

- El derecho a comprobar e investigar BIN, créditos fiscales y demás elementos originados en periodos prescritos tras la reforma de la LGT. *Eva M.<sup>a</sup> Cordero González*
- Gasto deducible en el IRPF por movilidad geográfica. *Alfonso Sanz Clavijo*
- Reformas introducidas por la Ley 34/2015 en el procedimiento económico-administrativo. *Juan Calvo Vérez*
- El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero. *Enrique de Miguel Canuto*
- ¿Son deducibles los intereses de demora? *Manuel Lucas Durán*
- Aspectos prácticos de la modificación de la LGT (y II): El procedimiento de inspección. *José Rivaya Fernández-Santa Eulalia*
- El Informe País por País. *M.<sup>a</sup> Concepción Burgos García y Ubaldo González de Frutos*
- Aspectos contables e implicaciones fiscales de las fusiones. *Jacinto Ruiz Quintanilla*
- Caso práctico de Interventores-Tesoreros de la Administración Local. *María Álvarez Fernández*

# REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Febrero 2016 – Número 395

## 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.<sup>a</sup> 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](http://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](mailto: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](mailto: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"><li>• Suscriptores: 17 € (IVA no incluido)</li><li>• No suscriptores: 20 € (IVA no incluido)</li></ul>

En la página [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://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](mailto:revistacef@cef.es)

Edición electrónica: [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://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](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).*

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

## SUMARIO

### REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos prácticos)

Página

#### TRIBUTACIÓN

##### ESTUDIOS

- 9/2016** Jubilaciones y ERE declarados judicialmente nulos y la problemática tributaria de la imputación temporal de los salarios de tramitación  
*Retirement and labour force adjustment plan (LEAP) declared null by courts and the temporal ascription of the processing wage in the income tax* ..... 5  
(Germán Orón Moratal y Pablo Chico de la Cámara)
- 10/2016** La desnaturalización de los procedimientos de gestión tributaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones  
*Denaturation of tax management procedures in Inheritance Tax* ..... 19  
**ACCÉSIT PREMIO «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2015**  
(Elena Manzano Silva)
- 11/2016** La ausencia de un concepto de dividendos en los convenios de doble imposición  
*The absence of a dividend concept in double tax treaties* ..... 55  
(José Manuel Castro Arango)
- 12/2016** El listado de deudores a la Hacienda Pública y la publicidad de sentencias condenatorias por delito fiscal: ¿tienen carácter sancionador?  
*The list of debtors to the Public Finances and the publicity of sentences for tax crimes: punitive nature have?* ..... 97  
(Sergio Luis Doncel Núñez)

##### ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 13/2016** El derecho a deducir el IVA soportado cuando el proveedor incumple sus obligaciones fiscales (Análisis de la STJUE de 22 de octubre de 2015, Asunto C-277/14) ..... 111  
(Pilar Álvarez Barbeito)
- 14/2016** La devolución del IVA a un no establecido en un supuesto de simulación relativa (Análisis de la STS de 25 de octubre de 2015, rec. núm. 3857/2013) ..... 116  
(Javier Bas Soria)


<b>15/2016</b> Tributación en el IRPF de las cantidades percibidas por los trabajadores con motivo de su traslado (Análisis de la RTEAC de 10 de septiembre de 2015, R. G. 4185/2014) .....	124
(Alfonso Sanz Clavijo)	

## CUESTIONES A DEBATE


<b>16/2016</b> Facturación electrónica	
 <i>E-Invoicing</i> .....	131
(María del Carmen Cámara Barroso)	


## CONTABILIDAD

### ESTUDIOS

<b>17/2016</b> ¿La sostenibilidad genera valor? Un análisis de los bancos europeos cotizados en el Dow Jones Sustainability Index en el periodo 2003-2013	
<i>Sustainability and value creation: An analysis of european banks listed in DJSI over the period 2003-2013</i> .....	135
(Elisa Aracil Fernández, Francisco Forcadell Martínez y Joaquín López Pascual)	
<b>18/2015</b> Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (IV)	
 <i>Resolution of Institute of Accounting and Audit by establishing criteria for determining the cost of production (IV)</i> .....	157
(Javier Romano Aparicio)	

