

1. INTRODUCCIÓN

Desde la adaptación de la Directiva comunitaria 90/434/CEE, sustituida por la Directiva 2009/133/CE, por la que se sientan las bases del régimen especial de tributación para las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores, entre otras¹, el interés por su aplicación ha ido ganando enteros hasta el punto de que, tras la reforma fiscal de inicios del 2015², el legislador se ha visto obligado a cambiar su funcionamiento pasando de ser un régimen rogado a ser de aplicación general.

Sin embargo, tanto durante todo el periodo previo a la reforma como tras esta su aplicación ha estado bañada de errores o problemas, en muchas ocasiones meramente interpretativos, pero que en todo caso han terminado impidiendo su efectivo ejercicio.

Quede por delante que la intención del presente estudio queda lejos de pretender ser un vademécum sobre el régimen especial del diferimiento. Simplemente se busca establecer una guía que permita relacionar los pasos, fases o etapas que deben tenerse en cuenta y respetarse para que la operación societaria realizada sea merecedora del susodicho régimen.

No obstante, e impulsados por la actualidad normativa, nos detendremos brevemente para incidir en aquellos aspectos que la reforma fiscal ha tratado y que, por ello, requieren un breve análisis comparado.

2. FASES A CONSIDERAR PARA LA CORRECTA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO

Toda operación de reestructuración que pretenda entrar dentro del perímetro del diferimiento debe respetar un conjunto de exigencias fiscales que pueden dividirse en tres etapas en función del momento en el que requieren nuestra atención:

1. **Ámbito subjetivo.** Se trata de asegurarnos que la operación societaria pretendida está entre aquellas a las que la norma se refiere como beneficiarias del régimen.

¹ Transpuesta al ordenamiento interno en el capítulo VIII título VII del Texto Refundido por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, en adelante TRLIS.

² Materializada en la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014, en adelante LIS.

2. Motivos económicos válidos. Cláusula antiabuso mediante la cual se pretende poner en práctica el verdadero fin del régimen especial, que no es otro que el fomento de la actividad económica sin impedimentos fiscales.
3. Correcta aplicación del régimen. La norma no se limita a imponer los cauces para poder acceder al diferimiento sino que va más allá regulando el tratamiento jurídico que han de recibir ciertos elementos que surgen relacionados con la reestructuración.

Pasemos a analizar cada una de las fases más detalladamente.

2.1. ÁMBITO SUBJETIVO. DEFINICIÓN

De entre las fórmulas legislativas posibles la regulación del régimen de neutralidad se articula mediante un sistema que gira en torno al componente subjetivo, pues es la propia directiva, y por ende su adaptación a las legislaciones internas, la que instaura como filtro en la aplicación del régimen que la operación ante la que se está sea alguna de las definidas por el propio texto legal:

«Artículo 1.

Cada Estado miembro aplicará la presente directiva a los siguientes casos:

- a) Operaciones de fusión, de escisión, de escisión parcial, de aportación de activos y de canje de acciones en las que intervengan sociedades de dos o más Estados miembros;

(...)).».

Siendo el artículo 2 el que define lo que debemos entender para cada una de las operaciones recién enumeradas.

De acuerdo con esto la primera de las fases por la que ha de pasar una operación de reestructuración que pretenda estar cubierta por el diferimiento es, simplemente, que la misma esté dentro de la panoplia de operaciones que son merecedoras de tal.

Aunque el planteamiento puede resultar sencillo, cuando no absurdo por su obviedad, es una de las principales fuentes de conflicto tributario.

En efecto, uno de los errores más comunes es entender que basta con que la operación sea calificada, mercantil o directamente por las propias partes intervinientes, como fusión, escisión, aportación, o cualquier otra de las recogidas en la LIS, para que pueda beneficiarse del régimen especial sin más. Nada más lejos de la realidad.

Así, una de las primeras tareas en la planificación de cualquier operación societaria es la de verificar si esta reúne lo necesario para encajar en una de las definiciones contempladas por la

normativa vigente. De lo contrario, de nada servirá el buen quehacer en el resto de la estructuración fiscal, incluso respetando la manida motivación económica, ya que la operación no podrá estar amparada por el régimen.

No son pocas las ocasiones en las que el movimiento de reestructuración es catalogado de entre alguno de los recogidos en la normativa reguladora del régimen sin que se haya atendido a los requisitos que la norma fiscal impone para estos casos. No basta con que las partes que participen en la operación o el registrador califique la operación de fusión, escisión o aportación para que automáticamente acceda a los beneficios del diferimiento. Es la norma fiscal correspondiente la que establezca los hitos que debe reunir la operación de la que se trate para que pueda estar dentro de su ámbito subjetivo.

Por tanto, el análisis en esta primera de las fases se ha de centrar en la definición propiamente dicha. Basta asegurarse de que los requisitos que el texto legal define para cada una de las operaciones se dan en aquella que se pretende ejecutar.

Es cierto que se ha de partir de, como mínimo, la base de estas definiciones fiscales, sobre todo para las operaciones más importantes por cuantía y habitualidad, es coincidente con la definición contenida en la norma mercantil. Ahora bien, esta similitud no tiene por qué ser perfecta o, simplemente, existir.

Mientras la fusión recogida en el artículo 2 a) de la directiva, adaptada en el 83 del TRLIS o 76 de la LIS, no presenta divergencia respecto la definición mercantil, no se puede decir lo mismo de las escisiones o de las aportaciones no dinerarias de rama de actividad, donde el legislador se ha mostrado más exigente; pues mientras para el caso de las escisiones se detiene en el requisito de la proporcionalidad, para las aportaciones no dinerarias la amalgama de supuestos de hecho que la norma fiscal abarca excede de los contemplados mercantilmente.

Basta como ejemplo una escisión total en ausencia de proporcionalidad cualitativa, es decir, aquella en la que fruto de la escisión todos los socios de la sociedad transmitente no participan en todas y cada una de las sociedades beneficiarias. En este caso cada uno de los conjuntos de elementos patrimoniales transmitidos a cada una de las sociedades beneficiarias deberá constituir una rama de actividad, de conformidad con las exigencias del legislador tributario que, en ningún caso, se extienden a las del legislador mercantil.

Antes bien, debe quedar clara la cuestión relativa a la estanqueidad de ramas del derecho. Que la operación societaria desarrollada no cumpla con los requisitos subjetivos de la norma fiscal no supone que la misma no deje de ser calificada mercantilmente como tal, conforme a su naturaleza, sino que, simplemente, no podrá beneficiarse de la aplicación del régimen del diferimiento.

Haciendo de nuevo uso del ejemplo anterior, escisión total no proporcional cualitativamente, en el caso de que el conjunto de elementos patrimoniales transmitidos no constituyese rama de actividad supondría la imposibilidad de acogerse al régimen especial, sin que tal impedimento meramente fiscal conlleve mutar su naturaleza de escisión. Es y seguirá siendo escisión mer-

cantil y es y seguirá siendo escisión fiscal pero no una operación dentro del ámbito subjetivo del régimen de neutralidad.

Por último, dentro del primer estadio que supone el análisis del ámbito subjetivo del régimen merece rescatar la figura de la opción por la aplicación del régimen, y su seguida comunicación a la Agencia Tributaria, pues nos sirve para entrar a valorar la subsidiariedad del mismo.

Si bien el juego de la opción se nos presenta como un incidente puramente formal, no deja de ser cierto que de siempre han existido voces que le han otorgado una profunda importancia.

En efecto, en su configuración primigenia el régimen de diferimiento se caracterizaba por tratarse de un régimen jurídico rogado, pues el acceso al mismo estaba supeditado a que el obligado hubiese optado por su aplicación. Esta dependencia fue considerada, no sin detractores, como un argumento suficiente como para dar la naturaleza de sustantiva a la mera opción.

Pero es más, la seriedad en torno a la opción se extendió más allá, llegando a proyectarse sobre la comunicación de la misma a la Administración, pues de lo contrario se entendía que no podía reputarse como válida la opción si esta no era debidamente comunicada. En esta línea basta traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2013, por la que se dicta como fecha de inicio para el cómputo de la prescripción aquella en la que fue notificada la operación societaria, en la sentencia una ampliación de capital mediante aportación no dineraria acogida al régimen especial, a la Administración mediante el ejercicio de la comunicación de la manida opción. De este modo, el propio tribunal daba sustantividad propia a la comunicación desde el momento en el que su ejercicio suponía poner en marcha el plazo de prescripción administrativa.

Desde su adopción el del diferimiento era un régimen rogado, cuya aplicación debía ser comunicada a la Administración, indicándole expresamente que la operación quería acogerse a sus beneficios fiscales, pues de lo contrario debía entenderse que la reestructuración seguiría el cauce de la generalidad. Esta configuración del régimen como subsidiario, en mi opinión, conduce a considerar las figuras de la opción y comunicación como sustantivas, pues a través de ellas se está poniendo de manifiesto un hecho con trascendencia tributaria que difiere de lo general.

De lo contrario podría darse situaciones en las que ante la ausencia de comunicación, acompañadas de un incumplimiento en el resto de obligaciones formales, generase una opacidad difícil de superar para la Administración.

Es cierto que ante este razonamiento se ha defendido que será suficiente con que la escritura pública que documenta la operación indique expresamente la opción por el régimen, siempre que posteriormente se inscriba en el Registro Mercantil. En efecto tal consideración no solo es acertada sino perfectamente compatible con lo hasta ahora defendido desde el momento en el que de darse tal situación estaría superado cualquier indicio de opacidad. Bien distinto sería aquel caso en el que la opción no se ha ejercitado dentro del documento público de modo que la inscripción en el Registro Mercantil de la operación no sanaría la ausencia de comunicación pública.

En cualquier caso este debate doctrinal ha cesado. Como anteriormente se apuntó, dentro de las novedades destacables de la Ley 27/2014 está aquella que modifica la subsidiariedad del Régimen e indirectamente el régimen jurídico de la opción y comunicación.

En este sentido, el preámbulo de la Ley 27/2014, y en el mismo sentido el artículo 89 de la norma, establece:

«(...) este régimen se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación, y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo».

Si bien el legislador mantiene la obligación de comunicación, de modo que se debe seguir informando a la Administración sobre el ejercicio de una operación de reestructuración, el contenido de la misma diferirá, pues ya no se empleará para ejercer la opción por el diferimiento, que es ahora de carácter general.

Solo en el caso de que los sujetos intervinientes decidan acomodar la operación al régimen general será cuando la comunicación deba contener mención alguna al régimen jurídico imperante en la reestructuración. Luego la opción, como hasta ahora se entendía, desaparece.

2.2. CLÁUSULA ANTIABUSO. MOTIVO ECONÓMICO VÁLIDO

Sin duda, el área más conocida dentro del régimen especial es la relacionada con la cláusula de los motivos económicos válidos.

Se consigue una mejor comprensión si se parte de la principal finalidad perseguida por el régimen: que la fiscalidad tenga un papel neutral dentro de la reestructuración societaria, de modo que la posible carga tributaria que acompañase a las operaciones no supusiese un impedimento para su ejecución.

Transcribiendo el considerando 2 de la Directiva 2009/133/CE:

«(...) Dichas operaciones no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros.

(...)»

En un mismo sentido se manifiesta el considerando 14.

Este fin no puede entenderse si no es desde la lógica existencia de una auténtica actividad económica. Pues de lo contrario carecería de sentido pretender favorecer fiscalmente mediante la neutralidad aquello que ya no existe. Si no hay actividad económica no hay nada sobre lo que la

aplicación de la tributación ordinaria pudiera obstaculizar. La posible tributación que deviniera no podría considerarse como un impedimento cuando no hay nada que impedir o trabar.

Necesariamente deberá existir actividad o actividades que vayan a verse favorecidas con la pretendida reestructuración.

Al presentarse la exigencia de motivo económico válido como filtro que pretende proyectarse sobre la propia finalidad perseguida por el régimen no cabe otra opción que exigir que toda operación debe estar bajo el cobijo de un motivo económico que justifique la misma.

Pero es más, la propia norma antiabuso no solo permite garantizar la defensa del principal objetivo perseguido por el régimen sino que, al mismo tiempo, sirve de herramienta para impedir que bajo su excusa se desarrollen operaciones que únicamente persiguen un beneficio fiscal.

Es decir, no solo debe exigirse que el movimiento societario atienda a motivación económica en aras de defender el diferimiento como única vía válida que evite la carga fiscal sino que, por otro lado, mediante su impedimento se garantiza que la reestructuración ejecutada no esconda ningún negocio anómalo.

Así, en caso de no existir motivo económico válido no solo no se estará actuando en contra de la base jurídica del régimen sino que, además, se entenderá que el fin perseguido es únicamente fiscal, impidiendo de lleno la aplicación del diferimiento.

Sin ánimo de entrar a relacionar supuestos en los que no se entiende válida la motivación económica de una reestructuración, pues nos alejaríamos de la verdadera intención de este trabajo, pero con el fin de aportar cierta claridad práctica merece rescatar uno de los casos habituales, pues por configuración se presenta como ejemplo ideal para reforzar lo expuesto hasta ahora.

Se trata de aquel supuesto en el que alguna de las entidades participantes en la operación es inactiva siendo sus bases imponibles negativas acumuladas el único incentivo que justifica su reestructuración.

Sin duda, este es el paradigma de la ausencia motivacional, pues mediante una única operación se está yendo en contra de las dos bases que pretende instaurar la motivación económica válida: promover la continuidad de la actividad y evitar el amparo de operación que únicamente persiguen una finalidad fiscal.

Y es en este punto donde se incardina otra de las principales novedades surgidas a raíz de la Ley 27/2014, y que no es otra que la aplicación parcial del régimen, o conforme el literal del preámbulo de la ley:

«Finalmente, se regula expresamente la inaplicación parcial del régimen y la circunscripción de las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal obtenida en este tipo de operaciones».

Dejando de lado los múltiples, y en ocasiones contradictorios, pronunciamientos doctrinales sobre la posibilidad o no de admitir una aplicación parcial del régimen, pues basta traer a colación el Informe de 14 de octubre de 2005 de la Dirección General de Tributos sobre aplicación parcial del régimen para el caso de escisiones parciales para hacernos una idea de lo manido de esta discusión, nos centraremos en lo novedoso de la regulación.

Finalmente el legislador ha hecho suya la habilitación contenida en la directiva comunitaria, por la que se dejaba en manos del regulador nacional la posibilidad de materializar en la norma interna la inaplicación parcial.

Así, de modo concreto el legislador ha dispuesto en relación con la parcialidad del diferimiento: «Las actuaciones de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen por la inexistencia de esos motivos, eliminarán exclusivamente la ventaja fiscal obtenida y no producirán la inaplicación general del régimen» (art. 89.2 Ley 27/2014).

A la espera de pronunciamientos doctrinales sobre esta materia, es evidente que se ha optado por dar validez a una aplicación parcial del régimen siempre que la ausencia de motivo económico se proyecte de modo que pueda limitarse sus efectos fiscales perniciosos.

Si bien esta posibilidad se muestra más pacífica en aquellos casos en los que la reestructuración afecta a varias sociedades y la inexistencia puede aislarse en una de ellas, se presenta más compleja cuando el movimiento afecta a una única entidad. Más cuando, al tenor de la norma, parecería posible argumentar que la ventaja fiscal se proyecta únicamente respecto de uno de los elementos patrimoniales que componen el conjunto de los transmitidos, permitiendo que el diferimiento se extendiese al resto de componentes transmitidos.

Ahora bien habría que preguntarse si en este caso no cabría un comportamiento preventivo por parte del propio contribuyente optando por una renuncia parcial al régimen para aquel elemento sobre el que acechan las dudas de una incorrecta ventaja fiscal, en los términos del anterior artículo 84 del TRLIS, actual 77.2 de la LIS, evitando una posible actuación coercitiva de la Administración.

Sin duda, deberemos estar a lo desarrollado en esta materia por parte de la doctrina más cualificada, toda vez que por ahora su interpretación deja lugar a dudas.

En cualquier caso, y volviendo a la senda de esta guía, lo que debe quedar meridianamente claro es que estamos en el segundo de los análisis de una operación FEAC.

A la hora de planificar las operaciones susceptibles del régimen es habitual pararse únicamente en la motivación o razón de ser de la misma desde la óptica económica, dando cumplimiento a la exigencia que estamos analizando. Sin embargo, este análisis puede ser del todo insuficiente desde el momento en el que se obvie el acogimiento de la operación a alguna de las definiciones contenidas en el artículo 83 y siguientes del TRLIS.

Como se trata de exponer en el presente trabajo, estamos ante dos fases que no solo son distintas sino que deben ser estudiadas de modo cronológico: primero definimos la operación y luego su sustrato económico.

Por último, para concluir el estudio de la cláusula antiabuso, y de nuevo dándole un enfoque eminentemente práctico, es recomendable precisar las consecuencias de la ausencia de los motivos económicos desde la perspectiva del régimen sancionador tributario.

La inadmisibilidad del diferimiento conlleva la necesaria aplicación del régimen general recogido en el anterior artículo 15 del TRLIS, actual 17 de la LIS, que reza la puesta de manifiesto de una renta fiscal derivada de la diferencia entre el valor contable, o histórico en su defecto, y el valor de mercado de los activos transmitidos. Si a ello le unimos la realidad de cualquier reestructuración, que no es otra que el traspaso de grandes masas de activos, el resultado de una posible actuación de la Administración tributaria suele traducirse en unas cuotas de importe relevante.

Ante esto la cuestión a plantearse es si la conducta regularizada por entender que no concurren motivos económicos válidos ha de ser sancionada o si, por el contrario, debe entenderse que el propio margen de interpretación que supone la existencia de tales motivos permite considerar que se está ante una interpretación razonable de la norma, en línea con lo dispuesto en el artículo 179.2 d) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Pues bien, y asentando como punto de partida que se está ante una cuestión controvertida, pues puede llegar a encontrarse pronunciamientos administrativos en contrario, como por ejemplo la reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 2 de julio de 2015, y que no se pretende fijar una posición irrefutable en este aspecto; la inadmisión del diferimiento consecuencia de no entender a válidos motivos no irá acompañada de sanción, toda vez que, en palabras del Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de julio de 2012, en contra de lo fallado por la Audiencia Nacional, dispone:

«(...) Se considera que la Sentencia de la Audiencia Nacional infringe la normativa reguladora de las sanciones, así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo por cuanto que confirma una sanción sin que concurren los requisitos legalmente establecidos, según la interpretación que de los mismos ha sentado la jurisprudencia, a tenor de la cual una interpretación razonable de la norma excluye la culpabilidad en la actuación de la entidad recurrente

(...)).».

2.3. CORRECTA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN

Una vez superadas las dos fases iniciales, ámbito subjetivo y cláusula antiabuso, puede entenderse que la reestructuración es merecedora del diferimiento que se deriva del régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

Ahora bien, el acogimiento de la operación societaria al régimen no debe interpretarse como un puerto seguro, pues el legislador va mas allá entrando a regular el régimen jurídico que merecen una serie de figuras derivadas del propio devenir de la reestructuración y que, por su importancia, deben ser analizadas fiscalmente.

Remarquemos que estamos ante una tercera etapa. El movimiento de reestructuración se amoldaría dentro de alguna de las definiciones recogidas en el acervo normativo específico al mismo tiempo que dispondría de, al menos, un motivo económico válido. Es decir, se contaría con la cierta seguridad que otorga el saber que se está dentro del perímetro del régimen del diferimiento.

Pero una vez aquí se debe seguir prestando atención al texto legal, toda vez que al albor de la reestructuración diferida pueden nacer diversas figuras que siguen manteniendo importancia tributaria y sobre las cuales el legislador ha establecido pautas de funcionamiento.

Sin ánimo de individualizar, estamos refiriéndonos a figuras como el fondo de comercio de fusión; la subrogación en los derechos y obligaciones de la sociedad transmitente, con una especial atención a las bases impositivas negativas generadas por esta sociedad; la renuncia parcial al régimen o el valor fiscal de los elementos adquiridos por mor de la reestructuración.

De todas ellas merece que nos detengamos en las dos primeras: el fondo de comercio de fusión, también conocido como diferencia de fusión, y la subrogación manifestada en la compensación de bases impositivas negativas generadas por la sociedad transmitente. No solo han sido dos figuras que han exigido una mayor atención doctrinal y práctica sino que su régimen jurídico se ha visto profundamente modificado, o al menos puntualizado, por la Ley 27/2014.

Para el caso del fondo de comercio de fusión, o diferencia de fusión: aquel sobreprecio de adquisición pagado por los títulos representativos de una entidad sobre sus fondos propios, únicamente resta precisar su absoluta desaparición desde enero de 2015, entrada en vigor de la LIS.

Reproducimos, de nuevo, el preámbulo de este texto:

«La segunda novedad destacable se basa en la desaparición del tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión, consecuencia inmediata de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno, que hace innecesario el mantenimiento de este mecanismo complejo como instrumento para eliminar la doble imposición.

(...»

Ante el establecimiento de un nuevo sistema de exención para la transmisión de participaciones de entidades residentes en España, regulado de forma homogénea en el artículo 21 de la LIS, la necesidad de articular un mecanismo para eliminar la doble imposición de extraordinaria complejidad como era el fondo de comercio de fusión carece de fundamento, pues tal doble imposición es ahora inexistente.

Por lo que a la consignación y compensación de bases imponibles negativas originadas por la sociedad transmitente, la reforma se dirigió a clarificar el espectro de magnitudes negativas que pueden beneficiarse de la subrogación.

La regulación general de esta materia aparentemente no encuentra alteración, toda vez que el régimen general de subrogación, recogido en el artículo 90.1 y 2 del TRLIS se recoge en un nuevo artículo 84.1 de la LIS, pero sin alteración en su redacción. La subrogación se divide entre universal y no universal, variando su alcance en función de si los derechos y obligaciones tributarios que se transmiten a la sociedad adquirente son la totalidad de los nacidos en la entidad transmitente o únicamente aquellos relacionados directamente con los bienes y derechos transmitidos.

Sin embargo, el nuevo texto legal introduce un segundo apartado dentro del artículo 84 de la LIS mediante el cual se materializa la verdadera novedad fiscal a la que nos estamos refiriendo consistente en un tratamiento especial dentro de la subrogación de las bases imponibles negativas para el caso de las aportaciones no dinerarias, ejemplo de subrogación no universal por excelencia.

De esta manera, tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014 se permite la subrogación de la entidad adquirente de una rama de actividad en las bases imponibles negativas generadas anteriormente por la propia rama aportada.

En suma, se extiende a las bases imponibles negativas la posibilidad de subrogación en los casos de aportación de rama de actividad. Tómese nota de que con la modificación las aportaciones no dinerarias no dejan de estar afectadas por la subrogación no universal, sino que simplemente esta se extiende a las magnitudes imponibles negativas.

Como ha sucedido con la inaplicación parcial, el legislador ha optado por elevar a rango de ley una materia sobre la que existía una considerable litigiosidad. Con anterioridad a esta nueva regulación, si bien la doctrina mayoritaria entendía que en los supuestos de aportación no dineraria la subrogación no podía extenderse a las bases imponibles negativas pues entraba en conflicto con el principio de indisponibilidad del crédito tributario (TEAC, unificación de criterio, 11 de octubre de 2006), no deja de ser cierto que un pequeño sector de la misma se mostraba contrario.

Así pues, con el nuevo planteamiento el legislador se ha decantado por una postura asociada al principio de neutralidad, obligando a que se transmitan, junto a la unidad económica autónoma, las bases negativas por esta generadas.

Resta añadir que, de conformidad con los pronunciamientos sobre esta materia, la carga de la prueba correrá a cargo del contribuyente que tendrá que demostrar que, efectivamente, las magnitudes negativas fueron generadas por el devenir de la rama de actividad ahora transmitida.

3. CONCLUSIÓN

Ya fuera en su configuración inicial como régimen subsidiario como posteriormente al ser elevado a general, el régimen de neutralidad está supeditado a que desde la misma concepción

de la operación societaria se vayan respetando una serie de exigencias impuestas por el legislador que condicionan su efectiva aplicación.

Mediante la ordenación de estos requisitos de modo cronológico, a través de sencillas fases o etapas, se pretende que mediante su respeto se consiga el beneficio del régimen con ciertas garantías de éxito.

Primeramente deberá analizarse si la operación societaria pretendida se puede encuadrar dentro de alguna de las merecedoras del régimen y que el legislador relaciona, para posteriormente centrar la atención en la existencia de una verdadera motivación económica. Solo una vez que se han superado estas dos primeras etapas será cuando los esfuerzos deban centrarse en atender a la correcta marcha de las consecuencias que de la operación se desprende.

De nada sirve que se respeten las exigencias normativas contenidas para cualquiera de las figuras resultantes de la aplicación del régimen, como por ejemplo el fondo de comercio de fusión, si desde la génesis de la operación se ha desatendido a la necesaria adecuación de la operación a las definiciones recogidas o a la existencia de una motivación económica.

Por todo ello, la complejidad que rodea a estos negocios societarios aconseja la existencia de unas pautas que expuestas de modo cronológico faciliten su ejercicio en paralelo a la legalidad.

TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LAS CANTIDADES PERCIBIDAS POR LA CONCESIÓN DE UNA OPCIÓN DE COMPRA

Análisis de la STS de 29 de junio de 2015, rec. núm. 141/2014

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

1. SUPUESTO DE HECHO

Atendiendo a los antecedentes fácticos relacionados en la sentencia, la Administración tributaria inició procedimiento inspector acerca del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al año 2005 de la parte recurrente en casación. Tales actuaciones de comprobación e investigación finalizaron con la pertinente liquidación girada por la Administración tributaria, consecuencia de considerar esta que la prima o cantidad percibida por la recurrente a raíz de la concesión de una opción de compra constituye renta sujeta a este concepto impositivo, concretamente una ganancia patrimonial a integrar en la parte general de la base imponible del impuesto.

Contra la referida liquidación, la parte recurrente interpuso reclamación económico-administrativa y formuló recurso contencioso-administrativo, siendo una y otro desestimados. Es de destacar que el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana –órgano jurisdiccional que conoció del mencionado recurso contencioso-administrativo– fundamentó su resolución en la doctrina sentada al respecto por la Audiencia Nacional (AN), concretamente, en la SAN de 23 de junio de 2010 (NFJ040199), en cuyo Fundamento de Derecho Octavo se apuntaba que la concesión de una opción de compra implica «una transmisión onerosa (...) susceptible de producir un incremento en el patrimonio del transmitente sujeto a gravamen».

Existiendo pronunciamientos de distintos TSJ discrepantes en cuanto a cómo deben tributar en el IRPF las cantidades percibidas por la concesión de una opción de compra, la parte recurrente decide instar recurso de casación para la unificación de doctrina, siendo el objeto del mismo, tal y como se delimita en la sentencia, «determinar si la ganancia patrimonial derivada de la concesión de un derecho de opción de compra tiene o no un periodo de generación», pues, de tener periodo de generación y ser este superior al año, tal ganancia patrimonial se integraría en la parte especial de la base imponible *ex* artículo 40.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo) (TRLIRPF/2004), mientras que, en caso contrario, pasaría a incluirse en la parte general de la base imponible que tributa a tipo progresivo.

El Tribunal Supremo, finalmente, va a desestimar el recurso de casación instado y, confirmando el criterio administrativo al respecto, sienta como correcta la doctrina que a continuación se analiza.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Expuesto el objeto del recurso de casación que la sentencia resuelve, el Tribunal Supremo comienza su razonamiento al respecto reconociendo que, en los últimos años, han variado las interpretaciones acerca del tratamiento tributario que debe dispensarse en el IRPF a las cantidades percibidas por la concesión de una opción de compra, dando ello lugar a pronunciamientos contradictorios emanados de distintos órganos jurisdiccionales.

A continuación, el Alto Tribunal describe el contrato (atípico) de opción de compra desde la perspectiva del Derecho civil –señala el Tribunal Supremo que «Por el contrato de opción de compra el optante adquiere un derecho, consistente en decidir unilateralmente respecto de la realización de la compra, y para el cedente surge la correspondiente obligación de venta del objeto por el precio convenido y en el plazo establecido para el ejercicio de la opción», «pudiendo ir acompañado del pago de una prima o precio por el optante»– para, a reglón seguido, ocuparse de su tratamiento en el IRPF.

Pues bien, sentado que las cantidades percibidas por la concesión de una opción de compra generan una ganancia patrimonial sujeta al impuesto, el Tribunal Supremo recuerda que la concurrencia de este tipo de renta exige grosso modo que se dé una variación en el valor del patrimonio del contribuyente consecuencia de una modificación cualitativa o alteración en la composición del mismo.

Resultando patente que la concesión de una opción de compra conlleva una variación en el valor del patrimonio del contribuyente en los supuestos en que este percibe una prima, el Alto Tribunal analiza si la celebración de tal contrato comporta igualmente una alteración de la composición del patrimonio del concedente, confirmando tal extremo al afirmar, siguiendo

la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 26 de abril de 2012 (NFJ046880), que la concesión de la opción de compra «implica un ejercicio y limitación del *ius disponendi* de su titular, lo que evidencia o pone de manifiesto una alteración en la composición del patrimonio del propietario del bien».

Sentados los extremos anteriores, el Tribunal Supremo pasa a pronunciarse sobre la cuestión objeto del recurso de casación –recuérdese, la existencia o no de periodo de generación en relación con la ganancia patrimonial derivada de la concesión de la opción de compra–, y en este sentido, el Alto Tribunal, siguiendo nuevamente la RTEAC de 26 de abril de 2012 (NFJ046880), va a negar la existencia de tal periodo de generación al señalar que «por cuanto dicha alteración no deriva de una previa adquisición, constituyéndose el derecho de opción al tiempo de concederse aquel por el sujeto pasivo, debe integrarse en la parte general de la renta, al no poderse hablar de periodo de generación alguno».

Con todo lo anterior, y aplicando el TRLIRPF/2004 vigente *ratione temporis*, anuncia el Tribunal Supremo que, como se ha visto, comparte el parecer administrativo al respecto y, en virtud de ello, va a sentar como doctrina que:

«la concesión de la opción de compra produce en el concedente de la misma una ganancia de patrimonio según lo que disponía en el artículo 31.1 del TRLIRPF, que nace en el momento de su concesión y que, por lo tanto, se integraría en la parte general de la base imponible según lo dispuesto en el artículo 39 del TRLIRPF. Su importe viene determinado por el valor efectivamente satisfecho siempre que este no fuera inferior al de mercado».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Con la STS de 29 de junio de 2015 (NFJ059033), el Alto Tribunal da solución, momentáneamente por la razón que se dirá, a la problemática creada en torno a la tributación en el IRPF de las cantidades percibidas por la concesión de una opción de compra, problemática que es consecuencia de las discrepantes posiciones mantenidas al respecto por diversos TSJ.

Para repasar tales posiciones jurisprudenciales y estar, en su virtud, en disposición de realizar un análisis crítico de la sentencia en comentario, se exponen a continuación las cuestiones cuya respuesta servirán de guía para alcanzar tales objetivos: A) La concesión de una opción comporta una transmisión que integra el concepto de alteración patrimonial propio de las ganancias patrimoniales. B) La existencia de un periodo de generación en relación con estas ganancias patrimoniales es una cuestión tributaria (relevante) no cerrada. C) La vigente LIRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) otorgaría a la cuestión objeto del recurso de casación una solución distinta a la dada por el Tribunal Supremo.

A) LA CONCESIÓN DE UNA OPCIÓN COMPORTA UNA TRANSMISIÓN QUE INTEGRA EL CONCEPTO DE ALTERACIÓN PATRIMONIAL PROPIO DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES

Más allá de otros aspectos de su configuración *iusprivatística*, la esencia del contrato de opción radica en la cesión al optante por parte del concedente de una facultad para, en un plazo cierto, decidir o no la celebración de otro negocio jurídico principal –una compraventa, un arrendamiento, etc.–. Así, concebida la propiedad como una haz de más amplias facultades –de usar, de disfrutar y de disponer– sobre el elemento patrimonial de que se trate, la cesión de la referida facultad comporta a su vez para el concedente una limitación temporal de su *ius disponendi* sobre el elemento patrimonial, limitación temporal de sus facultades de disposición que integra el concepto de alteración patrimonial propio de las ganancias patrimoniales, pues no parece dudoso que la concesión de la opción de compra, en los términos descritos, supone una modificación cualitativa o reducción del patrimonio jurídico del concedente sobre el elemento patrimonial objeto del contrato de opción. En otras palabras, la concesión de una opción de compra conlleva, a los efectos que interesan, una alteración patrimonial consecuencia de la descrita transmisión que este negocio jurídico comporta.

En este sentido, aunque la Administración tributaria en alguna ocasión ha puesto en duda que la concesión de una opción de compra comporte una transmisión [véase la Resolución de la DGT de 21 de mayo de 2008, Consulta número V1004/2008 (NFC029561), «La concesión de la opción de compra sobre su vivienda habitual produce en el consultante una ganancia de patrimonio (...) que nace en el momento de su concesión y que, por lo tanto, al no derivar de una transmisión, se clasifica como renta general»], lo cierto es que la jurisprudencia mayoritaria sí confirma tal relación entre concesión de la opción de compra y transmisión [por todas, haciendo referencia a la renuncia temporal del *ius disponendi* que significa la concesión de la opción de compra, resulta clarificadora la referida SAN de 23 de junio de 2010 (NFJ040199), en la que este órgano jurisdiccional señala en este sentido que «Ello implica (...) una transmisión onerosa de esa renuncia temporal del concedente al ejercicio de las facultades dispositivas sobre el inmueble»], posición en la que parece encontrarse el Tribunal Supremo pues, sin llegar a afirmar expresamente la referida relación, en la sentencia en comentario sí que acepta el Alto Tribunal que con la opción de compra «una parte concede a la otra la facultad exclusiva de decidir sobre la celebración o no del contrato principal de compraventa».

En el mismo sentido que la transcrita sentencia de la AN se destaca la STSJ de Cataluña de 13 de febrero de 2013 –NFJ051699– [en la que el Alto Tribunal reitera que «esa renuncia afectó a unas facultades que se ostentaban desde la adquisición del inmueble y, por tanto (...) ha de entenderse que sí se produjo una transmisión patrimonial»] y múltiples sentencias de otros TSJ que reproducen su razonamiento [entre otras, la STSJ de Castilla y León de 4 de abril de 2014 (NFJ055256), la STSJ de Madrid de 28 de mayo de 2014 (NFJ056495), la STSJ de Castilla-La Mancha de 8 de julio de 2014 (NFJ060908) o la propia sentencia de la instancia, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de septiembre de 2013 (NFJ059109)].

Se insiste en la confirmación de esta relación entre concesión de la opción de compra y transmisión pues se cree que, aplicando la vigente LIRPF, sería esta circunstancia la que conduciría a que la ganancia patrimonial que se generase con tal negocio jurídico fuese gravada como una renta del ahorro y, por tanto, a tipo de gravamen fijo.

B) LA EXISTENCIA DE UN PERIODO DE GENERACIÓN EN RELACIÓN CON ESTAS GANANCIAS PATRIMONIALES ES UNA CUESTIÓN TRIBUTARIA (RELEVANTE) NO CERRADA

Aceptándose pues que la concesión de una opción de compra conlleva una alteración patrimonial por la transmisión que comporta, la resolución de las dudas acerca de cómo debe tributar la ganancia patrimonial que se deriva de este negocio jurídico precisa de la aclaración de una cuestión ulterior: ¿tiene periodo de generación esta ganancia patrimonial?

Pues bien, yendo por delante que, en relación con las ganancias patrimoniales, la expresión periodo de generación hace referencia al plazo transcurrido entre que se adquirió y se enajenó el elemento patrimonial objeto de transmisión, hay que reconocer que la doctrina jurisprudencial y administrativa mayoritaria aboga por la inexistencia de plazo de generación en los supuestos que ocupan, aduciendo para ello, sustancialmente, que la facultad que se transfiere con la concesión de la opción de compra surge *ex novo* en el momento de la celebración de este negocio jurídico, o con otras palabras, que no existe una previa adquisición de tal facultad.

En esta posición jurisprudencial se encuentra, como se ha visto anteriormente, la sentencia en comentario, que no hace sino consagrar resoluciones administrativas y jurisprudenciales previas que, sin mayor fundamento, sentaron este criterio sobre el plazo de generación de estas ganancias patrimoniales. Además de ya las referidas RDGT de 21 de mayo de 2008 (NFC029561) y RTEAC de 26 de abril de 2012 (NFJ046880), consúltese en este sentido lo dispuesto en la ya analizada SAN de 23 de junio de 2010 –NFJ040199– (donde se señala que este tipo de ganancia patrimonial «no tiene periodo de generación, pues no supone la entrega del dominio de ningún bien») y en diversas sentencias de distintos TSJ que han venido a sentar una suerte de criterio jurisprudencial en virtud del cual «la ganancia patrimonial nace en el momento de su concesión y se integra en la parte general de la base imponible pues no tiene periodo de generación (...) por cuanto dicha alteración patrimonial no deriva de una previa adquisición, constituyéndose el derecho de opción al tiempo de concederse aquel por el sujeto pasivo» [por todas, la STSJ de Castilla y León de 4 de abril de 2014 (NFJ055256)].

Consecuencia lógica del criterio jurisprudencial arriba reflejado es que este tipo de ganancias patrimoniales no es conocedor de valor de adquisición, razón por la cual las mismas han de cuantificarse por el íntegro de la cantidad percibida al conceder la opción de compra. Recuérdese que la sentencia en comentario, en lo referente a la cuantificación de la ganancia patrimonial, sienta como doctrina que «Su importe viene determinado por el valor efectivamente satisfecho

siempre que este no fuera inferior al de mercado», «no existiendo coste de adquisición o mejora alguna que considerar».

Frente a la pretendida unidad del criterio jurisprudencial antes transcrito, existen algunas resoluciones jurisdiccionales que sostienen en cambio que la facultad que se transmite con la concesión de la opción de compra sí que deriva de una adquisición previa, concretamente, de la adquisición de la propiedad del elemento patrimonial sobre el que se estipula el contrato de opción, pues en tal momento ingresó en el patrimonio jurídico del concedente el *ius disponendi* al que se renuncia con la cesión al optante de la facultad para decidir o no la celebración, en este caso, de la futura compraventa.

En este sentido es clarificadora la STSJ de Navarra de 20 de mayo de 2009 –NFJ059112– [que afirma al respecto que «Ese derecho que cede (a cambio de precio) no nace, como entiende la Administración, en el momento en que se concierta dicho contrato de opción (unido al de arrendamiento) sino que (...) debe entenderse que nace con la adquisición del derecho de propiedad del local por parte del optatario (...) Es decir, para el optante la facultad otorgada (opción de compra) nace desde que se concierta pero para el optatario (arrendador, caso que nos ocupa) la limitación que supone tal otorgamiento de opción de compra lo es de un derecho que ya existía en su patrimonio con anterioridad pues supone una limitación/modulación de su derecho de propiedad»], a la que se unen las SSTSJ de Cataluña de 15 y de 22 de mayo de 2014 –NFJ056270–, que complementan la posición del Alto Tribunal navarro esbozando las consecuencias tributarias de la confirmación de que estas ganancias patrimoniales tienen periodo de generación (añade el TSJ de Cataluña en este sentido que «la ganancia se genera al concederse la opción de compra, pero sus consecuencias tributarias en forma alguna pueden desligarse de la fecha de adquisición de las participaciones sobre las que se concede la opción de compra, que es el elemento clave para determinar su integración en la parte general o especial»).

En efecto, de aceptarse este criterio jurisprudencial alternativo y recordándose entonces que el artículo 40.1 del TRLIRPF/2004 ordenaba integrar en la parte especial de la base imponible «las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión» –incluyéndose en la parte general de la base imponible las restantes ganancias y pérdidas patrimoniales *ex* artículo 39 letra b) del TRLIRPF/2004–, el plazo transcurrido entre la fecha de concesión de la opción y la fecha de adquisición de la propiedad del elemento patrimonial pasaría a convertirse así en el elemento determinante de la tributación en el IRPF de las cantidades percibidas por la concesión de una opción de compra... aunque esta diferenciación, como se dirá a continuación, no existe ya en la vigente LIRPF.

Finalmente, una última consecuencia tributaria derivada de la aceptación de que este tipo de ganancias patrimoniales tienen periodo de generación es la relativa a cómo se determina, en coherencia, el valor de adquisición de estas, o con otras palabras, ¿qué parte de lo satisfecho para la previa adquisición de la propiedad del elemento patrimonial sobre el que se constituye la op-

ción se entiende corresponde a la adquisición del *ius disponendi* al que temporalmente se renuncia con celebración de este negocio jurídico?

A tal interrogante viene a responder la STSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 2014 (NFJ060907), que sobre la cuantificación de ganancia patrimonial aporta que «procederá su cálculo detrayendo el valor de adquisición de la finca en proporción a la parte del precio de la finca que se abona como precio de la opción»; o lo que es lo mismo, que de lo percibido por la concesión de la opción de compra (valor de transmisión) se detraería la cantidad resultante de multiplicar el precio de compra del elemento patrimonial por la relación entre lo percibido por la opción y el precio de la futura venta (valor de adquisición):

$$GP = VT \text{ (Importe de la opción)} - VA [\text{Precio compra} \times (\text{Importe de la opción/Precio futura venta})]$$

C) LA VIGENTE LIRPF OTORGARÍA A LA CUESTIÓN OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN UNA SOLUCIÓN DISTINTA A LA DADA POR EL TRIBUNAL SUPREMO

Una vez visto el criterio del Tribunal Supremo sobre cómo deben tributar en el IRPF las cantidades percibidas por la concesión de una opción de compra, una vez comprobado que existe un criterio jurisprudencial alternativo, para concluir con este análisis debe destacarse que la solución propuesta por el Alto Tribunal (la tributación de tales cantidades como ganancia patrimonial integrable en la parte general de la base imponible por carecer de periodo de generación) no está llamada a ser aplicable a los contratos de opción de compra suscritos a partir del 1 de enero de 2015.

Así es, tras la reforma operada en la LIRPF por la Ley 26/2014 y con efectos desde el 1 de enero de 2015, en el artículo 46 letra b) de la LIRPF se dispone que son rentas del ahorro, y por tanto gravadas a tipo fijo, «Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales». Con esta modificación, al volver a eliminarse el requisito de que las ganancias patrimoniales tengan periodo de generación para integrarse en la parte especial o del ahorro de la base imponible, se reducen sensiblemente los efectos presentes y futuros de la doctrina sentada por la STS de 29 de junio de 2015 (NFJ059033), pues aunque la misma pudiera resultar aplicable a las opciones de compra concedidas en vigencia de la anterior redacción del artículo 46 letra b) de la LIRPF (o sea, a las opciones de compra estipuladas entre el 28 de diciembre de 2012 y el 31 de diciembre de 2014) por la identidad de este precepto con el referido artículo 40.1 del TRLIRPF/2004, en cambio, escaparían de tal doctrina jurisprudencial las restantes opciones de compra y, por tanto, las cantidades percibidas por las mismas deberían tributar necesaria y más generosamente como ganancias patrimoniales derivadas de transmisión integrables, por tal, en la parte especial o del ahorro de la base imponible.

Con otras palabras, desaparecido el periodo de generación de las ganancias patrimoniales como elemento diferenciador de las mismas a efectos de su inclusión en una u otra parte de la base

imponible, las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto por la concesión de opciones de compra tributarán en el IRPF como rentas del ahorro en tanto que deben reputarse como ganancias patrimoniales derivadas de transmisión... al menos hasta la próxima reforma de la ley del impuesto que afecte a este aspecto.

ANÁLISIS CON CASOS PRÁCTICOS DE LAS PRINCIPALES MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LGT POR LA LEY 34/2015 (I)

José Rivaya Fernández-Santa Eulalia

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El presente artículo tiene por objeto analizar, a través del método del caso práctico, las principales modificaciones introducidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de aquella. Así, en una primera entrega se abordarán modificaciones como la relativa a la sancionabilidad de determinadas conductas infractoras puestas de manifiesto tras la declaración del conflicto en la aplicación de la norma; la cuestión de la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a comprobar e investigar (que se extiende a la potestad para calificar actos o negocios jurídicos); el nuevo régimen de las obligaciones tributarias conexas; nuevas normas en materia de presunciones o notificaciones electrónicas; la improcedente rectificación, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias, de las bases imponible negativas (o las deducciones) compensadas (o aplicadas) en las autoliquidaciones previamente presentadas por el propio obligado tributario cuando este está siendo objeto de una comprobación que puede dar lugar a un incremento de la base (o de la cuota) declarada que el obligado tributario pretende neutralizar con las bases imponible negativas (o deducciones en cuota) liberadas como consecuencia, precisamente, de la presentación de dichas autoliquidaciones complementarias; los efectos que la solicitud de una tasación pericial contradictoria produce en relación con el plazo de duración del procedimiento sancionador; o la posibilidad de analizar la contabilidad mercantil en el ámbito de un procedimiento de comprobación limitada.

En una segunda entrega se analizarán las principales modificaciones que han afectado al procedimiento de inspección, así como las novedades que presenta la tramitación de dicho procedimiento cuando en el curso del mismo se detecta la existencia de conductas que pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública.

Palabras claves: reforma parcial de la LGT, Ley 34/2015 y casos prácticos.

Sumario

1. Modificación del apartado 3 del artículo 15 (conflicto en la aplicación de la norma), nuevo artículo 206 bis de la LGT y disposición transitoria única de la Ley 34/2015
2. Nuevo artículo 66 bis y nueva redacción del artículo 115 de la LGT
3. Nueva redacción del artículo 66.9 de la LGT (obligaciones tributarias conexas)
4. Nueva redacción del artículo 104.2 de la LGT
5. Nuevo apartado 5 del artículo 118 de la LGT (presunciones en materia tributaria)
6. Nuevo apartado 4 del artículo 119 de la LGT
7. Nueva redacción del artículo 135.1 de la LGT y de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT
8. Nueva redacción del artículo 136.2 de la LGT

1. MODIFICACIÓN DEL APARTADO 3 DEL ARTÍCULO 15 (CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA), NUEVO ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT Y DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA DE LA LEY 34/2015 (según la cual, la nueva redacción del art. 15.3 resultará de aplicación a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después del 12 de octubre de 2015)

Artículo 15.3 de la LGT:

«En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora».

Artículo 206 bis de la LGT:

«1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- d) La determinación o acreditación impropia de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.

3. La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

4. La sanción consistirá en:

a) Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1 a).

b) Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1 b).

c) Multa pecuniaria proporcional del 15% de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1 c).

d) Multa pecuniaria proporcional del 15% del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1 d).

5. Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta ley.

6. En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta ley».

Disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT:

«La nueva redacción del apartado 3 del artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta ley».

EJEMPLO 1

En el curso de un procedimiento de inspección seguido por los servicios de Inspección de una comunidad autónoma acerca de doña Juana se comprueba que a través de dos contratos, uno de donación de 80.000 euros, y otro de compraventa de vivienda por un precio

.../...

.../...

de 150.000 euros, un 50 % adquirido con carácter ganancial por la donataria en el primer contrato y su cónyuge y el otro 50 % adquirido con carácter privativo por la citada donataria, se consigue el mismo efecto jurídico económico que con un contrato de donación del 50 % de la vivienda. En lo relativo al ahorro fiscal se consigue efecto doble, ya que, por un lado, la donación del dinero está exenta y, por otro, la donación de parte de un inmueble no lo está, por lo que, a través del doble negocio de donación y compraventa, la donación no tributa por donaciones y la compraventa de la vivienda queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), en vez de la escala progresiva que hubiese procedido aplicar por la donación del inmueble.

En efecto, se concluye por la Inspección que a través de la doble operación (donación y compraventa) no se consigue ningún efecto jurídico o económico distinto al que se conseguiría con la donación de la parte del inmueble (en un 50 % de su titularidad) a la donataria. Al contrario, se ha seguido un procedimiento que supone que, al concluir el mismo, se ha transmitido el 50 % de la titularidad de la vivienda a la hija de los donantes, transmisión que se podía haber llevado a efecto de una forma directa, mediante la donación, y no introduciendo a lo largo del procedimiento una donación de dinero cuyo importe ha retornado al patrimonio de los donantes. No puede decirse que los dos actos o negocios jurídicos realizados para conseguir el efecto descrito, la transmisión del 50 % de la titularidad de la vivienda a la hija de los donantes, sean los usuales o propios para tal fin, pues el ordenamiento jurídico contempla para ello el instituto de la donación, que es el procedimiento propio y usual.

De lo expuesto, resulta que las dos operaciones utilizadas, donación y compraventa en los términos expuestos, son claramente artificiosas y no tienen otra finalidad que la de producir un ahorro fiscal con respecto a la tributación que hubiera correspondido a la donación de parte del inmueble.

Las citadas conclusiones se basan en el hecho de que la normativa automática de aplicación contempla el uso de deducciones, empleables en el ejercicio objeto de comprobación, para la donación de dinero para adquisición de la vivienda habitual o para la donación de la vivienda en su integridad, pero no cuando se trata de parte de la misma. Por tal motivo, considera el Inspector actuario encargado de la instructor del procedimiento que procedería la declaración de conflicto en la aplicación de la norma.

Se pide:

- a) ¿Cómo debe proceder el inspector actuario a la vista de las conclusiones a las que ha llegado según las pruebas recabadas en el curso del procedimiento? ¿Qué órgano es el competente para declarar el conflicto en la aplicación de la norma?
- b) ¿Qué efecto produce en la tramitación del procedimiento la petición de informe a la comisión consultiva?

.../...

.../...

- c) ¿Puede continuar el procedimiento respecto de los elementos de la obligación tributaria no afectados por la posible declaración de conflicto?
- d) ¿En qué consiste la regularización inspectora? ¿Puede imponerse sanción alguna por la declaración de conflicto?

Solución

a) A esta primera cuestión procede contestar que la competencia para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se atribuye genéricamente a la Administración tributaria. Así se desprende de lo dispuesto en el artículo 15.2 de la LGT que establece que:

«Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley».

Por lo tanto, y aun cuando la competencia para declarar el conflicto en la aplicación de la norma le corresponda a la Administración tributaria, su ejercicio se encuentra condicionado a que por la comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la LGT se emita previo informe favorable declarando su existencia. El informe de la comisión tiene carácter preceptivo y, además, vincula a la Administración, de forma que esta no podrá declarar el conflicto si la comisión no considera que concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT y así lo haga constar en el informe.

A la comisión consultiva se refiere el artículo 159.1 de la LGT, al señalar que en los términos establecidos reglamentariamente estará formada por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas (esto es, la Dirección General de Tributos), actuando uno de ellos como presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante. En relación con la composición de la comisión consultiva el artículo 194.4 del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT) dispone que:

«4. En el ámbito de competencias del Estado, la comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano».

.../...

.../...

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

- a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de esta designados por el director del departamento competente.
- b) Cuando la Administración tributaria actuante sea una comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica.
- c) Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local.

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente».

Pues bien, tras la emisión del informe por la comisión consultiva, caso de ser este favorable a la existencia del conflicto en la aplicación de la norma, este se remite al órgano competente para liquidar (el que determine la normativa autonómica –o estatal– por la que se regule la competencia de los órganos inspectores), que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento inspector. Tras completar todas las fases del procedimiento inspector y, una vez concluidas las actuaciones inspectoras, se pondrá de manifiesto el expediente y el obligado tributario podrá formular aquellas alegaciones que estime convenientes en defensa de su derecho así como aportar la documentación adicional que estime pertinente. En el acta en la que se formule la propuesta de regularización y de liquidación (véase art. 153 de la LGT en relación con el contenido de las actas), el inspector actuante que haya tramitado el procedimiento inspector procederá a elevar al órgano competente para liquidar la propuesta para la declaración de conflicto.

Lo cierto, sin embargo, es que llegados a este punto, poco margen a la discrecionalidad le queda al órgano competente para liquidar pues si la comisión consultiva ha estimado la concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT, el acuerdo de liquidación con el que se ponga fin al procedimiento procederá a declarar la existencia del conflicto y a exigir el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y liquidándose los correspondientes intereses de demora. Por el contrario, si la comisión consultiva no aprecia la existencia de conflicto en la aplicación de la norma, el órgano competente para liquidar no podrá hacerlo motu proprio. La única opción que le quedará será la de regularizar la situación del contribuyente aplicando otras cláusulas generales antiabuso como la simulación o la calificación.

En definitiva, debe distinguirse entre el órgano competente para emitir el informe por el que se aprecia la concurrencia de las circunstancias determinantes del conflicto (y a que se vincula la posibilidad de declararlo) y órgano competente para declararlo (y para, en consecuencia, proceder a regularizar la situación tributaria del obligado tributario mediante

.../...

.../...

la aplicación de la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios y eliminando las ventajas fiscales obtenidas). En el primer caso, el órgano competente será la comisión consultiva y en el segundo, el órgano competente para liquidar (en el ámbito de las competencias de la Administración General del Estado dicha competencia la tiene atribuida el inspector jefe, de acuerdo con el apartado quinto de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y en el ámbito de las comunidades autónomas habrá que estar a la normativa de atribución de competencias aprobada por cada una de ellas).

b) Con respecto a la segunda cuestión, la nueva redacción del artículo 150 de la LGT atribuye a la petición del informe a la comisión consultiva un efecto suspensivo del procedimiento inspector. En efecto, de acuerdo con la configuración del nuevo procedimiento inspector (que se abordará en la segunda parte del presente trabajo), esta circunstancia se configura como un supuesto de suspensión del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento. Se advertirá de que anteriormente hemos hablado del efecto suspensivo del procedimiento y que ahora lo hacemos respecto del plazo máximo de duración del procedimiento. Lo cierto es que ambos efectos, siendo distintos, son provocados por la remisión del expediente a la comisión consultiva.

En relación con la primera de las consecuencias que provoca la remisión del expediente a la comisión consultiva, debe advertirse de su novedad con respecto a la regulación anterior. Y es que, efectivamente, la suspensión durará mientras no se reciba en el registro de la Administración tributaria que lo haya solicitado el informe de la comisión, momento en el que cesará la causa de suspensión. Pero, como decíamos, esta causa de suspensión (al igual que el resto de las que contempla la nueva redacción del art. 150.3 de la LGT) sí produce un efecto novedoso en lo que se refiere a la tramitación del procedimiento: la paralización de las actuaciones de la inspección en relación con el procedimiento suspendido. Es decir, que no solo se produce la paralización del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento (tal y como veremos a continuación) sino que, además, se produce la paralización ex lege de las actuaciones inspectoras. Ello no impedirá, sin embargo, que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas.

Además, en la medida en que la causa de suspensión se refiera tan solo a alguno de los elementos de la obligación tributaria o a algún periodo de los incluidos en el objeto de la comprobación, las actuaciones inspectoras podrán seguir con respecto al resto, manteniéndose la paralización en relación con el elemento de la obligación tributaria o periodo afectados por la causa de suspensión (el afectado por el conflicto en la aplicación de la norma). De ser así, a los solos efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento se producirá su desagregación, de forma que, por un lado, tendremos la parte del procedimiento afectado por la causa de suspensión, cuyo plazo máximo se encontrará suspendido y el resto, respecto del que continuará la tramitación ordinaria del mismo,

.../...

.../...

tanto en lo que se refiere al cómputo del plazo como en lo que se refiere a la posibilidad de continuar actuando.

En el ejemplo propuesto, no se da esta circunstancia por cuanto la obligación tributaria en su conjunto se encuentra afectada por la declaración de conflicto, lo que provocará que no haya desagregación y que, en consecuencia, la Inspección no pueda realizar actuación alguna de comprobación e investigación mientras la comisión consultiva no haya emitido su informe.

Con respecto al segundo de los efectos –la suspensión del plazo máximo de duración del procedimiento–, este recuerda a la causa de interrupción justificada del procedimiento inspector que, en relación con esta misma circunstancia, se recogía en el artículo 159 de la LGT y en los artículos 103 y 195 del RGAT. En efecto, al igual que ocurría con las causas de interrupción justificada del procedimiento inspector (ahora desaparecidas aunque vigentes para los procedimientos de gestión tributaria), el periodo durante el cual el procedimiento se encuentre suspendido no se computará a efectos del plazo máximo de duración de aquel.

Además, y en la medida en que el procedimiento se haya desagregado por afectar la causa de suspensión a alguno de los elementos de la obligación tributaria o a alguno de los periodos comprobados, la suspensión afectará tan solo a este pero no al resto, tal y como ya hemos expuesto.

c) Esta tercera cuestión ya la hemos, de alguna forma, contestado en la letra anterior. En efecto, ya hemos advertido de las consecuencias que, de acuerdo con la nueva regulación del procedimiento inspector, produce la concurrencia de alguna de las causas de suspensión del procedimiento y que afectan tanto a la posibilidad de continuar el procedimiento como a la duración del mismo. Y hemos advertido también que, de concurrir elementos de la obligación tributaria o periodos comprobados afectados por la causa de suspensión con otros que no lo estén, se produce lo que la LGT ha venido en denominar como la desagregación del procedimiento. Por lo tanto, en la medida en que, tal y como se pregunta, existan elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación no afectados por la causa de suspensión en cuanto concurren con otras que sí lo estén, las actuaciones inspectoras no solo pueden continuar sino que deberían hacerlo, ya que si no lo hacen, dado que el plazo de duración del procedimiento se habrá desagregado, el cómputo del plazo de duración del procedimiento continuará corriendo respecto de aquellas por lo que se correría el riesgo de incumplir el plazo máximo en relación con aquellos.

d) La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, modifica el artículo 15.3 de la LGT al introducir la posibilidad de que se impongan sanciones a los obligados tributarios cuya situación tributaria sea regularizada por la Inspección mediante la declaración del conflicto en la aplicación de la norma. La novedad introducida en el artículo 15 de la LGT consiste en suprimir el último inciso del apartado 3 que, tras afirmar que «el tributo se exigirá aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora», concluía disponiendo «sin que proceda la imposición de sancio-

.../...

.../...

nes». Pues bien, al suprimirse este inciso se abre la puerta a que la regularización inspectora pueda comportar el inicio de un procedimiento sancionador en materia tributaria que concluya con la imposición de la correspondiente sanción. En definitiva, la novedad sustancial que en esta materia introduce la reforma en la LGT consiste en ofrecer la posibilidad de sancionar aquellas conductas infractoras que se pusieran de manifiesto como consecuencia de la declaración del conflicto, lo que, hasta ahora, se encontraba absolutamente prohibido por la norma.

La nueva redacción del apartado 3 del artículo 15 de la LGT debe ponerse en relación con el nuevo artículo 206 bis de la LGT (que se incorpora al texto de la LGT por la Ley 34/2015). En dicho artículo se tipifica la conducta consistente en «dejar de ingresar la deuda tributaria que hubiera resultado de la correcta autoliquidación del tributo y en ausencia de conflicto». El nuevo artículo define la conducta típica en los siguientes términos:

«Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley (...).

Además, la sola declaración del conflicto en la aplicación de la norma no determina que pueda entenderse cometida la infracción tributaria pues, según se dispone en el apartado 2, para ello se requiere la concurrencia de una circunstancia cualificada:

«El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria **exclusivamente** cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y **este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes** del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley».

Es decir, que para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria debe haberse hecho público un informe de la comisión consultiva en el que, para idéntico supuesto de hecho, se haya declarado el conflicto en la aplicación de la norma. Además, el informe que haya confirmado la existencia del conflicto en la aplicación de la norma debe haberse hecho público (en la forma que reglamentariamente se establezca) con anterioridad al inicio del plazo para la presentación de la correspondiente autoliquidación.

A estos efectos, cabe entender, como se acaba de indicar, que el criterio administrativo es el establecido por la comisión consultiva encargada de dictaminar acerca de la existencia o no del conflicto.

.../...

.../...

Por último, la infracción tributaria se califica, en todo caso, como grave, por lo que, a diferencia de lo que ocurre con otros tipos infractores (arts. 191, 192 o 193 de la LGT), no resultará necesario proceder a su calificación mediante la aplicación de alguno de los criterios de calificación previstos en el artículo 184 de la LGT (ocultación o medios fraudulentos). De esta forma, la sanción a imponer consistirá (siempre) en una multa proporcional (del 50 %) sobre la cantidad dejada de ingresar, la devolución indebidamente obtenida o las partidas declaradas improcedentemente a compensar como consecuencia de la declaración del conflicto.

En lo que se refiere a la entrada en vigor de la modificación, la disposición transitoria única de la Ley 34/2015 dispone en su apartado primero que:

«La nueva redacción del apartado 3 del artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta ley».

El artículo 206 bis de la LGT, por su parte, entró en vigor el 12 de octubre de 2015, resultando por tanto de aplicación a las infracciones tributarias que puedan cometerse a partir de la fecha de entrada en vigor de la ley. No obstante, dado que el tipo infractor no se encuentra completamente definido al remitirse el apartado segundo a lo que por una disposición reglamentaria se establezca respecto de la forma en que debe darse publicidad al criterio administrativo determinante la comisión de la infracción, no será hasta que esta cuestión se regule y comiencen a publicarse los informes de la comisión de conflicto que la Administración tributaria pueda considerar cometida esta infracción.

2. NUEVO ARTÍCULO 66 BIS Y NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 115 DE LA LGT

Artículo 66 bis de la LGT:

«1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

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

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, solo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado».

EJEMPLO 2

La sociedad B, SL celebró en el año 2005 con la sociedad C, SL un contrato de prestación de servicios en virtud del cual se le han generado cuantiosos gastos que le han permitido reducir en un elevado importe su base imponible del Impuesto sobre Sociedades y la cuota a ingresar por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En definitiva, el contrato le ha permitido reducir significativamente las deudas tributarias a ingresar, que han sido muy inferiores a las que deberían haberse ingresado.

En el curso de un procedimiento iniciado el 13 de octubre de 2015 en relación con el Impuesto sobre Sociedades y el IVA no prescritos se comprueba que aquel contrato se simuló con el objeto de obtener la ventaja fiscal ya descrita. Como consecuencia de ello la Inspección declara la simulación del contrato y procede a rectificar los gastos y las cuotas de IVA indebidamente deducidas.

El acta se firma en disconformidad, y en el escrito de alegaciones presentado ante el órgano competente para liquidar se alega la prescripción del derecho de la Administración para

.../...

.../...

comprobar el periodo impositivo de 2005, año en el que se celebró el contrato. Asimismo, el obligado tributario considera que como consecuencia, precisamente de la prescripción, la Inspección no puede entrar a calificar los negocios jurídicos que habría celebrado en un periodo impositivo respecto del que se habría ganado la prescripción.

Se pide:

¿Cómo resolvería Vd. las alegaciones formuladas por el obligado tributario?

Solución

Para la solución del ejemplo resultan de aplicación los artículos 66 bis recientemente incorporado a la LGT por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT (esta constituye una de las principales y más relevantes novedades de las incorporadas en el articulado de la LGT), y 115 de la LGT. Sin embargo, más que una novedad constituye la elevación a rango legal de la que venía constituyendo la doctrina jurisprudencial consolidada. Así se encarga de recordarlo el preámbulo de la Ley 34/2015 cuando señala que:

«La reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.

La ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que solo tendrá las limitaciones recogidas en la ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.

Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido. [Tal reconocimiento se recoge en el artículo 115.2 en su nueva redacción].

.../...

.../...

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar».

En definitiva, en el nuevo artículo, que lleva por título «Derecho a comprobar e investigar» se recoge la regla que se ha venido a denominar como de la imprescriptibilidad de la facultad de la Administración de comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, facultad que se le reconocía a la Administración en el artículo 115 de la LGT (artículo que también ha sido modificado). Y es que este último artículo no establecía referencia temporal alguna para el ejercicio de tal facultad, lo que venía siendo interpretado por la Administración tributaria y por los tribunales (aunque no unánimemente) como la constatación de que su ejercicio no estaba sujeto a límite temporal alguno.

En este sentido, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 5 de febrero de 2015 [recurso de casación número 4075/2013 (NFJ057615)], que corrige el criterio seguido en la Sentencia de la misma Sala de 4 de julio de 2014 [recurso de casación número 581/2013 (NFJ054784)] declara lo siguiente:

«La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009

.../...

.../...

F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", prescrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio».

Esta doctrina se reitera en la posterior Sentencia de 26 de febrero de 2015 [recurso de casación número 4072/2013 (NFJ058191)], advirtiéndose en esta última de que tal doctrina había sido recogida en otras sentencias como la de 14 de septiembre de 2011 [recurso de casación número 402/2008 (NFJ045475)], en la que se declaró:

«El problema planteado es que si producida la prescripción del ejercicio 1995, dicha Administración puede o no ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque ello solo sea para determinar hechos imposables que se producen en ejercicios posteriores y no prescritos.

El recurso debe estimarse, pues la doctrina correcta es la sentada en la sentencia de contraste en la que se afirma que «no solamente las deudas tributarias se presumen autónomas (como señala el art. 62.1 de la Ley General Tributaria), sino que en el presente caso, estamos en presencia de ejercicios impositivos diferentes cada uno de los cuales tiene su propio devengo, su específico hecho imponible, base y cuota tributaria, y en definitiva, su propia regulación normativa que puede, incluso diferir de un ejercicio impositivo a otro».

También se aplica la doctrina anterior en la Sentencia –también de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo– de 23 de marzo de 2015 [recurso número 682/2014 (NFJ057861)].

No solo los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo venían reconociéndole a la Administración tributaria la posibilidad de ejercer esta facultad respecto de cualquier acto, hecho o negocio jurídico, con independencia del momento en el que aquellos se hubieran celebrado, en la medida en que pudiera tener incidencia en la determinación de la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación de un tributo respecto del que no se hubiese

.../...

.../...

alcanzado el plazo de prescripción a que se refiere el artículo 66.1 a) de la LGT. El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) también lo venía haciendo. En este sentido sirva como ejemplo la Resolución de 11 de septiembre de 2014 (Vocalía 10.^a) [R. G. 5852/2011 (NFJ055377)] en la que se afirma que:

«Alega en primer lugar el interesado la improcedencia de declarar realizada en fraude de ley unas operaciones realizadas en ejercicio prescrito¹ (2002) cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras el 4-02-2009 referidas al IS de los ejercicios 2004 y 2005.

Interesa destacar que los negocios jurídicos que aquí se han declarado realizados en fraude de ley son los realizados en el ejercicio 2002 y que no consta que se haya realizado una comprobación previa del ejercicio 2002 por lo que el presente caso es diferente al analizado en las Sentencias del Tribunal Supremo de 4-11-2013, recurso casación 3262/2012, (confirma la sentencia de la Audiencia Nacional de 24-07-2012, recurso 284/2009) y de 6-03-2014 (recurso casación n.º 2171/2012) referidas a supuestos en los que existía una comprobación sobre los mismos hechos en la que no se declara el fraude de ley.

Por otro lado, este TEAC es conocedor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 (recurso casación n.º 581/2013), que desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 24 de enero de 2013 por la Audiencia Nacional en donde se señala que "no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración".

Ahora bien, es importante resaltar que no cabe alinear esta última sentencia del Alto Tribunal en la jurisprudencia de las dos anteriormente mencionadas, pues se trata de precedentes distintos. En el caso enjuiciado en el recurso de casación 581/2013, la "ratio decidendi" no gira entorno a los "actos propios", pues no existe voluntad alguna exteriorizada tácitamente través de actos concluyentes e inequívocos, como el Alto Tribunal entendió que sucedía en los anteriores.

Dado, pues, la existencia de esta única sentencia y habida cuenta que existen otras sentencias de la Audiencia Nacional referidas a casos semejantes (negocios jurídicos concertados en ejercicios que no fueron objeto de comprobación tributaria y posteriormente declarados en fraude de ley) recurridas en casación por la Administración, por razones de congruencia, se mantiene por este órgano revisor el criterio sentado en resoluciones de 24-04-2013 (R. G. 6207-11), 27-06-2013 (R. G. 5595/2011) y 5-03-2014 (R. G. 5918-11 y acumuladas) de que puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos».

¹ El subrayado es del propio tribunal.

.../...

.../...

Por lo tanto, a la vista del artículo 66 bis de la LGT y de lo dispuesto en la nueva redacción del artículo 115 de la misma ley, la Inspección de Hacienda, con el objeto de comprobar aquellos periodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades y aquellos periodos de liquidación del IVA no prescritos a que se refiere el procedimiento inspector, puede analizar, comprobar, e incluso calificar, los contratos celebrados en 2005 en la medida en que de dicho contrato se derivan consecuencias tributarias en aquellos periodos.

Debe resaltarse el hecho de que, efectivamente, la Inspección de Hacienda tenga no solo la facultad para comprobar mediante el análisis de los contratos y demás documentación que soporte la realidad de los negocios jurídicos celebrados en 2005, además, puede proceder a su calificación, pudiendo incluso declarar la simulación de aquellos en los términos previstos en el artículo 16 de la LGT.

De esta forma, y una vez declarada la simulación de los contratos celebrados en 2005 (simulación absoluta por documentar contratos inexistentes para las partes siendo la única finalidad que con su firma se perseguía de carácter fiscal), la Inspección puede proceder a regularizar los periodos impositivos o de liquidación no prescritos, inadmitiendo la deducción en el Impuesto sobre Sociedades (o en el IVA) de aquellos gastos (o cuotas soportadas) que traigan causa de las facturas emitidas en cumplimiento de aquellos, liquidando las deudas tributarias resultantes de la regularización y exigiendo su ingreso.

EJEMPLO 3

Una sociedad generó en el periodo impositivo correspondiente al año 2004 una base imponible negativa de 5.000.000 de euros que hasta la fecha no había podido compensar por no haber generado desde entonces bases imponibles positivas suficientes para absorberla. Lo cierto, no obstante, es que la sociedad ha venido obteniendo beneficios que han dado lugar a la declaración de bases imponibles positivas por importe de 3.750.000 euros. Tales bases imponibles positivas se han venido compensando sistemáticamente con las bases imponibles negativas generadas en 2004. El detalle de las bases imponibles de cada uno de dichos periodos impositivos ha sido el siguiente:

	2004	2005	2006	2007
Base imponible del ejercicio	-5.000.000	200.000	225.000	500.000
Compensación bases imponibles (-) pendientes	0	200.000	225.000	500.000
Bases imponibles (-) pendientes fin ejercicio ..	-5.000.000	-4.800.000	-4.575.000	-4.075.000

.../...

.../...

	2008	2009	2010	2011
Base imponible del ejercicio	1.200.000	650.000	325.000	100.000
Compensación bases imponibles (-) pendientes	1.200.000	650.000	325.000	100.000
Bases imponibles (-) pendientes fin ejercicio ..	2.875.000	2.225.000	-1.900.000	-1.800.000

	2012	2013
Base imponible del ejercicio	125.000	250.000
Compensación bases imponibles (-) pendientes	125.000	250.000
Bases imponibles (-) pendientes fin ejercicio	-1.675.000	-1.425.000

El día 15 de julio de 2015 se inició un procedimiento de inspección de alcance general en relación con las obligaciones tributarias del Impuesto sobre Sociedades no prescritas mediante comunicación notificada al obligado tributario por medios electrónicos.

Nota: El ejercicio económico de la sociedad coincide con el año natural.

Se pide:

- a) ¿Qué obligaciones tributarias no se encontraban prescritas en el momento en el que se inició el procedimiento? ¿A qué obligaciones tributarias se puede extender el procedimiento inspector?
- b) ¿Qué ocurriría si de los 5.000.000 de euros declarados como base imponible negativa en 2004, 4.000.000 de euros se correspondiesen con un gasto no deducible fiscalmente? ¿Puede la inspección comprobar la base imponible negativa declarada en 2004? En caso de responder afirmativamente a la pregunta anterior, ¿cómo debería acreditar el obligado tributario la procedencia de la base imponible negativa procedente de aquel periodo impositivo?

Solución

a) Con respecto a esta primera cuestión, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 66 a) de la LGT (que establece que prescribe en el plazo de cuatro años el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación) no estarían prescritas a la fecha en que se inicia el procedimiento inspector las obligaciones

.../...

.../...

tributarias correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los años 2010 a 2013, ambos inclusive. En efecto, teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 136 del TRLIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 3 de marzo (norma en vigor en los citados periodos impositivos), el plazo para la presentación de la autoliquidación se extiende durante los 25 días naturales siguientes a la conclusión de los seis meses posteriores a la finalización del periodo impositivo (es decir, durante los 25 primeros días del mes de julio) y considerando que la fecha de inicio del procedimiento fue el 15 de julio de 2015, la primera obligación tributaria no prescrita es la correspondiente al periodo impositivo de 2010, pues el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente a dicha obligación tributaria finalizó el día 25 de julio de 2011. Por lo tanto, hasta el 26 de julio de 2015 no se alcanzaría la prescripción del derecho a que se refiere el artículo 66 a) de la LGT en relación con aquella obligación tributaria. Y es que el plazo de prescripción a que se refiere el artículo 66 a) de la LGT se computa, según el artículo 67.1 de la LGT, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Por el contrario, a la fecha en que se inició el procedimiento de inspección sí se encontraba prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los periodos impositivos correspondientes a los años 2004 a 2009, ambos inclusive, pudiéndose extender el procedimiento solo respecto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los años 2010 a 2013. Sin embargo, y tal y como se ha expuesto en la solución del supuesto anterior, tanto la jurisprudencia como la doctrina administrativa han venido reconociendo la facultad de la Administración para comprobar las bases imponibles negativas declaradas en periodos impositivos prescritos, particularmente cuando las citadas bases imponibles se compensaban en periodos impositivos en los que el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación no había prescrito. No obstante, tal doctrina no ha sido compartida en todo momento por todos los tribunales, destacando principalmente la tesis contraria de la Audiencia Nacional. Así, de acuerdo con el criterio expresado por la Audiencia en Sentencias de 3 de febrero de 2015 [recurso número 451/2011 (NFJ057533)], admitir que la Administración puede comprobar las bases de ejercicios prescritos alteraría absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción. Posteriormente, el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de julio de 2014 [recurso número 581/2013 (NFJ0547841)] confirmó el criterio según el cual la obligación de acreditación se limita a exigir que se conserven los soportes que permitan constatar el origen del crédito y su correspondencia con la cuantía compensada. No obstante, el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 14 de noviembre de 2013 [recurso número 4303/2011 (NFJ052840)] ha declarado que el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección de las bases imponibles, no solo de su importe sino también su procedencia, es decir, su corrección. Este criterio fue reforzado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 [recurso número 4075/2013 (NFJ057615)], que declara que el derecho a comprobar no prescribe.

Pues bien, a pesar de que la doctrina jurisprudencial expuesta reconoce a la Administración tributaria la facultad para comprobar e investigar la procedencia y cuantía de las bases im-

.../...

.../...

ponibles negativas declaradas en un periodo impositivo prescrito sin limitación temporal alguna en cuanto que dicha base imponible negativa pueda tener incidencia en la determinación de la deuda tributaria correspondiente a un periodo impositivo no prescrito, el legislador ha considerado oportuno limitar dicha facultad de comprobación a un periodo de 10 años (a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones) debiendo ejercitarse el derecho a comprobar e investigar las mencionadas bases imponibles negativas en el citado plazo de 10 años.

Este mismo plazo de 10 años es el que se recoge en el artículo 26.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (artículo, por cierto, redactado por la disp. final sexta.dos de la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT), que dispone que:

«El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil».

Considerando, por otro lado, que el nuevo artículo 26 de la LIS resulta de aplicación, según la disposición adicional décima de la misma ley, a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación, y que según lo dispuesto en la disposición transitoria única.2 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la nueva redacción del artículo 66 bis de la LGT resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a 12 de octubre de 2015 (fecha de entrada en vigor de la ley) en los que a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación, en el procedimiento inspector de nuestro ejemplo, iniciado el 15 de julio de 2015, podrán comprobarse todas las bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario desde el periodo impositivo de 2004 en adelante.

En efecto, teniendo en cuenta que el plazo para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2004 finalizó el 25 de julio de 2005 y que el plazo de 10 años se cuenta desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación, la fecha límite para notificar la comunicación de inicio de un procedimiento inspector en el que se incluya la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación debería notificarse antes del 26 de julio de 2015. Como la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento tuvo lugar el día 15 de julio

.../...

.../...

de 2015, esta se practicó dentro del plazo de 10 años previsto en los artículos 26 de la LIS y 66 bis de la LGT.

Además, debe advertirse de que el procedimiento se inició con alcance general, por lo que, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 66 bis de la LGT, en su objeto se entiende en todo caso incluida la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación (no será necesario que la comunicación de inicio del procedimiento advierta de forma expresa de su inclusión en el alcance del procedimiento pues *ex* artículo 66 bis de la LGT debe entenderse, en todo caso, incluida²). En relación con esta cuestión debe advertirse de que la Inspección se encuentra obligada a su comprobación pues, de lo contrario, y como consecuencia del efecto preclusivo de las actuaciones inspectoras de alcance general, ya no podría volver a hacerlo en el futuro.

En caso de que la Inspección, por razones de oportunidad o de eficacia en la actuación administrativa, no esté interesada en la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación sino tan solo alguno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, le quedaría la opción de limitar el alcance del procedimiento, configurándolo como un procedimiento de alcance parcial. En estos casos (cuando la comprobación tenga alcance parcial) el artículo 66 bis³ no ampararía la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación (salvo que se incluyese expresamente en el alcance del procedimiento), por lo que si la Inspección decidiese a posteriori su comprobación debería notificar una comunicación ampliando el alcance del procedimiento, que manteniendo, en su caso, el alcance parcial, pasaría a incluir en su objeto la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación.

Por lo tanto, de acuerdo con lo expuesto hasta ahora, a la última pregunta que se hace en el supuesto habría que contestar afirmativamente pudiéndose minorar la base imponible negativa susceptible de compensación declarada en 2004 en 4.000.000 de euros. Ello, no obstante, le impedirá a la Inspección regularizar los años 2006 a 2009, ambos inclusive, pues como ya dijimos más arriba la primera obligación tributaria no prescrita es la correspondiente a 2010. Es decir, que los 2.775.000 euros compensados en aquellos años habrán de entenderse válidamente compensados. En consecuencia, solo será posible regularizar, eliminando la compensación de las bases imponibles negativas, en los periodos impositivos de 2010 a 2013, ambos inclusive.

² El artículo 66 bis.2 segundo párrafo de la LGT dispone que: «En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior».

³ En el último inciso del artículo 66 bis.2 segundo párrafo se dispone que: «En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación».

.../...

.../...

Por otro lado, y en la medida en que en el artículo 26 de la LIS ya no se establece límite temporal alguno para la compensación de bases imponible negativas, pudiéndose compensar estas con independencia del periodo impositivo en el que se hubiesen generado podría plantearse la posibilidad de realizar un reparto proporcional entre las bases imponible negativas que se consideran correctas y las declaradas improcedentes. Así:

	2004	2010	2011	2012	2013
Base imponible negativa declarada ...	5.000.000				
Base imponible negativa comprobada	1.000.000				
Base imponible negativa improcedente	4.000.000				
Base imponible negativa (2004) compensada en el ejercicio		325.000	100.000	125.000	250.000
Base imponible negativa (2004) correctamente compensada en el ejercicio ..		65.000	20.000	25.000	50.000
Base imponible negativa (2004) incorrectamente compensada en el ejercicio		260.000	80.000	100.000	200.000

Los cálculos anteriores tienen una considerable relevancia pues de la solución que se dé a esta cuestión depende la cantidad que pueda considerarse como dejada de ingresar en cada periodo impositivo de los no prescritos. De ello dependerá, a su vez, la sanción que, por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT («Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una auto-liquidación»), proceda imponer.

3. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 66.9 DE LA LGT (OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS)

Artículo 66.9 de la LGT:

«La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio

obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto».

EJEMPLO 4

El 25 de mayo de 2016 se inicia un procedimiento de inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2011, año en el que se declaró una base imponible negativa. El procedimiento finaliza el día 26 de julio de 2017 (dentro del plazo máximo de duración del procedimiento al existir una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria motivada por la incomparecencia del obligado tributario en la fecha prevista para ello) con la notificación del acuerdo de liquidación que puso fin al procedimiento. La regularización supone una minoración de la base imponible negativa declarada por el obligado tributario. Posteriormente, se comprueba que la base imponible negativa declarada en 2011 había sido compensada en el periodo impositivo de 2012.

Se pide:

Determinar las consecuencias que se derivan de los hechos expuestos.

Solución

El problema que se plantea en el presente supuesto es el de la prescripción de la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2012, periodo impositivo en el que el obligado tributario compensó la base imponible negativa improcedentemente acreditada en la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo de 2011. En efecto, en el momento en que finaliza la comprobación inspectora relativa al Impuesto sobre Sociedades de 2011 el día 26 de julio de 2017 ya se ha ganado la prescripción de la obligación tributaria correspondiente a 2012 (siempre, claro está, que con anterioridad a dicha fecha no se hubiese producido alguna de las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción a que se refiere el artículo 68.1 de la LGT) por lo que, a pesar de declararse su improcedencia, no podría regularizarse el año 2012, en el que –insistimos– se compensó la base imponible negativa de 2011.

.../...

.../...

Pues bien, la nueva redacción del artículo 68.9 de la LGT⁴ permite calificar como obligación tributaria conexas la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2012. En definitiva, se trata de una obligación tributaria en la que alguno de sus elementos ha resultado afectado o se ha determinado en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto, el Impuesto sobre Sociedades de 2011. Así es, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2012 se encuentra directamente relacionada con la correcta autoliquidación y cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2011, ya que en este último periodo impositivo se consignó una base imponible negativa que fue posteriormente compensada (disminuyendo con ello la deuda tributaria a ingresar por este impuesto) en el periodo impositivo de 2012. Por lo tanto, cualquier modificación que se realice en la base imponible negativa de 2011 influirá decisivamente en la base imponible de 2012.

De esta forma, puede afirmarse que, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 68.9 de la LGT, la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre Sociedades de 2011 servirá para entender interrumpida la prescripción, no solo del propio Impuesto sobre Sociedades de 2011, sino también del Impuesto sobre Sociedades de 2012. Y no solo dicha notificación, también producirán la interrupción de la prescripción de ambas obligaciones tributarias aquellas actuaciones que en el curso del procedimiento se hayan realizado con el obligado tributario y con su conocimiento formal. Incluso la notificación del acuerdo de liquidación que ponga fin al procedimiento interrumpirá, de nuevo, el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2012.

Por lo tanto, la Inspección de Hacienda sí podría iniciar un procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2012, al haberse interrumpido la prescripción del derecho a que se refiere el artículo 66 a) de la LGT con motivo de las actuaciones inspectoras seguidas en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2011.

La justificación de la introducción del régimen de obligaciones tributarias conexas la encontramos también en el preámbulo de la Ley 34/2015 en el que se afirma lo siguiente:

«La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así, cuando la Administración tributaria regula-

⁴ El artículo 68.9 dispone que: «La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto».

.../...

.../...

riza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de auto-liquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados.

Así, pueden darse supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario. Pero también pueden producirse situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público.

Para dar solución a los problemas expuestos, se regula el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado.

Como complemento, se regula el cauce procedimental a través del cual la Administración ejercerá su derecho a liquidar, interrumpido conforme a lo anteriormente expuesto, se posibilita la compensación de oficio de posibles cantidades a ingresar y a devolver resultantes, y se garantiza el reintegro de aquellas devoluciones que estén vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación por el mismo obligado tributario».

En definitiva, la interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias conexas como consecuencia de la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria no solo se produce respecto del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación [art. 66 a) de la LGT], sino también del derecho del obligado tributario a solicitar las correspondientes devoluciones [art. 66 c) de la LGT].

EJEMPLO 5

Tras la instrucción de un procedimiento inspector que ha tenido por objeto la comprobación de las operaciones vinculadas realizadas entre una sociedad y su socio, se llega a la conclusión de que la venta de determinado edificio propiedad del segundo a la sociedad se valoró por debajo de su valor normal de mercado. Esta circunstancia determinó que la ganancia patrimonial declarada por el socio como consecuencia de la venta fuese inferior a la que debió haberse declarado. Adicionalmente, la sociedad registró la adquisición del inmueble por un valor inferior al de mercado, amortizándolo en cuantía inferior a la que habría resultado de la contabilización por el valor de mercado.

.../...

.../...

El procedimiento inspector se inició el 13 de mayo de 2016 extendiéndose, respecto del socio, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de 2011 y, con respecto a la sociedad, al Impuesto sobre Sociedades, también del mismo ejercicio al ser este el periodo impositivo en el que se realizó la venta.

Teniendo en cuenta que la liquidación que pone fin al procedimiento se dicta y notifica a los obligados tributarios el día 26 de julio de 2017, ¿puede la sociedad solicitar la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los años 2012, 2013, 2014 y 2015 al objeto de que se le reconozca un mayor gasto por amortización derivado de la operación vinculada?

Se pide:

¿Cuáles son las consecuencias que se producen si recurre el acto administrativo de liquidación y se estima totalmente el recurso interpuesto?

Solución

Plantea el supuesto la posibilidad de que la sociedad solicite la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2012 a 2015, ambos inclusive al objeto de que se le reconozca un incremento del gasto deducible por la amortización del elemento patrimonial a su socio, habida cuenta de que la actuación inspectora ha tenido como resultado el incremento del valor fiscal del inmueble al haberse valorado este, en aplicación de las normas que regulan el régimen de operaciones vinculadas, por su valor normal de mercado.

Pues bien, la contestación debe ser afirmativa.

Podría plantearse, no obstante, la posibilidad de que el periodo impositivo correspondiente a 2012 pudiera considerarse prescrito ya que, no existiendo a la fecha en que se notifica el acuerdo de liquidación relativo a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de 2011 actuación interruptiva alguna del plazo de prescripción a que se refiere el artículo 66 a) de la LGT en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2012, el plazo de cuatro años previsto en dicho artículo ya se habría cumplido en el momento en el que se presentó la solicitud de rectificación de autoliquidaciones.

Sin embargo, y tal y como se apuntó en la solución del supuesto anterior, nos encontramos –de nuevo– ante una obligación tributaria conexas. En este caso, son obligaciones tributarias conexas las correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de 2012 a 2015, es decir, las obligaciones tributarias directamente afectadas por la operación vinculada realizada por la sociedad con su socio (que tuvo lugar en el periodo impositivo de 2011). En efecto, de la valoración que se dé al inmueble depende en ejercicios posteriores la cuantía del gasto por amortización fiscalmente deducible. Por lo tanto, en la medida en que, en virtud de una actuación inspectora posterior, se ha procedido a rectificar dicho valor, ello incide de

.../...

.../...

una manera directa en la liquidación de la obligación tributaria correspondiente a los periodos impositivos posteriores. En definitiva, las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de 2012 a 2015 pueden calificarse como conexas, al haber resultado alguno de sus elementos afectados por otra obligación tributaria o periodo distinto (el Impuesto sobre Sociedades de 2011).

De esta forma, las actuaciones inspectoras seguidas con la sociedad en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2010 habrán interrumpido el plazo de prescripción del derecho del obligado tributario a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa del tributo o de ingresos indebidos que, en su caso, resulten de la estimación a la rectificación solicitada. Es decir, que se habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el artículo 66 c) de la LGT así como el derecho de la Administración tributaria previsto en el artículo 66 a) de la misma ley en relación con aquellas. Recordemos que uno de los límites a que se sujeta la posibilidad de instar la rectificación de la autoliquidación es, precisamente, la prescripción de este último derecho. Así se desprende del artículo 126.2 del RGAT en el que se establece que: «La solicitud solo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente».

De acuerdo con lo expuesto hasta el momento, la Administración no podrá esgrimir una supuesta prescripción de los derechos anteriormente mencionados para desestimar la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada en relación con el periodo impositivo de 2011 (única de las obligaciones tributarias cuya rectificación se pretende respecto de la que han transcurrido cuatro años desde el día siguiente al vencimiento del plazo para la presentación de la autoliquidación en periodo voluntario). Por supuesto tampoco de las obligaciones tributarias correspondientes a periodos impositivos posteriores.

Por otro lado, plantea el supuesto la posibilidad de que, tras la interposición de un recurso o reclamación contra la liquidación que pone fin al procedimiento inspector y en el que se rectificó el valor de una determinada operación vinculada, este sea estimado por el órgano competente. El problema que se puede plantear en estos casos es el que deriva del hecho de que, por un lado, se haya anulado la liquidación en la que se rectificó el valor de la operación vinculada, lo que comportará que, en ejecución del fallo, deba procederse a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, en su caso, o al reembolso de las garantías constituidas para obtener la suspensión de la ejecución de la liquidación impugnada y, por otro lado, se haya estimado la rectificación de las autoliquidaciones relativas a las obligaciones tributarias conexas, habiéndose acordado también en estos procedimientos la devolución de las cuotas correspondientes. Se podría producir, por tanto, un enriquecimiento injusto para el obligado tributario, que vería como, no solo se le estima su pretensión contraria a la liquidación dictada por la Administración, sino también su pretensión de que se le rectifiquen las autoliquidaciones presentadas en relación con periodos impositivos posteriores para reconocerle un aumento de los gastos por amortización.

.../...

.../...

Pues bien, es en este escenario cuando cobra todo su sentido la modificación que se ha introducido en los artículos 73.1, 225.3 y 239.7 de la LGT. En el primero de los artículos citados se regula la compensación de oficio, mientras que los otros dos se incluyen en los capítulos III y IV, respectivamente, del título V de la LGT, relativo a la revisión de los actos administrativos. La nueva redacción de estos dos artículos es idéntica, disponiéndose en ambos que:

«En ejecución de una resolución que estime total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 de esta ley, se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación.

Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto en el recurso, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 de esta ley».

Es decir, que en virtud de los citados preceptos y en la medida en que se anule el acto administrativo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de 2011, procede regularizar las obligaciones tributarias conexas, es decir, las correspondientes a los ejercicios 2012 a 2015. Y si del acuerdo de ejecución de fallo resultase, por un lado, el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario y, por otro lado, la liquidación de una deuda tributaria a ingresar en relación con las obligaciones tributarias conexas, el artículo 73.1 de la LGT, en su nueva redacción, permite a la Administración tributaria acordar su compensación en periodo voluntario y sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. En este sentido, dispone el artículo 73.1 de la LGT que:

«Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de esta ley».

4. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 104.2 DE LA LGT

Artículo 104.2 de la LGT:

«A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del

plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

EJEMPLO 6

Con fecha 15 de abril de 2015 se inició un procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento que incluía un requerimiento para que la sociedad CB Gestión de Patrimonio, SL aportase a la Administración de la AEAT competente determinada documentación relativa a la deducción por actividades de investigación y desarrollo que había sido aplicada en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo de 2013.

Con carácter previo, con fecha 15 de junio de 2013, la sociedad había recibido una comunicación por la que se le informaba de su inclusión en el régimen de notificaciones electrónicas obligatorias, por lo que la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación limitada anteriormente reseñada se notificó por medios electrónicos, accediendo la sociedad al contenido de la misma en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada en la fecha ya indicada.

Tras la instrucción del procedimiento, y previa la notificación de una propuesta de liquidación provisional en la que se rectificaba la base de la deducción (rectificación con la que la sociedad se mostró conforme haciéndolo así constar en un escrito presentado por el Registro de Entrada de la Delegación correspondiente), el día 14 de octubre se dictó la liquidación provisional que ponía fin al procedimiento. El contenido de la liquidación provisional se puso a disposición de la sociedad en su dirección electrónica habilitada el día siguiente (15 de octubre de 2015), no accediendo al contenido de la misma hasta el día 18 del mismo mes.

Se pide:

¿Puede entenderse notificada en plazo la liquidación provisional con la que se puso fin al procedimiento de comprobación limitada?

Solución

El problema que se plantea en el presente supuesto es si el procedimiento de comprobación limitada tramitado por el órgano de gestión tributaria puede entenderse –o no– finalizado

.../...

.../...

dentro del plazo máximo de duración que la LGT prevé para los procedimientos de comprobación limitada. Dicho plazo es de seis meses. Así es, de la lectura del artículo 139.1 de la LGT se desprende que la notificación de la liquidación provisional que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada debe practicarse antes del transcurso del plazo de seis meses desde el inicio del procedimiento pues, una vez transcurrido el mismo, debería entenderse finalizado por caducidad. De hecho, el artículo 139 de la LGT contiene una remisión expresa al artículo 104 de la LGT en relación con los efectos de dicha forma de terminación del procedimiento, artículo en el que, con carácter general, se señala un plazo máximo de duración de los procedimientos de aplicación de los tributos que se inicien de oficio de seis meses.