### CASO PRÁCTICO

<b>19/2016</b> Primer ejercicio resuelto en la Oposición para Técnicos de Hacienda del Gobierno de Navarra (II) .....	159
 (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.*

# EL DERECHO A COMPROBAR E INVESTIGAR BASES IMPONIBLES NEGATIVAS, CRÉDITOS FISCALES Y DEMÁS ELEMENTOS ORIGINADOS EN PERIODOS PRESCRITOS, TRAS LA LEY 34/2015, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

**Eva María Cordero González**

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

---

## EXTRACTO

La Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT ha introducido novedades de gran relevancia en materia de prescripción. El presente trabajo analiza la posibilidad reconocida ahora de forma expresa en la LGT de comprobar, recalificar y declarar en fraude de ley operaciones, hechos y negocios realizados en periodos prescritos pero con consecuencias fiscales en periodos posteriores, a la luz de los principios de seguridad jurídica y buena fe y el derecho a la prueba. El estudio se centra también en el análisis del nuevo plazo de diez años para iniciar la comprobación de bases negativas, deducciones pendientes y demás créditos fiscales, tratando de acotar su ámbito objetivo de aplicación, con referencia especial a los problemas que plantea su extensión a los saldos pendientes por IVA. Además de la razonabilidad de su extensión a diez años y su vinculación con la infracción del artículo 195 de la LGT, se trata su naturaleza jurídica como plazo de prescripción o caducidad, ante la falta de previsión expresa de causas específicas de interrupción. Entre otros aspectos, se abordan, así mismo, las exigencias de justificación del importe de los créditos más allá del plazo de diez años, así como los efectos preclusivos de las comprobaciones de alcance general referidas a periodos en los que las bases negativas o deducciones pendientes se consignan como pendientes en la autoliquidación. Mención aparte merecen los problemas que plantean las disposiciones transitorias, que prevén la aplicación de la nueva regulación a situaciones ya consolidadas antes de su entrada en vigor en perjuicio del obligado, en colisión con la doctrina del TC que limita la retroactividad «absoluta» de las normas tributarias.

**Palabras claves:** derecho a comprobar e investigar, prescripción, créditos fiscales y bases imponibles negativas.

---

*Fecha de entrada: 22-12-2015 / Fecha de aceptación: 20-01-2016 / Fecha de revisión: 04-02-2016*

## LIMITATION PERIOD AND TAX CREDITS AFTER THE AMENDMENT OF THE GENERAL TAX LAW BY LAW 34/2015

Eva María Cordero González

---

### ABSTRACT

This paper analyzes the new regulation of the limitation period introduced by Law 34/2015, in particular, the ascertainment of operations, facts and business conducted at prescribed periods but with tax consequences in later periods, in the light of the principle of legal certainty. The study also focuses on the analysis of the new ten-year period to start auditing tax losses and other tax credits, trying to define its application field, with particular reference to the problems posed by its extension to VAT credits. In addition to the reasonableness of its extension to ten years and its link with infringement of Article 195 of the LGT, the article studies its legal nature as a period of limitation or expiration, regarding the absence of specific causes of interruption. Among other things, the study also addresses the requirements of justification beyond the ten years period, and the preclusive effect of general audits relating to periods in which the tax losses or unused tax credits are reported to the tax Administration. Special mention need the problems of the transitional provisions, which provide for the implementation of the new regulation to situations already established before its entry into force, in conflict with the doctrine of TC limiting the «absolute» retroactive tax regulations.

**Keywords:** limitation period, tax audits, tax credits and tax losses.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. La prescripción y el derecho a comprobar e investigar antes de la modificación parcial de la LGT
  - 2.1. El origen de la problemática en relación con la comprobación de las bases negativas en el impuesto sobre sociedades y su extensión a la LGT
  - 2.2. La doctrina del TS
3. La comprobación e investigación de hechos, operaciones y negocios realizados en periodos prescritos pero con consecuencias fiscales en periodos posteriores, tras la reforma de la LGT por Ley 34/2015
  - 3.1. Los artículos 66 bis.1 y 115 de la LGT
  - 3.2. La nueva regulación a la luz de los principios de seguridad jurídica, buena fe y el derecho a la prueba
  - 3.3. Los efectos preclusivos de las comprobaciones intermedias
4. El plazo de diez años para iniciar el procedimiento de comprobación de «créditos fiscales»
  - 4.1. El artículo 66 bis.2. Supuestos a los que afecta el nuevo plazo
  - 4.2. Objeto de la prescripción, inicio e interrupción del plazo
  - 4.3. Las prueba dentro del plazo decenal
  - 4.4. Las exigencias de acreditación y las facultades administrativas una vez finalizado el plazo decenal
  - 4.5. Efectos preclusivos de las comprobaciones previas
  - 4.6. La extensión del plazo. La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar impropedentemente cantidades a deducir o compensar
  - 4.7. La posibilidad de autoliquidar o rectificar la autoliquidación de las BIN y demás créditos fiscales más allá del plazo cuatrienal de prescripción
5. Problemas de Derecho transitorio

### Bibliografía

**NOTA:** Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación del Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia, MINECO-15-DER2014-54268-P, «Conflictividad tributaria: causas y soluciones en un contexto de reformas».

## 1. INTRODUCCIÓN

La reforma de la Ley General Tributaria (LGT) por la Ley 34/2015 ha introducido novedades de gran relevancia en materia de prescripción, algunas de ellas anticipadas ya por la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). La nueva regulación se centra en tres aspectos fundamentales: 1) La posibilidad de comprobar e investigar, incluyendo la potestad de calificar, declarar la simulación o el «fraude de ley», en relación con elementos, hechos, valores, negocios, etc., realizados en periodos prescritos pero con relevancia para la cuantificación de la deuda tributaria de periodos no prescritos; 2) La fijación de un plazo de prescripción de diez años para iniciar la comprobación de los denominados créditos fiscales; y 3) La interrupción de la prescripción del derecho a liquidar y a solicitar la devolución de ingresos indebidos en relación con las obligaciones conexas.

Dejando de lado este último aspecto, requerido de un estudio monográfico, se abordan en este trabajo algunas de las numerosas cuestiones tanto de carácter conceptual como de orden práctico que presenta la nueva regulación de la prescripción en relación con hechos, operaciones y créditos fiscales procedentes de periodos «prescritos», regulación que, en contra de lo que apunta la exposición de motivos, no solo resulta cuestionable desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, sino que dará lugar a una renovada conflictividad, vinculada también con la prescripción de las obligaciones conexas<sup>1</sup>. Previamente, es necesario referirse a la evolución de esta problemática antes de la reforma.

## 2. LA PRESCRIPCIÓN Y EL DERECHO A COMPROBAR E INVESTIGAR ANTES DE LA MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LGT

### 2.1. EL ORIGEN DE LA PROBLEMÁTICA EN RELACIÓN CON LA COMPROBACIÓN DE LAS BASES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y SU EXTENSIÓN A LA LGT

El problema de la posible comprobación de elementos originados en periodos prescritos con relevancia en periodos posteriores ha surgido, en nuestro ordenamiento, en el marco del impues-

---

<sup>1</sup> Sobre la interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas en el nuevo artículo 68.9 de la LGT, *vid.* GÓMEZ TABOADA, J.: «El envés de las obligaciones conexas: ¿Victoria del orden o derrota de la justicia?», *Documentos IEF*, Doc. núm. 19/2015