Sin embargo, y de acuerdo con este último precepto, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada dentro de su plazo máximo es suficiente con acreditar que se ha realizado un intento de notificación. Pues bien, respecto de aquellos obligados tributarios que no se encuentran afectados por el régimen de notificaciones electrónicas obligatorias, la posibilidad de acreditar un intento de notificación es bien sencilla. Basta con incorporar al expediente administrativo el correspondiente acuse de recibo firmado por el personal de Correos (o diligencia extendida al efecto por el agente de la Hacienda Pública) en que se acredite la ausencia del interesado en su domicilio (o de cualquier otra persona que pudiera hacerse cargo de la notificación) en el momento en que se practica el intento de notificación. Dicho intento de notificación, realizado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, permitirá entender cumplida la obligación de notificar la resolución dentro del plazo máximo de duración del procedimiento. No obstante, ello no exime a la Administración de notificar la resolución aunque, insistimos, en la medida en que el intento de notificación se realizó dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, puede entenderse cumplida la obligación de notificar la resolución dentro de dicho plazo.

El TEAC ya había interpretado el contenido y alcance de este precepto. Así, en su Resolución de 24 de abril de 2014 [R. G. 6262/2013 (NFJ054230)] dictada en unificación de criterio a raíz de un recurso de alzada para unificación de criterio interpuesto por la directora de Aduanas e Impuestos Especiales, sentó el siguiente criterio: «En el cómputo del plazo de caducidad de los procedimientos tributarios, y a efectos de entender que se ha cumplido su plazo máximo de duración, el requisito a tener en cuenta con relación a la notificación de la resolución del procedimiento, es el establecido en el apartado 2 del artículo 104 de la LGT, que exige la acreditación de la realización, dentro del plazo máximo para resolver, de un intento que contenga el texto íntegro del acto, sin que sea exigible además que dentro de dicho plazo se hayan iniciado los trámites para efectuar, en su caso, la notificación por comparecencia».

Este criterio fue reiterado posteriormente en la Resolución de 20 de noviembre de 2014 (R. G. 7624/2012), que estableció:

«Es doctrina de este Tribunal (00/6262/2013, de 24/04/2014; 00/4217/2006, de 28/03/2007; ambas en unificación de criterio) que, a efectos de entender que se ha

.../...

.../...

cumplido el plazo máximo de duración del procedimiento, el requisito a tener en cuenta en relación con la notificación de la resolución del procedimiento, es el establecido en el apartado 2 del artículo 104 de la LGT, que exige la acreditación de la realización, dentro del plazo máximo para resolver, de un intento que contenga el texto íntegro del acto, sin que sea exigible además que dentro de dicho plazo se hayan realizado otras actuaciones tendentes a la notificación del acto.»

De acuerdo con la doctrina anterior, basta, por tanto, con acreditar la realización de un intento de notificación (y solo eso) para entender cumplida la obligación de notificar la resolución de un procedimiento de aplicación de los tributos en plazo. Pero es que además, en la reciente Resolución de 2 de julio de 2015 [R. G. 4744/2015 (NFJ059791)], recaída en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se señala que la anterior doctrina no contradice en absoluto la doctrina legal sentada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la Sentencia de 17 de noviembre de 2003 [recurso número 128/2002 (NCJ054348)], en relación con el apartado 4 del artículo 58 de la Ley 30/1992, no pudiendo inferirse de dicha sentencia que, para surtir los efectos de entenderse cumplido el plazo máximo de duración del procedimiento, el intento infructuoso de notificación debe haberse culminado y que dicha culminación solo puede entenderse producida cuando la Administración reciba la devolución del envío de la notificación al no haberse logrado practicar la misma. La doctrina legal sentada por el Tribunal Supremo en la citada sentencia fue la siguiente:

«Que el inciso intento de notificación debidamente acreditado que emplea el artículo 58.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se refiere al intento de notificación personal por cualquier procedimiento que cumpla con las exigencias legales contempladas en el artículo 59.1 de la Ley 30/1992, pero que resulte infructuoso por cualquier circunstancia y que quede debidamente acreditado. De esta manera, bastará para entender concluso un procedimiento administrativo dentro del plazo máximo que la ley le asigne, en aplicación del referido artículo 58.4 de la Ley 30/1992, el intento de notificación por cualquier medio legalmente admisible según los términos del artículo 59 de la Ley 30/1992, y que se practique con todas las garantías legales aunque resulte frustrado finalmente, y siempre que quede debida constancia del mismo en el expediente».

Pues bien, una vez expuesta la doctrina administrativa y jurisprudencial a propósito del intento de notificación de la resolución como medio idóneo para entender cumplida la obligación de notificar en plazo la resolución que ponga fin al procedimiento se planteó, tras la introducción en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos del régimen de notificaciones electrónicas obligatorias para determinados obligados tributarios, la duda de si dicho artículo (104.2 de la LGT) quedaba vacío de contenido para dichos obligados tributarios, al no haberse previsto expresamente en él la posibilidad de considerar la existencia de intentos de notificación o si, por el contrario, la puesta a disposición en el buzón

.../...

.../...

asociado a la dirección electrónica habilitada del contenido del acto que se pretendía notificar podía equipararse a un intento de notificación, con las importantes consecuencias que desde el punto de vista del respeto a la duración de los procedimientos en cuestión se derivaban. Existía, en definitiva, una laguna no resuelta por las distintas normas aplicables.

Hasta tal punto no se encontraba resuelta la cuestión que el propio Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT contempló expresamente una vía de «escape» para que la Administración pudiera excepcionar su aplicación precisamente en aquellos casos en los que debido al escaso margen de tiempo del que en ocasiones dispone para notificar la resolución del procedimiento dentro del plazo máximo, y habida cuenta de que desde que tiene lugar la puesta a disposición del acto administrativo en el buzón asociado a la dirección electrónica habilitada del obligado tributario hasta que la notificación se entiende practicada por rechazo al no haber accedido aquel a su contenido deben transcurrir 10 días naturales (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.3 de la Ley 11/2007 de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos⁵), era perfectamente posible que los efectos del rechazo se produjesen una vez superado el citado plazo máximo. Esto es lo que ocurre precisamente en nuestro ejemplo pues, si la resolución se pone a disposición del obligado tributario en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada con fecha 15 de octubre de 2015, siendo esta la fecha en que concluye el plazo máximo de duración del procedimiento, bastaría con que el obligado tributario dejase transcurrir un día para acceder a su contenido para que el procedimiento se entendiese finalizado por caducidad, al entenderse notificado el acto administrativo el día 16 de octubre⁶.

Pues bien, antes de la modificación del artículo 104.2 de la LGT, resultaba posible, como decimos, la excepción a la notificación por medios electrónicos (lo que permitía notificar el acto administrativo de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 110 a 112 de la LGT), siendo uno de los supuestos en que esto se admitía cuando la comunicación o notificación electrónica resultaba incompatible con la inmediatez o celeridad requerida por la actuación administrativa para asegurar su eficacia [art. 3.2 b) del RD 1363/2010, de 29 de octubre].

Es decir, que en un ejemplo como el que aquí se plantea, la Administración podría haber optado por no notificar la liquidación provisional por medios electrónicos, excepcionando su utilización, y haberlo hecho de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 110 a 112 de la LGT. En tal caso, bastaría con que se acreditase la realización de, al menos, un intento de notificación en

⁵ El artículo establece que: «Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso».

⁶ Si dejase transcurrir los 10 días naturales necesarios para que se pueda entender producido el rechazo, entonces la fecha en que se entendería practicada la notificación iría todavía más allá de la citada fecha.

.../...

.../...

la fecha en que aquella se dictó (14 de octubre de 2015) o en el día siguiente (15 de octubre de 2015) para que, de acuerdo con la anterior redacción del artículo 104.2 de la LGT, se entendiese cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento.

Pues bien, con la modificación incorporada a la LGT bastará con que la Administración tributaria acredite que el contenido del acto administrativo se puso a disposición del obligado tributario en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada antes del transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento para que pueda entenderse cumplida aquella obligación. Por lo tanto, en nuestro caso, al haberse puesto a disposición del obligado tributario en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada el día 14 de octubre de 2015 (antes del transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación limitada de seis meses), la obligación de notificar la resolución del procedimiento dentro del citado plazo debe entenderse cumplida. En definitiva, no importará ya que el obligado tributario decida esperar al transcurso del plazo de los 10 días naturales a los que ya nos hemos referido para que pueda entenderse rechazada y, por tanto, notificada la resolución pues, a estos solos efectos, la puesta a disposición del contenido del acto administrativo resulta suficiente.

5. NUEVO APARTADO 5 DEL ARTÍCULO 118 DE LA LGT (PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA)

Artículo 118.5 de la LGT:

«En el caso de obligaciones tributarias con periodos de liquidación inferior al año, se podrá realizar una distribución lineal de la cuota anual que resulte entre los periodos de liquidación correspondientes cuando la Administración tributaria no pueda, en base a la información obrante en su poder, atribuirle a un periodo de liquidación concreto conforme a la normativa reguladora del tributo, y el obligado tributario, requerido expresamente a tal efecto, no justifique que procede un reparto temporal diferente».

EJEMPLO 7

En el curso de un procedimiento inspector seguido acerca de la sociedad M, SL, se detecta que en varios de los periodos de liquidación correspondientes al año 2013, la sociedad no presentó la autoliquidación del impuesto a pesar de que tiene imputaciones de ventas declaradas por sus clientes en el modelo anual de operaciones con terceros (modelo 347).

.../...

.../...

A pesar de haber recibido correctamente la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento, los representantes de la sociedad no comparecen en las actuaciones inspectoras por lo que el inspector actuario, al objeto de acreditar la efectiva realización de las operaciones realizadas por la sociedad e imputadas por los clientes, la Inspección les remite requerimientos de información en los que les requiere la aportación, tanto de las facturas, como de los medios de pago.

Una parte de los clientes atiende los requerimientos, lo que permite confirmar las imputaciones realizadas por aquellos. El resto, sin embargo, no se consigue confirmar pero la Inspección decide incluirlos en la liquidación a practicar ya que el obligado tributario sí presentó el modelo resumen anual de IVA en el que declara un volumen de operaciones muy superior al que resulta de las autoliquidaciones presentadas. En concreto, los datos son los siguientes:

	1T	2T	3T	4T	Total
Volumen operaciones resumen anual					1.000.000
Volumen operaciones autoliquidaciones	250.000				250.000
Confirmado por clientes	125.000	65.000	115.000	250.000	555.000
Operaciones que no se pueden atribuir a un periodo de liquidación	0	¿?	¿?	¿?	750.000

Se pide:

¿Cuál sería el detalle de la liquidación que Vd. dictaría en lo que se refiere, exclusivamente, a las operaciones realizadas?

Solución

Para resolver el supuesto que aquí se plantea debe acudirse a la nueva redacción del artículo 108.5 de la LGT. Dicho artículo se encuentra ubicado en las normas que regulan la prueba en materia tributaria. Y la nueva redacción trae causa del problema que se planteó cuando el TEAC, tras la interposición de un recurso extraordinario de alzada por el Director General de Tributos, confirmó el criterio que el propio TEAC había mantenido en resoluciones anteriores [entre otras, en la de 29 de junio de 2009, R. G. 229/2009 (NFJ038869)] en las que había resuelto que las liquidaciones de IVA «anuales» que venía practicando la Administración eran contrarias a Derecho por ser el periodo de liquidación de dicha obligación tributaria inferior al año: trimestral o mensual. En concreto, la resolución

.../...

.../...

se dictó en fecha 24 de noviembre de 2011 por la Sala de Unificación de Doctrina del TEAC [R. G. 1/2010 (NFJ040839)]. De ella extraemos la conclusión de que la práctica de liquidaciones anuales (y no trimestrales o mensuales) comporta un vicio de naturaleza material no pudiendo el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) que anulase la liquidación afectada por dicho vicio material ordenar la retroacción del procedimiento ni tampoco que se dictara una nueva liquidación ajustada al criterio de dicho órgano. Tal forma de actuar venía motivada, en muchos casos, por la ausencia de datos suficientes para dictar liquidaciones trimestrales o mensuales. En estos casos, la Administración procedía a dictar liquidaciones anuales por la imposibilidad de distribuir las cuotas entre los distintos periodos de regularización.

En relación con esta cuestión el preámbulo de la Ley 34/2015 señala que:

«Teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central según la cual las liquidaciones del IVA solo pueden referirse, según el caso, a periodos mensuales o trimestrales de liquidación, se permite distribuir linealmente entre dichos periodos las cuotas del impuesto descubiertas por la Administración en cómputo anual, cuando el obligado tributario no justifique que las cuotas corresponden a otro periodo de acuerdo con la normativa del impuesto».

Pues bien, ahora, y tras haberse adaptado la actuación de la Administración al criterio mantenido por el Tribunal, se abre la puerta a la posibilidad de que no disponiendo la Administración de medios de prueba suficientes para imputar las cuotas de IVA devengado que haya descubierto a ninguno de los periodos de liquidación objeto de comprobación, quepa distribuir tales cuotas entre los distintos periodos de liquidación trimestrales o mensuales a que esté obligado el sujeto pasivo del impuesto de forma lineal. No obstante, tal posibilidad se encuentra condicionada a que por el obligado tributario no se justifique que las cuotas corresponden a otro periodo de acuerdo con la normativa del impuesto. Para ello la Administración tributaria deberá requerirle expresamente que identifique, en relación con aquellas cuotas del impuesto que hayan sido descubiertas por la propia Administración, el periodo de liquidación al que corresponden tales cuotas y solo si aquel no atendiera tal requerimiento, la Administración podría proceder a su distribución lineal entre los periodos mensuales o trimestrales del año en cuestión.

Esto es lo que ocurre en el supuesto de hecho planteado en el enunciado anteriormente propuesto. En efecto, de la comprobación inspectora se deduce que el obligado tributario no presentó las autoliquidaciones correspondientes a los trimestres segundo a cuarto, ambas inclusive. Sin embargo, tanto de la declaración anual de operaciones con terceros presentada por los clientes como de la declaración resumen anual presentada por el propio obligado tributario se desprende que este habría tenido un volumen de operaciones muy superior al que se deriva del IVA devengado declarado en la única autoliquidación del impuesto presentada. Al objeto de averiguar el periodo de liquidación en el que se realizó cada una de las operaciones que motivó el devengo del IVA se enviaron requerimientos

.../...

.../...

de información a los clientes para recabar tales datos. De los requerimientos efectuados resulta que solo se confirma una parte de las operaciones declaradas (principalmente por no atenderse los requerimientos por el resto), permitiendo las contestaciones recibidas imputar las cuotas de IVA devengado a cada uno de los trimestres según resulta de las facturas aportadas. Por el resto de las operaciones declaradas no se consigue acreditar el periodo concreto en que aquellas se habrían realizado.

Pues bien, la nueva redacción del artículo 108.5 de la LGT le permitiría a la Administración distribuir linealmente entre aquellos periodos de liquidación en los que el obligado tributario no declaró absolutamente ningún importe en concepto de IVA devengado.

En consecuencia, la liquidación que practicaría la Administración sería la siguiente:

	1T	2T	3T	4T	Total
Volumen operaciones resumen anual ...					1.000.000
Volumen operaciones autoliquidaciones	250.000				250.000
Confirmado por clientes	125.000	65.000	115.000	250.000	555.000
Operaciones que no se pueden atribuir a un periodo de liquidación	0	¿?	¿?	¿?	
Liquidación	250.000	250.000	250.000	250.000	1.000.000

Es decir, que la diferencia entre el importe total de las operaciones declaradas en el modelo resumen anual de IVA (1.000.000 de €) y las operaciones que no pueden imputarse a ninguno de los periodos de liquidación y no declaradas (750.000 €) se podría distribuir linealmente entre los tres trimestres por los que el obligado tributario no presentó la correspondiente autoliquidación. Ello es debido a que, por un lado, no se ha atendido la totalidad de los requerimientos enviados a los clientes del obligado tributario y, por otro, a que el propio obligado tributario no ha justificado un reparto temporal diferente.

6. NUEVO APARTADO 4 DEL ARTÍCULO 119 DE LA LGT

Artículo 119.4 de la LGT:

«En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de com-

pensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos».

EJEMPLO 8

Una sociedad está siendo objeto de un procedimiento inspector que tiene como fin la comprobación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012. El procedimiento se inició el día 15 de mayo de 2015. En el curso del mismo se detecta por la Inspección la existencia de ventas no declaradas por la sociedad. A la vista de tal descubrimiento, el inspector actuario advierte al representante de la sociedad de que va a proponer una liquidación respecto de la obligación tributaria y periodo objeto de la comprobación en la que se aumentarían los ingresos en 500.000 euros.

La autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades de 2012 presentaba el siguiente detalle:

Autoliquidación IS 2012	
Base imponible previa declarada	0
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	-
Base imponible	0

Sin embargo, y antes de que se le notifique la apertura del trámite de audiencia previo a la firma de las actas, el representante (asesor fiscal de la sociedad) previa conformidad de su cliente, procede a presentar una autoliquidación complementaria del ejercicio 2013, periodo en el que la sociedad había compensado inicialmente tales bases imponibles negativas. La autoliquidación se presenta el día 14 de octubre de 2015.

Una vez presentada la autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades de 2013, el representante de la sociedad presenta un escrito por el Registro de Entrada de la Delegación Especial de la AEAT en la que se encuentra la sede de la Dependencia Regional de Inspección que está llevando a cabo las actuaciones inspectoras, por el que se informa al Inspector actuario de que la sociedad cuenta con bases imponibles negativas pendientes de compensación (y generadas en 2011) por un importe de 500.000 euros y de que dichas bases imponibles negativas han aflorado como consecuencia de la presentación de una autoliquidación complementaria de la presentada en relación con el periodo impositivo de 2013 (ejercicio en el que había compensado tales bases imponibles negativas). La base imponible declarada como consecuencia de la compensación de las bases imponibles negativas fue en dicho ejercicio de 2013 de 0 euros.

.../...

.../...

La autoliquidación inicialmente presentada por el Impuesto sobre Sociedades de 2013 contenía los siguientes datos (resumen):

Autoliquidación IS 2011	
Base imponible previa declarada	500.000
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	500.000
Base imponible	0

La autoliquidación complementaria, por su parte, presenta los siguientes datos (resumen):

Complementaria IS 2011	
Base imponible previa declarada	500.000
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	0
Base imponible	500.000
Cuota íntegra (tipo 30 %)	150.000
Cuota ingresada autoliquidación previa	0
A ingresar, resultado complementaria	150.000

La deuda tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se ingresa en el mismo momento de su presentación.

Se pide:

Describa las consecuencias de los hechos anteriores.

Solución

El nuevo apartado 4 del artículo 119 pretende evitar que el obligado tributario mediante actuaciones como la descrita en el enunciado del supuesto altere la calificación de la/s infracción/es tributarias puestas de manifiesto como consecuencia de los incumplimientos detectados por la Administración tributaria. Para comprender mejor el alcance del novedoso apartado 4 del artículo 119 acudamos, de nuevo, al preámbulo de la Ley 34/2015, de modificación de la LGT. En concreto, se afirma en él a propósito de esta cuestión que:

.../...

.../...

«Se señala expresamente la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una declaración complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida».

En definitiva, con actuaciones como la descrita el obligado tributario pretende colocarse en una situación más favorable por la aplicación del régimen de recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones (art. 27 de la LGT) frente al régimen de infracciones y sanciones (arts. 178 y ss. de la LGT). Es decir, que pretende se le apliquen los recargos o, en su caso, sanciones correspondientes a las conductas que se derivan de la regularización practicada por el obligado tributario en lugar de aquellas que se derivarían de la estricta regularización administrativa.

Veamos en el ejemplo propuesto cómo se alteran los importes que, como consecuencia de la aplicación del régimen de recargos y de infracciones y sanciones, debería ingresar (por los distintos conceptos) el obligado tributario en cada caso.

a) *Régimen de recargos y sanciones aplicable con anterioridad a la incorporación del nuevo apartado 4 al artículo 119.*

En primer lugar, la presentación por el obligado tributario de la autoliquidación complementaria del periodo impositivo correspondiente al año 2013, determinaría, en principio⁷, la aplicación del régimen de recargos por presentación extemporánea del artículo 27 de la LGT.

⁷ De la lectura de la Resolución del TEAC de 9 de octubre de 2014 [R. G. 3470/2012 (NFJ056337)] podría interpretarse lo contrario. De ella se desprende el siguiente criterio:

«(...) no es cuestión controvertida que la autoliquidación que origina la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo es una autoliquidación complementaria extemporánea. Tampoco es cuestión controvertida que la autoliquidación presentada de forma extemporánea dio como resultado un ingreso, requisito este exigido para la exigencia de los recargos del art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT). Estos recargos se devengan automáticamente cuando se dan los requisitos previstos en la ley teniendo, eso sí, carácter compensatorio o indemnizatorio. El Tribunal Central ha venido manteniendo que los recargos por presentación extemporánea tienen carácter reglado, que la mera declaración extemporánea lleva por imperativo legal la imposición del correspondiente recargo y que no se deben ni pueden valorar, a efectos de analizar su procedencia, las circunstancias concurrentes ya que ello equivaldría a asimilarlos con las sanciones, lo cual resulta del todo improcedente. En consecuencia, al no poder ser considerado el recargo como una sanción, es claro que aquel resulta exigible desde el momento en que se dan los presupuestos o requisitos previstos legalmente, con independencia, por tanto, de la voluntad del interesado, no distinguiendo la ley entre el que incumple por error o el que lo hace conscientemente, por no haber margen de actuación en la Administración a la hora de exigir el recargo. Ahora bien, no cabe aplicar recargos cuando, como es el caso, el sujeto pasivo presenta autoliquidación complementaria de un ejercicio (ej. X2) cuyo origen es una previa actuación de comprobación de ejercicios anteriores (ej. X1) que minoró o eliminó las bases imponibles negativas en X1 que compensó el sujeto pasivo en el X2; se entiende que la complementaria no es propiamente "espontánea"».

.../...

.../...

La aplicación de dicho precepto requiere, como se recordará, que la regularización sea voluntaria, es decir, que no haya habido un requerimiento previo de la Administración tributaria, entendiéndose por tal cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. Pero, además, requiere que se realice respetando las formalidades que impone el apartado cuatro, a saber, que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y que contengan únicamente los datos relativos a dicho periodo⁸.

Además, cuando la autoliquidación extemporánea es, a su vez, complementaria⁹ (como es el caso) de otra presentada con anterioridad, el artículo 119 apartados dos y tres del RGAT exige el cumplimiento de las siguientes formalidades:

- 1.º Debe constar expresamente el carácter complementario de la autoliquidación presentada y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. Es decir, que en la autoliquidación complementaria se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.
- 2.º El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria deducirá el importe de la autoliquidación inicial. No obstante, si la autoliquidación presentada con anterioridad arrojó un resultado a devolver al obligado tributario y este obtuvo la devolución, con la autoliquidación complementaria deberá ingresarse el importe de la devolución, en su caso, indebidamente obtenida.

Pues bien, en la medida en que la sociedad del supuesto haya cumplido con las formalidades anteriormente expuestas, la Administración tributaria procederá a girar sobre la deuda tributaria ingresada el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones previsto en el artículo 27 de la LGT. Dicho recargo, según el citado artículo 27 de la LGT será del 20 % por haber transcurrido más de 12 meses desde el vencimiento del plazo para la presentación de la autoliquidación previsto en la normativa reguladora del Impuesto

⁸ Las regularizaciones voluntarias que incumplan este requisito podrían ser sancionadas por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 191.6 de la LGT. Estas son la infracción tributaria prevista para las denominadas regularizaciones encubiertas, aquellas en las que el obligado tributario ingresa la deuda tributaria omitida inicialmente aunque sin confesar ante la Administración el inicial incumplimiento.

⁹ El artículo 122.2 de la LGT define las autoliquidaciones complementarias como aquellas que tengan como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad, pudiéndose presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En el mismo sentido se pronuncia el artículo 119.1 del RGAT.

.../...

.../...

sobre Sociedades (hasta el 25 de julio de 2014, inclusive). Por lo tanto, la Administración tributaria giraría un recargo de 30.000 euros (150.000 × 20 %). Además, se liquidarían los intereses de demora que se devenguen a partir del día siguiente al transcurso de los primeros 12 meses de retraso.

No obstante, y en la medida en que el recargo se ingrese en los plazos de ingreso en periodo voluntario abiertos con la notificación de su liquidación, el recargo se reducirá en un 25 % (el segundo de los requisitos que exige el art. 27 de la LGT para que proceda la reducción se cumple puesto que el importe de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación extemporánea se ingresa –según informa el enunciado del supuesto– en el mismo momento de la presentación de la autoliquidación). Por lo tanto, el recargo a ingresar sería de 22.500 euros.

A continuación, debe analizarse qué ocurriría con la regularización inspectora de admitirse como correcta la «regularización voluntaria» del obligado tributario. Pues bien, tras la presentación de la autoliquidación complementaria, resulta que el obligado tributario ha liberado bases imponibles pendientes de compensación en periodos impositivos anteriores respecto de las que tendría derecho a su compensación en el periodo impositivo comprobado por la Inspección. De esta forma, la regularización inspectora presentaría el siguiente detalle:

Autoliquidación IS 2012	
Base imponible previa declarada	0
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	-
Base imponible	0
Ajustes regularización inspectora	+500.000
Base imponible previa comprobada	500.000
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	(500.000)
Base imponible	0
Cuota a ingresar	0

Como vemos, de admitirse la «regularización voluntaria» del obligado tributario la comprobación inspectora tendría como resultado una cuota a ingresar de 0 euros. Como consecuencia de ello, la infracción tributaria que podría entenderse cometida de no haberse compensado las bases imponibles negativas procedentes de periodos anteriores, esto es, la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT (infracción tributaria por dejar de ingresar

.../...

.../...

dentro del plazo establecido por la normativa de cada tributo la deuda tri-butaria que habría resultado de la correcta autoliquidación del tributo) ya no podría ser sancionada, pues al no resultar deuda a ingresar no podría entenderse cometido el tipo infractor. A lo sumo, podría entenderse cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 195.1 segundo párrafo de la LGT en el que se establece que: «También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación». Esta infracción se tipificó en la LGT al objeto de evitar que, precisamente y como consecuencia de la compensación de bases imponibles negativas o la aplicación de deducciones pendientes, quedasen impunes conductas claramente reprochables como lo es la que se describe en el supuesto que estamos analizando (no declarar rentas por importe de 500.000 €). La sanción que se derivaría de la comisión de este tipo infractor es, según el mismo artículo, del 15 % de la renta neta incorrectamente declarada si las partidas pendientes de compensación o deducción lo son en la base imponible o del 50 % si lo son en la cuota. Por lo tanto, la sanción que se derivaría de esta conducta sería en nuestro caso el siguiente detalle:

Infracción tributaria artículo 195.1 segundo párrafo de la LGT	
Base de la sanción (incremento de la renta neta)	500.000
Porcentaje de la sanción	15 %
Sanción	75.000

Por lo tanto, el importe a ingresar en concepto de recargo y sanción ascendería a 105.000 euros (al margen de la posible aplicación de reducciones sobre la sanción y sobre el recargo).

b) Régimen de recargos y sanciones aplicable tras la incorporación del nuevo apartado 4 al artículo 119.

Tras la incorporación del nuevo apartado 4 al artículo 119 de la LGT ya no resulta admisible la presentación de autoliquidaciones complementarias como la que presenta la sociedad del supuesto. Por lo tanto, en caso de presentarse dicha autoliquidación será ignorada por la Administración, naciendo a favor del obligado tributario el derecho a la devolución del ingreso indebido que pudiera resultar de su presentación. Puesto que la LGT obliga a la Administración a ignorar dicha autoliquidación tampoco procederá liquidar el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones del artículo 27 de la LGT.

.../...

.../...

En consecuencia, la liquidación resultante de la regularización inspectora presentaría el siguiente detalle:

Autoliquidación IS 2012	
Base imponible previa declarada	0
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	-
Base imponible	0
Ajustes regularización inspectora	+500.000
Base imponible previa comprobada	500.000
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	0
Base imponible	500.000
Cuota a ingresar	150.000

Y la sanción a imponer por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT («Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación»), teniendo en cuenta que la infracción tributaria se calificase como muy grave por apreciarse la circunstancia de medios fraudulentos en la comisión de la infracción [art. 184.3 a).3.º de la LGT] y que el perjuicio económico fuese del 100 %, la sanción a imponer sería la siguiente:

Infracción tributaria artículo 191 de la LGT (MUY GRAVE)	
Base de la sanción	150.000
Porcentaje de la sanción	125 %
Sanción	175.000

Vemos como claramente la sanción tributaria que resulta de no admitir la compensación en el procedimiento inspector es claramente superior a la suma del recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones y la sanción por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 195.1 segundo párrafo de la LGT (22.500 + 75.000 = 97.500).

7. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 135.1 DE LA LGT Y DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA DE LA LEY 34/2015 DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LGT

Artículo 135.1 de la LGT:

«Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación».

Disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT

«5. La nueva redacción del apartado 1 del artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a las solicitudes de tasación pericial contradictoria que se presenten a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley».

EJEMPLO 9

En el curso de un procedimiento de inspección relativo al IRPF de 2012 de doña Regina iniciado el pasado 15 de octubre de 2015, la Inspección ha procedido a solicitar un informe al gabinete técnico de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia al objeto de que dictamine acerca del valor de mercado de un inmueble que aquella transmitió en el año 2012, operación por la que declaró una exigua ganancia patrimonial. La Inspección sospecha que el valor de transmisión declarado es muy inferior al valor de mercado, lo que en caso de confirmarse habilitaría a la Inspección para corregirlo al alza. Uno de los indicios que ha servido de base para sospechar que el precio satisfecho podría ser superior al estipulado en la escritura pública de compraventa es la retirada de una importante cantidad de dinero en efectivo por parte del comprador de una cuenta corriente en la que mantenía un elevado saldo de dinero disponible.

Tras recibir la valoración del gabinete técnico, el inspector actuario comprueba que, efectivamente, se declaró un valor muy inferior al de mercado por lo que propone la correspondiente regularización incrementando el importe de la ganancia patrimonial en el importe correspondiente. Con fecha 15 de enero de 2016 se incoa acta que fue firmada en disconformidad por doña Regina.

A pesar de la disconformidad de doña Regina y de las alegaciones presentadas por su representante, el inspector jefe dicta el acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento, confirmándose en él la rectificación del valor de transmisión declarado. En la notificación de la liquidación se advierte al obligado tributario de la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria. El acuerdo se dicta con fecha 8 de abril de 2016, notificándose el día 11 de abril de 2016.

En el mismo momento en que se incoó el acta, se entregó al representante de la obligada tributaria la comunicación de inicio del procedimiento sancionador que, por seguir la tramitación abreviada, incorporaba la propuesta de resolución del procedimiento.

No obstante, doña Regina, movida por los consejos de su asesor y representante en el procedimiento inspector, decide instar la tasación pericial contradictoria. El escrito se presenta el día 11 de mayo de 2016. Tras la instrucción del procedimiento (en la que ha resultado necesario el concurso de un tercer perito), este finaliza el día 15 de julio de 2016, dictándose una nueva liquidación, ligeramente inferior a la inicialmente practicada por la Inspección. La notificación de la liquidación tiene lugar el día 17 de julio de 2016.

La Inspección no había dictado la resolución que debía poner fin al procedimiento sancionador en tanto no se resolviese el procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Se pide:

¿Qué efectos produce la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria en relación con el procedimiento sancionador? ¿Es la tramitación distinta según que se haya notificado o no la resolución que pone fin a dicho procedimiento?

.../...

.../...

Solución

La tasación pericial contradictoria tiene por objeto la corrección de un valor comprobado administrativamente por alguno de los métodos de valoración previstos en el artículo 57 de la LGT. Es decir, que comprobado administrativamente el valor de las rentas, los productos, los bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria por alguno de los métodos de comprobación de valores previstos en el citado artículo 57 de la LGT, el obligado tributario puede instar, antes de la interposición del correspondiente recurso o reclamación contra la liquidación, el procedimiento de tasación pericial contradictoria regulado en los artículos 135 de la LGT y 161 y 162 del RGAT.

La presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria produce dos efectos: por una lado, la suspensión de los plazos de ingreso en periodo voluntario de la deuda tributaria (previstos en el art. 62.5 de la LGT), es decir, se suspende la ejecución de la liquidación en tanto la tasación pericial contradictoria no se resuelva; y, por otro lado, la suspensión de los plazos para interponer recurso o reclamación contra la liquidación, suspensión que se extenderá también durante el periodo de tramitación de la tasación pericial contradictoria.

Con la tasación pericial contradictoria el obligado tributario puede conseguir no solo la suspensión de la ejecución de la liquidación, retrasando con ello su obligación de ingresar la deuda tributaria. Además, puede conseguir también una notable reducción de la deuda tributaria, lo que ocurrirá tanto si la tasación de su propio perito es la que finalmente deba servir de base para la liquidación que ponga fin al procedimiento (esta servirá de base para la liquidación que deba dictarse si la diferencia, considerada en valores absolutos, entre la tasación del perito de la Administración y la del perito del obligado tributario es igual o inferior a 120.000 € y al 10 % de dicha tasación), como si debiéndose designar a un tercer perito (lo que procederá en los casos en los que la diferencia de tasaciones, considerada en valores absolutos, sea superior a cualquiera de las dos magnitudes anteriores), este dictaminase un valor muy inferior al comprobado por la Administración (con el límite del valor inicialmente declarado por el obligado tributario). Por este motivo, la presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria constituye, como decimos, un medio generalmente bastante eficaz para conseguir una primera reducción de la deuda tributaria.

Además, debe destacarse la naturaleza impugnatoria de la tasación pericial contradictoria, motivo por el cual el TEAC ha considerado oportuno sentar el criterio de que en las notificaciones de aquellas liquidaciones en las que se haya realizado una corrección del valor inicialmente declarado por el obligado tributario tras haberse comprobado el valor administrativamente, debe advertírsele, no solo de su derecho a interponer recurso o reclamación contra la liquidación (así como de los plazos y lugar para su presentación) en los términos previstos en el artículo 102 de la LGT, sino también de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria. Hasta tal punto considera necesario que se informe al obligado tributario de dicha opción que el incumplimiento de esta formalidad es determinante de la existencia de un vicio en la notificación que, según el TEAC, debería

.../...

.../...

ser subsanado obligando como consecuencia de ello al órgano competente para liquidar a notificar, de nuevo, el acto administrativo anulado corrigiendo el vicio en el que incurrió cuando notificó por primera vez el acuerdo de liquidación. En este sentido, el TEAC considera que la falta de indicación del derecho a promover la tasación pericial contradictoria priva al interesado de la posibilidad de rebatir los valores comprobados por la Administración tributaria ocasionándole indefensión, puesto que el enjuiciamiento de los criterios técnicos que habrían servido de base a las valoraciones controvertidas estaría vedado a los órganos competentes para conocer los recursos y las reclamaciones en vía administrativa.

Así en las Resoluciones de fechas 17 de febrero de 2010 (R. G. 470/2009), de 30 de junio de 2011 [R. G. 2749/2011 (NFJ043482)] o de 18 de julio de 2013 (R. G. 5348/2010), el TEAC afirma que:

«En efecto, el debate de las cuestiones técnicas está expresamente reservado por la ley a un procedimiento administrativo, la tasación pericial contradictoria, en el que sí es posible rebatir o discutir acerca de estos criterios técnicos a través de personas con la cualificación necesaria para ello. Y sin que se pueda oponer a lo anterior que la tasación pericial contradictoria no es un medio de impugnación, dado que la solicitud de dicha tasación suspende el plazo de interposición de los recursos que quepan interponer frente a la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados administrativamente. Pues si bien la presentación por el interesado de una solicitud de la tasación pericial contradictoria (o la reserva del derecho a promoverla en los impuestos en los que tal reserva se prevé) suspende la ejecución de la liquidación dictada teniendo en cuenta los valores comprobados, de ahí no cabe concluir que la tasación pericial contradictoria no sea un medio de impugnación. Por el contrario, la tasación pericial contradictoria es un procedimiento contradictorio que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, por lo que ha de calificarse como un "medio de impugnación" que se ejerce a través de un procedimiento específico. Es más, el hecho de que la presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria (o la reserva del derecho a promoverla en los supuestos en que tal reserva se prevé) "suspenda" la ejecución de la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados no viene sino a confirmar su naturaleza jurídica impugnatoria, ya que a resultados de la tasación pericial contradictoria puede haber lugar a la anulación y sustitución de la liquidación primitiva por otra que se dicte conforme a los nuevos valores fijados en el seno de la referida tasación pericial contradictoria.

Y así, el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia (sentencias de 16 de diciembre de 2003; de 30 de abril de 1999; de 19 de diciembre de 2001; de 2 de enero y de 4, 5, 22 y 28 de marzo de 2002; y de 18 de enero de 2003, entre otras) viene a confirmar la naturaleza impugnatoria de dicho procedimiento, pues señala que no todos los actos de comprobación de valores son susceptibles de ser "impugnados" de manera previa e independiente al acto de liquidación, sino solo aquellos respecto de los que exista una "previsión legal de esa impugnación, como ocurre en el supuesto

.../...

.../...

contemplado en el artículo 52.2 Ley 230/1963, General Tributaria, a propósito de la tasación pericial contradictoria", en que se reconoce el derecho a promoverla, "aparte de", en todo caso, a los sujetos pasivos en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación.

En definitiva, lo que interesa poner de relieve es lo siguiente:

Que la tasación pericial contradictoria se configura como un medio de impugnar los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad.

Y que al ser un medio de impugnación, ha de comunicarse al obligado tributario, a través de la correspondiente notificación, el derecho que le asiste a promoverla, así como el órgano y plazo en el que puede ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 135.1 de la Ley General Tributaria (...).

En las mismas resoluciones el TEAC advierte acerca de la imposibilidad de simultanear la tasación pericial contradictoria y la interposición de una reclamación económico-administrativa pues «(...) el artículo 135.1 de la LGT hace coincidir el plazo para promover la tasación pericial contradictoria con el plazo para interponer el primer recurso o reclamación frente a la liquidación efectuada conforme a la valoración administrativa realizada. En ese plazo el interesado puede optar por solicitar la tasación o por interponer reposición o reclamación económico-administrativa, como medios de impugnación que en su favor hace disponer el ordenamiento jurídico, aunque la virtualidad impugnatoria de la tasación pericial contradictoria se constriña a la extensión de las bases tributarias delimitada por la Administración, pero sin poder simultanear ambos, toda vez que el mismo precepto establece expresamente que "La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria (...) determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma", de donde se desprende además que, en caso de superposición de ambas peticiones incompatibles, lo prevalente sea tramitar la tasación pericial contradictoria».

Pues bien, efectuada la matización anterior a propósito de la naturaleza de la tasación pericial contradictoria procede entrar de lleno en el análisis de la cuestión planteada y que no es otra que la que se refiere a los efectos que el inicio de un procedimiento de tasación pericial contradictoria produce sobre el procedimiento sancionador iniciado o, en su caso, ya concluido.

En efecto, se señala en el supuesto de hecho planteado que el inicio del procedimiento sancionador tiene lugar en el mismo momento en el que se incoa el acta de disconformidad momento en el que también se entrega al representante de la obligada tributaria la comunicación de inicio del procedimiento sancionador. Dicha comunicación lleva incorporada la propuesta de resolución del procedimiento sancionador pues, como es habitual, en los procedimientos sancionadores que siguen a un procedimiento de comprobación inspec-

.../...

.../...

tora, el procedimiento se tramita de acuerdo con la tramitación abreviada (art. 210.5 de la LGT). A partir de esa fecha (15 de enero de 2016) se inicia el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 211.2 de la LGT, es de seis meses. Además, y aun cuando a efectos de entender cumplida la obligación de dictar y notificar la resolución en el citado plazo máximo no deban tenerse en cuenta, ni periodos de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración, ni periodos de interrupción justificada a los que se refiere el artículo 104.2 de la LGT, no es menos cierto que en casos como los que aquí se plantean, lo lógico es que no concurra ninguna de dichas circunstancias. En efecto, al incorporarse al expediente que se forma con el inicio del procedimiento sancionador toda la documentación recabada en el curso de las actuaciones inspectoras ya no resulta necesario llevar a cabo actividad instructora alguna por lo que tampoco concurrirá periodo de dilación o interrupción justificada del procedimiento. En definitiva, el procedimiento sancionador que se inicia el día 15 de enero de 2016 deberá finalizar como máximo el 15 de julio de 2016.

Sin embargo, dentro del plazo para la interposición del primer recurso o reclamación que procede contra la liquidación (un mes a contar desde el siguiente a la notificación de la liquidación), y una vez iniciado el procedimiento sancionador, se solicita por el representante de la obligada tributaria la tasación pericial contradictoria. Pues bien, en tanto no se disponía de una redacción como la que ahora se ha introducido en el artículo 135.1 de la LGT surgía la duda de lo que el órgano instructor debía hacer con la tramitación del procedimiento sancionador, pues la sanción que en este se impusiese traía causa directa de la liquidación practicada. Por lo tanto, modificada que fuese dicha liquidación ello debía suponer una modificación de la sanción a imponer o, en su caso, impuesta. La cuestión era, por tanto, si el procedimiento sancionador debía paralizarse o, en su caso, volverse a iniciar para ajustar la sanción impuesta a la nueva liquidación.

Estos problemas se solucionan con la actual redacción del artículo 135 de la LGT. Así, de acuerdo con su literal cabe distinguir las siguientes situaciones posibles:

a) No se ha iniciado el procedimiento sancionador en el momento en el que se solicita la tasación pericial contradictoria.

Esta situación es perfectamente posible pues la LGT no obliga a iniciar el procedimiento sancionador inmediatamente o sin solución de continuidad, tras la conclusión del correspondiente procedimiento de comprobación. Al contrario, el artículo 209.3 de la LGT otorga para ello un plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución del procedimiento de comprobación.

En estos casos, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria antes de que se notifique el inicio del procedimiento sancionador determina la suspensión del plazo de tres meses para notificar su inicio. En estos casos el inicio del procedimiento sancionador deberá tener lugar en el plazo de tres meses a contar desde la notificación de la liquidación que ponga fin al procedimiento de tasación pericial contradictoria.

.../...

.../...

No es esto, sin embargo, lo que ocurre en el presente supuesto pues, tal y como en él se expone, la comunicación de inicio del procedimiento sancionador se notifica en el mismo momento en que se incoa el acta de disconformidad, por lo tanto, antes de la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria.

b) Se ha iniciado el procedimiento sancionador y antes de que se notifique la resolución que pone fin al mismo se solicita por el obligado tributario la tasación pericial contradictoria.

En estos casos, dispone la nueva redacción del artículo 135.1 de la LGT que el inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria suspende el plazo máximo para notificar la resolución que deba poner fin al procedimiento sancionador. En nuestro caso, el inicio del procedimiento sancionador se notificó el día 15 de enero de 2016, habiéndose interpuesto la tasación pericial contradictoria en fecha 11 de mayo de 2016 (casi cuatro meses después del inicio del procedimiento sancionador). A partir de dicha fecha se suspenderá el plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento sancionador, plazo que volverá a reanudarse en el momento en que se notifique la liquidación que ponga fin al procedimiento de tasación pericial contradictoria (en nuestro caso el día 11 de mayo de 2016). Por lo tanto desde esta última fecha el órgano competente dispondrá de un mes y cuatro días para notificar la resolución del procedimiento sancionador.

Además, la nueva liquidación será la que deba servir de base para calcular las sanciones que deban imponerse al obligado tributario como consecuencia de las infracciones tributarias que se entiendan, en su caso, cometidas.

c) En el momento en que se solicita la tasación pericial contradictoria ya ha finalizado el procedimiento sancionador con la notificación de la resolución que debía poner fin al mismo.

Esta situación se producirá, normalmente, cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador en el mismo momento en que se incoaron las actas de disconformidad, el acuerdo de liquidación y la resolución del procedimiento sancionador se notifican en las mismas fechas. Si posteriormente se presenta por el obligado tributario escrito por el que solicita la tasación pericial contradictoria y tras su instrucción se dictase una nueva liquidación que sustituyese a la anterior, a continuación, se procederá a anular la sanción impuesta y a ajustarla a la nueva liquidación. La cuestión que puede plantearse en este caso es si la resolución que pone fin al procedimiento sancionador debe ser objeto de impugnación en los plazos previstos, respectivamente en los artículos 223 y 235 de la LGT para los recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas, respectivamente, o si dicho plazo, al igual que ocurre con el plazo para interponer recurso o reclamación contra las liquidaciones debe entenderse suspendido en tanto no se resuelva la tasación pericial contradictoria. La respuesta debe ser negativa. En efecto, el artículo 135.1 de la LGT nada dice acerca del efecto suspensivo del plazo para interponer recurso o reclamación contra la sanción (ni siquiera con la nueva redacción) por lo que debe entenderse que el acto admi-

.../...

.../...

nistrativo de imposición de sanción debe ser objeto de recurso o reclamación independiente si el obligado tributario no desea que aquel gane firmeza y resulte, por tanto, inatacable. En definitiva, cabe entender que solo si la resolución del procedimiento sancionador ha sido impugnada y no ha ganado firmeza podrá ser posteriormente anulado para ajustarlo a la nueva liquidación que, en su caso, se dicte.

Nótese como de no operar la modificación introducida en el artículo 135.1 de la LGT el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador continuaría corriendo por lo que podría producirse su caducidad si no se dictase la resolución que pusiese fin al mismo antes del transcurso del plazo de seis meses. Además, la caducidad del procedimiento sancionador tiene una gran trascendencia pues, a diferencia de lo que ocurre con los procedimientos de gestión tributaria, en los que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 104.5 de la LGT, cabe su reinicio en tanto no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, esta posibilidad no se reconoce a los procedimientos sancionadores por mor de lo dispuesto en el artículo 211.4 de la LGT, en el que se establece que: «Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador».

8. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 136.2 DE LA LGT

Artículo 136.2 de la LGT:

«En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

- a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- c) 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.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la do-

documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes».

EJEMPLO 10

La Administración de la AEAT de Valencia Guillem de Castro notifica un requerimiento a la sociedad F para que justifique la deducibilidad de determinados gastos. En concreto, se le requiere la aportación de todos aquellos documentos que, sin integrar la contabilidad mercantil, estime oportunos. Entre otros, se solicita la justificación de los gastos correspondientes a determinadas multas y recargos administrativos. La razón fundamental para iniciar el procedimiento se encuentra en que en la base de datos de la AEAT consta la existencia de recargos por presentación extemporánea así como de determinadas sanciones impuestas al obligado tributario en el periodo impositivo objeto de comprobación. De contabilizarse correctamente, el gasto no resultaría fiscalmente deducible por lo que, de no haberse efectuado el correspondiente ajuste extracontable de signo positivo, sería la Administración la que lo haría dictando la correspondiente liquidación provisional.

Sin embargo, en atención al requerimiento recibido, la sociedad aporta, no solo las facturas y los justificantes de pago, sino también el libro diario de la contabilidad, así como las cuentas de mayor de las cuentas contables afectadas. Con ello pretende acreditar la falta de contabilización de determinados gastos, que por no ser deducibles, la Administración pretende corregir mediante el correspondiente ajuste extracontable positivo.

Se pide:

¿Puede analizar la Administración de la AEAT de Valencia Guillem de Castro la contabilidad de la sociedad F? Justifique su respuesta.

Solución

El procedimiento de comprobación limitada se caracterizaba, hasta la modificación introducida en el artículo 136.2 de la LGT, por ser un procedimiento en el que la compro-

.../...

.../...

bación de la documentación mercantil y contable se encontraba absolutamente vedada a los órganos que tenían atribuida la competencia para instruir el procedimiento (ya fuesen estos de gestión tributaria o de inspección). El artículo 136.2 de la LGT era meridianamente claro al respecto.

Sin embargo, se daba la circunstancia (en la práctica) de que los contribuyentes, en el ejercicio de su derecho de defensa y con el fin de acreditar ante la Administración tributaria la contabilización o no de determinada operación o concepto, por la trascendencia que dicho registro contable –o la ausencia del mismo– pudiera tener para la correcta cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, acababan aportando la contabilidad mercantil en el curso del procedimiento. Y ello a pesar de que por parte de la Administración tributaria se insistiese en que los requerimientos de documentación que efectuaba en el curso de dichos procedimientos en ningún caso se extendían a la aportación de documentación mercantil contable.

Ante dichas circunstancias, la Administración tributaria previo análisis de la documentación aportada (incluida la contable) resolvía el procedimiento practicando liquidación tributaria o declarando, en su caso, correcta la autoliquidación presentada. En el primer caso (se practica liquidación por no considerarse correcta la autoliquidación presentada), y en la medida en que por la Administración se hubiese entrado a analizar la documentación contable (análisis excluido expresamente por el art. 136.2 de la LGT de entre las facultades de las que en dicho procedimiento dispone la Administración), se le abría la puerta al obligado tributario para impugnar la liquidación dictada al haberse producido una extralimitación en el ejercicio de las facultades que la LGT reconoce a la Administración tributaria en un procedimiento de comprobación limitada. Y ello a pesar de que había sido el propio obligado tributario el que, en defensa de sus intereses, había forzado el vicio de la actuación administrativa.

Fruto de los recursos planteados por los obligados tributarios, diversos TEAR anularon las liquidaciones que la Administración dictaba previa comprobación de la contabilidad mercantil. Las resoluciones desfavorables de los TEAR movieron al director del Departamento de Gestión Tributaria a interponer un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante el TEAC, que dictó el día 29 de noviembre de 2012 una resolución [R. G. 3186/2011 (NFJ049197)] en la que distinguió las siguientes situaciones previo recordatorio de la que debía constituir la regla esencial:

«(...) es criterio de este Tribunal Central que resulta incuestionable que al amparo y en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil –ni para examinar la realidad material de los asientos contables **ni para constatar simplemente la coincidencia de los datos contables con los declarados**–, al igual que no puede procederse a la regularización de elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil".

.../...

.../...

Cuestión distinta es que sea el propio obligado tributario quien, para el efectivo ejercicio de su derecho de defensa, aporte voluntariamente la contabilidad mercantil como prueba de sus pretensiones. En tal caso, y para evitar que se produzca un resultado de material indefensión, deberán distinguirse dos situaciones:

- Que el obligado tributario aporte la contabilidad mercantil ante los órganos de aplicación de los tributos pero en sus funciones de revisión, esto es con motivo de la interposición de un recurso de reposición.

En este supuesto ya ha finalizado el procedimiento de comprobación limitada, y por tanto no es posible poner fin a tal procedimiento mediante el inicio de un procedimiento inspector. En tal caso, las limitaciones del procedimiento de comprobación elegido por la Administración no pueden acabar erigiéndose en un obstáculo para que los obligados tributarios hagan valer sus derechos, pues en suma, se estaría ocasionando al recurrente una indefensión real, consistente en la imposibilidad de justificar el derecho que pretende mediante la presentación y examen de documentos, datos y pruebas de imposible aportación y valoración en el seno del estrecho cauce procedimental escogido por la Administración para determinar la corrección de su autoliquidación, de suerte que una posible afirmación, en tal caso, de la Administración relativa a la falta de prueba de los hechos aducidos, entrañaría además una clara "contradictio in terminis".

Así las cosas, en este supuesto, es criterio de este Tribunal Central que la Administración debe en fase revisora examinar y valorar las pruebas propuestas por el interesado para la acreditación de su derecho, obligación esta de la Administración que debe atemperarse, caso a caso, con la teoría del abuso del derecho procesal, sentada también por este Tribunal Central (baste citar, por todas, Resoluciones R. G. 3705/2010 de 19 de octubre de 2012; R. G. 3206/2010 y R. G. 2571/2010, ambas de 16 de febrero de 2012), no siendo posible tampoco que los interesados acaben eligiendo, sin más y a su libre antojo, el momento de presentar pruebas y alegaciones, sino que debe de tratarse de obligados tributarios que aporten ahora la contabilidad como otra prueba más en el ejercicio de sus derechos, pero que durante la sustanciación del procedimiento de comprobación limitada en cuestión ya han intentado acreditar los hechos que resultan controvertidos mediante la presentación de otra documentación o de otras alegaciones.

- Que el obligado tributario aporte la contabilidad mercantil ante los órganos de aplicación de los tributos durante el desarrollo del procedimiento de comprobación limitada, siendo esta aportación voluntaria, puesto que el requerimiento de la contabilidad mercantil le está vedado en todo caso a la Administración tributaria en ese tipo de procedimiento. 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 LGT les otorga, la Administración deberá 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 LGT, pues 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.

No obstante lo anterior, si los obligados aportan voluntariamente la contabilidad, pero la comprobación puede efectuarse justificada y motivadamente sin necesidad de proceder a su examen, la regularización podrá llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no siendo necesario en estos casos el inicio de un procedimiento inspector, quedando vedadas así posibles prácticas procesales que con la sola aportación voluntaria de la contabilidad, impidan de facto a los órganos de gestión llevar a cabo las funciones que tienen atribuidas y que sí puedan efectuarse de forma procedente a través de la comprobación limitada.

Finalmente debe advertirse que el inicio del procedimiento de comprobación limitada, caso de que luego fuere necesario ponerle fin para iniciar posteriormente un procedimiento inspector, habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, siempre que, de conformidad con los artículos 53.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común y 217.1 de la Ley General Tributaria, no se trate de procedimientos que pudieran incurrir en nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta».

La resolución es consecuencia del criterio contenido en las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2012 [recurso número 2431/2010 (NFJ049189)] y de 1 de diciembre de 2011 [recurso número 1114/2009 (NFJ045460)].

Pues bien, constituye la resolución del TEAC anteriormente transcrita el origen de la modificación introducida en el artículo 136.2 de la LGT. En este sentido, nos advierte el preámbulo de la Ley 34/2015 de que: «Se modifica el régimen jurídico de la comprobación limitada al objeto de facilitar la protección de los derechos del obligado tributario al permitirle que, voluntariamente y sin requerimiento previo, pueda aportar en el curso de un procedimiento de comprobación limitada su contabilidad mercantil para la simple constatación de determinados datos de que dispone la Administración, sin que dicha aportación voluntaria tenga efectos preclusivos».

.../...

.../...

Sin embargo, en la medida en que la Administración de la AEAT a la que se refiere nuestro ejemplo parece limitarse en su función comprobadora a constatar la coincidencia entre lo que figura en la documentación contable (contabilización o no de determinados gastos) y la información de la que dispone en su base de datos (pago de recargos y sanciones en el mismo periodo que es objeto de comprobación gestora), la actuación puede entenderse desarrollada dentro de los parámetros a que la LGT sujeta el ejercicio de dicha función. Por lo tanto, en este caso la actuación de la Administración debe entenderse ajustada a la ley.

Además, la verificación de la contabilidad mercantil por el órgano de gestión tributaria, a estos solos efectos (insistimos, constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria), no determinará la imposibilidad de que por la Inspección pueda volverse a comprobar la contabilidad mercantil del obligado tributario. En este sentido, podemos afirmar que la comprobación realizada por los órganos de gestión tributaria no produce los efectos preclusivos típicos de las actuaciones de comprobación realizadas en el curso de un procedimiento de comprobación limitada afirmándose expresamente en el artículo que el examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección. Todo ello sin perjuicio de que el elemento concreto de la obligación tributaria al que se refirió el procedimiento (deducción de determinadas partidas de gasto) no pueda volver a ser comprobado por la Inspección salvo que concurran las circunstancias previstas en el artículo 140 de la LGT¹⁰.

¹⁰ Dicho artículo establece que: «Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

TRATAMIENTO DE LOS ERRORES Y CAMBIOS DE CRITERIO CONTABLE

Sergio Manuel Jiménez Cardoso

Inmaculada Lucuix García

Departamento de Contabilidad y Economía Financiera.

Universidad de Sevilla

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Hilario ALBARRACÍN SANTA CRUZ, don Manuel GAGO ARECES, doña Susana GAGO RODRÍGUEZ y don Manuel VILLASALERO DÍAZ.

EXTRACTO

El tratamiento de errores y cambios de criterio contable constituye un tópico en el que confluyen normas contables y tributarias. La literatura sobre este asunto ha sido, generalmente, escasa y parcial, probablemente debido a su naturaleza mixta y a las lagunas que existían en las normas que lo trataban. Recientemente se han regulado algunos aspectos relacionados con los errores y cambios de criterio y otros han sido objeto de interpretación por la DGT o el ICAC. Ello hace posible, en nuestra opinión, una descripción sistemática de los efectos contables y tributarios de los errores y cambios de criterio. En este trabajo se incluye, como parte fundamental, una colección de casos que resuelven, de forma bastante exhaustiva, su problemática.

Palabras claves: errores contables, cambios de criterio contable, registro del impuesto sobre beneficios, reexpresión de cifras comparativas e impuesto sobre sociedades.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015

TREATMENT OF CHANGES IN ACCOUNTING POLICIES AND CRITERIA AND ACCOUNTING ERRORS

Sergio Manuel Jiménez Cardoso
Inmaculada Lucuix García

ABSTRACT

The treatment of changes in accounting policies and criteria and accounting errors is a topic where accounting standards and tax regulations converge. Previous literature is scarce and usually considers the problem from only one of the sides. This partial coverage could be due to the complex nature of the topic and to the existence of normative gaps. Recently some aspects related to the topic have been regulated and other have been subject of interpretation by the ICAC or the DGT. Now, these interpretations and new regulation make possible a systematic description of the accounting and tax effects of accounting errors & changes in accounting policies and criteria. In the present paper, a collection of solved cases that cover exhaustively this topic is presented.

Keywords: accounting errors, changes in accounting policies and criteria, income tax accounting, restatement of comparative figures and corporate income tax.

Sumario

1. Introducción
2. Tratamiento de los errores contables
3. Tratamiento de los cambios de criterio contable
4. Casos

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

Con motivo de la reforma fiscal, la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) ha regulado de forma explícita, por vez primera a nivel legal, el tratamiento tributario de los cambios de criterio contable. Con anterioridad, este problema solo podía resolverse con carácter general atendiendo a los posicionamientos de la doctrina académica. Según la doctrina mayoritaria previa a la reforma (CARBAJO VASCO, 2009), los cargos y abonos efectuados a reservas derivados de cambios de criterio contable debían considerarse, respectivamente, gastos deducibles o ingresos computables correctamente registrados en el ejercicio e incluirse en la liquidación del impuesto sobre sociedades a través de los oportunos ajustes. Esta doctrina mayoritaria fue validada parcialmente por la opinión de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) que, en la Consulta vinculante V2280/2013 (NFC048784), la admitía en los casos en los que «la aplicación de los nuevos criterios contables origina cargos en reservas por mayores gastos, y abonos a reservas por mayores ingresos». Es decir, en aquellos cambios de criterio que originan el reconocimiento contable de gastos o ingresos no registrados previamente.

El artículo 11.3.2.º de la LIS contiene la regulación tributaria de los cambios de criterio contable. Este artículo eleva a nivel legal la opinión expresada por la DGT en la Consulta vinculante V2280/2013 (NFC048784), pero no la extiende a los cambios de criterio que afectan a ingresos o gastos ya reconocidos aplicando los criterios contables previos (al cambio) y que han sido imputados a bases imponibles de ejercicios anteriores. En estos casos, el cargo o abono a reservas derivado del cambio de criterio no se integra en la base imponible. Seguramente este tratamiento asimétrico se adopta por economía pues, en caso contrario, los ingresos o gastos previamente imputados y después ajustados deberían ser de nuevo imputados a otra base imponible.

El tratamiento tributario de los cambios de criterio contable establecido por la LIS, por tanto, no se alinea ni con la postura doctrinal mayoritaria previa, ni con el tratamiento contable propuesto por la norma de registro y valoración (en adelante, NRV) 22.ª del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), y tampoco es similar al tratamiento tributario de los errores contables. La norma incluida en el artículo 11.3.2.º de la LIS tiene su antecedente en el tratamiento que la disposición transitoria 26.ª del TRLIS establecía para los ajustes contables derivados de la primera aplicación del PGC y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, PGC de PYMES) (actualmente regulada de forma similar por la disp. trans. 12.ª de la LIS). Estos procedimientos siguen vigentes, pues los ajustes derivados de la «primera aplicación» no solo se produjeron cuando fueron aprobados el PGC y el PGC de PYMES, sino que ocurren cada vez que una entidad cambia de norma contable aplicable (por ejemplo, al pasar del PGC al PGC de PYMES o viceversa).

La LIS no cita explícitamente a los errores contables, por lo que podría pensarse que son válidos, a efectos fiscales, los procedimientos contables (en aplicación de los arts. 10.3, 11.1 y

11.3.1.º primer párrafo de la LIS). Ello no es así en la medida en que el artículo 11.3.1.º segundo párrafo de la LIS, sin citarlos explícitamente, establece un criterio de imputación que le es aplicable a los errores contables. Este criterio de imputación fiscal no solo difiere del propuesto por la NRV 22.^a del PGC para los errores, sino también del establecido explícitamente por la LIS para los cambios de criterio contable. El tratamiento fiscal de los errores contables, además, se ve afectado por algunos procedimientos de regularización específicos, como los establecidos en el artículo 125.3 de la LIS y en la disposición adicional 1.^a del Real Decreto-Ley 12/2012.

Las normas contables tampoco abordan en profundidad estas cuestiones. Así, aunque el PGC regula los errores y cambios de criterio en la NRV 22.^a y el reconocimiento de activos y pasivos fiscales en la NRV 13.^a, en ninguna de estas normas se tratan, de forma específica, los efectos que, sobre el reconocimiento de los activos y pasivos derivados del impuesto sobre sociedades, tienen los errores y cambios de criterio contable. Tampoco se aborda esta cuestión en la amplia Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) de 9 de octubre de 1997 (modificada por la RICAC de 15 de marzo de 2002), dedicada al registro contable del impuesto sobre beneficios, y que estaría aún parcialmente vigente en virtud de la disposición transitoria 5.^a del Real Decreto 1514/2007¹. Contablemente, además, el reconocimiento de un error en la liquidación del impuesto sobre sociedades debe, en determinadas circunstancias, efectuarse como provisión² (aplicando, por tanto, la NRV 15.^a). Los errores contables reconocidos en aplicación de la disposición adicional 1.^a del Real Decreto-Ley 12/2012 han sido objeto de la respuesta del ICAC a la Consulta 94/2013/8 (NFC048012).

Como puede observarse, el tratamiento de los errores y cambios de criterio en el contexto del impuesto sobre sociedades se ve afectado por normas genéricas y ha sido objeto de regulación o interpretación parcial reciente. En nuestra opinión, estos atributos justifican el interés de un trabajo que aborde de forma sistemática estas cuestiones.

2. TRATAMIENTO DE LOS ERRORES CONTABLES

La NRV 22.^a (tercer párrafo) define los errores contables como «las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho

¹ Ni en el Proyecto de Resolución del ICAC, de 9 de julio de 2015 (en adelante PRICAC de 9 de julio de 2015), por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

² La respuesta del ICAC a la consulta 75/2008/10 (NFC031164) describe el reconocimiento de una provisión para impuestos como cambio de estimación. La NRV 22.^a (cuarto párrafo) define los cambios de estimaciones contables como «aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos». La norma octava del PRICAC de 9 de julio de 2015 está dedicada a las provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.

adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas». Excepto cuando su efecto se limita a clasificaciones incorrectas, el reconocimiento de un error contable supone la aparición, desaparición o alteración del valor de activos o pasivos. De acuerdo con la NRV 22.^a, el efecto de estas variaciones en el patrimonio neto se registra, generalmente y por defecto, con cargo o abono a cuentas de reservas, en concreto a reservas voluntarias (según las relaciones contables de la cuenta 113). Solo cuando el error contable afecte a un ingreso o gasto imputado (o que debiera haberse imputado) en ejercicios anteriores a una partida de patrimonio neto distinta a la de resultado del ejercicio, el efecto del cambio de valor de los activos o pasivos debe imputarse a esta otra partida de patrimonio neto (en vez de a reservas voluntarias).

De acuerdo con la NRV 13.^a 4 a), en la medida en que la corrección del error contable suponga la inclusión en la liquidación del impuesto sobre sociedades de una transacción o suceso reconocido en reservas voluntarias origina, al registrar el impuesto corriente, un cargo o abono a reservas voluntarias por su efecto fiscal. De esta manera, en el patrimonio neto, tanto el resultado del ejercicio como las reservas voluntarias figuran por sus valores netos de impuestos. Si el error contable se ha recogido en otra partida de patrimonio neto (como veremos al final de este apartado), el efecto impositivo debe recogerse en esa misma partida.

Las normas contables obligan a informar, en las cuentas anuales, de los errores significativos que afecten a los datos publicados en las cuentas anuales de ejercicios anteriores. Esto se efectúa: a) en la memoria, en el apartado 2.8, «Bases de presentación de las cuentas anuales» del modelo de memoria normal (apartado 2.7 del modelo de memoria abreviada); b) reexpresando³ las cifras afectadas por el error que, a efectos comparativos, contienen las cuentas anuales del ejercicio en el que se corrige el error, y c) desglosando en el estado total de cambios en el patrimonio neto las consecuencias de los errores en las partidas de patrimonio neto, si la empresa lo formula.

En concreto, si la empresa presenta el modelo de memoria normal, debe proporcionar en ella información detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicando su naturaleza y cuándo se produjo el error. A efectos comparativos, la memoria normal incluirá los importes corregidos (reexpresados) de las partidas afectadas por el error y que se hayan publicado en las cuentas anuales de ejercicios anteriores. Si no pudiera efectuarse la rectificación desde el momento en que se cometió el error, debe informarse de ello, de las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error (es decir, qué cifras comparativas han sido reexpresadas y cuáles no).

Frecuentemente, el reconocimiento de un error contable afecta al cálculo de la base imponible de ejercicios anteriores. En estos casos, resulta de aplicación el artículo 11.3.1.º segundo párrafo de la LIS, que indica:

³ Una cifra reexpresada, en el sentido de la NIA-ES 710, es «adaptada a efectos comparativos», bien por haberse producido una modificación de la estructura de las cuentas anuales, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de un error, según lo establecido en la NECA 5.^a 1.

«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 anteriores⁴, 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».

De la lectura de esta norma tributaria se desprende el paralelismo entre el tratamiento contable (rectificación retrospectiva) y tributario (liquidación complementaria) de los errores que supongan que **alguna base imponible anterior fue mayor a la declarada**. Es decir, de aquellos errores contables que perjudiquen a la Administración tributaria, porque un ingreso se ha imputado después o un gasto antes. La rectificación procederá, a efectos tributarios, siempre que el ejercicio no haya prescrito⁵.

Esta rectificación puede efectuarla el contribuyente voluntariamente, mediante declaración complementaria, o ser consecuencia de un proceso inspector. Si el reconocimiento deriva de un proceso inspector, en aplicación de la NRV 15.^a, el pasivo emergente se reconoce como una provisión para impuestos (a largo plazo, en la cuenta 141, o a corto plazo, en la cuenta 5291), en tanto sea incierto el importe y/o el momento en el que va a producirse el desembolso. Esta provisión tiene un origen legal, por lo que la deducibilidad de los gastos implicados en su reconocimiento no está exceptuada por el artículo 14.3 a) de la LIS. A pesar de ello, no serán deducibles ni la cuota [en aplicación del art. 15 b) de la LIS], ni las multas, sanciones y los recargos [en aplicación del art. 15 c) de la LIS]. En caso de que el contribuyente reconozca voluntariamente el error (o el importe surgido de la inspección sea cierto y con vencimiento conocido), el pasivo se registra con abono a la cuenta 4752, «Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades».

En nuestra opinión, el registro del efecto fiscal de los errores (independientemente de que se reconozca como una provisión o una deuda) puede realizarse a partir de las relaciones contables de la cuenta 141, «Provisión para impuestos». Es decir, el pasivo se abona con cargo a gastos financieros por los intereses de demora correspondientes al ejercicio corriente, a gastos excepcio-

⁴ Es decir, de acuerdo con las normas fiscales o, lo que es lo mismo, con arreglo a la normativa contable excepto cuando expresamente lo establezca la LIS.

⁵ Excepcionalmente, en aplicación del artículo 26.5 de la LIS, pueden producirse rectificaciones en el valor de los créditos por pérdida a compensar de ejercicios prescritos cuya compensación se pretenda.

nales por las sanciones y recargos y a reservas voluntarias por la cuota y los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores.

El reconocimiento contable de la regularización fiscal originada por una declaración complementaria o una inspección difiere de lo indicado en el párrafo anterior si se considera que es producto de un cambio de estimación⁶. A diferencia de los errores, en este caso el registro contable anterior no se califica como incorrecto, por lo que el contribuyente no puede reexpresar las cifras publicadas en las cuentas anuales de ejercicios precedentes. En un cambio de estimación, los gastos o ingresos emergentes se imputan prospectivamente, es decir, al ejercicio corriente o a ejercicios futuros. El ICAC, en la respuesta a la Consulta n.º 75/2008/10 (NFC031164) indica que la obligación que surge de una inspección derivada de un cambio de estimación debe registrarse con cargo a los resultados del ejercicio: la cuota íntegra se carga a la 6300, «Impuesto corriente», la sanción a gastos excepcionales y todos los intereses de demora a gastos financieros. Este procedimiento también parece aplicable al reconocimiento de una deuda derivada de la liquidación de una declaración complementaria efectuada voluntariamente por el contribuyente, siempre que se origine por un cambio de estimación. La cantidad de información que la empresa está obligada a divulgar sobre los cambios de estimaciones es muy reducida, limitándose a comunicar los efectos significativos que produzcan en el ejercicio cerrado o en los posteriores.

El reconocimiento del pasivo con la Administración tributaria (independientemente de que implique el registro de una deuda o de una provisión y de que se trate como error o cambio de estimación) tiene efectos en la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio corriente. Puesto que los intereses de demora reconocidos contablemente son deducibles, los que se reconozcan en reservas voluntarias ocasionan un ajuste negativo en la liquidación del impuesto sobre sociedades. En la medida que las sanciones y recargos no son deducibles, originan un ajuste positivo. Los casos 1 a 3, que posteriormente veremos, ilustran el tratamiento de errores contables que suponen bases imponibles anteriores mayores a las declaradas y que se resuelven mediante declaración complementaria. En el caso 1 se indica cómo se reconocería el error si hubiese derivado de un proceso inspector. El caso 8 presenta la regularización de una deducción cuyas condiciones se incumplen posteriormente, dependiendo de si está originada por un error o por un cambio de estimación.

Por el contrario, si el error contable implica que **alguna base imponible anterior fue menor a la declarada** (es decir, que el error contable benefició a la Administración tributaria) en aplicación del artículo 11.3.1.º segundo párrafo de la LIS, la imputación fiscal debe efectuarse en el periodo en el que se haya reconocido contablemente. Dado el literal de este artículo, parece que estos errores contables no constituyen errores tributarios, por lo que no son susceptibles de originar una devolución (regulada en los arts. 124 a 127 de la Ley General Tributaria).

Esto ocurre cuando un ingreso se ha registrado e imputado fiscalmente antes o un gasto después de lo establecido en las normas fiscales. En el caso del gasto, su reconocimiento contable (y,

⁶ Puede encontrar la definición de cambio de estimación en la nota a pie de página n.º 2.

por lo tanto, la corrección del error) supone el registro de un cargo en reservas voluntarias que, al ser deducible, origina un ajuste negativo en la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio en el que se produce la corrección del error. En el caso del ingreso, la corrección del error supone un cargo a reservas voluntarias y, cuando el ingreso se devengue correctamente, el reconocimiento contable, de nuevo, del ingreso. Puesto que la imputación de un ingreso a un ejercicio anterior es una incorrección contable pero no tributaria (en aplicación el art. 11.3.1.º segundo párrafo de la LIS), el ingreso se considera correctamente imputado a la base imponible anterior. Por lo tanto, el cargo a reservas voluntarias derivado de la corrección del error no tendrá efectos tributarios. Para evitar la doble imputación del ingreso cuando este se devengue correctamente (desde la perspectiva contable), lo que no sería admisible en aplicación de la disposición transitoria 1.ª (segundo párrafo) de la LIS, este no se integrará de nuevo en la base imponible. En este caso, la no deducibilidad del cargo a reservas no tiene efectos en la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio en el que se corrige el error. Por el contrario, la no imputabilidad fiscal del ingreso, cuando se reconozca correctamente, ocasionará un ajuste negativo en el ejercicio en el que se registra por segunda vez. Si el reconocimiento (correcto) del ingreso se va a producir en algún ejercicio posterior a aquel en que se corrige el error, en este debe reconocerse un activo por impuesto diferido que se abonará en el ejercicio en que se registre (ya correctamente) el ingreso. Los casos 4 a 6 ilustran el reconocimiento de errores contables que suponen una base imponible inferior a la declarada.

Tabla 1. Resumen del tratamiento de los errores contables que afectan a reservas voluntarias

Tipo de error contable	Gasto imputado en un ejercicio anterior o ingreso imputado en un ejercicio posterior.	Gasto imputado en un ejercicio posterior o ingreso imputado en un ejercicio anterior.
Rectificación contable	Abono en reservas voluntarias.	Cargo en reservas voluntarias.
Consecuencia fiscal del error contable	Base imponible anterior mayor a la declarada (error en contra de la Administración tributaria).	Base imponible anterior menor a la declarada (error a favor de la Administración tributaria).
Regularización fiscal	Declaración complementaria o liquidación por la Administración tributaria (inspección).	Salvo que ocasionen una tributación inferior: a) Es deducible el cargo en reservas mediante el que se rectifica el gasto reconocido erróneamente. b) No es deducible el cargo en reservas mediante el que se rectifica el ingreso reconocido erróneamente. Tampoco será imputable el ingreso cuando se devengue correctamente.
.../...		

.../...		
Efecto de la regularización en la liquidación del ejercicio corriente	<p>Ajuste negativo por los intereses de demora reconocidos en reservas.</p> <p>Ajuste positivo por los recargos y sanciones reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias, que no son deducibles.</p>	<p>Ajuste negativo en la liquidación de la base imponible por el gasto (corregido) reconocido en reservas voluntarias.</p> <p>Ajuste negativo en la liquidación de la base imponible por el ingreso reconocido correctamente y que ya tributó.</p>
Efecto contable de la regularización fiscal en el ejercicio corriente	<p>El pasivo fiscal se abona con cargo a gastos financieros por los intereses de demora del ejercicio, a gastos excepcionales por las sanciones y recargos y a reservas voluntarias por el resto.</p>	<p>Al registrar el impuesto corriente se abona a reservas voluntarias por el efecto fiscal del gasto deducible registrado en reservas voluntarias.</p> <p>Al registrar el impuesto corriente se abona a reservas voluntarias por el efecto fiscal del ingreso imputado a la base imponible que se haya devengado parcial o totalmente en el ejercicio y que se había imputado incorrectamente en ejercicios anteriores.</p> <p>Al registrar el impuesto diferido se reconocerá un activo por impuesto diferido con abono a reservas voluntarias por el efecto fiscal del ingreso imputado incorrectamente y que se devengará contablemente en el futuro.</p>
Efecto de la regularización en la liquidación de ejercicios futuros		<p>Ajuste negativo en la base imponible por el ingreso reconocido correctamente y que ya tributó.</p>
Efecto contable de la regularización fiscal en ejercicios futuros		<p>Al registrar el impuesto corriente se abona a reservas voluntarias por el efecto fiscal del ingreso imputado a la base imponible incorrectamente y que se haya devengado parcial o totalmente en el ejercicio.</p> <p>Al registrar el impuesto diferido se reduce el activo por impuesto diferido con cargo a reservas voluntarias por el efecto fiscal de los ingresos imputados erróneamente y que se han devengado contablemente en el ejercicio.</p>

La imputación fiscal de ingresos o gastos en ejercicios distintos a los que se devengan, a los que nos hemos referido anteriormente, se acepta a efectos fiscales, según el artículo 11.3.1.º segundo párrafo de la LIS «siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal». Esto podría ocurrir cuando la imputación de ingresos a ejercicios anteriores o gastos a posteriores se produce en un contexto de incremento de tipos impositivos (por ejemplo, cuando una empresa deja de considerarse de nueva creación, según el art. 29.1 de la LIS, para pasar a tributar al tipo general) o cuando permiten aprovechar bonificaciones o deducciones que se habrían perdido de otro modo. Respecto a las circunstancias concretas en las que se produce esta tributación inferior, parece que la DGT solo se ha pronunciado, de forma bastante reiterada, respecto a la no deducibilidad posterior de los gastos devengados fiscalmente y no incluidos en bases imponibles correspondientes a ejercicios prescritos [Consultas vinculantes V0721/2011 (NFC040861), V2591/2011 (NFC042863), V1590/2013 (NFC047861), V0530/2014 (NFC050534)]. El caso 7 ilustra el reconocimiento de un error contable consistente en un gasto no reconocido en un ejercicio prescrito.

Respecto a otros casos en los que puede producirse una tributación inferior, la norma no explicita si puede considerarse aceptable la imputación fiscal de ingresos o gastos en ejercicios distintos a los que se devenguen si su cuantía o sus efectos se limitan, de forma que no se produzca una tributación inferior. Si esto fuera correcto, por ejemplo, podría deducirse un gasto devengado en un periodo no prescrito en el que la empresa era de nueva creación (y en el que, por lo tanto, tributaba a un tipo del 15%) en un periodo posterior (en el que tributa al 25%) si el gasto se considera deducible solo en un 60%.

El artículo 125.3 de la LIS (anterior 137.3 del TRLIS) regla con generalidad la **regularización de exenciones, deducciones o incentivos fiscales** cuando se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de ellos. Esta regularización se produce junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones, mediante el pago de la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en periodos anteriores, además de los intereses de demora. En el caso de la minoración por nivelación, con una penalización adicional del 5% (art. 105.6 de la LIS). Este procedimiento fiscal plantea algún problema contable que, aun no siendo cuantitativamente importante, carece actualmente de solución aceptada. Cuando los errores contables en contra de la Administración tributaria se resuelven mediante declaración complementaria efectuada durante el ejercicio en el que se reconoce el error, los intereses de demora devengados corresponden al ejercicio corriente o a ejercicios anteriores. Sin embargo, la regularización efectuada en aplicación del artículo 125.3 de la LIS se efectúa junto con la cuota del periodo impositivo en el que tiene lugar el incumplimiento. Es decir, que el pago tiene lugar en el ejercicio siguiente al incumplimiento. Por ello, contablemente también surgirán **intereses correspondientes al ejercicio futuro**. El PGC no permite imputar al ejercicio corriente (en el que se reconoce el error) gastos que se devengarán en el futuro (cuando se produzca la regularización), pero tampoco parece que la NRV 13.^a permita el descuento de

pasivos por impuesto corriente⁷. Además, como la regularización se efectúa junto con la liquidación del ejercicio corriente, es incluso posible que la entidad ya haya pagado a la Administración tributaria (a través de retenciones soportadas o pagos fraccionados efectuados en el ejercicio en el que se reconoce el error) los intereses de demora aún no devengados. El caso 8 ilustra la regularización de una deducción cuyos requisitos se incumplen y en el que se ha optado por reconocer en el ejercicio siguiente los intereses de demora que le son imputables.

Ciertamente, los importes afectados por la circunstancia anterior normalmente no serán significativos, por lo que generalmente cualquier tratamiento contable será aceptable en aplicación del principio de importancia relativa (MCC 3.º 6). No obstante, la eficacia fiscal de un tratamiento contable incorrecto puede estar afectada por el artículo 11.2 de la LIS, que indica que los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38 i) del Código de Comercio (artículo en el que se establece el principio de importancia relativa), está supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

En general, la **regularización fiscal** debería entenderse contablemente como un proceso de reconocimiento de errores. Esta parece ser la interpretación que hace el ICAC, en la respuesta a la Consulta n.º 94/2013/8 (NFC048012), del procedimiento de regularización tributaria especial establecido por la disposición adicional 1.ª del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Según el ICAC, en este proceso de regularización, «el ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, se contabilizará en una partida de reservas». A pesar de ello, el ICAC propone que el pago a la Administración tributaria de la autoliquidación practicada en la regularización (es decir, del pasivo fiscal por impuesto corriente originado en la regularización) se registre con cargo a la cuenta de impuesto corriente, incluida en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, debido a que «la cantidad pagada tiene su fundamento económico en la regularización de la situación tributaria del obligado al pago sin que implique la extinción de una deuda tributaria devengada en ejercicios anteriores» (sic).

En nuestra opinión, esta doctrina administrativa está en contradicción con lo establecido en la NRV 13.ª 4 a) que establece que si el pasivo por impuesto corriente se relaciona «con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerá con cargo o abono a dicha partida». Por lo tanto, según el PGC, el pasivo por impuesto corriente surgido del proceso de regularización debería registrarse con cargo a reservas y no a la cuenta de gasto 6300, «Impuesto corriente». Esta opinión del ICAC es, además, difícil de conciliar con la que ha mantenido anteriormente en algún caso similar. Así, en relación con la actualización de balances efectuada al amparo del artículo 9 de la Ley 16/2012 (una cuestión que es estructuralmente

⁷ El PRICAC de 9 de julio de 2015 prevé el descuento de pasivos y algunos activos por impuesto corriente cuando su vencimiento supere el año. Si el pasivo se reconoce como una provisión para impuestos, la norma contable aplicable (la NRV 15.ª) obliga, salvo en determinadas circunstancias, a reconocer el pasivo a valor actual (descontado).

similar, desde la perspectiva contable, a un proceso de regularización), el ICAC en la respuesta a la Consulta n.º 92/2012/5 (NFC045901) (pregunta 5) indica que el gasto derivado del gravamen único:

«[...] de acuerdo con lo previsto en la Ley fiscal, se contabilizará con cargo a la cuenta en que luzca la reserva originada por la actualización. A la misma conclusión cabría llegar por aplicación analógica de lo dispuesto en el apartado 4 de la NRV 13.^a "Impuestos sobre beneficios" del Plan General de Contabilidad, en cuya virtud, el gasto que trae causa de un ajuste de valor se reconoce con cargo a la cuenta en que se haya contabilizado la variación de valor».

Finalmente, **si el error no afecta al cálculo de la base imponible de ejercicios anteriores**, su registro se limita a lo indicado en la NRV 22.^a, no teniendo efectos fiscales⁸. Algunos errores de este tipo pueden afectar al valor, en el balance inicial, de activos o pasivos por impuesto diferido. Por ejemplo, en el caso de que el error influya en el valor contable de una inversión financiera calificada como disponible para la venta, la corrección del error no se efectúa con cargo o abono a reservas voluntarias, sino a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta». Si esta variación de valor origina un futuro mayor pago de impuestos (por ejemplo, porque el incremento no va a ser compensado completamente por una deducción o exención por doble imposición) o un futuro menor pago de impuestos (por ejemplo, porque la minusvalía sea deducible), debe reconocerse contablemente un pasivo o activo por impuesto diferido con cargo o abono a la cuenta 133.

3. TRATAMIENTO DE LOS CAMBIOS DE CRITERIO CONTABLE

El principio de uniformidad (MCC 3.º 3) indica que:

«... adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales. Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que solo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información».

De acuerdo con la NRV 22.^a, los **cambios de criterio contable** que supongan la variación del valor de activos y/o pasivos de la empresa se registran retroactivamente, de forma similar a los errores. Es decir, con cargo o abono a cuentas de reservas voluntarias o a otra partida de patrimonio neto, cuando afecten a ingresos o gastos imputables a esa partida. De acuerdo con la NRV

⁸ Excepto en los casos descritos en el artículo 200 de la Ley General Tributaria.

13.ª 4 a), el efecto impositivo del cambio de criterio debe recogerse en la misma partida de patrimonio neto empleada para registrar el cambio de criterio contable (reservas voluntarias u otra).

Las normas contables obligan a informar, en las cuentas anuales, de los cambios de criterio. Esto se efectúa: a) en la memoria, en el apartado 2.7, «Bases de presentación de las cuentas anuales del modelo de memoria normal» (apartado 2.6 del modelo de memoria abreviada); b) reexpresando las cifras afectadas por el cambio de criterio que, a efectos comparativos, contienen las cuentas anuales del ejercicio en el que se cambia el criterio, y c) desglosando en el estado total de cambios en el patrimonio neto el efecto de los cambios de criterio en las partidas de patrimonio neto, si la empresa lo formula. Si la empresa presenta el modelo de memoria normal, debe proporcionar información detallada de los ajustes por cambio de criterio realizados en el ejercicio, incluyendo su naturaleza, descripción y las razones por las que el cambio permite una información más fiable y relevante. A efectos comparativos, la memoria normal incluirá los importes corregidos (reexpresados) de las partidas afectadas por el cambio de criterio y que se hayan publicado en las cuentas anuales de ejercicios anteriores. Si la rectificación no fuera posible, debe informarse de ello, de las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio de criterio (es decir, desde cuándo se han reexpresado las partidas afectadas). Si el cambio de criterio deriva de la aplicación de una nueva norma, debe informarse de ello, indicándose su posible influencia sobre ejercicios futuros.

Como hemos indicado en la introducción, la regulación del impuesto sobre sociedades previa a la reforma fiscal no recogía expresamente el tratamiento de los cambios de criterio contable. Según la doctrina académica mayoritaria anterior a la reforma, los cargos y abonos efectuados a reservas derivados de cambios de criterio contable eran, respectivamente, gastos deducibles o ingresos computables correctamente registrados en el ejercicio, que debían incluirse en la liquidación del impuesto sobre sociedades a través de los oportunos ajustes y que no originaban la necesidad de elaborar declaraciones complementarias o solicitudes de devolución. En la respuesta a la Consulta V2280/2013, de 10 de julio de 2013 (NFC048784), la DGT confirmó la doctrina mayoritaria en lo referente a los cambios de criterio que originan el reconocimiento contable de gastos o ingresos no registrados previamente:

«En el caso concreto planteado en el escrito de consulta, la aplicación de los nuevos criterios contables origina cargos en reservas por mayores gastos, y abonos a reservas por mayores ingresos. Al tratarse de cambios en los criterios contables, tanto dichos gastos como dichos ingresos se consideran devengados en el ejercicio en que se producen los cambios de criterio. En consecuencia, y de acuerdo con lo señalado en el artículo 19 del TRLIS anteriormente transcrito, en el periodo impositivo correspondiente al ejercicio en que tenga lugar el cambio de criterio contable, la entidad consultante deberá integrar en la base imponible el gasto o el ingreso de que se trate, efectuando el correspondiente ajuste al resultado contable, puesto que los mismos se habían registrado como cargos o abonos a reservas».

Con motivo de la reforma del impuesto sobre sociedades, se reguló a nivel legal el tratamiento tributario de los cambios de criterio contable. El primer párrafo del artículo 11.3.2.º de la LIS quedó redactado de la siguiente forma:

«Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen».

La solución establecida por la LIS, sin embargo, no se alinea totalmente ni con los procedimientos contables ni con la doctrina académica mayoritaria. La divergencia queda manifiesta en el segundo párrafo del artículo 11.3.2.º de la LIS, que indica:

«No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable».

Es decir, que el cargo o abono a reservas voluntarias derivado del cambio de criterio no se imputa a la base imponible si se corresponde con la rectificación de un ingreso o gasto ya devengado, contabilizado e imputado a la base imponible en ejercicios anteriores. En estos casos, para evitar la doble deducción del gasto o la doble imputación del ingreso, cuando contablemente estos ingresos o gastos vuelvan a devengarse contablemente, de acuerdo con los nuevos criterios, no se integrarán en la base imponible. Esta «no integración futura» de ingresos o gastos originan la aparición de activos o pasivos por impuesto diferido cuando los cambios de criterio afecten a la liquidación del impuesto sobre sociedades en ejercicios posteriores.

De esta forma, se imputa a la base imponible el cargo a reservas voluntarias derivado de un cambio de criterio que suponga el **incremento de un gasto** imputable a ejercicios anteriores, siempre que este sea deducible. Esto supone, al registrar el impuesto corriente del ejercicio, un abono a reservas por el efecto impositivo del gasto deducido registrado en reservas voluntarias. Tras este asiento, la reducción de reservas originada por el cambio de criterio queda reflejada en balance por su valor neto de impuestos.

Por el contrario, no se imputa a la base imponible el abono a reservas voluntarias derivado de un cambio de criterio que suponga la **reducción de un gasto** devengado, contabilizado e imputado a la base imponible en ejercicios anteriores. Para evitar la doble deducción del gasto, no será deducible cuando contablemente vuelva a devengarse de acuerdo con el nuevo criterio. En este caso, en el ejercicio en el que se produce el cambio de criterio ocurre lo siguiente:

- a) En la medida en que el gasto ya deducido se devengue de nuevo (aplicando el nuevo criterio) parcial o totalmente, surge un ajuste positivo por el importe del gasto devengado.
- b) Al registrar el impuesto corriente, debe cargarse a reservas voluntarias por el efecto impositivo del gasto que ha ocasionado el ajuste positivo.

- c) Al registrar el impuesto diferido, en la medida en que el gasto deducido se devengue en ejercicios futuros, debe registrarse un pasivo por impuesto diferido con cargo a reservas voluntarias, aplicando analógicamente la respuesta del ICAC a la Consulta n.º 94/2013/3 (NFC048006).

Tras estos cargos, la variación de reservas voluntarias ocasionada por el cambio de criterio queda reflejada en el balance por su valor neto de impuestos. En los siguientes ejercicios, cuando se devengue (de acuerdo con el nuevo criterio) un gasto ya imputado a la base imponible, ocurrirá lo siguiente:

- a) Al liquidar el impuesto sobre sociedades habrá un ajuste positivo por los gastos devengados de nuevo.
- b) Al registrar el impuesto corriente se cargará reservas voluntarias por el efecto impositivo del ajuste.
- c) En el registro del impuesto diferido, al reducirse el valor del pasivo por impuesto diferido, se abonará a reservas voluntarias.

En el caso de los ingresos, se imputa a la base imponible el abono a reservas voluntarias derivado de un cambio de criterio que suponga el **incremento de un ingreso** imputable a ejercicios anteriores, siempre que no esté exento. Esto supone, al registrar el impuesto corriente del ejercicio, un cargo a reservas por el efecto impositivo del ingreso imputado registrado en reservas voluntarias. Tras este asiento, el incremento de reservas originado por el cambio de criterio queda reflejado en balance por su valor neto de impuestos.

Tabla 2. Resumen del tratamiento de los cambios de criterio contables que afectan a reservas voluntarias

Tipo de cambio de criterio contable	Reconocimiento de gastos o ingresos devengados (según el nuevo criterio) no imputados fiscalmente a ejercicios anteriores.	Rectificación de gastos o ingresos reconocidos contablemente e imputados fiscalmente en ejercicios anteriores.
Rectificación contable	Cargo a reservas voluntarias por los gastos imputables contablemente a ejercicios anteriores y abono a reservas voluntarias por los ingresos imputables contablemente a ejercicios anteriores.	Abono a reservas voluntarias al rectificar los gastos imputados contablemente a ejercicios anteriores y cargo a reservas voluntarias al rectificar los ingresos imputados contablemente a ejercicios anteriores.
.../...		

.../...		
Consecuencia fiscal del cambio de criterio contable	<p>No procede declaración complementaria, ni liquidación por la Administración tributaria (inspección). La base imponible del ejercicio:</p> <p>a) Se ajusta negativamente por los cargos a reservas voluntarias.</p> <p>b) Se ajusta positivamente por los abonos a reservas voluntarias.</p>	<p>No procede declaración complementaria, ni liquidación por la Administración tributaria (inspección).</p> <p>No se imputan a la base imponible del ejercicio los cargos y abonos a reservas voluntarias. Cuando los ingresos o gastos vuelvan a devengarse (según el nuevo criterio) no se imputarán a la base imponible.</p>
Efecto contable de las consecuencias fiscales del cambio de criterio	<p>Al registrar la liquidación del impuesto corriente, del ejercicio en el que se produce el cambio de criterio, se carga (abona) a reservas voluntarias por el efecto fiscal del ingreso (gasto) imputado a la base imponible y registrado en reservas voluntarias.</p>	<p>En el ejercicio en el que se produce el cambio de criterio:</p> <p>Al registrar la liquidación del impuesto corriente se carga (abona) a reservas voluntarias por el efecto fiscal del gasto (ingreso) devengado en el ejercicio de acuerdo con el nuevo criterio y no imputado a la base imponible, por haberse imputado ya de acuerdo con los criterios anteriores.</p> <p>Al registrar el impuesto diferido se carga (abona) a reservas voluntarias al reconocer el pasivo (activo) por impuesto diferido derivado de los gastos (ingresos) ya imputados aplicando el criterio anterior y que se devengarán en ejercicios futuros aplicando el nuevo criterio.</p> <p>En ejercicios posteriores:</p> <p>Al registrar la liquidación del impuesto corriente se carga (abona) a reservas voluntarias por el efecto fiscal del gasto (ingreso) devengado en el ejercicio de acuerdo con el nuevo criterio y no imputado a la base imponible, por haberse imputado ya de acuerdo con los criterios anteriores.</p> <p>Se da de baja el activo (pasivo) por impuesto diferido con cargo (abono) a reservas voluntarias en la medida en que se devengue el ingreso (gasto) ya imputado a la base imponible.</p>

No se imputa a la base imponible el cargo a reservas voluntarias derivado de un cambio de criterio que suponga la **reducción de un ingreso devengado**, contabilizado e imputado a la base imponible en ejercicios anteriores. Para evitar la doble imposición del ingreso, cuando contablemente vuelva a devengarse (de acuerdo con el nuevo criterio) no será imputable. En este caso, en el ejercicio en el que se produce el cambio de criterio ocurrirá lo siguiente:

- a) En la medida en que el ingreso ya imputado se devengue de nuevo (aplicando el nuevo criterio) parcial o totalmente, habrá un ajuste negativo por el importe del ingreso devengado.
- b) Al registrar el impuesto corriente, debe abonarse a reservas voluntarias por el efecto impositivo del ingreso no imputado.
- c) Al registrar el impuesto diferido, en la medida en que el ingreso imputado se devengue en ejercicios futuros, debe registrarse un activo por impuesto diferido con abono a reservas voluntarias, aplicando analógicamente la respuesta del ICAC a la Consulta n.º 94/2013/3 (NFC048006).