to sobre sociedades, cuya base imponible viene determinada por la renta del periodo, minorada en las bases imponibles negativas de periodos anteriores (BIN). Aunque el periodo impositivo venga determinado por el ejercicio económico de la entidad, al tomarse en consideración rentas negativas de periodos anteriores, se logra una estimación plurianual de la renta, más ajustada al principio de capacidad económica y a la distinta periodicidad de su obtención, según el tipo de contribuyente de que se trate. Así, las distintas normas reguladoras del impuesto fueron ampliando progresivamente el plazo de compensación, desde los cinco años iniciales hasta los dieciocho previstos en el artículo 25 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y hasta la supresión del plazo en la vigente Ley 27/2014, que establece una compensación indefinida en el tiempo, aunque limitada al 70% de la base imponible previa a la compensación. Esta articulación de la base imponible planteó desde el primer momento el problema de determinar si era posible la comprobación administrativa de las bases negativas procedentes de periodos prescritos al inspeccionar el periodo en el que se compensan, no afectado por la prescripción.

De la regulación general de esta forma extintiva en la LGT no se desprendía una solución clara a esta cuestión. El artículo 66 configuraba la prescripción como una forma de extinción de la obligación tributaria y pero refiriéndola, entre otros, al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, configuración que ha motivado el desarrollo de teorías diversas sobre cuál deba considerarse su objeto<sup>2</sup>. En el periodo en que se originaron las bases no existe, sin embargo, deuda tributaria, sino un concepto negativo que se integra, además, como elemento de cuantificación en la deuda de otro periodo, respecto del que no ha transcurrido el plazo de prescripción.

Los primeros antecedentes normativos del impuesto sobre sociedades permitían considerar que la comprobación no era posible una vez prescrito el derecho a determinar la deuda del periodo de origen. Así lo entendió el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 13 de marzo de 1999 [rec. 2911/1994 (NFJ008037)] bajo la vigencia de la LGT de 1963 y por aplicación del texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades

<sup>2</sup> Para algunos autores, la prescripción recae sobre el ejercicio de las facultades recogidas en el artículo 66 en cuanto manifestaciones concretas de las potestades administrativas de aplicación de los tributos, con efectos sobre la obligación tributaria en su caso existente, que se extingue al no poder ser liquidada ni recaudada una vez transcurrido este plazo. En este sentido se pronuncia PÉREZ ROYO, quien considera que lo que prescribe es la «acción», que «arrastra a la del derecho». Cfr. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson-Civitas, 2014, pág. 361. La doctrina mayoritaria ha considerado, sin embargo, que la prescripción recae sobre la obligación tributaria que, al extinguirse por inactividad en el ejercicio de las potestades administrativas de liquidación y recaudación, impide el posterior ejercicio de estas facultades. Vid. esta tesis, aunque con diversas interpretaciones acerca de sus efectos sobre la obligación, VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, págs. 111 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 201 y ss.; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, 2001 y más recientemente, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, 2007, págs. 77 y ss.

Jurídicas de 23 de diciembre de 1967, cuyo artículo 19 establecía que «las sociedades y demás entidades podrán saldar las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados obtenidos en los cinco siguientes».

Ciertamente, esta sentencia se refería a un régimen que poco tenía que ver con el actual, dado que la compensación de las pérdidas en otros periodos quedaba subordinada a un previo pronunciamiento de la Administración tributaria sobre su cuantificación, tal y como exigía la Orden Ministerial de 4 de diciembre de 1964<sup>3</sup>. En este contexto, el TS declaró que la comprobación de las pérdidas debía hacerse «en unidad de acto» al comprobar la declaración inicial, de modo que una vez transcurrido el plazo de prescripción de cinco años, ningún precepto autorizaba «a legitimar una revisión de las declaraciones siguientes, y por tanto de las amortizaciones fijadas y aprobadas» con anterioridad.