Tras estos abonos, la variación de reservas ocasionada por el cambio de criterio queda reflejada en balance por su valor neto de impuestos. En ejercicios futuros, cuando se devengue (de acuerdo con el nuevo criterio) un ingreso ya imputado a la base imponible, ocurrirá lo siguiente:

- a) Al liquidar el impuesto sobre sociedades habrá un ajuste negativo por los ingresos devengados de nuevo.
- b) Al registrar el impuesto corriente se abonará a reservas voluntarias por el efecto impositivo del ajuste.
- c) En el registro del impuesto diferido, al reducirse el valor del activo por impuesto diferido, se cargará a reservas voluntarias.

Los casos 9 a 14 ilustran el reconocimiento de cambios de criterio contable que afectan a ingresos o gastos imputados o no imputados a la base imponible en ejercicios anteriores. También se incluyen ejemplos de cambios de criterio que afectan al valor de las existencias iniciales.

4. CASOS

CASO 1. Error contable al imputar gastos, que implica bases imponibles anteriores superiores con intereses de demora imputables solo al ejercicio corriente

A final del ejercicio X2, hemos conocido que, por error, en el ejercicio X1 registramos y nos dedujimos unos gastos por servicios exteriores de 100.000 euros (más IVA deducible del 21%), que fueron pagados en X1 pero que se corresponden a servicios recibidos íntegramente en X2. Efectuamos la declaración complementaria que resulta en los siguientes pagos:

- Pago de cuotas no satisfechas en los ejercicios correspondientes .. 25.000 euros
- Intereses de demora (hasta el momento del pago) 500 euros
- Recargo 2.500 euros

En X2, el resultado antes de impuestos ha sido de 200.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio X2 han sido de 40.000 euros.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del error	Debe	Haber
(62)	Servicios exteriores	100.000	
(113)	Reservas voluntarias		100.000

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento de la liquidación de la declaración complementaria al ejercicio X1	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	25.000	
(66)	Gastos financieros	500	
(678)	Gastos excepcionales	2.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		28.000

El error ha supuesto un incremento de las reservas voluntarias de 75.000 euros (100.000 – 25.000). Si en lugar de una declaración complementaria efectuada voluntariamente, los 28.000 euros fueran el pago estimado a realizar a la Administración tributaria derivado de una inspección, la cuenta de pasivo abonada sería la 141, «Provisión para impuestos» o la 5291, «Provisión para impuestos a corto plazo». En este caso, solo se reconocerían (como reservas voluntarias o gastos financieros) los intereses de demora correspondientes a ejercicios pasados y al corriente. Los intereses de demora devengados posteriormente serían imputados al resultado en ejercicios futuros.

	X2
Resultado contable antes de impuestos	200.000 ¹
± Ajustes al resultado	+2.500 ²
= Base imponible previa	202.500
	.../...

	X2
.../...	
= Base imponible	202.500
= Base imponible minorada o incrementada	202.500
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	50.625
= Cuota líquida	50.625
– Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	40.000
= Cuota diferencial	10.625
<p>¹ El resultado antes de impuestos ya incluye el gasto por servicios exteriores por 100.000 euros cuya imputación a X1 ha sido corregida. También incluye el gasto excepcional por el recargo (2.500 €) y los gastos de demora (500 €).</p> <p>² No es deducible el gasto excepcional por el recargo (2.500 €), imputado al resultado del ejercicio.</p>	

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	50.625	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		40.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.625

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de los servicios exteriores en	100.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	25.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 € ¹
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 €
	.../...

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o disminución del activo por impuesto corriente) en	25.000 € ²
Aumento de periodificaciones a corto plazo (activo) en	100.000 € ³
<p>¹ Este aumento del resultado imputable a X1 se materializa en X2 en el incremento de reservas voluntarias en 75.000 euros que fue registrado mediante los primeros asientos del caso.</p> <p>² Este aumento del pasivo de 25.000 euros (más los pagos derivados de los gastos excepcionales, por 2.500 €, y los gastos financieros, por 500, ambos imputables a X2) se materializa en X2 en el pago derivado de la liquidación de la declaración complementaria al ejercicio X1 o en el pago derivado de la inspección, si este fuera el caso.</p> <p>³ Por el derecho sobre los servicios pagados y aún no recibidos a final del ejercicio X1.</p>	

CASO 2. Error contable al imputar un ingreso, que implica bases imponibles anteriores superiores a las declaradas, con intereses de demora imputables solo al ejercicio corriente

A final del ejercicio X2 hemos conocido que, por error, en X1 no registramos como ingresos servicios prestados por valor de 100.000 euros que fueron cobrados y registrados como ingresos a principios de X2. Durante X2 hemos efectuado la declaración complementaria que resulta en los siguientes pagos:

- Pago de cuotas no satisfechas en los ejercicios correspondientes ... 25.000 euros
- Intereses de demora (hasta el momento del pago) 500 euros
- Recargo 2.500 euros

En X2 nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 500.000 euros. No hay otros ajustes ni tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, minoraciones o reducciones. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades de X2 han sido de 100.000 euros.

Cód. cta.	En X2, al reconocer el error	Debe	Haber
(705)	Prestaciones de servicios	100.000	
(113)	Reservas voluntarias		100.000

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento de la liquidación de la declaración complementaria al ejercicio X1	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	25.000	
(66)	Gastos financieros	500	
(678)	Gastos excepcionales	2.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		28.000

El error ha supuesto un incremento en las reservas voluntarias de 75.000 euros (100.000 – 25.000).

	X2
Resultado contable antes de impuestos	500.000 ¹
± Ajustes al resultado	+2.500 ²
= Base imponible previa	502.500
= Base imponible	502.500
= Base imponible minorada o incrementada	502.500
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	125.625
= Cuota líquida	125.625
– Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	100.000
= Cuota diferencial	25.625

¹ En este importe ya no están incluidos los ingresos imputados a X1.
² Se ajusta la sanción, reconocida como gasto excepcional, que no es deducible.

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	125.625	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		25.625
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		100.000

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de las prestaciones de servicios en	100.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	25.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 € ¹
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 €
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o disminución del activo por impuesto corriente) en	25.000 € ²
Aumento de clientes en	100.000 € ³
¹ Se materializa en el incremento de reservas ocurrida en X2 y registrada mediante los asientos anteriores. ² Este aumento del pasivo de 25.000 euros (más los pagos derivados de los gastos excepcionales, por 2.500 €, y los gastos financieros, por 500, ambos imputables a X2) se materializan en X2 en el pago derivado de la liquidación de la declaración complementaria al ejercicio X1. ³ Debido a los servicios prestados y pendientes de cobro al final de X1.	

CASO 3. Error contable al imputar un gasto, que implica bases imponibles anteriores superiores con intereses de demora imputables a ejercicios anteriores

A final del ejercicio X2 conocemos que hemos registrado erróneamente las amortizaciones de un inmovilizado desde su entrada en condiciones de funcionamiento, lo que ocurrió a comienzos de X0. La amortización anual debía haber sido de 100.000 euros. Sin embargo, hemos registrado (e imputado a la base imponible del impuesto sobre sociedades de ejercicios anteriores) amortizaciones anuales de 200.000 euros.

Efectuamos la declaración complementaria que resulta en los siguientes pagos:

- Pago de cuotas no satisfechas en los ejercicios correspondientes 50.000 euros
- Intereses de demora (hasta el momento del pago) 2.500 euros, de los que 625 corresponden a X1.
- Recargo 10.000 euros

En X2, nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 500.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a bonificaciones, deducciones, reducciones ni minoraciones. Tampoco hemos soportado retenciones ni hemos efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio X2.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del error	Debe	Haber
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material	200.000	
(113)	Reservas voluntarias		200.000

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento de la liquidación de la declaración complementaria al ejercicio X1	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	50.625	
(66)	Gastos financieros	1.875	
(678)	Gastos excepcionales	10.000	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		62.500

	X2
Resultado contable antes de impuestos	500.000
± Ajustes al resultado	+9.375 ¹
= Base imponible previa	509.375
= Base imponible	509.375
= Base imponible minorada o incrementada	509.375
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	127.344
= Cuota líquida	127.344
= Cuota diferencial	127.344

¹ El recargo (de 10.000 €), reconocido como gasto excepcional, no es deducible. Los intereses de demora, reconocidos en reservas (625 €), son deducibles.

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	127.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		127.344
(113)	Reservas voluntarias		156

Las reservas voluntarias se abonan por 156 euros, el efecto impositivo de los intereses de demora deducibles imputados a reservas voluntarias (625 €). El gasto por impuesto es de 127.500, el 25 % de 510.000 euros (la base imponible no reducida por los intereses de demora imputados a reservas voluntarias). El error ha supuesto un incremento en las reservas voluntarias de X2 en 149.531 euros. El error ha supuesto un mayor pago de 62.344 euros (62.500 – 156).

Datos para completar el ECPN de X2 y para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X0	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de la amortización del inmovilizado en	100.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	25.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 €
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	25.000 €
Aumento del inmovilizado en	100.000 €

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de la amortización del inmovilizado en	100.000 €
Aumento de los gastos financieros imputables al ejercicio (por los intereses de demora) en	625 €
	.../...

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	24.844 €
Aumento del resultado del ejercicio en	74.531 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	74.531 €
Aumento de las reservas voluntarias en	75.000 € ¹
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	50.469 € ²
Aumento del inmovilizado en	200.000
<p>¹ Deriva del aumento del resultado del ejercicio en X0. Este aumento de reservas y el aumento del resultado del ejercicio X1 se materializan en un aumento de reservas voluntarias en X2 en 149.531 euros.</p> <p>² 25.000 euros de X0 y 25.469 de X1 (24.844 del gasto por impuesto y 625 por los intereses de demora de X1). Este aumento del pasivo, junto con los intereses de demora (1.875 €) y los gastos excepcionales (10.000 €), imputados ambos al ejercicio X2, se materializan en un mayor pago a la Administración tributaria de 62.344 euros.</p>	

CASO 4. Error contable al imputar un gasto, que implica bases imponibles anteriores que pudieron ser inferiores a las declaradas

A final del ejercicio X2 hemos conocido que no hemos registrado las amortizaciones de un inmovilizado desde su entrada en condiciones de funcionamiento, lo que ocurrió a comienzos de X0. La amortización anual debía haber sido de 10.000 euros anuales. En X2, nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 50.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a bonificaciones, deducciones, reducciones ni minoraciones. Tampoco hemos soportado retenciones ni hemos efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades de X2.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del error	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	20.000	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		20.000

	X2
Resultado contable antes de impuestos	50.000
± Ajustes al resultado	-20.000 ¹
= Base imponible previa	30.000
= Base imponible	30.000
= Base imponible minorada o incrementada	30.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	7.500
= Cuota líquida	7.500
= Cuota diferencial	7.500
¹ El gasto se imputa fiscalmente en X2, en el que ha sido reconocido en una cuenta de reservas.	

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	12.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		7.500
(113)	Reservas voluntarias		5.000

Las reservas voluntarias se abonan por 5.000 euros, el efecto impositivo del gasto imputado a reservas voluntarias (20.000 €). El reconocimiento del error ocasiona un decremento de reservas voluntarias de 15.000 euros. Al resultado del ejercicio se imputa un gasto de 12.500 euros, el efecto impositivo de 50.000 euros.

Datos para completar el ECPN de X2 y para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X0	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de la amortización del inmovilizado en	10.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	2.500 €
	.../...

Datos para completar el ECPN de X2 y para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X0	
.../...	
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	2.500 €
Reducción del inmovilizado en	10.000 €

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de la amortización del inmovilizado en	10.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios por	2.500 €
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Reducción de reservas voluntarias en	7.500 € ¹
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	5.000 € ²
Reducción del inmovilizado en	20.000 €
<p>¹ Deriva de la reducción del resultado del ejercicio en X0. Esta reducción de reservas y la reducción del resultado del ejercicio en X1 se materializan en una reducción de reservas en X2 en 15.000 euros, que fue registrada mediante los primeros asientos de este caso.</p> <p>² 2.500 euros de X0 y 2.500 (de la reducción del gasto y, por lo tanto, del pasivo) de X1. Se refleja en una reducción del pago por impuesto corriente en X2 (de 12.500 a 7.500 €).</p>	

CASO 5. Error contable al imputar un ingreso, que implica bases imponibles anteriores que pudieron ser inferiores a las declaradas y que ocasiona la aparición de un activo por impuesto diferido

A final del ejercicio X2 hemos conocido que en X1 registramos como ingreso (e imputamos a la base imponible) el cobro de un servicio que se presta desde X1 a X3. De acuerdo con el porcentaje de realización, el ingreso procedente de este servicio imputable a X2 es de 50.000 euros y a X3 de 30.000. En X2 y X3 nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 300.000 euros. No hay otros ajustes ni tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, minoraciones o reducciones. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades de estos ejercicios han sido de 50.000 euros.

Cód. cta.	En X2, al reconocer el error	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	80.000	
(705)	Prestaciones de servicios		80.000

Cód. cta.	Al final de X2, al periodificar el ingreso por la parte correspondiente a X3	Debe	Haber
(705)	Prestaciones de servicios	30.000	
(485)	Ingresos anticipados		30.000

	X2	X3
Resultado contable antes de impuestos	300.000	300.000
± Ajustes al resultado ¹	-50.000	-30.000
= Base imponible previa	250.000	270.000
= Base imponible	250.000	270.000
= Base imponible minorada o incrementada	250.000	270.000
× Tipo de gravamen	0,25	0,25
= Cuota íntegra	62.500	67.500
= Cuota líquida	62.500	67.500
		.../...

	X2	X3
.../...		
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	50.000	50.000
= Cuota diferencial	12.500	17.500
¹ El ajuste se efectúa para evitar la doble imposición del ingreso, ya computado en X1.		

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	75.000	
(113)	Reservas voluntarias		12.500
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		12.500
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		50.000

Se imputa a pérdidas y ganancias un gasto por impuesto de 75.000 euros, el 25 % del resultado antes de impuestos (300.000 €). Se abona reservas voluntarias por 12.500 (25 % de 50.000), el efecto fiscal del suceso (el error) reconocido en reservas voluntarias.

Cód. cta.	En X2, al registrar el impuesto diferido	Debe	Haber
(4740)	Activo por diferencias temporarias deducibles	7.500	
(113)	Reservas voluntarias		7.500

Tras estos asientos, el reconocimiento del error ha originado una reducción de reservas voluntarias de 60.000 euros, el valor neto de impuestos de los ingresos incorrectamente imputados a X1 (80.000 €). Se reconoce un activo por impuesto diferido de 7.500 euros, el menor pago de impuestos que tendrá lugar cuando, en ejercicios futuros, no se computen ingresos por 30.000 euros.

Cód. cta.	Al inicio de X3, al efectuar el asiento inverso al de periodificación registrado en X2	Debe	Haber
(485)	Ingresos anticipados	30.000	
(705)	Prestaciones de servicios		30.000

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	75.000	
			.../...

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
.../...			
(113)	Reservas voluntarias		7.500
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		17.500
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		50.000

Se abona reservas voluntarias por 7.500 (25% de 30.000), el efecto fiscal del suceso (el error) reconocido en reservas voluntarias.

Cód. cta.	En X3, al registrar el impuesto diferido	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	7.500	
(4740)	Activo por diferencias temporarias deducibles		7.500

Desaparece el activo por impuesto diferido, que se ha materializado en un menor pago de impuestos (de 75.000, el 25% de 300.000, a 67.500).

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de las prestaciones de servicios en	80.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	20.000 €
Reducción del resultado del ejercicio en	60.000 € ¹
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	60.000 €
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	20.000 € ²
Aumento de las periodificaciones a corto plazo (pasivo) en	80.000 € ³
<p>¹ Se materializa en la reducción de reservas ocurrida en X2 y registrada mediante los asientos anteriores.</p> <p>² Se corresponde con la reducción del pago en la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio X2 (de 12.500, de 75.000 a 62.500 €) y la aparición del activo por diferencias temporarias reconocido en X2 (7.500 €), que ocasionará un menor pago en la liquidación del impuesto de X3 (de 75.000 a 67.500 €).</p> <p>³ Debido a la parte de la prestación de servicios cobrada y pendiente de realizar.</p>	

**CASO 6. Error contable en el registro de una subvención de capital, que implica bases im-
ponibles anteriores que pudieron ser inferiores a las declaradas (sin emplear las
cuentas de los grupos 8 y 9)**

En el ejercicio X1 se cumplieron las condiciones para considerar como no reintegrable una sub-
vención de capital de 100.000 euros que financiaba parcialmente un inmovilizado. Ese inmovilizado
entró en condiciones de funcionamiento a comienzos de X1 y se está amortizando linealmente en cinco
años suponiendo un valor residual nulo. Por error, en ese ejercicio se imputó toda la subvención a re-
sultados y a la base imponible del impuesto sobre sociedades. Hemos conocido el error a final de X2.

En X2 el resultado antes de impuestos es de 500.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No
tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. Las retenciones so-
portadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades en X2 han sido
de 40.000 euros.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del error	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	60.000	
(130)	Subvenciones oficiales de capital		60.000

La empresa debió haber imputado a resultados en X1 un ingreso de 20.000 euros y un gasto
por impuestos de 5.000 euros. Por error, reconoció un ingreso de 100.000 euros y un gasto de
25.000. Por lo tanto, el resultado de X1 se sobreestimó en 60.000 euros. Si no se hubiera come-
tido el error, a principios de X2 el valor de la subvención en capital sería de 60.000 euros y del
pasivo por diferencias temporarias imponibles de 20.000. En aplicación del artículo 11.3.1.º se-
gundo párrafo de la LIS, la imputación del ingreso por 100.000 euros en X1 se entiende correcta
a efectos fiscales. Debido a que la empresa ha cumplido todas sus obligaciones tributarias aso-
ciadas con la subvención, no se reconoce ningún pasivo por impuesto diferido.

Cód. cta.	Al final de X2, por la transferencia al resultado del ejercicio de la subvención de capital	Debe	Haber
(130)	Subvenciones oficiales de capital	20.000	
(746)	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al re- sultado del ejercicio		20.000

Cada ejercicio se imputa a resultados la subvención oficial de capital en la proporción en la
que se amortiza el inmovilizado que financia.

	X2
Resultado contable antes de impuestos	500.000
	.../...

	X2
.../...	
± Ajustes al resultado	-20.000 ¹
= Base imponible previa	480.000
= Base imponible	480.000
= Base imponible minorada o incrementada	480.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	120.000
= Cuota líquida	120.000
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	40.000
= Cuota diferencial	80.000
¹ Valor de la subvención de capital transferida al resultado del ejercicio X2 que no tributa (en aplicación de la disp. trans. 1.ª segundo párrafo de la LIS), por haberlo hecho ya anteriormente.	

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	125.000	
(130)	Subvenciones oficiales de capital		5.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		80.000
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		40.000

El gasto por impuesto imputado al resultado del ejercicio X2 es de 125.000 euros (el 25 % del resultado antes de impuestos). Se imputa un ingreso por impuesto sobre beneficios, de 5.000 euros, a subvenciones oficiales de capital que se corresponde con el efecto fiscal de la transacción que afecta a la base imponible y que ha sido reconocida en la cuenta 130. Con ello, las subvenciones oficiales en capital se reducen en 15.000 euros en X2 y quedan con un saldo de 45.000. Puede observarse que el gasto por impuesto corriente (incrementado en los 5.000 € abonados a subvenciones oficiales de capital) es el mismo que si no se hubiera cometido error alguno en X1.

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de las subvenciones transferidas al resultado en	80.000 €
	.../...

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	20.000 € ¹
Reducción del resultado del ejercicio en	60.000 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	60.000 €
Aumento de las subvenciones oficiales de capital en	60.000 €
¹ Esta reducción del gasto por impuesto no supone una reducción del pasivo por impuesto corriente, puesto que la imputación del ingreso fue correcta desde el punto de vista tributario.	

CASO 7. Error contable al no haber reconocido un gasto en un ejercicio prescrito

En el ejercicio X9 hemos dado de baja un crédito contra una empresa que ha sido liquidada judicialmente. Aunque este crédito debió ser deteriorado totalmente en X1 y deducido en X2, en X9 seguía valorado al nominal, por lo que se reconoció una pérdida de 10.000 euros en ese ejercicio. En X9 el ejercicio X1 y X2 están prescritos, por lo que la pérdida no es deducible fiscalmente. En X9, nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 50.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a bonificaciones, deducciones, reducciones ni minoraciones. Hemos soportado retenciones y efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio X9 por 10.000 euros.

Cód. cta.	En X9, por el reconocimiento del error	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	10.000	
(430)	Clientes		10.000

	X9
Resultado contable antes de impuestos	50.000
± Ajustes al resultado	1
= Base imponible previa	50.000
	.../...

	X9
.../...	
= Base imponible	50.000
= Base imponible minorada o incrementada	50.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	12.500
= Cuota líquida	12.500
– Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	10.000
= Cuota diferencial	2.500
¹ Aunque la pérdida no es deducible no ocasiona ningún ajuste, al haberse registrado contra reservas voluntarias.	

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	12.500	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		10.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		2.500

Datos para completar el ECPN de X9, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X9, con respecto a los datos publicados desde X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X9 respecto a los publicados en X8	
Balance	
Reducción de clientes en	10.000 €
Reducción de reservas voluntarias en	10.000 €

CASO 8. Deducción por creación de empleo aplicada, no tratada como subvención, cuyas condiciones se incumplen posteriormente

El 1 de octubre de X1 contratamos a tres personas empleando la modalidad de contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores. El primer trabajador contratado, menor de 30 años, no estaba percibiendo prestación por desempleo en el momento de la contratación. Los otros dos habían estado percibiendo la prestación por desempleo durante más de tres

meses. De estos dos, uno estaba percibiendo una prestación de 1.000 euros mensuales, de la que le quedaba ocho meses de prestación. El otro estaba percibiendo 1.200 euros mensuales. Le quedaban 16 meses de prestación. Por estas contrataciones se tiene derecho a una deducción en el impuesto sobre sociedades. La deducción se aplica al finalizar el periodo de un año desde la contratación y está condicionada al mantenimiento de la relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio.

Nuestra empresa está tributando al 25% y, tras las contrataciones, sigue teniendo menos de 50 trabajadores. A final de X1 y X2 la empresa ha cumplido todos los requisitos pasados y estima que cumplirá con todos los requisitos futuros para poder disfrutar de la deducción por creación de empleo. En X4 se incumplen los requisitos y debe devolver la deducción en la liquidación del impuesto sobre sociedades de ese ejercicio, junto con unos intereses de demora de 1.450 euros (350 de X3, 720 de X4 y 380 de X5). El resultado antes de impuestos ha sido, de X1 a X3, de 150.000 euros cada año. En X4 el resultado antes de impuestos y de registrar los intereses de demora ha sido de 150.000 euros. La empresa ha soportado retenciones y efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades, en cada uno de los ejercicios, de 20.000 euros.

Deducción por creación de empleo	
Trabajador 1 (3.000)	3.000
Trabajador 2 (50% × 8 × 1.000)	4.000
Trabajador 3 (50% × 12 × 1.200)	7.200
Total	14.200

	X1	X2	X3	X4 Error	X4 Cambio de estimación
Resultado contable antes de impuestos	150.000	150.000	150.000	149.280 ¹	148.930 ²
± Ajustes al resultado				-350 ³	
= Base imponible previa	150.000	150.000	150.000	148.930	148.930
= Base imponible	150.000	150.000	150.000	148.930	148.930
= Base imponible minorada o incrementada	150.000	150.000	150.000	148.930	148.930
× Tipo de gravamen	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25
= Cuota íntegra	37.500	37.500	37.500	37.233	37.233
					.../...

	X1	X2	X3	X4 Error	X4 Cambio de estimación
.../...					
- Deducciones y bonificaciones		14.200			
= Cuota líquida	37.500	23.300	37.500	37.233	37.233
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
= Cuota diferencial	17.500	3.300	17.500	17.233 ⁴	17.233 ⁴
<p>1 El resultado antes de impuestos se calcula restando a 150.000 euros los gastos financieros por intereses de demora, que son 720 en caso de error.</p> <p>2 El resultado antes de impuestos se calcula restando a 150.000 euros los gastos financieros por intereses de demora, que son 1.070 en caso de cambio de estimación.</p> <p>3 Intereses de demora imputados a reservas voluntarias que son deducibles.</p> <p>4 Junto con estos importes se regularizarán las cantidades deducidas y los intereses de demora.</p>					

Cód. cta.	En X1, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	37.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		17.500
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000

Cód. cta.	En X1, por el registro del impuesto diferido	Debe	Haber
(4742)	Derecho por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	3.550	
(6301)	Impuesto diferido		3.550

En la medida en que la empresa espera cumplir con los requisitos, debe reconocer el derecho en la proporción del tiempo transcurrido (3/12) durante el ejercicio. El derecho es de 3.550 (1/4 de 14.200). En aplicación de la norma primera, apartado 9, segundo párrafo de la RICAC de 9 de octubre de 1997 (modificada por la RICAC de 15 de marzo de 2002). Este caso, sin embargo, no está regulado en el PRICAC de 9 de julio de 2015.

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	23.300	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		3.300
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto diferido	Debe	Haber
(6301)	Impuesto diferido	3.550	
(4742)	Derecho por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		3.550

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	37.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		17.500
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000

Cód. cta.	En X4, por el registro del impuesto corriente, si la devolución de la deducción está originada por un error contable	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	14.463	
(66)	Gastos financieros	720	
(6300)	Impuesto corriente	37.320	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		32.503

El cargo en la cuenta 113 surge de la deducción indebidamente disfrutada y considerada error (14.200 €) y los intereses de demora correspondientes a X3 (350 €) menos su efecto impositivo (87 €), también imputado a reservas voluntarias. El cargo a la cuenta 6300 se obtiene sumando a la cuota líquida (37.233 €) el efecto impositivo de los intereses de demora imputados a reservas voluntarias (87 €). El abono a la cuenta 4752 surge del reconocimiento de la cuota diferencial (17.233 €) y la regularización por la deducción indebidamente disfrutada por 14.200 más los intereses de demora de X3 y X4 (1.070 €). Los intereses de demora de X5 se reconocerán en ese ejercicio.

Datos necesarios para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X4 con respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	3.550 €
Reducción del resultado del ejercicio en	3.550 €
	.../...

Datos necesarios para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X4 con respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	3.550 €
Reducción en el activo por impuesto diferido en	3.550 €

Datos para completar el ECPN de X4 y para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X4, con respecto a los datos publicados en X2	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	10.650 €
Reducción del resultado del ejercicio en	10.650 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	10.650 €
Reducción de las reservas voluntarias en	3.550 € ¹
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	14.200 € ²
<p>¹ Esta reducción de reservas por 3.550 euros, más la reducción de resultados por 10.650 se materializa en X4 en una reducción de reservas voluntarias por 14.200 euros.</p> <p>² Deriva de la reducción del activo por impuesto diferido indicado en la tabla anterior (X1) y del aumento del gasto por impuesto corriente de X2. Este mayor pasivo se materializa en la liquidación del impuesto sobre sociedades de X4 en un mayor pago de 14.200 euros.</p>	

Datos para completar el ECPN de X4, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X4, con respecto a los datos publicados en X3 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X4 respecto a los datos publicados en X3	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de los gastos financieros imputables al ejercicio (por los intereses de demora) en	350 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	87 €
.../...	

Datos para completar el ECPN de X4, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X4, con respecto a los datos publicados en X3 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X4 respecto a los datos publicados en X3	
.../...	
Reducción del resultado del ejercicio en	263 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	263 €
Reducción de las reservas voluntarias en	14.200 € ¹
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	14.463 € ²
¹ Esta cantidad, junto con la reducción del resultado del ejercicio X3 se materializa en una reducción de reservas voluntarias de 14.463 reconocida en el asiento anterior. ² Este aumento se materializa en un incremento del pago derivado de la liquidación del impuesto sobre sociedades de X4. A esta cantidad deben incorporarse los intereses de demora correspondientes a X4 (720 €) y X5 (380 €).	

Cód. cta.	En X4, por el registro del impuesto corriente, si la devolución de la deducción está originada por un cambio de estimación	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	51.433	
(66)	Gastos financieros	1.070	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		32.503

El cargo a la cuenta 6300 se obtiene sumando a la cuota líquida (37.233 €), la devolución de la deducción indebidamente disfrutada (14.200 €).

A diferencia de los errores y cambios de criterio contable, la información que debe suministrarse respecto a los cambios de estimaciones es bastante reducida. De acuerdo con la NRV 22.^a párrafo final existe la obligación de informar en la memoria de los cambios en estimaciones contables cuando hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual o vayan a producirlos en ejercicios posteriores. Los cambios de estimaciones solo tienen efectos prospectivos, por lo que no ocasionarán la reexpresión de la información comparativa.

Comparación del resultado contable en X4	Error	Cambio de estimación
Pérdidas y ganancias	111.960	97.497
		.../...

Comparación del resultado contable en X4	Error	Cambio de estimación
.../...		
Reservas	-14.463	
Total	97.497	97.497

Cód. cta.	En X5, al reconocer los gastos financieros por intereses de demora que corresponden al ejercicio	Debe	Haber
(66)	Gastos financieros	380	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		380

CASO 9. Cambio de criterio contable que afecta a un gasto no devengado, registrado ni imputado fiscalmente a la base imponible de periodos anteriores

En el ejercicio X3 hemos cambiado el criterio contable aplicado a las amortizaciones de determinados inmovilizados. De acuerdo con el nuevo criterio, la amortización acumulada a comienzos de X3 es 25.000 euros superior a la que figuraba a finales de X2. De esta cantidad, 15.000 euros corresponderían a amortizaciones que deberían haberse efectuado, con el nuevo criterio, en X1 y 10.000 euros en X2.

En X3, el resultado antes de impuestos ha sido de 60.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. No hemos soportado retenciones ni efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades.

Cód. cta.	En X3, por el reconocimiento del cambio de criterio	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	25.000	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		25.000

	X2
Resultado contable antes de impuestos	60.000
± Ajustes al resultado ¹	-25.000
= Base imponible previa	35.000
	.../...

	X2
.../...	
= Base imponible	35.000
= Base imponible minorada o incrementada	35.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	8.750
= Cuota líquida	8.750
= Cuota diferencial	8.750
¹ El gasto se imputa fiscalmente en este ejercicio, en el que ha sido reconocido en una cuenta de reservas.	

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	15.000	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		8.750
(113)	Reservas voluntarias		6.250

A reservas voluntarias se imputa el efecto fiscal del gasto imputado a la base imponible y reconocido en reservas voluntarias (25% de 25.000 €, 6.250). La consecuencia del cambio de criterio ha sido un decremento de reservas voluntarias de 18.750 euros.

Datos necesarios para completar el ECPN de X3 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de la amortización del inmovilizado en	15.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	3.750 €
Reducción del resultado del ejercicio en	11.250 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	11.250 €
	.../...

Datos necesarios para completar el ECPN de X3 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	3.750 €
Reducción del inmovilizado en	15.000 €

Datos para completar el ECPN de X3, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X2 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X3 respecto a los datos publicados en X2	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de la amortización del inmovilizado en	10.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	2.500 €
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Reducción de las reservas voluntarias en	11.250 € ¹
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	6.250 € ²
Reducción del inmovilizado en	25.000 €
¹ Deriva del ajuste del resultado del ejercicio X1. Junto con la reducción del resultado de X2 (7.500 €) se materializa en una reducción de reservas voluntarias en X3 de 18.750, registrada mediante los asientos anteriores. ² Procede de la reducción del pasivo en X1 (3.750 €) y de la reducción del gasto (y del pasivo) en X2 (por 2.500 €). Se materializa en un menor pago en la liquidación del impuesto sobre sociedades en X3 de 6.250 euros (el 25 % de 25.000 €).	

CASO 10. Cambio de criterio contable que afecta a un ingreso no devengado, registrado ni imputado fiscalmente a la base imponible de periodos anteriores

A final del ejercicio X2, hemos cambiado el criterio de reconocimiento de ingresos. Ello supone que debemos imputar a X1 ingresos por 40.000 euros cobrados y registrados contable-

mente a principios de X2 y que, por lo tanto, no han sido reconocidos, devengados ni imputados fiscalmente en X1.

En X2, el resultado antes de impuestos ha sido de 200.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio X2 han sido de 40.000 euros.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del cambio de criterio	Debe	Haber
(705)	Prestaciones de servicios	40.000	
(113)	Reservas voluntarias		40.000

A principios de X2 se reconoció un ingreso por 40.000 euros. Con este asiento se reduce la cuenta de ingresos de X2 en los 40.000 euros que se imputan a X1.

	X2
Resultado contable antes de impuestos	200.000
± Ajustes al resultado	+40.000 ¹
= Base imponible previa	240.000
= Base imponible	240.000
= Base imponible minorada o incrementada	240.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	60.000
= Cuota líquida	60.000
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	40.000
= Cuota diferencial	20.000
¹ Por el abono a la reserva voluntaria imputable fiscalmente en X2.	

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	50.000	
			.../...

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
.../...			
(113)	Reservas voluntarias	10.000	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		40.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		20.000

A reservas voluntarias se imputa el efecto fiscal del ingreso reconocido en reservas voluntarias (25 % de 40.000 €, 10.000). La consecuencia del cambio de criterio ha sido un incremento de reservas voluntarias de 30.000 euros.

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento del ingreso por prestación de servicios en	40.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	10.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	30.000 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	30.000 € ¹
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	10.000 € ²
Aumento de clientes por ventas y prestación de servicios en	40.000 € ³
¹ Se materializa en el incremento de reservas voluntarias de 30.000 euros en X2. ² Se materializa en un pago superior en 10.000 euros al liquidar el impuesto sobre sociedades de X2. ³ Por el servicio prestado y pendiente de cobro a final de X1.	

CASO 11. Cambio de criterio contable que afecta a un ingreso devengado, registrado e imputado fiscalmente a la base imponible de periodos anteriores

A final del ejercicio X2, hemos cambiado el criterio de reconocimiento de ingresos. Ello supone que debemos imputar al ejercicio X2 ingresos por 40.000 euros cobrados en X2 pero registrados contablemente a final de X1 y que, por lo tanto, se imputaron fiscalmente en X1.

En X2, el resultado antes de impuestos ha sido de 200.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, minoraciones ni deducciones. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio X2 han sido de 35.000 euros.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del cambio de criterio	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	40.000	
(705)	Prestaciones de servicios		40.000

	X2
Resultado contable antes de impuestos	200.000
± Ajustes al resultado	-40.000 ¹
= Base imponible previa	160.000
= Base imponible	160.000
= Base imponible minorada o incrementada	160.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	40.000
= Cuota líquida	40.000
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	35.000
= Cuota diferencial	5.000

¹ El ajuste se efectúa para evitar la doble imposición del ingreso, ya computado en X1.

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	50.000	
(113)	Reservas voluntarias		10.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		5.000
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		35.000

A reservas voluntarias se imputa el efecto fiscal de la transacción reconocida en reservas voluntarias (25% de 40.000 €, 10.000). El cambio de criterio ha ocasionado un decremento de reservas voluntarias de 30.000 euros.

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción del ingreso por prestación de servicios en	40.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	10.000 €
Reducción del resultado del ejercicio en	30.000 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	30.000 € ¹
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o incremento del activo por impuesto corriente) en	10.000 € ²
Reducción de clientes por ventas y prestación de servicios en	40.000 € ³
¹ Se materializa en la reducción de reservas voluntarias de 30.000 euros en X2. ² Se materializa en un menor pago de 10.000 euros al liquidar el impuesto sobre sociedades de X2. ³ Puesto que a final de X1 no se reconoce el ingreso tampoco existe el derecho de cobro.	

CASO 12. Cambio de criterio contable que afecta a un gasto devengado, registrado e imputado fiscalmente a la base imponible de periodos anteriores y que ocasiona la aparición de un pasivo por impuesto diferido

En el ejercicio X2 hemos cambiado el criterio contable aplicado a la amortización de un inmovilizado específico. De acuerdo con este nuevo criterio (lineal), la amortización acumulada a final de X1 era 30.000 euros inferior a la que reflejaba la contabilidad en ese momento. La siguiente tabla compara el método seguido hasta X1 y el que se aplicará desde X2.

Amortización	Según el criterio anterior		Según el criterio actual	
	Anual	Acumulada	Anual	Acumulada
X0	60.000	60.000	40.000	40.000
X1	50.000	110.000	40.000	80.000
				.../...

Amortización	Según el criterio anterior		Según el criterio actual	
	Anual	Acumulada	Anual	Acumulada
.../...				
X2	40.000	150.000	40.000	120.000
X3	30.000	180.000	40.000	160.000
X4	20.000	200.000	40.000	200.000
Total	200.000		200.000	

En X2, X3 y X4, nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 100.000 euros. Tribuamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. En X2, X3 y X4, hemos soportado retenciones y efectuado pagos fraccionados a cuenta, en cada ejercicio, de 10.000 euros.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del cambio de criterio	Debe	Haber
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material	30.000	
(113)	Reservas voluntarias		30.000

	X2	X3	X4
Resultado contable antes de impuestos	100.000	100.000	100.000
± Ajustes al resultado ¹		+10.000	+20.000
= Base imponible previa	100.000	110.000	120.000
= Base imponible	100.000	110.000	120.000
= Base imponible minorada o incrementada	100.000	110.000	120.000
× Tipo de gravamen	0,25	0,25	0,25
= Cuota íntegra	25.000	27.500	30.000
= Cuota líquida	25.000	27.500	30.000
			.../...

	X2	X3	X4
.../...			
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	20.000	20.000	20.000
= Cuota diferencial	5.000	7.500	10.000
¹ En la base imponible de X2 no se integra el abono a reservas voluntarias por 30.000 euros. Tampoco son deducibles, en X3 y X4, las amortizaciones ya efectuadas empleando el criterio anterior.			

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	25.000	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		5.000

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto diferido	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	7.500	
(479)	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		7.500

De esta forma, el gasto por impuesto sobre beneficios imputado al resultado del ejercicio es de 25.000 euros (25% del resultado antes de impuestos). El pasivo por diferencias temporarias queda en 7.500, que se materializará en mayores pagos en las liquidaciones del impuesto sobre sociedades de X3 y X4. Las reservas voluntarias han aumentado en X2 en 22.500 euros, su valor neto de impuestos derivado del cambio de criterio (75% de 30.000).

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	25.000	
(113)	Reservas voluntarias	2.500	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		7.500

Las reservas voluntarias se cargan por el efecto fiscal (25% de 10.000) de la transacción (el cambio de criterio) reconocida directamente en reservas voluntarias. De esta forma, el gasto por impuesto sobre beneficios imputado al resultado del ejercicio es de 25.000 euros (25% del resultado antes de impuestos).

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto diferido	Debe	Haber
(479)	Pasivo por diferencias temporarias imponibles	2.500	
(113)	Reservas voluntarias		2.500

El pasivo por diferencias temporarias queda en 5.000, que se materializará en la liquidación del impuesto sobre sociedades de X4. En X3 no hay variación del valor de las reservas voluntarias.

Cód. cta.	En X4, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	25.000	
(113)	Reservas voluntarias	5.000	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.000

Cód. cta.	En X4, por el reconocimiento de la reducción del pasivo por impuesto diferido	Debe	Haber
(479)	Pasivo por diferencias temporarias imponibles	5.000	
(113)	Reservas voluntarias		5.000

Tras estos asientos, el gasto por impuesto sobre beneficios imputable a la cuenta de pérdidas y ganancias es de 25.000, el pasivo por diferencias temporarias a final de X4 tiene saldo cero y no hay variación del valor de las reservas voluntarias en X4.

Datos necesarios para completar el ECPN de X2 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X0	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de la amortización del inmovilizado en	20.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	5.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	15.000 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	15.000 €
	.../...

Datos necesarios para completar el ECPN de X2 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X0	
.../...	
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	5.000 €
Aumento del inmovilizado en	20.000 €

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de la amortización de inmovilizado en	10.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	2.500 €
Aumento del resultado del ejercicio en	7.500 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	7.500 €
Aumento de las reservas voluntarias en	15.000 € ¹
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	7.500 € ²
Aumento del inmovilizado en	30.000 €
¹ Deriva del ajuste del resultado del ejercicio anterior. Junto con el aumento del resultado del ejercicio X1 (7.500 €) se materializa en el incremento de reservas voluntarias en X2 en 22.500 euros.	
² Suma del incremento de pasivo en X1 (5.000 €) más el aumento del gasto (y del pasivo) en X2 (2.500 €). Este pasivo se materializará en mayores pagos en la liquidación del impuesto sobre sociedades en los ejercicios X3 y X4.	

CASO 13. Cambio de criterio en la valoración de existencias que supone un ingreso reconocido en reservas

Durante el ejercicio X3 hemos cambiado el criterio de valoración de existencias de mercaderías de FIFO a PMP. El valor de las existencias empleando uno y otro método aparece en la siguiente tabla. No ha sido posible reconstruir el valor de las existencias aplicando el PMP en

fechas anteriores al 31 de diciembre de X0. En X3 el resultado antes de impuestos ha sido de 50.000 euros. Tribuamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. Tampoco hemos soportado retenciones ni efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades.

Valor contable de las existencias	FIFO	PMP
31 de diciembre de X0	45.000	47.000
31 de diciembre de X1	40.000	50.000
31 de diciembre de X2	50.000	55.000

Cód. cta.	En X3, al ajustar el valor de las existencias iniciales al PMP	Debe	Haber
(3)	Existencias	5.000	
(113)	Reservas voluntarias		5.000

	X3
Resultado contable antes de impuestos	50.000
± Ajustes al resultado	+5.000 ¹
= Base imponible previa	55.000
= Base imponible	55.000
= Base imponible minorada o incrementada	55.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	13.750
= Cuota diferencial	13.750

¹ El ajuste deriva del ingreso reconocido en reservas e imputado a la base imponible.

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	12.500	
(113)	Reservas voluntarias	1.250	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		13.750

Las reservas voluntarias se cargan por el efecto fiscal (25% de 5.000) de la transacción (el cambio de criterio) reconocida directamente en reservas voluntarias. El cambio de criterio ha ocasionado un incremento de reservas voluntarias de 3.750 euros.

Datos necesarios para completar el ECPN de X3 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción del consumo de mercaderías en	8.000 € ¹
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	2.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	6.000 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	6.000 €
Aumento de reservas voluntarias en	1.500 € ²
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	2.500 € ³
Aumento de las existencias en	10.000 €
¹ Debido a que la variación de existencias de mercadería empleando el FIFO ha sido de -5.000 euros (saldo deudor de 5.000 €), mientras que la variación de existencias empleando el PMP ha sido de 3.000 euros (saldo acreedor de 3.000 €).	
² Debido a que las existencias, a 31 de diciembre de X0, son superiores empleando el PMP que empleando el FIFO en 2.000 euros (neto de impuestos el incremento de reservas es de 1.500 €).	
³ 2.000 euros del incremento del gasto por impuesto imputable al resultado del ejercicio y 500 imputable al incremento de las reservas por el diferente valor de las existencias a 31 de diciembre de X0.	

Datos para completar el ECPN de X3, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X2 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X3 respecto a los datos publicados en X2	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento del consumo de mercaderías en	5.000 € ¹
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	1.250 €
Reducción del resultado del ejercicio en	3.750 €
.../...	

Datos para completar el ECPN de X3, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X2 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X3 respecto a los datos publicados en X2	
.../...	
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	3.750 €
Aumento de las reservas voluntarias en	7.500 € ²
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	1.250 € ³
Aumento de las existencias en	5.000 €
<p>¹ Debido a que la variación de existencias de mercadería empleando el FIFO ha sido de 10.000 euros (saldo acreedor de 10.000 €), mientras que la variación de existencias empleando el PMP ha sido de 5.000 euros (saldo acreedor de 5.000 €).</p> <p>² Debido al aumento en X1 de las reservas voluntarias (1.500 €) y del resultado del ejercicio (6.000 €). Esta cantidad, junto con la reducción del resultado en 3.750 euros en X2 ocasiona el incremento de reservas voluntarias en X3 de 3.750 euros, registrado en los asientos anteriores.</p> <p>³ Debido a que el aumento del pasivo fue en X1 de 2.500 euros y a que en X2 el gasto por impuesto (y por lo tanto el pasivo) se ha reducido en 1.250 euros. Este aumento del pasivo se materializará en un mayor pago al liquidar el impuesto sobre sociedades de X3.</p>	

CASO 14. Cambio de criterio en la valoración de existencias que supone un gasto reconocido en reservas

Durante el ejercicio X3 hemos cambiado el criterio de valoración de existencias de mercaderías de PMP a FIFO. El valor de las existencias empleando uno y otro método aparece en la siguiente tabla. No ha sido posible reconstruir el valor de las existencias aplicando el método FIFO en fechas anteriores al 31 de diciembre de X0. En X3 el resultado antes de impuestos ha sido de 50.000 euros. Tribuamos a un tipo del 25 %. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. Tampoco hemos soportado retenciones ni efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades.

Valor contable de las existencias	PMP	FIFO
31 de diciembre de X0	47.000	45.000
31 de diciembre de X1	50.000	40.000
31 de diciembre de X2	55.000	50.000

Cód. cta.	En X3, al ajustar el valor de las existencias iniciales al FIFO	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	5.000	
(3)	Existencias		5.000

	X3
Resultado contable antes de impuestos	50.000
± Ajustes al resultado	-5.000 ¹
= Base imponible previa	45.000
= Base imponible	45.000
= Base imponible minorada o incrementada	45.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	11.250
= Cuota diferencial	11.250

¹ El ajuste deriva del gasto reconocido en reservas e imputado a la base imponible.

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	12.500	
(113)	Reservas voluntarias		1.250
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		11.250

Las reservas voluntarias se abonan por el efecto fiscal (25% de 5.000) de la transacción (el cambio de criterio) reconocida directamente en reservas voluntarias. El efecto del reconocimiento del cambio de criterio ha sido un decremento de reservas voluntarias de 3.750 euros.

Datos necesarios para completar el ECPN de X3 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento del consumo de mercaderías en	8.000 € ¹
	.../...

Datos necesarios para completar el ECPN de X3 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	2.000 €
Reducción del resultado del ejercicio en	6.000 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	6.000 €
Reducción de reservas voluntarias en	1.500 € ²
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	2.500 € ³
Reducción de las existencias en	10.000 €
<p>¹ Debido a que la variación de existencias de mercadería empleando el FIFO ha sido de -5.000 euros (saldo deudor de 5.000 €), mientras que la variación de existencias empleando el PMP ha sido de 3.000 euros (saldo acreedor de 3.000 €).</p> <p>² Debido a que las existencias, a 31 de diciembre de X0, son superiores empleando el PMP que empleando el FIFO en 2.000 euros (neto de impuestos el incremento de reservas es de 1.500 €).</p> <p>³ 2.000 euros de la reducción del gasto por impuesto imputable al resultado del ejercicio X1 y una reducción de 500 euros imputable al decremento de las reservas voluntarias por el diferente valor de las existencias a 31 de diciembre de X0.</p>	

Datos para completar el ECPN de X3, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X2 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X3 respecto a los datos publicados en X2	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción del consumo de mercaderías en	5.000 € ¹
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	1.250 €
Aumento del resultado del ejercicio en	3.750 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	3.750 €
Reducción de las reservas voluntarias en	7.500 € ²
.../...	

Datos para completar el ECPN de X3, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X2 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X3 respecto a los datos publicados en X2

.../...

Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	1.250 € ³
Reducción de las existencias en	5.000 €

- ¹ Debido a que la variación de existencias de mercadería empleando el FIFO ha sido de 10.000 euros (saldo acreedor de 10.000 €), mientras que la variación de existencias empleando el PMP ha sido de 5.000 euros (saldo acreedor de 5.000 €).
- ² Debido a la reducción en X1 de las reservas voluntarias (1.500 €) y del resultado del ejercicio (6.000 €). Esta cantidad, junto con el aumento del resultado en 3.750 euros en X2 ocasiona la reducción de reservas voluntarias en X3 de 3.750, registrada en los asientos anteriores.
- ³ Debido a que la reducción del pasivo fue en X1 de 2.500 euros y en X2 el gasto por impuesto (y por lo tanto el pasivo) ha aumentado en 1.250 euros. Esta reducción del pasivo se materializa en un menor pago a liquidar el impuesto sobre sociedades de X3.

Bibliografía

- CARBAJO VASCO, D. [2009]: «Incidencia de la nueva normativa contable en la fiscalidad. A propósito de la doctrina de la Dirección General de Tributos», *Partida Doble*, número 215, págs. 68 a 83, noviembre.
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V0530/2014, de 27 de febrero de 2014 (NFC050534).
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V2280/2013, de 10 de julio de 2013 (NFC048784).
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V1590/2013, de 14 de mayo de 2013 (NFC047861).
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V2591/2011, de 28 de octubre de 2011 (NFC042863).
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V0721/2011, de 21 de marzo de 2011 (NFC040861).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2015). Proyecto de Resolución del ICAC, de 9 de julio de 2015, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Resolución de 15 de octubre de 2013 por la que se adapta para su aplicación en España la Norma Internacional de Auditoría 710. Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos (NIA-ES 710).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Resolución de 9 de octubre de 1997 (modificada por la RICAC de 15 de marzo de 2002), sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Respuesta a la consulta n.º 94/2013/8 (NFC048012).

- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Respuesta a la consulta n.º 94/2013/3 (NFC048006).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Respuesta a la consulta n.º 92/2012/5 (NFC045901).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Respuesta a la consulta 75/2008/10 (NFC031164).
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

FORMACIÓN Y RENDICIÓN DE CUENTAS DE LOS AYUNTAMIENTOS. ANÁLISIS Y PROPUESTAS DE REFORMA

Nicolás Sánchez García

*Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la Comunitat Valenciana
Profesor de Derecho Financiero y Tributario del CEF y UDIMA*

EXTRACTO

La aprobación y rendición de la cuenta general de los ayuntamientos debería convertirse en un procedimiento de tipo técnico, ausente de connotaciones políticas, que permita una adecuada fiscalización por parte de las instituciones de control de cuentas.

Las medidas que pueden adoptar las instituciones de control de cuentas para hacer efectiva la obligación de rendir cuentas de los ayuntamientos no han conseguido los objetivos previstos y es necesaria la adopción de medidas más eficaces.

El incumplimiento de la obligación de rendir cuentas es una infracción muy grave, pero el régimen jurídico actualmente vigente no es operativo, pues la competencia para la incoación y resolución de los expedientes debería asignarse al Tribunal de Cuentas y a las instituciones autonómicas de control de cuentas.

El Tribunal de Cuentas debe aprobar una normativa en la que se determinen los supuestos y momentos en los que debe realizarse la retención del importe de las entregas a cuenta, anticipos y liquidaciones de la participación en los tributos del Estado, garantizando la participación de las instituciones autonómicas de control de cuentas.

Palabras claves: cuentas ayuntamientos, rendición de cuentas ayuntamientos y no rendición de cuentas ayuntamientos.

Fecha de entrada: 27-10-2015 / Fecha de aceptación: 30-11-2015

TRAINING AND ACCOUNTABILITY OF COUNCILS. ANALYSIS AND PROPOSALS FOR REFORM

Nicolás Sánchez García

ABSTRACT

The approval and presentation of Councils accounts should become a technical procedure, absent of political connotations, allowing an adequate control by the institutions of account control.

The measures that can be adopted by the account control institutions to enforce the obligation of presenting the accounts of Councils have failed to meet the objectives and the adoption of more effective measures is required for.

The breach of the obligation of accountability is a very serious infringement, but the current legal regime is not operating, as competition for the initiation and resolution records should be allotted to the Court of Auditors and the autonomous institutions of account control.

The Court of Auditors must approve regulations which determine assumptions and moments that should be the retention of the deliveries on account, advance payments and liquidations of participation in State taxes, guaranteeing the participation of the autonomous institutions of account control.

Keywords: accounts Council, accountability Council and no accountability Council.

Sumario

1. Elaboración y rendición de la cuenta general de los ayuntamientos
 - 1.1. Significado de la rendición de cuentas
 - 1.2. Liquidación del presupuesto
 - 1.3. Rendición de la cuenta general por el alcalde
 - 1.4. Análisis de la Comisión Especial de Cuentas y exposición pública
 - 1.5. Aprobación de la cuenta general por el pleno del ayuntamiento
 - 1.6. Rendición a las instituciones de control de cuentas
 - 1.7. Valoración del procedimiento de formación y rendición de la cuenta general
2. La fiscalización de la cuenta general de los ayuntamientos
 - 2.1. Fundamento de la rendición de cuentas de los ayuntamientos
 - 2.2. Consecuencias de la no rendición de cuentas por los ayuntamientos
 - 2.3. Medios del Tribunal de Cuentas para hacer efectiva la obligación de rendir las cuentas
 - 2.4. Medios de las instituciones autonómicas de control de cuentas para hacer efectiva la obligación de rendir las cuentas
3. Consideración de la no rendición de cuentas como infracción muy grave
 - 3.1. Régimen jurídico aplicable
 - 3.2. Procedimiento para la imposición de la sanción
 - 3.3. Graduación de las sanciones
 - 3.4. Valoración del régimen jurídico vigente
4. Retenciones en las participaciones de tributos del Estado
 - 4.1. Régimen jurídico vigente
 - 4.2. Valoración del régimen jurídico vigente
5. Conclusiones

1. ELABORACIÓN Y RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL DE LOS AYUNTAMIENTOS

1.1. SIGNIFICADO DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

La rendición de cuentas es una de las obligaciones principales de todos aquellos que manejan fondos públicos, de forma que si no se presentan en las instituciones de control, se presentan de forma incompleta o con errores significativos, además de incumplir la obligación de ejemplaridad y transparencia que debe presidir la gestión de fondos públicos, está impidiendo, o al menos dificultando, que se puedan ejercer los mecanismos establecidos en las sociedades democráticas para el control de la gestión pública¹.

La obligación que tienen los alcaldes de rendir la cuenta general del ayuntamiento y el procedimiento establecido para su aprobación y posterior remisión a las instituciones de control de cuentas se orienta a garantizar que la actividad desarrollada por los órganos de gobierno de los ayuntamientos se ajuste al presupuesto aprobado cada año, facilitar una gestión transparente que pueda ser controlada en el ámbito político, arbitrar un mecanismo de participación de la sociedad y de los grupos representativos de esta, permitir un control efectivo por parte de las instituciones de control de cuentas y promover eventuales responsabilidades de los gestores públicos².

El procedimiento de elaboración de la cuenta general de los ayuntamientos se recoge en los artículos 212 y 223.2 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL)³ y se trata de un procedimiento complejo y largo, que tiene un elevado número de trámites, circunstancia que determina que se retrase en exceso el plazo de rendición y su posterior fiscalización por parte de las instituciones de control de cuentas⁴.

¹ SANCHEZ GARCÍA, N.: «La rendición de cuentas de los ayuntamientos», *RCyT. CEF*, n.º 346, 2012, pág. 180.

² Ídem, pág. 190.

³ El actual texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales fue aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, aunque ha sido modificado posteriormente. El texto vigente de la LRHL se puede consultar en la legislación consolidada del Boletín Oficial del Estado.

⁴ RUIZ DEL MOLINO, J. A.: «Una visión crítica de la regulación de la cuenta general de las entidades locales y de otras cuestiones», *Auditoría Pública*, n.º 45, 2008, págs. 33 y 34.

Se trata de un procedimiento que difiere del establecido en el ámbito estatal y autonómico para el examen de sus correspondientes cuentas, por las Cortes Generales o las asambleas legislativas de las comunidades autónomas, y posteriormente por el Tribunal de Cuentas o por las instituciones autonómicas de control de cuentas, en los que se establece la rendición de las cuentas con carácter previo a su examen por los correspondientes parlamentos.

El análisis de las diversas fases que se integran en el procedimiento de elaboración, aprobación y rendición de la cuenta general de los ayuntamientos permite formular una serie de consideraciones sobre su régimen jurídico actual.

1.2. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

Con carácter previo a la elaboración de la cuenta general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 191 y 192 de la LRHL, los ayuntamientos deben confeccionar la liquidación del presupuesto de la entidad y de los organismos autónomos, antes del día 1 de marzo del ejercicio siguiente, que debe ser aprobada por el alcalde, previo informe de la Intervención municipal.

Los citados preceptos legales deberían modificarse, en el sentido de garantizar que en la citada fecha la liquidación del presupuesto se encuentre aprobada por el alcalde, con la finalidad de facilitar la posterior formación y aprobación de la cuenta general de la entidad, sin que sea suficiente que haya sido confeccionada por la Intervención municipal.

La liquidación del presupuesto constituye un estado fundamental de la cuenta general de la entidad, resumen de ejecución de las previsiones de ingresos y gastos aprobados para un ejercicio económico, estando sometida a un trámite de aprobación previo e independiente de dicha cuenta general y que se encuentra atribuido a un órgano distinto de la entidad.

1.3. RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL POR EL ALCALDE

Los estados y cuentas de la entidad han de ser rendidos por el alcalde antes del día 15 de mayo del ejercicio siguiente al que correspondan, denominación que no se considera adecuada y que es equívoca, debiendo utilizarse el término formulación, en la medida en que la rendición constituye la remisión de la cuenta general a las instituciones de control de cuentas.

Se considera que la formulación de las cuentas por el alcalde debería hacerse en el plazo de tres meses desde el cierre del ejercicio presupuestario⁵, debiendo formalizarse previamente un

⁵ Se considera adecuado el plazo de formulación de las cuentas anuales de las sociedades mercantiles por sus administradores que se recoge en el artículo 253.1 de la Ley de Sociedades de Capital, cuyo texto refundido fue aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

informe de la intervención municipal en el que se recoja de forma expresa que la cuenta general recoge fielmente la situación financiera y patrimonial de la entidad local.

En este contexto es imprescindible que se adopten las medidas precisas para que un funcionario con habilitación de carácter nacional se encuentre al frente de las intervenciones municipales y que estas cuenten con los medios suficientes para elaborar la cuenta general en el citado plazo y elaborar el informe correspondiente.

La Comisión Mixta de Relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas ha destacado la necesidad de reforzar la capacidad de las intervenciones locales para el ejercicio de sus funciones, entre ellas la formación de la cuenta general, destacando los factores que dificultan y desvirtúan su ejercicio, entre los que se encuentran el elevado número de vacantes existentes, el hecho de que con frecuencia tengan asignadas funciones de gestión y administración, así como que se trata de una función que no está suficientemente desarrollada en las entidades locales⁶.

1.4. ANÁLISIS DE LA COMISIÓN ESPECIAL DE CUENTAS Y EXPOSICIÓN PÚBLICA

La cuenta general formada por la Intervención ha de ser sometida antes del día 1 de junio a informe de la Comisión Especial de Cuentas del ayuntamiento, trámite relevante que debe mantenerse, en la medida en que esta comisión está constituida por miembros de los distintos grupos políticos integrantes de la entidad, que pueden conocer y analizar con detalle la cuenta general.

Este puede ser el momento de analizar las observaciones que se recojan en el informe de la intervención municipal sobre la cuenta general y de solventar posibles carencias de esta, aunque el informe de la comisión debería emitirse en el plazo de un mes desde la formulación de la cuenta general, con la finalidad de agilizar su tramitación, de forma que debería estar emitido el día 30 de abril.

En la regulación actual se realiza la exposición al público de la cuenta general, junto con el informe de la Comisión Especial, por un plazo de 15 días, durante los cuales y ocho más los interesados, se pueden presentar reclamaciones, reparos u observaciones.

Se trata de un trámite cuya utilidad es muy limitada, especialmente si se tiene en cuenta que la cuenta general ha sido analizada por la Comisión Especial de Cuentas y que no acaba de estar claro su objetivo y sus consecuencias concretas, pues en el artículo 212.3 de la LRHL solo se menciona como posibles reclamantes a los interesados, sin que se concrete si se trata de titu-

⁶ Moción del Tribunal de Cuentas relativa a las posibles soluciones legales y administrativas para que las entidades locales rindan sus cuentas de forma completa y en los plazos legalmente establecidos (Suplemento del BOE n.º 15, de 18 de enero de 2005), pág. 9.

lares de un mero interés de cumplimiento de la legalidad o se exige la presencia de un interés legítimo de carácter subjetivo⁷.

En la medida en que es imprescindible que la ciudadanía conozca los datos fundamentales de la gestión presupuestaria y financiera que se recogen en la cuenta general, la exposición al público debería sustituirse por un plazo de información pública, que se realizaría con posterioridad a la rendición de la cuenta general⁸.

En este trámite de información pública debería ofrecerse una amplia información a través de la página web del ayuntamiento, para que la ciudadanía tuviera información sobre el grado de cumplimiento de los compromisos asumidos en los programas electorales y de forma específica sobre los niveles de endeudamiento de la entidad, su solvencia financiera y el resultado presupuestario⁹. Se considera que la publicación de esta información en las páginas web de los ayuntamientos es la opción más adecuada, en la línea de conseguir una mayor transparencia y rendición de cuentas de las entidades locales en España¹⁰.

En la información a publicar por los ayuntamientos se debe garantizar que se ofrezcan indicadores de gestión adecuados, con la finalidad de que la ciudadanía pueda apreciar el uso que se hace de los recursos públicos y poder comparar el nivel de servicios prestados con otros municipios, información que se ofrece de forma muy limitada por los ayuntamientos actualmente y que es muy necesaria desde el punto de vista de una rendición de cuentas democrática¹¹.

Se trata de combinar los objetivos tradicionales de la rendición de cuentas, de suministrar información sobre el grado de ejecución del presupuesto y sobre el grado de cumplimiento de los procedimientos y normas legales; con el objetivo de poner el acento en la evaluación de los costes y los objetivos alcanzados, en un proceso encaminado a contribuir a una adecuada toma de decisiones por parte de los gestores públicos y a proporcionar parámetros que permitan que las instituciones de control de cuentas puedan medir la eficacia y la eficiencia de las Administraciones públicas¹².

La previsión anterior se encuentra en la línea de lo previsto en la actual Instrucción de Contabilidad Local, que dispone que en la cuenta general del ejercicio 2017 los municipios con más

⁷ NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La Cuenta General de las Entidades Locales: regulación actual y perspectivas», *Auditoría Pública*, n.º 67, 2012, pág. 19.

⁸ RUIZ DEL MOLINO, J. A.: «Una visión crítica...», *op. cit.*, pág. 34.

⁹ GUERRA PARIS, D. A.: «La rendición de cuentas de los municipios gallegos», *Auditoría Pública*, n.º 43, 2007, pág. 31.

¹⁰ ROYO MONTAÑÉS, S.; ACERETE GIL, B. y MARTÍ LÓPEZ, C.: «Rendición de cuentas en los ayuntamientos españoles a través de indicadores de gestión», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 66-1, 2012, págs. 193-194.

¹¹ Ídem, págs. 184 y 194.

¹² RUIZ GARCÍA, E.: «Rendición de cuentas y control externo», *Revista Española de Control Externo*, n.º 17, 2004, págs. 149-150.

de 50.000 habitantes y las entidades locales de ámbito superior deberán incluir en la memoria información sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión, aunque sería necesario concretar la información a facilitar por los ayuntamientos¹³.

En el citado trámite de información pública debería garantizarse que los ciudadanos, con independencia de que ostenten la condición de interesados, pudieran consultar cualquier documento relacionado con la cuenta general, con la finalidad de hacer efectivo lo dispuesto en el artículo 8 e) de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno¹⁴.

En un Estado Social y Democrático de Derecho es imprescindible que exista una transparencia efectiva sobre la forma en que los ayuntamientos han empleados los fondos públicos, garantizando que la ciudadanía pueda conocer y valorar su destino, así como el grado de cumplimiento de las decisiones adoptadas en los presupuestos aprobados y asegurando una comunicación eficaz de la información¹⁵.

En la normativa vigente, examinadas las reclamaciones, reparos u observaciones presentados por la Comisión Especial y practicadas por esta cuantas comprobaciones estime necesarias, esta emitirá un nuevo informe. Este trámite no tiene relevancia práctica y, en la medida en que no se realizaría el trámite de exposición pública, podría ser omitido.

1.5. APROBACIÓN DE LA CUENTA GENERAL POR EL PLENO DEL AYUNTAMIENTO

En el artículo 212.4 de la LRHL se dispone que la cuenta general, acompañada de los informes de la Comisión Especial y de las reclamaciones y reparos formulados, se someten al pleno de la entidad para que, en su caso, pueda ser aprobada antes del día 1 de octubre.

Se considera imprescindible que el pleno del ayuntamiento tenga conocimiento de la cuenta general, pero su aprobación no resulta necesaria, en los supuestos en los que exista un informe

¹³ En la disposición transitoria 3.ª de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local se prevé la inclusión en la memoria de la cuenta general del ejercicio 2017 de las notas 26 y 27 relativas a información sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión, en el marco de una adecuada contabilidad de costes en las entidades locales.

¹⁴ Los destinatarios de la información financiera de las Administraciones públicas son muy numerosos y se puede afirmar que es de interés general, por lo que no puede limitarse a los que ostenten la condición de interesados. CRESPO DOMÍNGUEZ, M. A.: «La rendición de cuentas generales en el sector público», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 20, 1996, pág. 112.

¹⁵ CABELLO, M. L. y FERRÁN, J.: «Una aproximación a las responsabilidades derivadas de la obligación legal de rendir cuentas en la Administración Local», *Auditoría Pública*, n.º 38, 2011, pág. 159. RUIZ GARCÍA, E.: «Rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 143.

de la intervención municipal en el que se exprese que la cuenta general se ajusta a la situación financiera y patrimonial de la entidad, circunstancia que contribuiría a resaltar que la posterior rendición de cuentas es un acto de carácter técnico, en el que no concurre ningún componente de tipo político.

Se trataría de un procedimiento similar al previsto en el artículo 131.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria en el que se dispone que la cuenta general del Estado se formará por la Intervención General de la Administración del Estado y se elevará al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas, sin necesidad de que sea aprobada por ninguna instancia política¹⁶.

La aprobación de la cuenta general por el pleno del ayuntamiento responde al esquema que, con carácter general, se recoge en el artículo 272.1 de la Ley de Sociedades de Capital, que exige la aprobación de las cuentas anuales de las sociedades mercantiles por la junta general. Este trámite es imprescindible en las sociedades de capital, si se tiene en cuenta que las personas presentes en la junta general son sus propietarios y que, en la inmensa mayoría de los supuestos, las cuentas anuales no han sido objeto de informes de auditoría específicos.

Los diferentes trámites y controles legalmente establecidos, que finalizan con la presentación de la cuenta general al pleno de la entidad para su aprobación, aunque están destinados a examinar y valorar las cuentas formadas, pueden derivar en ocasiones en un examen de la gestión municipal desarrollada y contenida en las mismas, pudiendo originar su no aprobación como un rechazo a la actividad desarrollada, aunque no se esté cuestionando la representatividad de las cuentas¹⁷.

La opción que se propone se fundamenta, asimismo, en la práctica de las instituciones de control de cuentas que consideran que las cuentas se han rendido de forma adecuada, en los supuestos en que no hayan sido aprobadas por el pleno de la entidad, cuando se hayan presentado para su aprobación y se acompañe la documentación justificativa de que se ha formalizado este trámite.

1.6. RENDICIÓN A LAS INSTITUCIONES DE CONTROL DE CUENTAS

Los ayuntamientos rendirán al Tribunal de Cuentas la cuenta general correspondiente al ejercicio económico anterior, debidamente aprobada, antes del día 15 de octubre de cada año, conforme se dispone en el artículo 223.2 de la LRHL, aunque en determinadas leyes de las insti-

¹⁶ Hay que tener en cuenta que no está justificado que las instituciones de control de cuentas revisen las cuentas de los ayuntamientos, que han sido previamente aprobadas por el pleno de la entidad, sin que se prevea la posibilidad de que puedan ser modificadas posteriormente, por iniciativa de las citadas instituciones de control de cuentas y de que sean de nuevo aprobadas por el pleno. MAYANS FERRER, F.: *La rendición de cuentas en el sector público local*. Seminarios 1994-1995«d», Madrid: Tribunal de Cuentas, 1996, págs. 291-293.

¹⁷ Moción del Tribunal de Cuentas relativa a..., *op. cit.*, pág. 7.

tuciones autonómicas de control de cuentas se prevén otros plazos para la rendición de las cuentas de las entidades locales.

En las comunidades autónomas que cuentan con una institución de control de cuentas propia la cuenta general de los ayuntamientos también se debe rendir ante estas instituciones. En las comunidades autónomas de Aragón, Cataluña, Islas Baleares, Navarra y País Vasco se aplica el citado plazo que finaliza el día 15 de octubre, establecido con carácter general¹⁸.

En otras comunidades autónomas, sin embargo, se han previsto plazos diferentes de rendición de cuentas, en concreto los siguientes:

- En Andalucía se presentan dentro del mes siguiente a su aprobación por los respectivos plenos y, en todo caso, antes del día 1 de noviembre inmediato posterior al ejercicio económico a que se refieran¹⁹.
- En Asturias las cuentas de las entidades locales se han de rendir dentro de los 30 días siguientes a aquel en el que, de acuerdo con la normativa reguladora de las haciendas locales, deban ser aprobadas²⁰.
- En Canarias las cuentas de las entidades locales se han de presentar dentro del mes siguiente a su aprobación por los plenos respectivos y, en todo caso, antes del 30 de septiembre inmediato posterior al ejercicio presupuestario a que se refieran²¹.
- En Castilla y León y en la Comunidad de Madrid el plazo establecido es de un mes desde el día 1 de octubre, fecha establecida en el artículo 212.4 de la LRHL para la aprobación de la cuenta general por el pleno de fecha señalada en dicha norma para la aprobación de sus respectivas cuentas²².
- En la Comunidad Valenciana las entidades locales han de rendir sus cuentas antes del 31 de octubre del año siguiente al del ejercicio económico al que correspondan²³.

¹⁸ Se prevé este plazo en el artículo 10.2 de la Ley 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón y en el artículo 41.4 de la Ley 18/2010, de 7 de junio, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña. Existe una remisión expresa al plazo previsto en la LRHL en el artículo 11.2 de la Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares. No existe previsión alguna de un plazo de presentación de las cuentas en la Ley foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra y en la Ley 1/1988, de 5 de febrero, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, por lo que se aplica el plazo establecido en el artículo 223.2 de la LRHL.

¹⁹ Artículo 11.1 b) de la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

²⁰ Artículo 8.3 de la Ley del Principado de Asturias 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas.

²¹ Artículo 16.1 b) de la Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias.

²² Artículo 8.1 de la Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León y artículo 15.1 de la Ley 11/1999, de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid.

²³ Artículo 9.1 de la Ley 6/1985, de 11 de mayo, de Sindicatura de Cuentas.

- En Galicia se han de rendir las cuentas de las entidades locales antes del día 31 de julio del año siguiente al del final del ejercicio²⁴.

En relación con los citados plazos, hay que hacer notar que en el informe del Tribunal de Cuentas de fiscalización del Sector Público Local del ejercicio 2012 se indica que la circunstancia de que existan dos plazos diferentes de rendición de cuentas solo se produce en Andalucía, Castilla y León, Comunidad de Madrid y Comunidad Valenciana, de lo que se puede deducir que en las otras comunidades autónomas se aplica el plazo establecido con carácter general en el artículo 223.2 de la LRHL y no el que se prevé en las leyes autonómicas correspondientes²⁵.

Como se puede apreciar, en determinadas comunidades autónomas existen dos plazos diferentes, el establecido con carácter general para el Tribunal de Cuentas y el establecido de forma específica para la institución autonómica de control de cuentas, aunque en estos casos los ayuntamientos atienden mayoritariamente a este último²⁶. Esta circunstancia no constituye por sí misma una causa que determine la no rendición de cuentas, pero dificulta el cumplimiento de esta obligación y la acción de control externo en su verificación²⁷.

Se trata de una situación que debería ser resuelta, en el sentido de que el Estado y las comunidades autónomas promovieran las reformas legislativas necesarias, con la finalidad de establecer un plazo uniforme para la rendición de las cuentas de las entidades locales, en la línea seguida respecto a la efectiva coordinación de los diferentes procedimientos de rendición de cuentas actualmente existentes²⁸.

Se considera que una adecuada fiscalización de las cuentas generales de los ayuntamientos por parte de las instituciones de control de cuentas exige que sean rendidas con anterioridad a la fecha establecida actualmente con carácter general, en un plazo que podría finalizar el día de 30 de junio del año posterior al que se refiera la cuenta general, coincidiendo con el plazo que tienen las sociedades mercantiles para la aprobación de sus cuentas anuales²⁹.

²⁴ Artículo 25.2 de la Ley 6/1985, de 24 de junio, del Consejo de Cuentas de Galicia.

²⁵ Informe del Tribunal de Cuentas de fiscalización del sector público local, ejercicio 2012 (BOE de 9 de marzo de 2015), apartado II.2 y cuadro 6.

²⁶ Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartado II.2.1.

²⁷ ÁLVAREZ DE MIRANDA GARCÍA, R.: «Fiscalización del sector público local y rendición de cuentas», *Revista Española de Control Externo*, n.º 23, 2006, pág. 36.

²⁸ Moción del Tribunal de Cuentas relativa a..., *op. cit.*, pág. 8. Resolución de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas del Congreso de los Diputados de 25 de noviembre de 2014, en relación con el informe de fiscalización del sector público local, ejercicio 2012, punto 2. ÁLVAREZ DE MIRANDA GARCÍA, R.: «Fiscalización del sector público...», *op. cit.*, págs. 36-37.

²⁹ Este plazo para la aprobación de las cuentas anuales de las sociedades mercantiles se recoge en el artículo 164.1 de la Ley de Sociedades de Capital.

El Tribunal de Cuentas ha tenido ocasión de manifestar que el actual plazo de rendición de cuentas que remite al día 15 de octubre del ejercicio siguiente se determinó hace más de 25 años y han quedado superadas las circunstancias que lo hacían aconsejable, entre otras razones, por la mayor agilidad y rapidez en la obtención y procesamiento de la información para la elaboración y formación de las cuentas resultante del empleo de las nuevas herramientas o aplicaciones que ofrecen las tecnologías de la información, circunstancias que determinan que el actual plazo sea innecesariamente excesivo³⁰.

La cuenta general de los ayuntamientos debe rendirse al Tribunal de Cuentas debidamente aprobada por el pleno del ayuntamiento³¹, aunque no se contempla trámite, ni plazo alguno de subsanación de unas cuentas no aprobadas por el citado órgano, circunstancia que determina que el Tribunal de Cuentas, en una opción extremadamente formalista, considere que la cuenta general no debe considerarse rendida, cuando se remiten telemáticamente a la plataforma de rendición de cuentas sin fecha de aprobación³².

En este contexto, no está previsto legalmente que, en el supuesto de que no fuera aprobada la cuenta general por el pleno del ayuntamiento, se pueda rendir acompañada de un acta que recoja las circunstancias que motivaron la no aprobación, aunque se trata de una práctica que ha sido admitida en la práctica de las instituciones de control de cuentas, entre otros argumentos porque tampoco están previstas legalmente las consecuencias jurídicas de la no aprobación de la cuenta general por el pleno del ayuntamiento.

La Comisión Mixta de Relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas ha instado al gobierno a valorar la conveniencia de la revisión de la normativa actual, en relación con el procedimiento de rendición de la cuenta general de las entidades locales, en el caso de no ser aprobadas por el pleno municipal u órgano de representación equivalente³³.

1.7. VALORACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FORMACIÓN Y RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL

La rendición de la cuenta general por los ayuntamientos no es un hecho formal que se limita a la presentación de determinada documentación para tramitar su integración y consolidación, sino que se orienta a generar iniciativas que conduzcan a optimizar o mejorar la gestión de los ayuntamientos³⁴.

³⁰ Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartados II.2 y VII.

³¹ Artículo 212.5 de la LRHL.

³² Moción del Tribunal de Cuentas relativa a..., *op. cit.*, pág. 7. Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartados II.2.1 y II.2.2.

³³ Resolución de la Comisión Mixta..., *op. cit.*, punto 5.

³⁴ BURNEO SEMINARIO, M. N.: «Auditoría a la Rendición de Cuentas: un enfoque para la Administración Pública», *Auditoría Pública*, n.º 41, 2007, pág. 67.

El procedimiento de formación y rendición de la cuenta general de los ayuntamientos es muy singular y tiene una serie de peculiaridades que no existen en los procedimientos de rendición de cuentas de otras Administraciones públicas, que debería ser objeto de una profunda reforma, con la finalidad de agilizar los trámites de elaboración y de revisión por parte de las instituciones de control de cuentas, evitando la reiteración de fases y la dilatación de trámites que se producen actualmente³⁵.

La reducción de los plazos en el procedimiento de tramitación y rendición de la cuenta general, unido a una simplificación de los numerosos documentos que deben integrarse en ella, recogiendo únicamente los fundamentales para representar la situación económica, financiera y patrimonial de la entidad y la ejecución de sus presupuestos, contribuiría a que un mayor número de ayuntamientos rindan la cuenta general y formalicen este trámite en los plazos establecidos, en especial aquellos que tienen menor población y cuentan con menos medios materiales y personales³⁶.

La rendición de cuentas en el mes de octubre del ejercicio siguiente al que se refieren es una práctica superada a nivel internacional, e incluso a nivel nacional, en el caso de algunas comunidades autónomas y debería avanzarse en la línea de que los plazos de rendición de cuentas, junto con los controles que se deban realizar, tengan lugar dentro del año posterior al cual se refieran³⁷.

En el mismo sentido, se deben promover mecanismos efectivos de publicidad, al objeto de que los ciudadanos y sus asociaciones representativas tengan un conocimiento efectivo de sus rasgos más significativos y garantizando un procedimiento objetivo y técnico, desprovisto de cualquier connotación de tipo político.

Las disposiciones comentadas deben completarse con una reforma de la estructura y contenido de la cuenta general de las entidades locales, y de los ayuntamientos en particular, que amplíe su ámbito subjetivo e incorpore los criterios aplicados al ámbito de la cuenta general del Estado, regulada en la Ley General Presupuestaria, de modo que recoja, no solo las cuentas de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de las mismas, sino también las de aquellas en las que tenga una participación mayoritaria y las de las fundaciones³⁸.

Se trata de una exigencia del principio de transparencia, en virtud del cual la contabilidad de los ayuntamientos, así como sus presupuestos y liquidaciones, deberán contener informa-

³⁵ NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La Cuenta General...», *op. cit.*, págs. 18-19.

³⁶ Moción del Tribunal de Cuentas relativa a..., *op. cit.*, págs. 6 y 7.

³⁷ CRESPO DOMÍNGUEZ, M. A.: «La rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 119.

³⁸ En el mismo sentido, deberían arbitrase las reformas necesarias para que la cuenta general de las entidades locales incluyera información sobre las sociedades mercantiles locales participadas por más de una entidad local en proporción agregada superior al 50 %, pero en las que, sin embargo, no participa mayoritariamente ninguna entidad local de forma individualizada; entidades que, en la actualidad, se encuentran, en la práctica, fuera del control realizado por los órganos fiscalizadores. Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartados III y VII.

ción suficiente y adecuada que permita verificar su situación financiera, el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera y la observancia de los requerimientos acordados en la normativa europea en esta materia respecto a todas sus entidades dependientes³⁹.

2. LA FISCALIZACIÓN DE LA CUENTA GENERAL DE LOS AYUNTAMIENTOS

2.1. FUNDAMENTO DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS DE LOS AYUNTAMIENTOS

Uno de los indicadores de la madurez de una sociedad democrática es el grado de transparencia y control de la gestión pública, así como el hecho de que los gestores públicos respondan y asuman sus responsabilidades por los resultados de esa gestión⁴⁰. En este contexto, los ayuntamientos, en su condición de entidades locales, se encuentran sometidos al régimen de contabilidad pública, que lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas, siendo esta rendición el presupuesto necesario para el ejercicio de la función de control de las cuentas que le atribuye el artículo 136 de la Constitución⁴¹.

En el artículo 223 de la LRHL se dispone que la fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ellas dependientes es función propia del Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece su ley orgánica reguladora y su ley de funcionamiento⁴², sin menoscabo de las facultades que, en materia de fiscalización externa de las entidades locales, tengan atribuidas por sus estatutos las comunidades autónomas⁴³.

³⁹ Artículo 6.1 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

⁴⁰ ORDOKI URDAZI, L. M.: «La necesidad de una transformación radical de las Instituciones de Control Financiero Externo en España», *Auditoría Pública*, n.º 57, 2012, pág. 28. BURNEO SEMINARIO, M. N.: «Auditoría a la Rendición...», *op. cit.*, pág. 65.

⁴¹ Artículos 200 y 212 de la LRHL. CABELLO, M. L. y FERRÁN, J.: «Una aproximación a las responsabilidades...», *op. cit.*, pág. 166.

⁴² Se trata de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOT) y de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTC).

⁴³ En la actualidad existen instituciones de control de cuentas en las siguientes comunidades autónomas: Sindicatura de Comptes de Cataluña (Ley 6/1984, de 5 de marzo, y Ley 18/2010, de 7 de junio), Cámara de Comptos de Navarra (Ley foral 19/1984, de 20 de diciembre), Sindicatura de Comptes de la Comunidad Valenciana (Ley 6/1985, de 11 de mayo), Consello de Contas de Galicia (Ley 6/1985, de 24 de junio), Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (Ley 1/1988, de 5 de febrero), Cámara de Cuentas de Andalucía (Ley 1/1988, de 17 de marzo), Audiencia de Cuentas de Canarias

Esta es la única referencia en la normativa vigente a las instituciones autonómicas de control de cuentas, a pesar de que en sus leyes reguladoras se prevé, de forma expresa, la obligación que tienen los ayuntamientos de rendir las cuentas ante estas instituciones, a las que se les asignan competencias efectivas para fiscalizar su actividad económico-financiera, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional⁴⁴.

Una interpretación razonable de la normativa vigente exige que en los supuestos en los que exista una institución autonómica de control de cuentas, la rendición a esta suponga automáticamente la redición al Tribunal de Cuentas, como expresión de la necesaria colaboración entre todas las instituciones dedicadas al control de las cuentas públicas⁴⁵.

Con la finalidad de dar cumplimiento de una forma eficaz, económica y eficiente a la normativa sobre rendición de cuentas se han suscrito diversos convenios de colaboración entre el Tribunal de Cuentas y la práctica totalidad de las instituciones autonómicas de control de cuentas, con la finalidad de implantar medidas de coordinación de la rendición telemática de las cuentas generales de las entidades locales de forma que cuando se ha realizado la rendición de las cuentas rendidas en las instituciones autonómicas, se entiende que han sido rendidas en el Tribunal de Cuentas⁴⁶.

Estos convenios han supuesto una simplificación del trámite de rendición de la cuenta general por parte de los ayuntamientos, que evita una duplicidad en las actuaciones, al tiempo que garantiza el conocimiento por ambas instituciones de las cuentas rendidas, al objeto de que cada una de ellas puedan ejercer las competencias de control de la gestión económico-financiera de los ayuntamientos que les reconocen las leyes estatales y autonómicas⁴⁷.

(Ley 4/1989, de 2 de mayo), Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid (Ley 11/1999, de 29 de abril), Cámara de Cuentas de Aragón (Ley 10/2001, de 18 de junio), Consejo de Cuentas de Castilla y León (Ley 2/2002, de 9 de abril), Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias (Ley 3/2003, de 24 de marzo) y Sindicatura de Comptes de las Islas Baleares (Ley 4/2004, de 2 de abril).

⁴⁴ ÁLVAREZ DE MIRANDA GARCÍA, R.: «Fiscalización del sector público...», *op. cit.*, pág. 29.

⁴⁵ NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La Cuenta General...», *op. cit.*, pág. 20.

⁴⁶ La información sobre las cuentas rendidas se pueden consultar en el portal www.rendiciondecuentas.es, en el que se pone a disposición de los ciudadanos información sobre las entidades locales y sus cuentas anuales. Este portal de rendición de cuentas es una iniciativa liderada por el Tribunal de Cuentas, con la participación de la Sindicatura de Comptes de la Comunidad Valenciana, la Audiencia de Cuentas de Canarias, la Cámara de Cuentas de Madrid, la Sindicatura de Comptes de las Islas Baleares, el Consejo de Cuentas de Castilla y León, la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, la Cámara de Cuentas de Andalucía, la Sindicatura de Comptes de Cataluña, la Cámara de Cuentas de Aragón, el Consello de Contas de Galicia y la Cámara de Comptos de Navarra. El Tribunal de Cuentas ha formalizado acuerdos con estas instituciones autonómicas de control de cuentas para la implantación de medidas de coordinación de la rendición telemática de las cuentas generales de las entidades locales, dando cumplimiento a la obligación de rendir las cuentas en el Tribunal de Cuentas y en la institución autonómica, mediante su presentación ante cualquiera de ellas de conformidad con lo dispuesto en las Instrucciones reguladoras de la rendición telemática, aprobadas por las respectivas Instituciones.

⁴⁷ Se puede obtener información sobre estos mecanismos de coordinación del acto de rendición de cuentas por parte de las entidades locales y sobre la forma en que este trámite ha de formalizarse en la página web <http://www.rendiciondecuentas.es>.

La plataforma de rendición de cuentas puesta en marcha por el Tribunal de Cuentas y las instituciones autonómicas de control de cuentas ha facilitado una mejora sensible de la calidad de la información de las cuentas rendidas y que estas ofrezcan una información más íntegra y coherente⁴⁸, al tiempo que ha contribuido a una mejora progresiva en los niveles de rendición de cuentas de los ayuntamientos y que esta se realice en el plazo establecido al efecto⁴⁹.

Es imprescindible evitar trámites innecesarios en la formación de la cuenta general de los ayuntamientos y evitar las duplicidades en la posterior rendición en las diversas instituciones de control de cuentas, teniendo en cuenta que no es el momento de suprimir ninguna de ellas, sino de potenciar sus funciones, de forma que puedan servir a la mejora de la gestión financiera pública⁵⁰.

2.2. CONSECUENCIAS DE LA NO RENDICIÓN DE CUENTAS POR LOS AYUNTAMIENTOS

La rendición de cuentas es una obligación fundamental de las entidades locales, en la medida en que una contabilidad correctamente llevada y regularmente rendida ante los órganos encargados del control externo del sector público es un instrumento de primer orden para fiscalizar la gestión económica de las entidades locales y para detectar y prevenir supuestos de responsabilidad contable que se deriven de la gestión de los fondos públicos.

La omisión del deber de rendición de cuentas o su rendición incompleta o con graves defectos es un atentado tan rotundo e injustificable de todos los principios presupuestarios y, especialmente, del principio de transparencia, que constituyen conductas que no pueden quedar sin consecuencias en el ordenamiento jurídico⁵¹.

⁴⁸ Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartado III. En la medida en que la plataforma permite a los ayuntamientos obtener información sobre las carencias, deficiencias e incidencias de la cuenta general, así como sobre la coherencia interna de la información contable contenida en los distintos estados que forman dicha cuenta, pueden ser corregidas con anterioridad al envío de la cuenta general al órgano fiscalizador o, en caso de no poder solventarlas, incluir los comentarios que estime oportunos, para que sean analizadas por el Tribunal de Cuentas o por la institución autonómica de control de cuentas.

⁴⁹ Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartados II.2.1 y II.2.3. El porcentaje del 65 % de las cuentas generales del ejercicio 2012 que fueron rendidas hasta el 15 de octubre de 2013 representa un incremento del 16 % respecto al nivel de rendición del ejercicio 2011, un incremento del 30 % respecto al nivel del ejercicio 2010 y de un 51 % en relación con el ejercicio 2009. Además, comparando el nivel de rendición a los cinco meses de finalizar el plazo legal, los resultados también reflejan una notable mejoría respecto a los ejercicios precedentes: a la fecha indicada se rindieron el 81 % de las cuentas de 2012, mientras que en 2011, a esa fecha, el nivel de rendición alcanzado era del 76 %, siendo en 2010 un 65 % y en 2009, tan solo, un 46 %.

⁵⁰ ORDOKI URDAZI, L. M.: «La necesidad de una transformación...», *op. cit.*, pág. 30.

⁵¹ NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La Cuenta General...», *op. cit.*, pág. 21.

Una situación que se produce con cierta frecuencia es que no se incorporen a la cuenta general las cuentas anuales de las entidades dependientes de un ayuntamiento o que no se incluya la totalidad de los documentos exigidos en la normativa aplicable, en especial aquellos referidos a la contabilidad patrimonial, situaciones que condicionan la función de control externo y afectan a la capacidad financiera de los ayuntamientos, que se encuentran obligados a explicar el uso dado a los fondos públicos recibidos⁵².

La obligación de rendir cuentas, como el resto de las obligaciones previstas en el ordenamiento jurídico, debe ir ligada a la existencia de unas sanciones para los supuestos en los que se incumpla esta obligación o no se realice de forma adecuada, en la medida en que impide o dificulta la correcta actuación de los mecanismos de control externo, mermándose la transparencia de la gestión de los ayuntamientos⁵³. En este contexto, respecto a las medidas tradicionales que se han previsto en nuestras leyes se pueden realizar las siguientes consideraciones⁵⁴:

- En estos supuestos no se produce responsabilidad disciplinaria, en la medida en que los cuentadantes, que son los alcaldes, no ostentan la condición de funcionarios públicos.
- En el ámbito del Derecho penal interesa resaltar el régimen del delito de desobediencia previsto en el artículo 502.2 del Código Penal, para los supuestos en los que una autoridad obstaculizare la investigación del Tribunal de Cuentas u órganos equivalentes de las comunidades autónomas, negándose o dilatando indebidamente el envío de los informes que estos solicitaren o dificultando su acceso a los expedientes o documentación administrativa necesaria para tal investigación.

En el delito de desobediencia se incluyen los supuestos de falta de rendición de cuentas, o de rendición de estas de forma incompleta o deficiente, entre otros supuestos, aunque siempre que se hayan formalizado previamente escritos conminatorios de las instituciones de control de cuentas y de forma reiterada se haya incumplido por parte de los cuentadantes, teniendo en cuenta que el ámbito de aplicación del Derecho penal debe reservarse a supuestos muy excepcionales.

- Con independencia de que en la redacción originaria de la Ley General Presupuestaria la no rendición de cuentas recibía la calificación de supuesto de responsabilidad contable⁵⁵, actualmente no puede tener por sí misma esta consideración, en

⁵² ÁLVAREZ DE MIRANDA GARCÍA, R.: «Fiscalización del sector público...», *op. cit.*, pág. 37.

⁵³ CABALEIRO CASAL, R. y BUCH GÓMEZ, E. J.: «Las cuentas de las Administraciones Locales en Portugal y España: situación y limitaciones en su fiscalización externa», *Auditoría Pública*, n.º 41, 2007, pág. 60.

⁵⁴ LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades», *Revista Española de Control Externo*, n.º 4, 2000, págs. 87-99. CABELLO, M. L. y FERRÁN, J.: «Una aproximación a las responsabilidades...», *op. cit.*, págs. 167-189.

⁵⁵ Artículos 140 y 141 e) de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria. En estos preceptos se indicaba que las autoridades y funcionarios de cualquier orden que por dolo, culpa o negligencia grave adoptaran resoluciones o

la medida en que no concurre necesariamente la existencia de un menoscabo de caudales públicos.