La misma conclusión se mantuvo bajo la vigencia de la Ley 61/1978, cuyo Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, exigía en su artículo 159, como requisito para proceder a la compensación, que se tratara de «bases imponibles negativas con carácter definitivo, bien por haber sido comprobadas por la Inspección, bien por haber ganado la prescripción. En tanto no tengan carácter definitivo, las compensaciones realizadas por el sujeto pasivo tendrán la consideración de provisionales, pudiendo ser objeto de rectificación posterior por la Administración tributaria». Así, las Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 3 de octubre de 2002 (recs. 414/2000 y 417/2000), 20 de enero de 2003 (rec. 465/2000) y 3 de febrero de 2005 (rec. 740/2002) consideraron que la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del periodo en el que se cuantificaron las bases suponía que la Administración habría de aquietarse «a la liquidación resultante de la autoliquidación presentada por la sociedad en relación con dicho ejercicio», de modo que los datos, conceptos e importes en ella consignados habrían de ser respetados.

Aún a falta de un precepto semejante, ya en vigor la Ley 43/1995, el TS mantuvo en sus Sentencias de 20 de febrero de 2012 (rec. 519/2009) y 29 de marzo de 2012 [rec. 16/2009 (NFJ047087)] la imposibilidad de comprobar bases negativas de periodos prescritos, con remisión a la doctrina establecida en relación con otros conceptos negativos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) en sus Sentencias de 17 de marzo de 2008 [rec. 4447/2003 (NFJ028630)] y 25 de enero de 2010 [rec. 955/2005 (NFJ037876)] y en el impuesto sobre sociedades, en particular, sobre las deducciones pendientes de aplicación por insuficiencia de cuota, en Sentencias de 30 de enero de 2004 [rec. 10849/1998 (NFJ016990)] y 15 de septiembre de 2011 (rec. 1740/2009)<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Esta norma establecía que una vez obtenidas las pérdidas las entidades afectadas debían presentar un plan para su aprobación por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda correspondiente. Su artículo 6 señalaba que a la vista de las actuaciones, la Administración de Rentas Públicas acordará la cuantía de las pérdidas en resolución contra la cual podrán interponerse los recursos pertinentes.

<sup>4</sup> En ellas se afirmaba, además, que aunque las bases procedieran de periodos no prescritos, la presunción de certeza de las declaraciones tributarias establecida en el artículo 116 de la LGT de 1963, hacía inviable su comprobación

La disposición final segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras normas tributarias, a la vez que ampliaba este plazo de compensación de siete a diez años, introdujo un cambio trascendental en esta materia, al añadir un nuevo párrafo al artículo 23 de la LIS, para establecer el deber de «acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación se pretenda, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron». Esta modificación se completó poco después a través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que incorporó a la LIS la exigencia de que las bases negativas hubieran sido objeto de liquidación o autoliquidación, que debía exhibirse también<sup>5</sup>.

Con posterioridad, la LGT 58/2003 reprodujo esta exigencia en su artículo 106, dentro de las normas sobre medios y valoración de la prueba, extendiendo su ámbito de aplicación a las cuotas y deducciones procedentes de periodos prescritos que hubieran sido compensadas o aplicadas en periodos posteriores o se encontraran pendientes de compensación. Esta norma se completó con el artículo 70.3 que, dentro del apartado relativo a la prescripción de las obligaciones formales, señaló «la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente».

## 2.2. LA DOCTRINA DEL TS

La Administración tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos entendieron desde el primer momento que las nuevas normas autorizaban a la comprobación completa de las bases negativas procedentes de periodos prescritos. No solo se trataba de que el obligado tributario hubiera de presentar la documentación allí recogida, sino que podría comprobarse tanto su veracidad como la correcta aplicación de las normas contables y tributarias que daban lugar al cálculo de la base negativa. Así lo señalan diversas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), como la de 13 de febrero de 2004 [R. G. 4799/2002 (NFJ016811)], que destacan que la prescripción no afecta al «derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos [...] si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha

---

en el marco de la del periodo posterior. Dicha presunción solo podría destruirse a través de un procedimiento de comprobación *ad hoc* en relación con el periodo de origen, de conformidad con los artículos 120 y siguientes de la misma ley.

<sup>5</sup> Varios autores pusieron de manifiesto la incongruencia de la diversa redacción de estas normas en la LIS y en la LGT y en la Ley 20/1990, del Régimen fiscal de las Cooperativas, cuyo artículo 24 señalaba que «a los solos efectos de determinar los importes compensables, la Administración tributaria podrá comprobar las declaraciones y liquidar las cuotas negativas correspondientes aunque haya transcurrido el plazo al que se refiere el artículo 64 de la LGT». *Cfr.* SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales (comentarios y casos prácticos)*, T. II, CEF, Madrid, 2004, pág. 1.514.

prescrito la acción comprobadora y liquidatoria». La misma tesis cabe encontrar en la Resolución de 12 de junio de 2008 (NFJ029854).

A nuestro modo de ver, el anterior marco normativo no permitía afirmar que el transcurso del plazo de prescripción del periodo en que se generaron las BIN implicara la intangibilidad del importe autoliquidado, al exigir que se acreditara su procedencia y cuantía mediante la aportación de la autoliquidación, para contrastar que las que se compensan ahora se corresponden con las cuantificadas en su momento, pero también la contabilidad y los soportes documentales a que se referían los artículos 133.2 del TRLIS y 30 del Código de Comercio, que alude a los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes al negocio. Al exigirse la aportación de esta documentación, había que entender que se permitía no solo contrastar que el resultado contable coincidía con el reflejado en la autoliquidación en la que se cuantificaron las BIN, sino verificar que derivaba de operaciones reales (gastos, pérdidas derivadas de la transmisión de activos) y, admitido esto, resultaba dudoso afirmar que la norma habilitara a verificar únicamente este extremo, por ser las bases negativas un concepto jurídico no integrado únicamente por hechos o negocios que puedan constatarse desde el punto de vista fáctico y derivarse en muchos casos de la aplicación sobre el resultado contable de los ajustes previstos en las normas tributarias. No parecía lógico que se permitiera comprobar la realidad de las operaciones, imponiendo al obligado la gravosa carga de conservar y exhibir toda la documentación que las justificara, habida cuenta de la multiplicidad de conceptos que pueden contribuir a la generación de la base negativa, y no pudiera, sin embargo, aplicarse correctamente la norma si de la propia documentación aportada se evidenciaba que las bases eran improcedentes por no concurrir los requisitos para la aplicación de un ajuste extracontable, la libertad de amortización, por ejemplo.

Si de lo que se trataba era de acreditar la procedencia «temporal» de las BIN de un periodo prescrito para impedir su comprobación, para ello era suficiente con la exhibición de la autoliquidación o liquidación, a diferencia de lo que ocurre en relación con otro tipo de gastos o rentas imputables temporalmente al periodo actual y no cuantificados previamente –los intereses de un préstamo, por ejemplo– para cuya comprobación «actual» resulta imprescindible aportar la prueba del contrato o acto del que deriven, sin que sea suficiente alegar que derivan de periodos prescritos. En relación con las bases negativas, sin embargo, al exigirse documentación complementaria a la autoliquidación, que ya de por sí permite acreditar el periodo de procedencia de las BIN, se autorizaba a realizar cierta comprobación y corrección de la cuantía autoliquidada en el primer periodo, siquiera para inadmitirla total o parcialmente en función de las pruebas aportadas<sup>6</sup>. Las exigencias formales en relación con los créditos fiscales implicaban, así pues,

<sup>6</sup> Ello impedía afirmar, como hizo la AN en Sentencia de 24 de mayo de 2012 [rec. 249/2009 (NFJ047871)], que los datos derivados de la autoliquidación fueran intangibles por efecto de la prescripción, pues como destacó el abogado del Estado en el recurso de casación que dio lugar a la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053091), el deber de acreditar las bases mediante la contabilidad y los oportunos soportes documentales resultaría innecesario si la cantidad consignada no se pudiera modificar por ningún motivo, al haberse producido la prescripción del ejercicio de origen. En la línea del razonamiento de la AN, GARCÍA NOVOA consideró que el deber de acreditar las BIN

como destacó CASANA MERINO que o bien «no se aplicaba» la prescripción en relación con el ejercicio de origen, o bien «se aplicaba de forma distinta a los demás supuestos»<sup>7</sup>.