En los supuestos de incumplimiento muy grave y reiterado de la obligación de rendir cuentas, el Tribunal de Cuentas ha ordenado la investigación a través de unas actuaciones previas, al objeto de comprobar si este tipo de actuaciones encubren irregularidades contables que merezcan la consideración de responsabilidad contable⁵⁶.

- Es evidente que existe una responsabilidad política de las autoridades que no han cumplido con sus obligaciones de rendición de cuentas, que es una responsabilidad de tipo ético, que debe ser valorada por la ciudadanía, fundamentalmente en los procesos electorales, sin perjuicio de otras responsabilidades que pudieran concurrir⁵⁷.

2.3. MEDIOS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS PARA HACER EFECTIVA LA OBLIGACIÓN DE RENDIR LAS CUENTAS

En el artículo 42 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTG) se dispone que toda persona sujeta a la obligación de rendir cuentas que dejare de hacerlo en el plazo marcado, o lo hiciera con graves defectos, o no solventara sus reparos, será compelido a ello mediante requerimiento conminatorio del Tribunal de Cuentas, de forma que si este no fuera atendido en el improrrogable plazo señalado al efecto, se tomará alguna de las siguientes medidas⁵⁸:

- La formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes para realizarlo sin su cooperación, opción teóricamente original, pero que es de muy dudosa aplicación práctica⁵⁹. En cualquier caso, la formación de oficio de la cuenta debería ser encargada por el Tribunal de

realizaran actos con infracción de las disposiciones de esta ley estaban obligados a indemnizar a la Hacienda Pública los daños y perjuicios que fueran consecuencia de aquellos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pudiera corresponder. En este sentido, se indicaba de forma expresa que constituía una infracción no rendir las cuentas reglamentariamente exigidas o presentarlas con graves defectos. Este precepto legal no tuvo ninguna aplicación práctica y es la expresión de que algunas normas son derogadas por el hecho de no haberse aplicado nunca, siendo este un caso típico de esa solución. NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La Cuenta General...», *op. cit.*, pág. 21.

⁵⁶ CORTELL GINER, R. P.: «Supuestos de responsabilidad contable», *Auditoría Pública*, n.º 50, 2010, pág. 58.

⁵⁷ LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Cuentadantes, rendición de cuentas, responsabilidades por la no rendición», *Crónica 1990-1991«d»*, Madrid: Tribunal de Cuentas, 1992, pág. 292. MAYANS FERRER, F.: La rendición de cuentas..., *op. cit.*, pág. 302.

⁵⁸ Estas medidas no han sido nunca adoptadas por el Tribunal de Cuentas, circunstancia que pone de manifiesto los significativos problemas que comporta su aplicación. LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas...», *op. cit.*, págs. 100-101 y 103. CABELLO, M. L. y FERRÁN, J.: «Una aproximación a las responsabilidades...», *op. cit.*, pág. 170.

⁵⁹ LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Cuentadantes, rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 285.

Cuentas a expertos independientes, pues no puede formar una cuenta que posteriormente debe fiscalizar⁶⁰.

- La imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca, previsión legal que no se ha cumplido, pues no se han previsto legalmente las cuantías de estas multas, debiendo ser determinadas atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, de acuerdo con el principio de proporcionalidad⁶¹ y estando sujetas a la tutela judicial efectiva, en la medida en que producen los mismos efectos que una sanción, aunque no tengan naturaleza sancionadora⁶².
- La propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable. Se trata de una disposición con una gran indefinición, en la que no se hace mención a los mecanismos concretos para exigir las responsabilidades a las que se hace referencia y que no ha tenido ninguna aplicación práctica⁶³.

Las medidas expuestas han tenido graves problemas para ser aplicadas por el Tribunal de Cuentas y han tenido una relevancia prácticamente nula⁶⁴, circunstancia que ha determinado que la Comisión Mixta de Relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas haya propuesto la conveniencia de promover las reformas legales oportunas para que la rendición de cuentas fuera considerada requisito indispensable para el acceso por las entidades locales y sus entes dependientes a los procedimientos de concesión de ayudas y subvenciones públicas, así como para la percepción de su participación en los tributos de otras Administraciones públicas⁶⁵.

⁶⁰ AZNAR LÓPEZ, M.: «La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas», *Revista Española de Control Externo*, n.º 45, 2013, págs. 27-28. LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 101.

⁶¹ Esta es la doctrina del Tribunal Supremo en sus Sentencias de 4 de junio de 2008, con ocasión de la reducción de una multa coercitiva del Tribunal de Cuentas que no se ajustó a este principio, pudiéndose citar también la Sentencia de 10 de julio de 1984. En este sentido, los criterios a tener en cuenta para graduar las multas coercitivas deberían ser la importancia de la perturbación sufrida y otros elementos de orden subjetivo y objetivo, como serían la intencionalidad del cuentadante, la actividad que hubiera podido desarrollar para cumplir con su obligación, así como la capacidad técnica y económica de la entidad local. AZNAR LÓPEZ, M.: «La función de fiscalización...», *op. cit.*, págs. 25-26.

⁶² AZNAR LÓPEZ, M.: «La función de fiscalización...», *op. cit.*, pág. 27. LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 101. Sobre este particular se mantiene que, al ser la multa coercitiva una parte de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, no tiene carácter administrativo y no constituye una sanción, por lo que no es susceptible de revisión en vía jurisdiccional, tesis que ha sido mantenida en algunas sentencias anteriores del Tribunal Supremo. MAS CALDERA, P. A.: «Sobre las consecuencias de la no rendición de cuentas: comentarios a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2008», *Auditoría Pública*, n.º 30, 2008, págs. 106-118.

⁶³ CABALEIRO CASAL, R. y BUCH GÓMEZ, E. J.: «Las cuentas de las Administraciones...», *op. cit.*, pág. 10. LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Cuentadantes, rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 286.

⁶⁴ LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: «Aprobación y rendición de cuentas...», *op. cit.*, págs. 101 y 103. MAYANS FERRER, F.: La rendición de cuentas..., *op. cit.*, pág. 303.

⁶⁵ Resolución de la Comisión Mixta..., *op. cit.* Punto 3.

Se trata de una propuesta que se realiza de una forma extremadamente prudente, en la medida en que el texto de la resolución aprobada se refiere al acuerdo de analizar la conveniencia de promover las citadas reformas legales, sin que se tenga noticia de que exista ningún estudio específico o propuesta de modificación legal. En cualquier caso, cualquier reforma en esta instancia no debería limitarse a los supuestos de incumplimiento de la obligación de rendición de cuentas, sino que debería ampliarse a los supuestos de rendición incompleta o con graves carencias, e incluso a los supuestos en que se han incumplido de forma notoria los plazos para la presentación de las cuentas.

2.4. MEDIOS DE LAS INSTITUCIONES AUTONÓMICAS DE CONTROL DE CUENTAS PARA HACER EFECTIVA LA OBLIGACIÓN DE RENDIR LAS CUENTAS

En las leyes reguladoras de las instituciones autonómicas de control de cuentas, se proponen diversas medidas, que no han contribuido a hacer efectivo el control de las cuentas de los ayuntamientos⁶⁶, que se pueden agrupar de la siguiente forma:

- En un número significativo de supuestos las facultades de las instituciones de control de cuentas se limitan a la posibilidad de formular un requerimiento conminatorio y a la concesión de un nuevo plazo perentorio, con la comunicación posterior al gobierno autonómico y a la entidad local interesada del incumplimiento, al tiempo que se comunica la falta de colaboración a la asamblea legislativa de la comunidad autónoma⁶⁷.
- En otras ocasiones las leyes de las Instituciones autonómicas de control de cuentas prevén la posibilidad de que las circunstancias que se presenten se puedan poner en conocimiento de la asamblea legislativa, así como de los órganos de gobierno de la entidad de que se trate, para la exigencia de las responsabilidades que procedan⁶⁸, o proponiendo, en su caso, a quien corresponda, la exigencia de responsabilidades en que se hubiera incurrido⁶⁹.

⁶⁶ CABEZAS DE HERRERA PÉREZ, M. A.: «El sector local desde el punto de vista del control», *Auditoría Pública*, n.º 17, 1999, pág. 10.

⁶⁷ En este sentido se expresa el artículo 10.3 de la Ley foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra; el artículo 10.2 de la Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo, de Sindicatura de Comptes; el artículo 6 de la Ley 1/1988, de 5 de febrero, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas; el artículo 10 de la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía; el artículo 11.3 de la Ley 11/1999, de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid; el artículo 9.3 de la Ley 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón.

⁶⁸ Artículo 5.2 de la Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares.

⁶⁹ Artículo 9.3 de la Ley 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón.

- En la ley reguladora del Consello de Contas de Galicia se recoge una regulación similar a lo previsto en el artículo 42 de la LOTC, en la medida en que se prevé la posibilidad de formular un requerimiento conminatorio, la imposición de multas coercitivas y la formación de oficio de cuenta retrasada y de los estados o documentos que se pidan, a cargo y riesgo del apremiado, al tiempo que se puede deducir el tanto de culpa por desobediencia a los efectos de instrucción del proceso penal⁷⁰.

La práctica del Consello de Contas de Galicia ha determinado que, además de los requerimientos y de las advertencias de la posible imposición de una multa coercitiva, se ha optado por recomendar a los alcaldes de las entidades que no han presentado las cuentas que, en los plenos respectivos, analicen las causas de la no rendición, con la finalidad de adoptar las medidas necesarias para la corrección de estos incumplimientos; al tiempo que se han incluido en los planes anuales de fiscalización de la institución de control de cuentas⁷¹.

- En el caso del Consejo de Cuentas de Castilla y León se dispone que, una vez efectuado el requerimiento, el pleno del consejo podrá imponer multas coercitivas, previa tramitación del oportuno procedimiento y audiencia al interesado, así como de la entidad en cuyo nombre y representación actúe. Las cuantías de las multas serán establecidas en las correspondientes leyes de acompañamiento de los presupuestos de la comunidad autónoma y tendrán a todos los efectos la naturaleza de ingresos de derecho público. Estas medidas se adoptarán, sin perjuicio de las responsabilidades penales y de otro tipo a que hubiera lugar⁷².
- En el caso de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias se prevé en su ley reguladora que, sin perjuicio de las responsabilidades penales y de otro tipo que pudiera haber lugar, se puedan imponer multas coercitivas, de un mínimo de 150 euros y un máximo de 3.000 euros, atendiendo a la importancia de la perturbación sufrida, a la intencionalidad, a los medios materiales y personales disponibles. Se dispone que la Institución debe dirigir previo apercibimiento, en el que se indique el plazo para cumplir y la cuantía de la multa que proceda en caso de incumplimiento⁷³.

⁷⁰ Artículo 27 de la Ley 6/1985, do 24 de junio, del Consello de Contas de Galicia.

⁷¹ GUERRA PARIS, D. A.: «La rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 34.

⁷² Artículo 13.4 y 5 de la Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León. Se trata de un precepto legal que es consecuencia de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 4/2013, de 19 de junio, por la que se modifica la organización y el funcionamiento de las instituciones propias de la Comunidad de Castilla y León.

⁷³ Artículo 5.4 de la Ley del Principado de Asturias 3/2003, de 24 de marzo, de Sindicatura de Cuentas, que debe su actual redacción a lo dispuesto en la Ley 7/2015, de 20 de marzo (BOE de 27 de mayo de 2015). En la redacción anterior del citado precepto legal se indicaba que, cuando no se rindieran las cuentas o hubiera obstrucción, la Institución pondría esta circunstancia en conocimiento de la asamblea legislativa, así como de los Tribunales de Justicia a los efectos de lo previsto en el artículo 502.2 del Código Penal.

- En la Ley reguladora de la Audiencia de Cuentas de Canarias, además de prever la posibilidad de requerir conminatoriamente por escrito con un nuevo plazo perentorio, proponer a quien corresponda la exigencia de responsabilidades y comunicar el incumplimiento a los órganos de gobierno de la comunidad autónoma y de la entidad local⁷⁴; se dispone que, una vez producido el requerimiento, si en el plazo de 15 días no se atiende el mismo, la institución de control de cuentas lo pondrá en conocimiento de la Tesorería de la comunidad autónoma, que procederá a retener el 2% de los pagos que puedan corresponder a la Administración o entidad incumplidora⁷⁵.
- En los supuestos en los que los entes locales incumplen el deber de remisión a la Sindicatura de Comptes de Cataluña la cuenta general o información complementaria, una vez dado el trámite de audiencia, sin que se haya acreditado ninguna causa justificada del incumplimiento, el pleno de la Sindicatura de Comptes debe comunicarlo al departamento competente en materia de Administración local de la Generalitat.

Con la citada comunicación se realiza la inscripción en el inventario público de control de cumplimiento de las obligaciones financieras de los entes locales, que debe estar a disposición de los departamentos de la Generalitat y en el departamento competente en materia de economía y finanzas, para que se adopten las medidas destinadas a suspender la entrega al ente infractor de subvenciones o transferencias a las que tenga derecho con cargo a los presupuestos de la Generalitat, siempre y cuando no provengan de otras Administraciones públicas. Esta suspensión se mantiene hasta que no se acredite la remisión de las cuentas, y no genera, en ningún caso, derecho a compensación financiera⁷⁶.

Los diferentes medios asignados a las instituciones de control de cuentas han tenido una relevancia práctica muy limitada, en el mismo sentido que los previstos para el Tribunal de Cuentas, salvo la última comentada respecto a la Sindicatura de Comptes de Cataluña, que puede ser un instrumento útil, siempre que no se limite a los supuestos de falta de rendición de las cuentas por los ayuntamientos y se aplique a todas aquellas actuaciones que dificultan el ejercicio de las tareas de fiscalización por parte de la institución de control de cuentas.

⁷⁴ No se trata de un orden jerarquizado entre ellas, pues responden a situaciones de hecho distintas, por lo que se deben utilizar de forma alternativa. En cualquier caso, la experiencia ha puesto de manifiesto que se trata de medidas que no han resultado operativas. MAYANS FERRER, F.: La rendición de cuentas..., *op. cit.*, págs. 297-300.

⁷⁵ Artículos 14 y 44 de la Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias.

⁷⁶ Artículo 41.5 de la Ley 18/2010, de 7 de junio, de la Sindicatura de Comptes, redactada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 70.8 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

3. CONSIDERACIÓN DE LA NO RENDICIÓN DE CUENTAS COMO INFRACCIÓN MUY GRAVE

3.1. RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE

La necesidad de hacer efectiva la obligación de rendir cuentas ha determinado que el artículo 28 p) de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (LTBG), haya establecido que el incumplimiento de la obligación de rendir cuentas, de acuerdo con la normativa presupuestaria aplicable, sea considerada una infracción muy grave, cuando sea culpable.

En el artículo 30.3 y 4 de la LTBG se dispone que los sancionados por la comisión de una infracción muy grave serán destituidos del cargo que ocupen, salvo que ya hubiesen cesado, y no podrán ser nombrados para ocupar ningún puesto de alto cargo o asimilado durante un periodo de entre cinco y diez años, al tiempo que se le impondrán las siguientes sanciones:

- La declaración del incumplimiento y su publicación en el Boletín Oficial del Estado o diario oficial que corresponda.
- La no percepción, en el caso de que la llevara aparejada, de la correspondiente indemnización para el caso de cese en el cargo.

Es muy adecuado que se tipifique como infracción muy grave el incumplimiento de la obligación de rendir cuentas, dado que se trata de una actuación especialmente relevante, pudiéndose formular las siguientes consideraciones, respecto al régimen jurídico previsto en los artículos 28 p) y 30 de la LTBG:

- No se indica de forma expresa, pero se desprende que los sujetos infractores han de ser los alcaldes, a quienes corresponde la obligación legal de rendir cuentas. En este contexto, resulta adecuado que la sanción principal prevista sea la destitución en el cargo que ocupen y la imposibilidad de ningún puesto de alto cargo o asimilado durante un periodo de tiempo determinado.
- No existe ninguna referencia a las posibles responsabilidades de las personas que ejercen las funciones de intervención municipal, entre las que se encuentra la formación de las cuentas de la entidad, debiendo entenderse que se incardinan en el marco de la responsabilidad disciplinaria a la que están sometidos, con carácter general, los funcionarios públicos.
- Se considera una técnica legislativa adecuada no haber modificado el Código Penal para incluir este tipo de actuaciones, en la medida en que debe procurarse un procedimiento efectivo para conseguir que los gestores públicos presenten las cuentas, sin necesidad de criminalizar este tipo de actuaciones y las posteriores actuaciones orientadas a hacer efectiva esta obligación.

- Resulta adecuado que no se exija para la comisión de la infracción la concurrencia de dolo, culpa o negligencia grave, circunstancia que contribuirá a que los alcaldes promuevan las actuaciones necesarias para dotar de medios personales y materiales suficientes a las intervenciones municipales, para que puedan formar adecuadamente las cuentas de la entidad.
- Únicamente se hace mención al incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas, sin que exista referencia alguna a la rendición fuera de los plazos establecidos al efecto⁷⁷ o con graves deficiencias, que hayan sido observadas por las instituciones de control de cuentas. Se trata de actuaciones relativamente frecuentes que limitan un adecuado y efectivo control de las cuentas presentadas.

3.2. PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN

El procedimiento para la imposición de las sanciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la LTBG, se desarrolla de la siguiente forma:

- El procedimiento sancionador se iniciará de oficio, por acuerdo del órgano competente, bien por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, petición razonada de otros órganos o denuncia de los ciudadanos.
- La responsabilidad será exigida en un procedimiento administrativo instruido al efecto, sin perjuicio de dar conocimiento de los hechos al Tribunal de Cuentas por si procediese, en su caso, la incoación del oportuno procedimiento de responsabilidad contable.
- El órgano competente para la incoación e instrucción del expediente será el que tenga atribuidas estas funciones en aplicación del régimen disciplinario propio de las entidades locales en las que presten servicios los cargos contra los que se dirige el procedimiento.
- La competencia para la imposición de sanciones corresponderá a los órganos que tengan atribuidas estas funciones en aplicación del régimen disciplinario propio de la entidad local en la que preste servicios el cargo contra los que se dirige el procedimiento o, en su caso, el pleno de la Junta de Gobierno de la entidad local de que se trate.
- Las resoluciones que se dicten en aplicación del procedimiento sancionador serán recurribles ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

⁷⁷ En relación con la cuenta general del ejercicio 2012, que son los últimos datos publicados por el Tribunal de Cuentas, se indica que el 67% de los ayuntamientos presentaron la cuenta general en el plazo establecido al efecto, mientras cinco meses después de acabado el plazo de presentación de las cuentas este porcentaje se elevó al 84% de los ayuntamientos. Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartados II.2.1 y II.2.3.

En relación con el órgano que tiene atribuidas las competencias en materia de régimen disciplinario, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL) y el Texto Refundido de Régimen Local (TRRL)⁷⁸, se pueden hacer las siguientes consideraciones:

- En el artículo 21.1 h) de la LBRL se dispone que corresponde al alcalde desempeñar la jefatura superior de todo el personal y acordar las sanciones que se promuevan, incluida la separación del servicio de los funcionarios de la entidad y el despido del personal laboral, dando cuenta al pleno, en estos dos últimos casos, en la primera sesión que celebre.
- En el artículo 151 b) del TRRL se especifica que el pleno de la entidad será el órgano competente para imponer sanciones por infracciones muy graves, cuando se trate de la separación del servicio de funcionarios cuyo nombramiento esté atribuido a la entidad.
- En los municipios de gran población la potestad sancionadora se encuentra atribuida a la Junta de Gobierno Local, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 127.1 l) de la LBRL.
- La facultad disciplinaria de destitución del cargo y de separación definitiva del servicio, en relación con los funcionarios con habilitación de carácter nacional, queda reservada en todo caso al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, conforme se dispone en los artículos 99.3 de la LBRL y 151 del TRRL.

En relación con el procedimiento de imposición de las sanciones y al órgano que tiene encomendada la competencia para su imposición, a la vista del régimen jurídico previsto en el artículo 31 de la LTBG, cabe realizar las siguientes observaciones:

- La referencia a que la competencia se encuentra asignada al órgano que tiene atribuidas las competencias en materia de régimen disciplinario no resulta muy adecuada, en la medida en que, con carácter general, se encuentran asignadas al alcalde, que es la misma persona que ha incumplido con la obligación de rendir las cuentas.
- En los municipios de gran población la potestad sancionadora se atribuye a la Junta de Gobierno Local, que preside el alcalde y cuyos miembros son nombrados y separados libremente por este. Estas circunstancias determinan que no sea el órgano más apropiado para la incoación del expediente y la imposición de sanciones.
- En el supuesto de que se hubiera querido que la capacidad para incoar e imponer las sanciones residiera en la propia entidad local, el pleno hubiera sido el único órgano adecuado pues, aunque en numerosas ocasiones se encuentra mediatizado por

⁷⁸ Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, y Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril.

el alcalde, tiene la posibilidad de ejercer las citadas funciones con independencia y de forma eficaz.

La competencia del pleno para imponer sanciones es residual, pues se limita a la imposición de sanciones por infracciones muy graves, cuando se trate de la separación del servicio de funcionarios cuyo nombramiento esté atribuido a la entidad. No parece este órgano el encargado de incoar e imponer las sanciones por incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas, pues debería haberse realizado de forma expresa en el artículo 31.2 c) de la LTBG.

3.3. GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES

Las sanciones que se imponen en las infracciones muy graves deben guardar la debida adecuación con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción, de acuerdo con los siguientes criterios, recogidos en el artículo 131.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP)⁷⁹:

- La existencia de intencionalidad o reiteración.
- La naturaleza de los perjuicios causados.
- La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza, cuando así haya sido declarado por resolución firme.

Los criterios de graduación anteriores, que se establecen con carácter general en la LRJAP, se completan con los siguientes, que se establecen de forma específica en el artículo 30.5 de la LTBG:

- La naturaleza y entidad de la infracción.
- La gravedad del peligro ocasionado o del perjuicio causado.
- Las ganancias obtenidas, en su caso, como consecuencia de los actos u omisiones constitutivos de la infracción.
- Las consecuencias desfavorables de los hechos para la Hacienda Pública respectiva.
- La circunstancia de haber procedido a la subsanación de la infracción por propia iniciativa.
- La reparación de los daños o perjuicios causados.

⁷⁹ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En la graduación de las sanciones se valorará la existencia de perjuicios para el interés público, la repercusión de la conducta en los ciudadanos y, en su caso, la percepción indebida de cantidades por el desempeño de actividades públicas incompatibles.

3.4. VALORACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO VIGENTE

El régimen jurídico previsto en los artículos 29 a 32 de la LTBG, siendo un avance positivo, frente a una situación en la que prácticamente no existían mecanismos que permitieran sancionar el incumplimiento de una obligación tan relevante como la de no rendir las cuentas de un ayuntamiento, presenta notables problemas en su aplicación práctica que aconsejan una revisión de su régimen jurídico, en el que deberían tenerse en cuenta las siguientes cuestiones:

- En la medida en que los receptores de las cuentas de los ayuntamientos son el Tribunal de Cuentas y las instituciones autonómicas de control de cuentas, estas instituciones deberían ser las que tuvieran la competencia para la incoación de los expedientes por infracción muy grave, en los supuestos de incumplimiento de la obligación.

En concreto, debería ser la sección de fiscalización del Tribunal de Cuentas la que promoviera, de oficio o a propuesta de los órganos autonómicos de control de cuentas, la incoación de los expedientes, en atención a que la rendición de cuentas se realiza de forma conjunta en el Tribunal de Cuentas y la correspondiente institución autonómica.

La participación del Tribunal de Cuentas y de los órganos de control autonómicos de cuentas garantizaría que se pueda promover la apertura de los correspondientes procedimientos de responsabilidad contable, en los supuestos en los que proceda, conforme se indica en el artículo 31.1 de la LTBG.

- La instrucción de los procedimientos debería estar asignada a los servicios de las instituciones que han incoado el expediente, el Tribunal de Cuentas o las instituciones autonómicas de control de cuentas, que cuentan con medios humanos y materiales para desarrollar esta función de forma ordenada y eficaz, en especial cuando se trate de valorar los diversos criterios de graduación de las sanciones.

La inmensa mayoría de los ayuntamientos españoles no tienen medios materiales y personales para desarrollar estos procedimientos, que exigen un alto nivel de cualificación profesional y ser realizados garantizando de forma efectiva los derechos de las personas contra las que se desarrollan.

- La imposición de las sanciones debería asignarse a un órgano diferente al que ha formalizado la incoación del expediente y ha desarrollado la instrucción, con la finalidad de garantizar una resolución objetiva del procedimiento. En cualquier caso, es necesario que se trate de un órgano que pueda resolver con objetividad e imparcialidad, en el que no puedan influir las personas contra las que se desarrollan los procedimientos sancionadores.

En este sentido, se les podría asignar esta competencia a la sección de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, que es una institución directamente relacionada con la materia objeto de resolución, que cuenta con la suficiente independencia y autonomía para el desarrollo de estas funciones.

Como ha tenido ocasión de manifestar el Tribunal Constitucional, el principio de autonomía local es compatible con la existencia de controles de legalidad sobre el ejercicio de las competencias de las entidades locales, siempre que no las sitúen en una posición de subordinación o dependencia cuasi jerárquica de la Administración del Estado u otras entidades territoriales y siempre que exista la posibilidad de un posterior recurso jurisdiccional⁸⁰.

En una revisión del régimen jurídico de las infracciones por incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas por los ayuntamientos, por otra parte, debe diseñarse un sistema en el que se tuvieran en cuenta las siguientes circunstancias:

- Con independencia de que se exija dolo o culpa para la imposición de las sanciones, debería establecerse un sistema objetivo que determine que la no rendición de las cuentas en un plazo determinado determine una sanción, con independencia de las circunstancias que concurran en cada caso concreto. Esta es la única opción que garantizaría que los ayuntamientos dediquen medios personales y materiales suficientes a las intervenciones de las entidades locales, a diferencia de la situación que se produce actualmente, en la que generalmente tienen que desarrollar sus funciones con notables carencias de todo tipo.
- Deberían estar previstas otras infracciones, además del incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas, como son el incumplimiento de los plazos o la rendición con deficiencias, que normalmente son puestas de manifiesto en los informes de las instituciones de control de cuentas. Este tipo de actuaciones limitan y condicionan la revisión de las cuentas de determinados ayuntamientos por estas instituciones de control de cuentas y deben ponerse medidas precisas, con la finalidad de impedir que se realicen.
- Es necesario que se regulen unos procedimientos sumarios para la resolución de los procedimientos sancionadores, en los que se garanticen, tanto los derechos de las personas contra las que se siguen los procedimientos, como la rapidez en su resolución, de forma que esta no se produzca cuando no pueda tener efectos prácticos. En este contexto, estos objetivos solo pueden conseguirse si las instrucciones son desarrolladas por órganos independientes y especializados.
- Los criterios de graduación específicos que se recogen en el artículo 30.5 de la LTBG deberían suprimirse, en unos supuestos porque son de muy difícil aplica-

⁸⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de febrero de 1981 (BOE de 24 de febrero de 1981).

ción por los encargados de imponerlas, máxime si se tiene en cuenta que no se han presentado las cuentas de la entidad, y en otros porque pueden constituir otro tipo de infracción. En este contexto los criterios establecidos con carácter general en el artículo 131.3 de la LRJAP deberían ser suficientes, sin necesidad de introducir otros criterios complementarios.

4. RETENCIONES EN LAS PARTICIPACIONES DE TRIBUTOS DEL ESTADO

4.1. RÉGIMEN JURÍDICO VIGENTE

El régimen jurídico de la rendición de cuentas de los ayuntamientos se completa con lo dispuesto en el artículo 36.1 de la Ley de Economía Sostenible (LES), redactado por la disposición final 3.^a de la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL)⁸¹, que dispone que en el supuesto de que las entidades locales incumplan la obligación de rendir sus cuentas al Tribunal de Cuentas, se podrá retener el importe de las entregas a cuenta y, en su caso, anticipos y liquidaciones definitivas de la participación en los tributos del Estado que les corresponda, y hasta que se considere cumplida tal obligación de remisión.

En el citado precepto legal se indica que para que las citadas retenciones o suspensiones se puedan practicar, será necesaria una comunicación previa del Tribunal de Cuentas a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local.

Se trata de una medida que había sido prevista anteriormente en la redacción original del artículo 36.1 de la LES, para los supuestos en que las entidades locales incumplieran la obligación de remitir la información relativa a la liquidación de sus presupuestos a la Intervención General de la Administración del Estado y que constituyó un primer paso para lograr una mayor rendición de cuentas y la presentación de información contable de forma oportuna⁸².

Se ha comprobado que la citada disposición ha contribuido a un incremento significativo de los ayuntamientos que han remitido la liquidación del presupuesto a la Administración del Estado y a la comunidad autónoma en el plazo establecido, con la finalidad de evitar las consecuencias del incumplimiento de esta obligación, que se concretan en la retención del importe de las entregas mensuales a cuenta de la participación en los tributos del Estado que les corresponda, hasta que se produzca la citada remisión⁸³.

⁸¹ El artículo 36.1 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible debe su redacción actual a lo previsto en la disposición final 3.^a de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

⁸² ROYO MONTAÑÉS, S.; ACERETE GIL, B. y MARTÍ LÓPEZ, C.: «Rendición de cuentas...», *op. cit.*, pág. 195.

⁸³ En relación con el ejercicio 2012 se ha observado una significativa reducción, respecto del ejercicio anterior, en el número de entidades que remitieron a la Administración del Estado y a la comunidad autónoma la liquidación del

4.2. VALORACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO VIGENTE

Las medidas complementarias previstas en el artículo 36.1 de la LES para los supuestos de incumplimiento de la obligación de rendición de cuentas merecen un juicio positivo y están llamadas a ser más efectivas que las previstas en los artículos 28 a 32 de la LTBG, en la medida en que son mucho más sencillas de aplicar y permiten la adopción de medidas efectivas en unos plazos de tiempo razonables.

La retención del importe de las entregas a cuenta y, en su caso, anticipos y liquidaciones definitivas de la participación en los tributos del Estado que les corresponda a los ayuntamientos también se prevé en el artículo 36.1 de la LES para los supuestos de incumplimiento de la obligación de remitir al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas la información relativa a la liquidación de sus respectivos presupuestos de cada ejercicio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 193.5 de la LRHL.

En el supuesto anterior la retención se practicará de oficio por la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, pero en el supuesto referido al incumplimiento de la obligación de rendir las cuentas, se dispone la necesidad de que se realice una comunicación previa por parte del Tribunal de Cuentas, sin que se especifiquen los supuestos y los momentos en los que esta puede realizarse, ni exista la previsión de aprobar una norma reglamentaria en la que se determinen estas cuestiones.

En consecuencia, debe ser el propio Tribunal de Cuentas el que apruebe una normativa específica para determinar los procedimientos para formalizar la preceptiva comunicación a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, en los que deberían regularse las siguientes cuestiones:

- El plazo de tiempo que debe haber transcurrido desde la finalización del plazo establecido para la rendición de cuentas para formalizar las comunicaciones y los momentos concretos en las que estas deben formalizarse.
- Los supuestos en los que debe considerarse que no se ha cumplido la obligación de rendición de cuentas establecida en el artículo 212.5 de la LRHL, entre los que deben incluirse los supuestos en los que se hayan presentado con defectos importantes en su elaboración, falta alguno de los documentos esenciales o no se han presentado al pleno de la entidad para su aprobación.
- La posibilidad de que, con carácter previo a realizar la comunicación, se notifique esta situación a los ayuntamientos afectados, con la finalidad de que pueda presen-

presupuesto con posterioridad al día 31 de marzo del ejercicio siguiente al que se refieren. En este periodo, únicamente 71 ayuntamientos aprobaron las liquidaciones del ejercicio 2012 con posterioridad al 31 de marzo de 2013, frente a los 503 ayuntamientos que, en ese mismo periodo, lo hicieron en cuanto a las liquidaciones del ejercicio 2011. De igual modo, para el ejercicio 2012, solo 2 ayuntamientos aprobaron la liquidación con posterioridad al 31 de diciembre del ejercicio siguiente al referido, mientras que para el ejercicio 2011 el número fue de 80. Informe del Tribunal de Cuentas..., ejercicio 2012, apartado II.3.1.

tar las cuentas o las alegaciones que estimen convenientes, siempre dentro de unos procedimientos sumarios.

- Las consecuencias jurídicas que comportaría la presentación de las cuentas con posterioridad a la realización de la comunicación a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local.
- La participación en el procedimiento de las instituciones autonómicas de control externo, que son las que reciben materialmente las cuentas y las analizan, para posteriormente hacer informes específicos de fiscalización.
- Valorar la conveniencia de que sean las instituciones autonómicas de control de cuentas las encargadas de promover las comunicaciones para su posterior aprobación y formalización por el Tribunal de Cuentas.
- En los supuestos en que no se hayan incoado los procedimientos por infracción muy grave, de acuerdo con el artículo 31.1 de la LTBG, el Tribunal de Cuentas podría presentar una petición razonada en este sentido, con la finalidad de promover el inicio del expediente sancionador, que también podría presentar posteriormente la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local.

5. CONCLUSIONES

La aprobación y rendición de la cuenta general de los ayuntamientos debería simplificarse, reduciendo los plazos actualmente establecidos y convirtiéndolo en un procedimiento de tipo técnico, ausente de connotaciones políticas, que permita una adecuada fiscalización por parte de las instituciones de control de cuentas.

La obligación de rendir cuentas, como el resto de las obligaciones previstas en el ordenamiento jurídico, debe ir ligada a la existencia de unas sanciones para los supuestos en los que se incumpla esta obligación o no se realice de forma adecuada, en la medida en que impide o dificulta la correcta actuación de los mecanismos de control externo, mermándose la transparencia de la gestión de los ayuntamientos.

Las medidas que se han aprobado para que el Tribunal de Cuentas y las diversas instituciones autonómicas de control de cuentas puedan hacer efectiva la obligación de rendir cuentas de los ayuntamientos no han conseguido los objetivos previstos y es necesaria la adopción de medidas más eficaces, entre las que se encuentra que los ayuntamientos que no hayan rendido sus cuentas, o lo hayan hecho de forma tardía o incompleta, no puedan beneficiarse de las subvenciones públicas y de la participación en los tributos de otras Administraciones públicas.

Los diversos informes publicados por las instituciones de control de cuentas ponen de manifiesto que todavía no existe una cultura asentada en los ayuntamientos de rendir las cuentas en los plazos establecidos al efecto y con todos los documentos establecidos en la normativa vigen-

te. En este contexto han de ser valoradas de forma positiva las nuevas medidas adoptadas en la LTBG y en la LRSAL, orientadas a establecer mecanismos que garanticen el cumplimiento de esta obligación por parte de las entidades locales.

El incumplimiento de la obligación de rendir cuentas se ha configurado como una infracción muy grave, aunque el órgano que tiene encomendada la competencia para la imposición de las sanciones es el alcalde, que es la misma persona que ha incumplido con la citada obligación, circunstancia que determina que no ha de ser una medida muy operativa.

La competencia para la incoación de los expedientes debería asignarse a la sección de fiscalización del Tribunal de Cuentas y a las instituciones autonómicas de control de cuentas, mientras que la imposición de las sanciones debería asignarse a un órgano diferente, que podría ser la sección de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas.

El régimen jurídico actualmente vigente se completa con la posibilidad de retener el importe de las entregas a cuenta y, en su caso, anticipos y liquidaciones definitivas de la participación en los tributos del Estado que les corresponda, aunque se necesita una comunicación previa por parte del Tribunal de Cuentas, que tendrá que aprobar una normativa específica, en la que se determinen los supuestos y momentos en los que deberá realizarse y en la que se regule la participación en el procedimiento de las instituciones autonómicas de control externo.

PRIMER EJERCICIO RESUELTO EN LA OPOSICIÓN PARA TÉCNICOS DE HACIENDA DEL GOBIERNO DE NAVARRA (I)

Fernando Vallejo Torrecilla

Licenciado en Ciencias Empresariales

(Supuestos propuestos en la Oposición para Técnicos de Hacienda del Gobierno de Navarra. Convocatoria de 4 de septiembre de 2014).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Reconocimiento y valoración de diversos elementos del inmovilizado material.
- Caso 2. Contabilidad financiera y de sociedades.** Plan de pensiones.
- Caso 3. Contabilidad financiera y de sociedades.** Reconstrucción de estudios financieros a partir de la memoria.

Advertencias importantes al opositor

A continuación se le proponen 5 ejercicios. Tenga en cuenta que son independientes entre sí, es decir, que no existe ninguna relación entre ellos, de modo que deben ser resueltos por separado.

Al término del enunciado de cada ejercicio se presenta el Trabajo a realizar. Debe limitarse de forma exclusiva a lo requerido en dicho trabajo.

1. A efectos de su resolución y, salvo que se indique lo contrario, deberá aplicar los criterios de registro y valoración de la normativa contable en vigor en España [Plan General de Contabilidad (PGC), Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y consultas al mismo, con independencia del tamaño de la empresa]. En aquellos ejercicios en que se indique explícitamente o la normativa española no lo regule claramente, deberá aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC-NIIF).
2. Por razones de simplicidad y, salvo que el enunciado indique explícitamente lo contrario, se debe suponer que las operaciones planteadas no están sometidas al IVA ni a ningún otro impuesto o retención fiscal. Sin embargo, cuando en el enunciado se proponga un determinado tratamiento fiscal, debe aplicarse en la solución.
3. Si en el enunciado no se indica otra cosa, las operaciones son al contado, debiendo utilizarse para los cobros y pagos la cuenta 572, «Bancos, c/c».
4. Si encuentra algún aspecto dudoso, falta de datos o susceptible de interpretaciones diversas o de soluciones alternativas, razone sobre estas cuestiones y, en su caso, indique los argumentos que le llevan a elegir una de las opciones posibles.
5. Dado que no está permitido el uso de calculadora financiera para resolver el ejercicio, se ha optado por poner el tipo de interés efectivo como dato en aquellos casos en que sea necesario. Asimismo, podrá hacerse uso de las tablas financieras que se adjuntan como anexo al final del enunciado.
6. En aquellos casos en que no se indique, la amortización se llevará a cabo de forma lineal.
7. Para aprovechar mejor el tiempo, se recomienda no utilizar cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC, si bien puede hacerse si así lo decide el opositor.

Nota: Aunque no se incluyen aquí, en el enunciado original se adjuntan plantillas del modelo oficial del PGC para el balance y el estado de flujos de efectivo y un extracto de tablas financieras para servir en el cálculo de valores actuales y finales de capitales y rentas.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera y de sociedades

FORMAS DE ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO

Matrix, SA proporciona la siguiente información relacionada con cinco de sus equipos industriales de producción, identificados como N1 a N5.

EQUIPO N1

De la memoria de Matrix, SA del año 2010 y, más en concreto, del apartado «Arrendamientos», se extraen algunos datos sobre el siguiente contrato de *leasing*:

Identificación	Coste en origen	Opción compra	Cuotas ejercicios anteriores	Cuotas ejercicio 2010	Cuotas pendientes	Intereses totales
Equipo N1	?	2.346	23.460	28.152	32.844	4.572

Fecha de firma del contrato: 1 de marzo de 2009.

Duración del contrato: 36 meses (36 cuotas prepagables al inicio de cada mes más una opción de compra por el importe de una cuota al término del contrato).

La vida útil del equipo es de 6 años y su sistema de amortización lineal.

La empresa no tiene dudas de que ejercerá la opción de compra al término del contrato. El contrato está sujeto a un IVA del 21 %, no incluido en las anteriores cuotas.

EQUIPO N2

Ante sus apremiantes necesidades de financiación, Matrix, SA firmó al cierre de 2010 una operación de *lease-back* con una entidad financiera sobre uno de sus equipos de producción (identificado como N2). El equipo se había puesto en marcha a principios de 2007, con un valor inicial de 40.000 euros y una vida útil de 10 años. A efectos de la operación, el equipo se valoró en 20.000 euros más IVA 21 %, junto con unos gastos adicionales de formalización de 565 euros. Se acordó llevar a cabo cuatro pagos anuales de 6.000 euros cada uno al cierre de los ejercicios 2011 a 2014 considerándose el cuarto pago como la opción de compra del contrato suponiendo un tipo efectivo de la operación del 9%.

Matrix no tiene dudas de que ejercerá la opción de compra al término del contrato.

EQUIPO N3

Matrix adquirió, con fecha 29 de diciembre de 2010, un equipo de producción identificado como N3, a través de la permuta de un solar urbanístico. El solar se compró y acondicionó en enero de 2005, asignándosele un valor inicial en libros de 20.000 euros. La permuta se considera comercial porque la configuración de los flujos de efectivo que generarán ambos elementos difiere sustancialmente, tanto en riesgo como en calendario e importes. Los valores razonables en el momento de la operación son de 30.000 euros y 25.000 euros para el equipo N3 y el solar, respectivamente. La vida útil restante del equipo N3 es de 5 años.

EQUIPO N4

Matrix, SA sigue la política de renovar un determinado modelo de equipo productivo cada 5 años a pesar de que su vida física es claramente superior. En relación con el equipo identificado como N4, equipos funcionalmente similares pero mucho más avanzados tecnológicamente han surgido en el mercado por lo que Matrix está interesada en adelantar al máximo su plazo de renovación. Al cierre de 2010 solo han pasado tres años desde su puesta en funcionamiento, siendo su valor inicial de 2.000 euros. Matrix ha recibido al cierre de 2010 una oferta en firme por parte de Segunda, SA (empresa especializada en la recolocación de equipos de segunda mano), por 630 euros. Los gastos de formalización de la venta ascenderían a 30 euros.

EQUIPO N5

Con fecha 2 de enero de 2010 Matrix recibió un nuevo equipo de producción (identificado como N5). La factura se emitió en esa misma fecha, por un importe nominal de 100.000 euros y una forma de pago a tres años. El equipo requirió un periodo de puesta en marcha de 8 meses desde su llegada a las naves de la empresa para lo que se contrató personal técnico especializado que facturó 170 euros. La vida útil se estableció en 10 años. El tipo de interés incremental asociado con el nivel de riesgo de Matrix fue del 8%.

Trabajo a realizar:

Tomando como referencia el formato normal del balance de situación del PGC, deberá determinar en qué medida, en qué epígrafe concreto y con qué valoración contable aparecerá cada uno de los cinco equipos de producción anteriores (N1 a N5) en el activo del balance de situación de Matrix, con fecha 31 de diciembre de 2010.

(Nota importante: No será necesaria, ni se pide, la realización de asientos contables).

SOLUCIÓN

FORMAS DE ADQUISICIÓN DEL INMOVILIZADO

Normativa aplicada

PGC: NRV 2.^a, 7.^a y 8.^a.

EQUIPO N1

El equipo debe figurar en este caso por el valor actual de todos los pagos que supone, excluido el IVA (suponemos este deducible). A esta cifra se llega sumando el importe de todas las cuotas más la opción de compra y descontando el valor de los intereses totales, es decir:

$$23.460 + 28.152 + 32.844 + 2.346 - 4.572 = 82.230$$

También puede calcularse a partir de las cuotas:

$$36 \text{ cuotas} \times 2.346 + 2.346 \text{ (opción de compra)} - 4.572 = 82.230$$

En cuanto a su amortización acumulada, desde la fecha de adquisición (1 de marzo de 2009) hasta el 31 de diciembre de 2010 han transcurrido 22 meses, por tanto:

$$\frac{82.230}{6 \times 12} \times 22 = 25.126$$

A 31 de diciembre de 2009 han transcurrido 10 meses y su amortización acumulada ascenderá a:

$$\frac{82.230}{6 \times 12} \times 10 = 11.421$$

Equipo N1	2010	2009
Coste de adquisición	82.230	82.230
Amortización acumulada	25.126	11.421
Valor contable	57.104	70.809

De acuerdo con lo anterior, en el balance de situación al 31 de diciembre de 2010 figurará por su valor contable:

Activo	2010	2009
A) ACTIVO NO CORRIENTE		
II. Inmovilizado material		
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	57.104	70.809

EQUIPO N2

Puesto que en el *lease-back* no procede dar de baja en cuentas el activo objeto del contrato, este figurará por su valor neto contable en el mismo epígrafe en el que estaba antes de la firma del contrato, por el importe neto, una vez descontada su amortización acumulada:

Equipo N2	2010	2009
Coste de adquisición	40.000	40.000
Amortización acumulada	16.000	12.000
Valor contable	24.000	28.000

Y en balance:

Activo	2010	2009
A) ACTIVO NO CORRIENTE		
II. Inmovilizado material		
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	24.000	28.000

EQUIPO N3

Al tener la permuta carácter comercial, puede surgir en ella tanto beneficio como pérdida.

El elemento recibido se dará de alta en cuentas por el valor razonable del elemento entregado, el terreno en este caso, valorado en 25.000, salvo que haya una mejor evidencia del valor razonable del elemento recibido (30.000) y sin superar el valor razonable de este en ningún caso.

No procede amortizar el elemento pues se incorpora a final de año. Puesto que el elemento permutado ha sido adquirido en 2010, en el balance se tendrá:

Activo	2010	2009
A) ACTIVO NO CORRIENTE		
II. Inmovilizado material		
1. Terrenos y construcciones	-	20.000
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	25.000	-

En la operación se habrá producido, por tanto, un beneficio de 5.000 euros.

EQUIPO N4

Se trata de un activo que cumple con los requisitos exigidos en la NRV 7.^a en la que se contemplan los activos no corrientes mantenidos para la venta. La valoración, según la citada norma, es la menor entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta.

Al cierre del ejercicio 2009 el elemento figurará por su coste menos su amortización acumulada: $2.000 - 400 \times 2 = 1.200$.

Y al cierre de 2010 por 400 euros menos (la amortización anual es: $2.000/5 = 400$).

Se ha supuesto la amortización lineal en un periodo de cinco años, que es la vida económica del activo en la empresa, la cual no tiene por qué coincidir con la vida física. Tampoco hay datos sobre un posible valor residual al término de la vida útil (el valor neto de realización que proporciona el enunciado es un dato que se conoce con posterioridad).

Valor contable al cierre de 2010: $2.000 - 400 \times 3 = 800$.

El valor realizable neto al cierre de 2010 es: $630 - 30 = 600$ euros.

Por tanto, al ser este último valor el menor, es por el que figurará el elemento en el balance:

Activo	2010	2009
A) ACTIVO NO CORRIENTE		
II. Inmovilizado material		.../...