Cuestión distinta era considerar que, aun entendiendo que la prescripción no impedía modificar la cuantía de los créditos fiscales que hubieran sido autoliquidados a los efectos de su compensación posterior, los artículos mencionados debían interpretarse en sentido restrictivo, como recientemente defendió MONTESINOS OLTRA, al considerar que la LGT habilitaba a una comprobación específica y muy limitada de su importe, reducida a la comprobación «del soporte documental aportado, pero sin autorizar a la Administración a desplegar una actividad que le permitiera desvirtuar la veracidad de los hechos así demostrados mediante el recurso a medios de prueba distintos que, además, difícilmente podría obtener»<sup>8</sup>. Según este autor, las normas ya derogadas implicaban la posibilidad de comprobar con medios de prueba y facultades administrativas limitadas, en términos similares a los previstos para el procedimiento de verificación de datos, pero sin restricciones en cuanto al resultado posible de la regularización, que podría basarse tanto en motivos de hecho como de derecho. La LGT no delimitaba, sin embargo, con claridad estas facultades, pues se refería a la aportación de la documentación por el obligado y no a la actividad a desarrollar por la Administración, que en la mayoría de los casos se realizaría, además, en el marco del procedimiento que le otorga mayores facultades, el procedimiento inspector.

Tras alguna vacilación en la Sentencia de 4 de julio de 2014 [rec. 581/2013 (NFJ054784)], el TS acabó por aplicar la misma solución tanto a los créditos fiscales como a cualesquiera elementos o hechos procedentes de periodos prescritos, cuya procedencia era necesario justificar también de conformidad con el artículo 70.3 de la LGT, considerando que, en ambos, su comprobación podría realizarse íntegramente en el periodo no prescrito en el que surten efec-

---

establecido por la LIS y la LGT incluía la posibilidad de constatar su realidad y existencia, pero sin poder alterar su cuantía. *Cfr. Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2011, págs. 48 y ss.

<sup>7</sup> *Cfr.* CASANA MERINO, F.: «La compensación de bases, cuotas o deducciones provenientes de ejercicios prescritos», *Quincena Fiscal*, núm. 20/2014 (BIB 2014/4015), pág. 9. Para este autor, si se admite que para justificar la compensación deben practicarse pruebas documentales que afecten a ejercicios prescritos, es lógico que también se admita la facultad de comprobar en alguna medida tales ejercicios, resolviendo el problema en determinar hasta dónde podía llegar tal comprobación. *Vid.*, también, afirmando la posibilidad de comprobar estos elementos FALCÓN Y TELLA, R.: «La imprescriptibilidad del "Derecho a comprobar e investigar" (que no es un "Derecho", sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *Quincena Fiscal*, núm. 20/2014, págs. 13-14. En contra de esta posibilidad, *vid.* LOZANO SERRANO, C.: «La comprobación de partidas compensables en periodos prescritos», *Quincena Fiscal*, núm. 11/2014 (BIB 2014/1694).

<sup>8</sup> *Cfr.* MONTESINOS OLTRA, S.: «La comprobación de elementos del tributo originados en periodos prescritos», en ARRIETA, J.; MARTÍNEZ DE PISÓN, M. A.; COLLADO YURRITA y ZORNOZA PÉREZ, J. J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Aranzadi, 2010, págs. 1.333 y ss. Matiza así su postura inicial en *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2000, págs. 302-306, según la cual era posible la comprobación plena de las bases, desplegando la misma actividad de comprobación e investigación que se le reconoce en general en el impuesto sobre sociedades.