Activo	2010	2009
.../...		
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	-	1.200
B) ACTIVO CORRIENTE		
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta	600	

EQUIPO N5

El elemento figurará por el valor actual de la factura de compra pendiente de pago, añadiendo los gastos necesarios para su instalación, no procediendo la capitalización de los intereses que genera la factura al ser el periodo de instalación inferior a 12 meses.

$$\text{Por tanto: } \frac{100.000}{1,08^3} = 79.383$$

A esta cifra hay que sumarle los gastos, por lo que el coste final es: $79.383 + 170 = 79.553$.

Equipo N5	2010	2009
Coste de adquisición	79.553	-
Amortización acumulada	2.652	-
Valor contable	76.901	-

La amortización se ha calculado para cuatro meses, una vez concluidos los ocho meses de puesta en marcha ($79.553 \times 4/120 = 2.652$).

Y, por último, en el balance se tendrá:

Activo	2010	2009
A) ACTIVO NO CORRIENTE		
II. Inmovilizado material		
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	76.901	-

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera y de sociedades

PLAN DE PENSIONES

Sobrilla, SA cuenta con un único empleado al que ha garantizado, a través de un plan de pensiones de prestación definida, una pensión complementaria a la de la Seguridad Social, a partir del momento de su jubilación. El plan se concreta en una remuneración anual del 1,2% de su salario final bruto, por año trabajado.

El balance de situación de Sobrilla, al cierre de 2013, presenta la siguiente información:

Activo	31-12-2013	Patrimonio neto y pasivo	31-12-2013
A) Activo no corriente		A) Patrimonio neto	
II. Inmovilizado material		A-1) Fondos propios	
1. Terrenos y construcciones	320.000	I. Capital social	300.000
2. Equipos y maquinaria	117.500	III. Reserva legal	177.897
VI. Activos por impuesto diferido	1.000	VII. Resultado del ejercicio	65.900
VII. Clientes a largo plazo	20.000		
B) Activo corriente		B) Pasivo no corriente	
II. Existencias	267.200	I. Provisión por prestaciones a largo plazo al personal	16.703,7
III. Clientes	254.100	C) Pasivo corriente	
V. Inversiones financieras a corto plazo	40.000	III. Deudas a corto plazo con entidades de crédito	231.000
VII. Tesorería	21.700,7	V. Acreedores comerciales	225.000
		6. Administraciones públicas	25.000
Total	1.041.500,7	Total	1.041.500,7

El empleado fue contratado con fecha 1 de enero de 1990 y la compañía ha previsto que su jubilación se producirá a finales del año 2023. A partir de esa fecha, se espera un periodo post-jubilación de 15 años.

El tipo de interés de cara a la actualización financiera es del 5%.

El valor razonable de los activos afectos al plan asciende, a fecha de 31 de diciembre de 2013, a 20.000 euros. Su rendimiento esperado para el año 2014 coincide con el tipo de interés del 5%. Sin embargo, el rendimiento real de dicha cartera de activos ha llegado en 2014 hasta el 7%.

Según cálculos realizados por expertos actuariales, se estima un salario para el último año de la vida activa del trabajador de 20.000 euros.

Sobrilla realiza cada año aportaciones al fondo desde su cuenta corriente bancaria por 1.000 euros.

Trabajo a realizar:

1. Determinar el importe por el que aparecerá valorado el fondo de pensiones en el balance de situación de Sobrilla a 31 de diciembre de 2014, junto con una nota que explique cómo se ha procedido al cálculo de dicho importe.
2. Asientos contables relacionados con dicho fondo durante 2014 en el libro diario de Sobrilla, SA.

Suponga ahora que en el año 2015 Sobrilla introduce una modificación en su plan de pensiones, incrementando del 1,2 al 1,4 el porcentaje establecido en la formulación del plan y sabiendo que esta modificación en la formulación del plan tiene efectos retroactivos para el trabajador.

3. Determinar el importe por el que aparecerá valorado el plan de pensiones en el balance de situación de Sobrilla a 31 de diciembre de 2015.
4. Asientos contables relacionados con dicho fondo durante 2015 en el libro diario de Sobrilla.

SOLUCIÓN

PLAN DE PENSIONES

Normativa aplicada

PGC: NRV 16.^a.

PARTE A

1. Importe por el que figurará valorado el fondo de pensiones al 31 de diciembre de 2014

Con el fin de justificar las cifras que se presentan en el balance al 31 de diciembre de 2013, tendremos:

Remuneración anual estimada como prestación definida complementaria a la pensión de jubilación de la Seguridad Social:

- $1,2\% \times 20.000$ (salario estimado para el último año) \times 34 años de devengo (1990-2023, ambos inclusive) = 8.160 euros al año.
- Valor de la renta de término constante de 8.160 euros al año en 15 años al 5%:
 $8.160 \times 10,3797 = 84.698,35$ euros. Este valor está situado en el momento de la jubilación (finales del año 2023).

Al final del año 2013, tras 24 años trabajados (1990 – 2013, ambos inclusive), hay ya devengados: $1,2\% \times 20.000$ (salario estimado para el último año) \times 24 años de devengo = 5.760 euros al año.

Valor en el momento de la jubilación de la renta de término constante de 5.760 euros en 15 años, al 5%:

$$5.760 \times \frac{1 - 1,05^{-15}}{0,05} = 59.786,49 \text{ euros}$$

Valor al 31 de diciembre de 2013 de las retribuciones comprometidas: $59.786,49 \times 1,05^{-10} = 36.703,70$

Activos afectos: 20.000.

Posición neta (saldo de la cuenta 140 en balance) = $36.703,70 - 20.000 = 16.703,70$ euros.

Para calcular la contribución anual en 2014 es necesario volver a hacer el planteamiento anterior, pero al cierre de 2014, es decir, un año después. En este momento, tras 25 años trabajados (1990-2014, ambos inclusive), hay devengado un año más, lo que supone: $1,2\% \times 20.000$ (salario estimado para el último año) \times 1 año de devengo = 240 euros adicionales al año.

Valor en el momento de la jubilación de la renta de término constante de 240 euros en 15 años al 5%:

$$240 \times \frac{1 - 1,05^{-15}}{0,05} = 2.491,11 \text{ euros}$$

Cuyo valor actual al 31 de diciembre de 2014 es: $2.491,11 \times 1,05^{-9} = 1.605,79$.

Otra forma de calcular lo anterior es la siguiente:

Tras 25 años trabajados (1990-2014, ambos inclusive), hay devengado un año más, lo que supone un total acumulado de: $1,2\% \times 20.000$ (salario estimado para el último año) $\times 25$ años de devengo = 6.000 euros al año.

Valor en el momento de la jubilación de la renta de término constante de 6.000 euros en 15 años al 5%:

$$6.000 \times \frac{1 - 1,05^{-15}}{0,05} = 62.277,94 \text{ euros}$$

Cuyo valor actual al 31 de diciembre de 2013 es: $62.277,94 \times 1,05^{-9} = 40.144,92$.

Comparando este importe con el saldo contable (se puede ver en la tabla que figura a continuación), se tiene: $40.144,92 - 38.538,89 = 1.606,03$. La diferencia con la cifra anterior (1.605,79) es debida al número de decimales utilizado en los cálculos intermedios.

La evolución en 2014 de las magnitudes relacionadas con el plan es la siguiente:

Concepto	Valor razonable activos afectos	Valor actual retribuciones comprometidas	Saldo cuenta 140
Saldo al 31 de diciembre de 2013	20.000,00	36.703,70	16.703,70
Rendimiento esperado 5 %	1.000,00		-1.000,00
Actualización financiera 5 %		1.835,19	1.835,19
Aportación al fondo	1.000,00		-1.000,00
Cambio hipótesis actuariales	400,00		-400,00
Saldo contable al 31 de diciembre de 2014	22.400,00	38.538,89	16.138,89
Contribución 2014		1.606,03	1.606,03
Saldo ajustado al 31 de diciembre de 2014	22.400,00	40.144,92	17.744,92

El rendimiento de los activos y la actualización de las retribuciones comprometidas se obtienen aplicando el 5% a los saldos al principio del año.

A modo de comprobación, puede observarse que el saldo de las retribuciones comprometidas a 31 de diciembre de 2014, capitalizado al momento de la jubilación, nueve años después, coincide con el valor actual de la prestación establecida:

$$40.144,92 \times (1,05)^9 = 62.277,95 = 25 \text{ años} \times 1,2\% \times 20.000 \times \frac{1 - 1,05^{-15}}{0,05}$$

2. Asientos contables relacionados con el fondo en 2014

De acuerdo con los datos del cuadro anterior, la contabilización es la siguiente (aunque se pueden hacer varios asientos, se presentará solo uno de forma resumida):

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	1.835,19	
6440	Contribuciones anuales	1.606,03	
572	Bancos c/c		1.000,00
767	Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo		1.000,00
950	Ganancias actuariales		400,00
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		1.041,22

Y por la regularización de la cuenta del grupo 9 utilizada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
950	Ganancias actuariales	400,00	
115	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes		400,00

Se omiten los asientos de regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7 porque no plantean ninguna dificultad.

PARTE B

Se introduce este año una modificación del plan que supone una mayor prestación para el empleado y un mayor coste para la empresa.

Según se considere la modificación con efectos 1 de enero de 2015 o 31 de diciembre de 2015, cambiarán algunas cifras y los importes de algunas cuentas en la contabilización, pero los saldos finales deben ser los mismos en cualquier caso, ya que las obligaciones futuras no dependen

den de la forma de contabilizar sino de los derechos adquiridos con el paso del tiempo, conforme a lo establecido en el plan. A continuación se presentan los dos planteamientos.

Planteamiento 1. Modificación con efecto desde 1 de enero de 2015

Importe por el que figurará valorado el fondo de pensiones al 31 de diciembre de 2015

En este caso, ajustaremos en primer lugar el saldo *inicial* de las retribuciones comprometidas y la contrapartida de dicho importe corresponderá al coste de los servicios pasados como consecuencia del carácter retroactivo que tiene la modificación.

No hace falta realizar cálculos complejos, basta con tener en cuenta que el valor actual es una función lineal del porcentaje de remuneración anual por lo que cambia en la misma proporción que este.

$$\text{Valor actualizado tras el cambio: } \frac{1,4}{1,2} \times 40.144,92 = 46.835,75$$

El coste de los servicios pasados asciende, por tanto, a: $46.835,75 - 40.144,92 = 6.690,83$.

Una vez ajustado el saldo inicial de las retribuciones comprometidas, la actualización financiera del mismo será: 5% de $46.835,75 = 2.341,78$.

Para calcular la contribución anual en 2015, basta añadir un año más de prestación, al $1,4\%$, esto es:

$$20.000 \times 1,4\% \times 1 \text{ año} \times \frac{1 - 1,05^{-15}}{0,05} = 2.906,30 \text{ euros}$$

Y su valor actualizado a 31 de diciembre de 2015: $2.906,30 \times 1,05^{-8} = 1.967,10$.

Resumiendo lo anterior en el siguiente cuadro:

Concepto	Valor razonable activos afectos	Valor actual retribuciones comprometidas	Saldo cuenta 140
Saldos ajustados al 31 de diciembre de 2014	22.400,00	40.144,92	17.744,92
Ajuste por mejora del plan		6.690,83	6.690,83
Rendimiento esperado 5 %	1.120,00		-1.120,00
			.../...

Concepto	Valor razonable activos afectos	Valor actual retribuciones comprometidas	Saldo cuenta 140
.../...			
Actualización financiera 5 %		2.341,78	2.341,78
Aportación al fondo	1.000,00		-1.000,00
Cambio hipótesis actuariales	Sin datos		-
Saldo contable al 31 de diciembre de 2015	24.520,00	49.177,53	24.657,53
Contribución 2015		1.967,10	1.967,10
Saldos ajustados al 31 de diciembre de 2015	24.520,00	51.144,63	26.624,63

Asientos contables relacionados con el fondo en 2015

De acuerdo con los datos del cuadro anterior, la contabilización es la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	2.341,78	
6440	Contribuciones anuales	1.967,10	
6442	Otros costes	6.690,83	
572	Bancos c/c		1.000,00
767	Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo		1.120,00
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		8.879,71

Se omiten los asientos de regularización de las cuentas de los grupos 6 y 7 porque no plantean ninguna dificultad.

Planteamiento 2. Modificación con efecto desde 31 de diciembre de 2015

Importe por el que figurará valorado el fondo de pensiones al 31 de diciembre de 2015

En este caso, ajustaremos el saldo *final* de las retribuciones comprometidas y la contrapartida de dicho importe corresponderá al coste de los servicios pasados debido al carácter retroactivo que tiene la modificación. Como consecuencia de ello, cambiará el coste de los servicios pasados (que será mayor que en el caso anterior, concretamente un 5% más, esto es: 6.690,82 ×

$\times 1,05 = 7.025,36$) y también cambiará el importe de la actualización financiera, que se calculará sobre el saldo inicial sin incluir el ajuste, ya que este se realiza a final de año. Ascenderá al 5% de $40.144,92 = 2.007,25$.

Para el coste de los servicios pasados, igual que en el caso anterior, basta con tener en cuenta que el valor actual es una función lineal del porcentaje de remuneración anual por lo que cambia en la misma proporción que este.

$$\text{Valor actualizado tras el cambio: } \frac{1,4}{1,2} \times (40.144,92 + 2.007,25) = 49.177,53$$

El coste de los servicios pasados asciende, por tanto, a: $49.177,53 - 42.152,17 = 7.025,36$.

Para calcular la contribución anual en 2015, basta añadir un año más de prestación, al 1,4%, esto es:

$$20.000 \times 1,4\% \times 1 \text{ año} \times \frac{1 - 1,05^{-15}}{0,05} = 2.906,30 \text{ euros}$$

Y su valor actualizado a 31 de diciembre de 2015: $2.906,30 \times 1,05^{-8} = 1.967,10$.

Concepto	Valor razonable activos afectos	Valor actual retribuciones comprometidas	Saldo cuenta 140
Saldos ajustados al 31 de diciembre de 2014	22.400,00	40.144,92	17.744,92
Rendimiento esperado 5 %	1.120,00		-1.120,00
Actualización financiera 5 %		2.007,25	2.007,25
Aportación al fondo	1.000,00		-1.000,00
Cambio hipótesis actuariales	Sin datos		-
Saldo contable al 31 de diciembre de 2015	24.520,00	42.152,17	17.632,17
Ajuste por mejora del plan		7.025,36	7.025,36
Contribución 2015		1.967,10	1.967,10
Saldos ajustados al 31 de diciembre de 2015.....	24.520,00	51.144,63	26.624,63

Asientos contables relacionados con el fondo en 2015

De acuerdo con los datos del cuadro anterior, la contabilización es la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	2.007,25	
6440	Contribuciones anuales	1.967,10	
6442	Otros costes	7.025,36	
572	Bancos c/c		1.000,00
767	Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo		1.120,00
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		8.879,71

Como es de esperar, el resultado con ambos criterios, tal y como se comentó, es el mismo.

A modo de comprobación, puede observarse que el saldo de las retribuciones comprometidas, a 31 de diciembre de 2015, capitalizado al momento de la jubilación, ocho años después, coincide con el valor actual de la prestación establecida:

$$51.144,63 \times (1,05)^8 = 75.563,91 = 26 \text{ años} \times 1,4\% \times 20.000 \times \frac{1 - 1,05^{-15}}{0,05}$$

En cuanto a la diferencia en los saldos de las cuentas, según se considere la fecha en que se consolida la modificación, se tiene:

	Fecha de efecto de la modificación	
	01-01-2015	31-12-2015
Gastos financieros por actualización de provisiones	2.341,78	2.007,25
Coste de servicios pasados	6.690,83	7.025,36
Total	9.032,61	9.032,61

Puede apreciarse, tal y como se comentó antes, que el gasto total no varía.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera y de sociedades

RECONSTRUCCIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS A PARTIR DE LA MEMORIA

Ante usted tiene el balance de situación, la cuenta de resultados y parte de la memoria de Laboratorios del Mar, SA (en adelante Labormar, SA) tomados del depósito de sus cuentas anuales, correspondientes al ejercicio 2011.

Balance de situación

Activo	2011	2010	Patrimonio neto y pasivo	2011	2010
A) Activo no corriente			A) Patrimonio neto		
I. Inmovilizado intangible			A-1) Fondos propios		
1. Investigación	600.000	0	I. Capital	1.200.000	1.200.000
3. Propiedad industrial	40.000	60.000	III. Reservas	1.560.000	1.460.000
II. Inmovilizado material			VII. Resultado del ejercicio	582.067	240.000
1. Terrenos	2.855.000	3.000.000	A-2) Ajustes por cambios de valor	A determinar	0
2. Instalaciones técnicas	2.951.000	3.068.000	A-3) Subvenciones oficiales	A determinar	0
2. Equipos de laboratorio	160.000	60.000	B) Pasivo no corriente		
2. Elementos de transporte	849.000	1.132.000	II. Deudas a largo plazo		
V. Inversiones financieras a largo plazo	A determinar	0	2. Deudas con entidades de crédito	A determinar	5.514.175
B) Activo corriente			3. Acreedores arrendamiento financiero	0	532.000
II. Existencias	1.560.000	1.500.000	IV. Pasivos por impuesto diferido	A determinar	42.000
III. Clientes por ventas	5.264.000	3.808.000	C) Pasivo corriente		
V. Inversiones financieras a corto plazo	0	238.294	II. Provisiones a corto plazo	220.000	0
VI. Ajustes por periodificación	90.000	90.000	III. Deudas a corto plazo/...

Activo	2011	2010	Patrimonio neto y pasivo	2011	2010
.../...					
VII. Efectivo y otros	218.863	449.931	2. Deudas con entidades de crédito	2.510.000	514.850
			3. Acreedores arrendamiento financiero	532.000	460.000
			V. Acreedores comerciales		
			1. Proveedores	3.600.000	3.300.000
			5. Pasivos por impuesto corriente	A determinar	100.000
			6. Otras deudas con Administraciones públicas		
			Hacienda Pública, acreedora por IVA ...	35.185	12.000
			Otras deudas	100.000	31.200
Total	15.307.863	13.406.225	Total	15.307.863	13.406.225

Cuenta de pérdidas y ganancias

	2011	2010
1. Importe neto de la cifra de negocios	A determinar	16.000.000
2. Variación de existencias de producto terminado	A determinar	(10.000)
3. Trabajos realizados para su activo	A determinar	0
4. Aprovisionamientos		
a) Consumo de materias primas	(8.550.000)	(7.600.000)
6. Gastos de personal		
a) Sueldos, salarios y asimilados	(5.490.433)	(5.002.447)
b) Cargas sociales	(900.000)	(900.000)
7. Otros gastos de explotación	A determinar	(1.356.000)
8. Amortización del inmovilizado	(460.000)	(448.000)
9. Subvención capital transferida al resultado del ejercicio	16.000	0
11. Resultados del inmovilizado material		
Resultados por enajenaciones y otros	57.015	0
Variación deterioro inmovilizado material	145.000	0
A.1) Resultado de explotación	1.269.907	683.553
12. Ingresos financieros de valores negociables	A determinar	32.877
13. Gastos financieros por deudas con terceros	A determinar	(376.430)
A.2) Resultado financiero	(358.383)	(343.553)
A.3) Resultado antes de impuestos	911.524	340.000
17. Impuesto sobre beneficios	A determinar	(100.000)
A.5) Resultado del ejercicio	582.067	240.000

INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

(Extraída de diversos apartados de la memoria.)

1. Actividad de la empresa

Labormar, SA es una compañía farmacéutica con sede social en Cataluña. Su ámbito de negocio se extiende por todo el territorio nacional.

3. Distribución de resultados

La propuesta de reparto del resultado obtenido en 2011 es la siguiente:

• A dividendos	200.000 euros
• A reservas	382.067 euros

Dicha propuesta ha sido aceptada por la junta de accionistas y será contabilizada a lo largo de 2012.

4. Inmovilizado intangible

Labormar, SA ha iniciado a principios de 2011 un nuevo proyecto de I+D para la obtención de un medicamento con el que renovar su cartera de productos farmacéuticos. Durante 2011 ha incurrido en los siguientes gastos, oportunamente registrados según fecha de factura en cuentas del grupo 6 del PGC (importes en euros):

• Sueldos y Seguridad Social	290.000
• Suministros y otros servicios externos (más IVA 21 %)	180.000
• Facturas recibidas por la colaboración de dos departamentos universitarios (más IVA 21 %)	90.000

A 31 de diciembre de 2011, Labormar ha procedido a la activación de dichos gastos por cumplir las condiciones exigidas por el PGC.

Las patentes todavía vigentes presentaban al cierre de 2010 un valor neto contable de 60.000 euros y se vienen amortizando linealmente. Expiran a finales de 2013. No tienen valor residual alguno.

5. Inmovilizado material

Los movimientos producidos en las cuentas del inmovilizado material y en sus correspondientes cuentas compensadoras a lo largo de 2011 se resumen como sigue:

	Saldo inicial	Entradas/ Dotaciones	Salidas	Saldo final
Inmovilizado material				
Terrenos	3.000.000	-	-	3.000.000
Instalaciones técnicas	7.020.000	-	-	7.020.000
Equipos de laboratorio	140.000	200.000	140.000	200.000
Elementos de transporte	1.415.000	-	-	1.415.000
Total	11.575.000	200.000	140.000	11.635.000
Amortización acumulada				
Instalaciones técnicas	3.952.000	117.000	-	4.069.000
Equipos de laboratorio	80.000	40.000	80.000	40.000
Elementos de transporte	283.000	283.000	-	566.000
Total	4.315.000	440.000	80.000	4.675.000
Deterioro de valor				
Terrenos	0	145.000	-	145.000
Total	0	145.000	-	145.000

La relación de vidas útiles de los inmovilizados materiales es la siguiente:

- Instalaciones técnicas: 60 años (sistema lineal).
- Equipos de laboratorio: 5 años (sistema lineal).
- Elementos de transporte: 5 años (sistema lineal).

Tanto la venta de los equipos de laboratorio antiguos como la entrada en funcionamiento de los nuevos se produjeron el 1 de enero de 2011. Los equipos nuevos se vinculan en su totalidad con la actividad de I+D.

Labormar se estructura en una única unidad generadora de efectivo (UGE). La diferencia entre el valor en uso y los valores contables de dicha UGE ha sido asignada en su totalidad a los terrenos, cuyo valor ha sido corregido a la baja en 145.000 euros.

8. Arrendamientos

A principios de 2010, Labormar firmó un contrato de *leasing* para financiar todos los elementos de transporte de que dispone. El cuadro de amortización de dicho contrato, resumido por años, es el que se presenta a continuación (importes en euros):

	Cuota	IVA 21 %	Interés	Devolución del principal	Devolución pendiente
Año 2010	500.000	105.000	77.000	423.000	992.000
Año 2011	500.000	105.000	40.000	460.000	532.000
Año 2012	500.000	105.000	10.000	490.000	42.000
Opción compra	42.000	8.820	0	42.000	0
Total	1.542.000	323.820	127.000	1.415.000	

Coefficiente máximo de deducción de elementos de transporte según tablas fiscales: 20%.

9. Inversiones financieras

Labormar suscribió, con fecha 1 de enero de 2009, 200 bonos de una emisión a tres años lanzada por ACS. Los títulos tienen un valor nominal de 1.000 euros por título y fueron suscritos al 100%. La comisión de intermediación bancaria por el total de la operación ascendió a 3.000 euros. Los títulos producen un interés explícito del 7% anual pagadero cada 31 de diciembre (retención 19%). El reembolso se ha producido en su totalidad el 31 de diciembre de 2011, al 130% (retención 19%). Labormar ha mantenido dichos bonos hasta su vencimiento. El tipo de interés implícito de la operación asciende al 14,9839%.

Las inversiones financieras permanentes incluyen acciones de Zincor, SA, adquiridas durante 2011 por un precio de coste de 680.000 euros más 1.000 euros por gastos de intermediación. A efectos de su tratamiento contable, estas acciones fueron consideradas como activos financieros disponibles para la venta.

En noviembre de 2011, Zincor anunció públicamente la distribución de dividendos, de los que 12.000 euros corresponden a las acciones en poder de Labormar. Dichos dividendos fueron

ingresados en cuenta corriente (previa retención del 19%) durante la segunda quincena de diciembre de 2011.

A 31 de diciembre de 2011, su valor razonable (según cotización en el mercado bursátil) ascendía a 720.000 euros.

10. Existencias

Únicamente existen dos categorías de existencias: materia prima y producto terminado. No existe ningún tipo de limitación en la disponibilidad de las mismas.

El valor neto realizable de las existencias de producto terminado, tanto al cierre de 2010 como de 2011, quedaba muy por encima de su valor de coste.

12. Fondos propios

Los movimientos habidos en los diferentes epígrafes de los fondos propios durante 2011 han sido los siguientes (importes en euros):

	Saldo inicial	Aumentos	Disminuciones	Saldo final
Capital social	1.200.000	-	-	1.200.000
Reserva legal	240.000	-	-	240.000
Otras reservas	1.220.000	100.000	-	1.320.000
Resultado del ejercicio	240.000	582.067	240.000	582.067

Del resultado de 2010, 140.000 euros fueron destinados al pago de dividendos (retención 19%).

14. Provisiones

Labormar ha recurrido ante los tribunales actas levantadas por la Inspección tributaria referentes a los ejercicios 2007-2009 por importe de 200.000 euros. Los abogados de la empresa han informado que el recurso presentado será con alta probabilidad desestimado a la empresa, esperándose sentencia firme para mediados de 2012. Por ello, el director financiero ha decidido que al cierre del ejercicio 2011 se dote una provisión, con cargo a la cuenta 631, «Otros tributos», que se presenta dentro del epígrafe «Otros gastos de explotación», por la cantidad impuesta más un 10% por posibles recargos. Al tratarse de un periodo inferior al año, se ha prescindido de tener en consideración el efecto financiero.

15. Deudas no comerciales

Información sobre deudas con entidades de crédito contraídas por la empresa (en euros):

Préstamos bancarios	Nominal concedido	Fecha concesión	Interés nominal	Amortización	Gastos emisión	Interés efectivo
BCSH	4.600.000	31-12-2009	6 % anual, a pagar cada 31 de diciembre	En su totalidad el 31 de diciembre de 2015	100.000	6,448339 %
BBVA	1.000.000	01-11-2009	6 % anual, a pagar cada 1 de noviembre	En su totalidad el 1 de noviembre de 2012	0	6,00 %
Caixa Catalunya	510.000	31-12-2009	5 % anual, a pagar cada 31 de diciembre	En su totalidad el 31 de diciembre de 2011	10.000	6,07 %

Líneas de crédito	Importe concedido	Fecha concesión	Interés devengado en 2011	Amortización	Importe dispuesto
BBVA	2.000.000	1 de enero de 2011	15.000	Renovación anual cada 31 de diciembre	1.500.000 ¹
¹ Incluye liquidación anual de intereses.					

El préstamo con Caixa Catalunya ha sido amortizado anticipadamente con fecha 1 de enero de 2011 por su coste amortizado a esa fecha, sin ningún tipo de penalización.

18. Subvenciones

La adquisición de nuevos equipos de laboratorio (apartado 5) se ha financiado en un 40 % a través de una subvención no reintegrable otorgada por el Gobierno autonómico.

19. Ingresos y gastos

La distribución del importe neto de la cifra de negocios por zonas geográficas es (importes en euros, IVA 21 % no incluido):

Norte	4.200.000	Castilla y Centro	4.300.000
Cataluña-Levante	5.400.000	Andalucía	4.900.000

Los consumos de materia prima se han incrementado entre 2010 y 2011 en 5 puntos porcentuales menos que las ventas. Las compras netas de materia prima han ascendido a 8.570.000 euros (IVA 21 % no incluido).

Labormar utiliza el sistema de estimación global para reconocer posibles insolvencias de sus clientes. Al final del ejercicio 2011, el departamento de gestión de cobros ha llevado a cabo un análisis de la antigüedad de los saldos pendientes de clientes, por categorías, concluyendo que un 8 % de sus importes brutos debe corregirse por deterioro. El porcentaje aplicado sobre el saldo bruto al cierre de 2010 fue del 6 %. Durante 2011 se han reconocido pérdidas por impagos definitivos de clientes en la cuenta 650, «Pérdidas por créditos comerciales incobrables» por 450.000 euros. Todos los efectos negativos derivados de la gestión de cobro a clientes se encuadran dentro del epígrafe «Otros gastos de explotación».

El resto del epígrafe «Otros gastos de explotación» se completa con:

- Los suministros y las facturas recibidas de universidades de las que se informa en el apartado 4 de la presente memoria.
- El importe del que se informa en el apartado 14, «Provisiones» de la presente memoria.
- 120.000 euros de prima anual de un contrato de seguro (el contrato con la entidad aseguradora, en vigor desde el año 2008, establece que las primas se pagan por adelantado cada 1 de octubre).
- 1.423.000 euros de otros suministros, diferentes de los utilizados en la actividad de I+D.

20. Situación fiscal

Se han generado pasivos por impuestos diferidos debidos al efecto fiscal de la subvención de capital de la que se informa en el apartado 18, a los activos financieros de los que se informa en el apartado 9 y al contrato de *leasing*. Asimismo, se conoce que las imputaciones reconocidas como consecuencia de la situación de inspección fiscal de la que se informa en el apartado 14 en ningún caso serán admitidas como gasto fiscalmente deducible por la Hacienda Pública.

En julio de 2011 se han hecho transferencias a las cuentas públicas por la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del 2010. Además, durante 2011, ha habido retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades (véase apartado 9 de la presente memoria) y se han llevado a cabo pagos fraccionados (a cuenta de este mismo impuesto) por 19.340 euros. El tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades es del 30 %. Labormar aplicará deducciones en la cuota en su declaración-liquidación correspondiente al ejercicio 2011 por un total de 10.000 euros.

Trabajo a realizar:

- a) Obtener, con una breve justificación (lo más esquemática posible), los valores que hay que determinar en el balance de situación y en la cuenta de resultados de Labormar, SA. No se requieren asientos.

Nota importante: No se considerará válida la justificación de cifras calculadas por diferencias con un total.

- b) Elaborar el estado de flujos de efectivo de Labormar correspondiente al ejercicio 2011.

SOLUCIÓN

RECONSTRUCCIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS A PARTIR DE LA MEMORIA

Normativa aplicada

PGC: 2007.

A.1) CUENTAS CUYO SALDO HAY QUE CALCULAR PARA COMPLETAR EL BALANCE

Inversiones financieras a largo plazo

Aunque su importe se puede calcular fácilmente por diferencia con el total del activo, al ser la única que falta, y que asciende a 720.000 euros, el enunciado indica que no es válido el cálculo por diferencias.

Del epígrafe 9 de la memoria, se tiene:

Bonos de ACS: están amortizados a 31 de diciembre de 2011.

Inversiones financieras permanentes, instrumentos de patrimonio: acciones de Zincor, SA, con un coste de adquisición de 681.000 euros. Al cierre cotizan a 720.000 euros, con una plusvalía no realizada de 39.000 euros, que figurará en el patrimonio neto (descontado el efecto impositivo), al estar clasificada la inversión como disponible para la venta.

En cuanto a los dividendos, ya cobrados, no hay datos para saber si estaban ya anunciados cuando se adquirió la inversión, pues el enunciado no indica la fecha de adquisición. Si hubie-

ran estado incluidos deberían ser descontados del coste de adquisición, con lo cual la plusvalía al final del año hubiera sido mayor.

Por lo tanto, el valor de las inversiones financieras es: $681.000 + 39.000 = 720.000$.

Ajustes por cambio de valor

En esta rúbrica figurará la plusvalía neta de impuestos generada en el apartado anterior y que asciende a: $39.000 \times 0,70 = 27.300$.

Subvenciones, donaciones y legados recibidos

De los epígrafes 5 y 18 de la memoria, se obtiene que el importe neto (descontado el efecto impositivo) de la subvención al cierre de 2011 debe ser el 40% del valor contable de los equipos: $200.000 \times 80\% \times 40\% \times 0,70 = 44.800$.

Deudas con entidades de crédito

En este epígrafe figuran la deuda pendiente de amortizar y los intereses acumulados hasta la fecha de cierre. Del apartado 15 de la memoria se obtiene la información.

Para devengar la carga financiera del préstamo del BCSH hay que tener en cuenta, además de los intereses que se pagan cada año, la que surge como consecuencia de la menor financiación recibida por los gastos de emisión, lo cual se traduce en un tipo de interés efectivo superior al nominal, que servirá para el devengo de los gastos financieros de cada año de acuerdo con los cálculos que se presentan en la siguiente tabla:

Año	Financiación utilizada	Carga financiera			Saldo final
		Efectiva (6,448339 %)	Intereses (6 %)	Gastos de emisión	
2010	4.500.000	290.175	276.000	14.175	4.514.175
2011	4.514.175	291.089	276.000	15.089	4.529.265
2012	4.529.265	292.062	276.000	16.062	4.545.327
2013	4.545.327	293.098	276.000	17.098	4.562.425
2014	4.562.425	294.201	276.000	18.201	4.580.626
					.../...

Año	Financiación utilizada	Carga financiera			Saldo final
		Efectiva (6,448339 %)	Intereses (6 %)	Gastos de emisión	
.../...					
2015	4.580.626	295.374	276.000	19.374	4.600.000
				100.000	

De acuerdo con lo anterior, la deuda a largo plazo que hay que consignar en el balance es únicamente la del BCSH, ya que la de Caixa Catalunya se ha amortizado anticipadamente:

Deudas a largo plazo	Total
BCSH	4.529.264
Caixa Catalunya	0
	4.529.264

En cuanto a la deuda a corto plazo, aunque no es necesario su cálculo (figura ya en el balance), su composición es la siguiente:

Deudas a corto plazo	Pendiente de amortización	Intereses acumulados al cierre	Total
BBVA-Préstamo	1.000.000	$1.000.000 \times 0,06 \times 2/12 = 10.000$	1.010.000
BBVA-Crédito dispuesto	1.500.000	Ya incluidos en el saldo	1.500.000
		Total	2.510.000

Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre el beneficio

La información figura en el epígrafe 20 de la memoria, el cual remite a su vez a algún otro.

A continuación se presenta la liquidación del impuesto, ya que es necesaria para determinar varios importes que se solicitan.

En primer lugar, se calculan las diferencias temporarias (que en este caso son, además, temporales) surgidas en el contrato de *leasing*:

<i>Leasing</i> de elementos de transporte	2010	2011
Gasto contable		
Amortización elementos de transporte al 20 %	283.000	283.000
Gastos financieros incluidos en las cuotas	77.000	40.000
	360.000	323.000
Gasto fiscal		
Cuota de <i>leasing</i> (sin IVA)	500.000	500.000
Diferencia temporal	140.000	177.000
Pasivo por impuesto diferido al 30 %	42.000	53.100
Pasivo por impuesto diferido acumulado	42.000	95.100

En cuanto a las retenciones y pagos a cuenta, se tiene:

Retenciones y pagos a cuenta	Cálculo	Importe
Pagos a cuenta del impuesto sobre el beneficio		19.340
Retenciones por rendimientos del capital:		
Bonos ACS		
Retención del 19 % sobre el cupón anual	$0,19 \times 200 \times 1.000 \times 0,07$	2.660
Retención del 19 % sobre la prima de reembolso	$0,19 \times (200 \times 300 - 3.000)$	10.830
Acciones Zincor		
Retención del 19 % sobre los dividendos	$0,19 \times 12.000$	2.280
	Total	35.110

En la retención sobre el rendimiento implícito de los bonos, se han descontado los gastos iniciales, ya que suponen un mayor coste de adquisición y un menor rendimiento gravable.

A partir de los datos anteriores, la liquidación de 2011 es la siguiente:

Beneficio antes de impuestos	911.524
Provisión inspección fiscal	220.000
Arrendamiento financiero	-177.000
Base imponible	954.524
Cuota íntegra al 30 %	286.357
Deducción en cuota	-10.000
Cuota líquida	276.357
- Retenciones y pagos a cuenta	-35.110
Cuota diferencial (a ingresar)	241.247

Cabe añadir que el enunciado no proporciona ninguna información sobre el tratamiento fiscal de las insolvencias de clientes (cfr. epígrafe 19 de la memoria), por lo que es de suponer que son deducibles en su totalidad, porque si no lo fueran, supondrían un ajuste positivo como diferencia permanente con lo cual la liquidación anterior se vería modificada y el balance no cuadraría. Por otra parte, si son deducibles en un ejercicio posterior (lo habitual), generarán una diferencia temporal, que también modificará la liquidación anterior y surgirá un activo por impuesto diferido, con lo que el balance tampoco cuadraría.

Pasivo por impuesto diferido

En cuanto al pasivo por impuesto diferido:

Pasivo por impuesto diferido	Cálculo	Importe
Acciones Zincor disponibles para la venta	$39.000 \times 0,30$	11.700
Subvención de capital	$200.000 \times 80 \% \times 40 \% \times 0,30$	19.200
Leasing	Calculado anteriormente	95.100
	Total	126.000

A partir de los datos anteriores ya se puede completar el balance de situación:

Activo	
Suma de saldos conocidos	14.587.863
Inversiones financieras a largo plazo	720.000
Total activo	15.307.863

Patrimonio neto y pasivo	
Suma de saldos conocidos	10.339.252
Ajustes cambio de valor	27.300
Subvenciones	44.800
Deudas entidades crédito	4.529.264
Pasivo impuesto diferido	126.000
Hacienda Pública, acreedora impuesto sobre beneficios	241.247
Total patrimonio neto y pasivo	15.307.863

A.2) CUENTAS CUYO SALDO HAY QUE CALCULAR PARA COMPLETAR LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Importe neto de la cifra de negocios

Su importe se obtiene directamente de la suma de las operaciones (sin IVA) de las diversas zonas geográficas: 18.800.000.

Variación de existencias de producto terminado

En el balance figuran conjuntamente las existencias de materias primas y las de los productos terminados. Al ascender las compras de materias primas a 8.570.000 y su consumo a 8.550.000, las existencias de materia prima habrán aumentado en 20.000 euros. Al ser la variación total de existencias en balance de 60.000 (aumento), siendo el aumento de materias primas de 20.000, el resto corresponderá a los productos terminados, esto es, 40.000 euros.

Trabajos realizados por la empresa para su activo

Del epígrafe 4 de la memoria se obtienen los conceptos activados con abono a la cuenta de ingresos por trabajos realizados:

Trabajos realizados para el activo	
Gastos de personal	290.000
Suministros	180.000
Facturas externas	90.000
Amortización equipos laboratorio (200.000/5)	40.000
Total	600.000

Es de destacar que la amortización de los equipos de laboratorio está subvencionada en un 40%, por lo que, en buena lógica, debiera activarse únicamente el 60% restante del gasto de amortización en la actividad de I+D, es decir, $0,60 \times 40.000 = 24.000$ euros.

No obstante, el ICAC, en su Resolución de 14 de abril de 2015 por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, señala:

«La amortización del inmovilizado material implicado en el proceso productivo no se verá reducida en el importe que resulte de la imputación de subvenciones obtenidas en su adquisición».

Otros gastos de explotación

De acuerdo con la información del apartado 19 de la memoria y la información de apartados anteriores, se tendrá:

Otros gastos de explotación	
Deterioro de créditos 2011	457.739
Deterioro de créditos 2010 (reversión)	(243.064)
Pérdidas de créditos incobrables	450.000
Provisión fiscal (200.000 + 20.000)	220.000
Facturas de universidades (I+D)	90.000
Prima anual del seguro	120.000
Suministros utilizados en I+D	180.000
Otros suministros	1.423.000
Total	2.697.675

En cuanto al deterioro de créditos, hay que tener en cuenta que las cifras del epígrafe «Clientes por ventas» que figuran en el balance ya llevan descontado el importe del mismo, por lo que para determinar su importe se tiene:

- En 2010: $3.808.000 \times 0,06/0,94 = 243.064$ (revierte en 2011, como ingreso).
- En 2011: $5.264.000 \times 0,08/0,92 = 457.739$.

Ingresos financieros

Se generan por la inversión en bonos y los dividendos percibidos. Se resume a continuación.

Año	Valor inicial en libros de la inversión	Inversión en bonos ACS		
		Rentabilidad efectiva (14,9839 %)	Cobros	Valor final en libros de la inversión
2009	203.000	30.417	14.000	219.417
2010	219.417	32.877	14.000	238.294
2011	238.294	35.706	274.000	0

A los ingresos anteriores, 35.706, hay que añadirles los dividendos percibidos, lo que supone un total de: $35.706 + 12.000 = 47.706$.

Gastos financieros

Con los datos que proporciona el enunciado y los de los apartados anteriores, se obtiene el total siguiente:

Gastos financieros	
Leasing	40.000
BCSH	291.089
BBVA (préstamo)	60.000
Caixa Catalunya	0
BBVA (línea de crédito)	15.000
Total	406.089

Impuesto sobre beneficios

Se compone de la suma del impuesto corriente (véase liquidación calculada anteriormente) y el impuesto diferido (causado por el *leasing*). Asciede a: $276.357 + 53.100 = 329.457$.

Una vez conocidos los datos anteriores, la cuenta de pérdidas y ganancias completada es la siguiente:

Cuenta de pérdidas y ganancias	2011
Importe neto de la cifra de negocios	18.800.000
Variación de existencias de producto terminado	40.000
Trabajos realizados por la empresa para su activo	600.000
Aprovisionamientos	-8.550.000
a) Consumo de materias primas	-8.550.000
Gastos de personal	-6.390.433
a) Sueldos, salarios y asimilados	-5.490.433
b) Cargas sociales	-900.000
Otros gastos de explotación	-2.697.675
Amortización del inmovilizado	-460.000
Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero	16.000
Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	-87.985
Resultados por enajenaciones y otros	57.015
Variación deterioro inmovilizado material	-145.000
Resultado de explotación	1.269.907
Ingresos financieros de valores negociables	47.706
Gastos financieros por deudas con terceros	-406.089
Resultado financiero	-358.383
Resultado antes de impuestos	911.524
Impuesto sobre beneficios	-329.457
Resultado del ejercicio	582.067

B) ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Se hace necesario previamente comentar algún detalle. No se presenta, por no alargar excesivamente la resolución, la hoja de trabajo detallada que es conveniente hacer cuando el número de ajustes y reclasificaciones es elevado y/o revisten una cierta complejidad, como es el caso. No obstante, tras el estado o modelo oficial, se presenta una pequeña explicación sobre la forma en que se han obtenido algunas de las cifras consignadas.

Por otra parte, las partidas de ingresos financieros y dividendos cobrados se han presentado netas de impuestos, es decir, una vez descontada la retención a cuenta, de forma que quede el líquido percibido. Otro enfoque en este tipo de operaciones es considerar que hay un cobro de naturaleza financiera por el importe íntegro y un pago simultáneo a cuenta del impuesto sobre el beneficio por la retención soportada, por lo que algunas cifras cambiarán ligeramente. Más adelante se presentarán las cifras que cambian como consecuencia del enfoque que se dé.

Estado de flujos de efectivo	2011	Ref.
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN		
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos	911.524	
2. Ajustes del resultado	1.735.043	
a) Amortización del inmovilizado	460.000	
b) Correcciones valorativas por deterioro	359.675	1
c) Variaciones de provisiones	220.000	
d) Imputación de subvenciones	-16.000	
e) Resultado por bajas y enajenación de inmovilizado	-57.015	
g) Ingresos financieros	-47.706	
h) Gastos financieros	406.089	
k) Otros ingresos y gastos	410.000	2
3. Cambios en el capital corriente	-1.788.690	
a) Existencias	-60.000	
b) Deudores y otras cuentas a cobrar	-2.120.675	3
		.../...

Estado de flujos de efectivo	2011	Ref.
.../...		
d) Acreedores y otras cuentas a pagar	300.000	
e) Otros pasivos corrientes	91.985	4
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	-425.110	
a) Pagos de intereses	-376.000	
b) Cobros de dividendos	9.720	5
c) Cobros de intereses	60.510	6
d) Pagos por impuesto sobre beneficios	-119.340	7
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (1 + 2 + 3 + 4) ...	432.767	
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
6. Pagos por inversiones	-1.441.000	
b) Inmovilizado intangible	-560.000	8
c) Inmovilizado material	-200.000	9
e) Otros activos financieros	-681.000	
7. Cobros por desinversiones	317.015	
c) Inmovilizado material	117.015	10
e) Otros activos financieros	200.000	
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (6 + 7)	-1.123.985	
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		
9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio	80.000	
e) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	80.000	
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero	520.150	
a) Emisión	1.485.000	
2. Deudas con entidades de crédito	1.485.000	
		.../...

Estado de flujos de efectivo	2011	Ref.
.../...		
b) Devoluciones y amortización de:	-964.850	
2. Deudas con entidades de crédito	-504.850	11
4. Otras deudas	-460.000	12
11. Pagos por dividendos	-140.000	
a) Dividendos	-140.000	
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (9 + 10 + 11) ...	460.150	
E) DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (5 + 8 + 12)	-231.068	
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio	449.931	
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio	218.863	

Cálculos justificativos de algunas cifras del cuadro anterior:

Referencia	Comentarios y cálculos
1	Dotaciones y reversión de deterioros (145.000 + 457.739 - 243.064)
2	Pérdida por incobrables menos amortización imputada a I+D (450.000 - 40.000)
3	Variación de saldos + Pérdida incobrables
4	Variación deudas por IVA + Otras deudas Administraciones públicas
5	Dividendos menos retención
6	Intereses menos retención
7	Cuota del 2010 + Retenciones y pagos a cuenta de 2011
8	I+D
9	Equipos de laboratorio
10	Valor neto contable + beneficio por venta [(140.000 - 80.000) + 57.015]
11	Amortización préstamo de Caixa Catalunya por su coste amortizado
12	Cuota de capital del <i>leasing</i>

Tal y como se comentó antes, si se consideran los ingresos financieros íntegros y los dividendos íntegros como cobro y las retenciones a cuenta como pago, el modelo oficial presentado anteriormente cambiaría únicamente en el siguiente epígrafe:

4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	
b) Cobros de dividendos	12.000
c) Cobros de intereses	74.000
d) Pagos por impuesto sobre beneficios	-135.110

A efectos comparativos, podemos ver las diferentes cifras según el enfoque adoptado:

4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	Importe líquido	Importe íntegro
b) Cobros de dividendos	9.720	12.000
c) Cobros de intereses	60.510	74.000
d) Pagos por impuesto sobre beneficios	-119.340	-135.110
Totales	-49.110	-49.110

Se puede comprobar, como era de esperar, que la suma de estos tres conceptos es la misma en ambos casos, pues lo que no se descuenta de los ingresos en concepto de retención, se añade a lo pagado por impuesto sobre beneficios.