tos tributarios. Así, en Sentencias de 6 de noviembre [rec. 4319/2011 (NFJ052890)], 14 de noviembre de 2013 [rec. 4303/2011 (NFJ052840)] y 9 de diciembre de 2013 [rec. 2883/2012 (NFJ053091)], se señala en relación con las bases negativas que no tendría sentido que el artículo 23.5 de la LIS obligara a presentar soportes documentales o autoliquidaciones, si no se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conformes con el ordenamiento jurídico; en la de 19 de febrero de 2015 [rec. 3180/2013 (NFJ057534)] referente a excesos de deducciones por actividades exportadoras procedentes de periodos prescritos, se consideró admisible comprobar si los gastos que generaron la deducción en el periodo de origen estaban relacionados con el lanzamiento de nuevos productos o con la apertura de mercados en el extranjero; y, finalmente, en las Sentencias de 4, 5 y 26 de febrero de 2015 [reces. 581/2013 (NFJ054784), 4075/2013 (NFJ057615) y 4072/2013 (NFJ058191)] y 23 de marzo de 2015 [rec. 682/2014 (NFJ057861)], se afirmó la posibilidad de declarar en fraude de ley negocios realizados en periodos prescritos –préstamos– para rechazar la deducción de los intereses devengados en los periodos posteriores objeto de comprobación, confirmando la interpretación ya realizada en la de 14 de septiembre de 2011 [rec. 402/2008 (NFJ045475)] y en la de 19 de enero de 2012 [rec. 3726/2009 (NFJ046221), FJ 6.º].

La Sentencia del TS de 5 de febrero de 2015 [rec. 4075/2013 (NFJ057615)] destaca, en particular, que la comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no está sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno, pues se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (arts. 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 66 de la misma ley incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir los derechos a determinar la deuda tributaria mediante liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, pero no la actividad de comprobación que, a falta de previsión expresa, resulta imprescriptible como todas las potestades administrativas<sup>9</sup>. En relación con el ejercicio prescrito, no podrá dictarse la liquidación, pero nada impide «comprobar e investigar hechos económicos cuyos efectos se proyectan hacia el futuro, produciendo consecuencias de índole fiscal en el ejercicio que se pretende regularizar, incluyendo la posibilidad de declarar tales operaciones realizadas en fraude de ley siempre que se siga el procedimiento *ad hoc* legalmente previsto».

El TS realizó, en todo caso, una importante precisión en cuanto a la carga de la prueba, al menos en relación con la comprobación de las BIN, considerando que una vez exhibida la documen-

<sup>9</sup> En este sentido, es importante la precisión de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ admitiendo la posibilidad de comprobar datos incluidos en la declaración de periodo prescrito con relevancia en otros no prescritos, «pero no porque la facultad o potestad de comprobación no se vea afectada por la prescripción», sino porque, dado el carácter instrumental de esta potestad en relación con la liquidación, «existen hechos relevantes para la liquidación de un tributo no prescrito». *Cfr. La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, Madrid, 2007, págs. 54 y ss.

tación requerida por la normativa ya derogada correspondía a la Administración tributaria probar la irrealidad de los datos aportados o la improcedencia de las calificaciones jurídicas realizadas por el obligado al determinar las bases, cuotas o deducciones pendientes, aspecto de especial relevancia teniendo en cuenta la prescripción de los deberes de colaboración y suministro de información por parte de terceros, vinculada a la prescripción de sus propias obligaciones o al transcurso de los seis años previstos para la conservación de la documentación en el ámbito mercantil (art. 70.2 de la LGT), lo que llevó en la mayoría de los supuestos planteados a desestimar las pretensiones de la Administración tributaria<sup>10</sup>. Como luego veremos, esta precisión se ha obviado en la reforma de la LGT, que parece querer someter la comprobación de los hechos y créditos fiscales a las mismas reglas de la carga de la prueba con independencia del periodo de su procedencia.

### **3. LA COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DE HECHOS, OPERACIONES Y NEGOCIOS REALIZADOS EN PERIODOS PRESCRITOS PERO CON CONSECUENCIAS FISCALES EN PERIODOS POSTERIORES, TRAS LA REFORMA DE LA LGT POR LEY 34/2015**

#### **3.1. LOS ARTÍCULOS 66 BIS.1 Y 115 DE LA LGT**

El artículo 66 bis de la LGT prevé ahora expresamente que la prescripción de derechos establecida en el artículo 66 no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley, tratándose, según la exposición de motivos, de una «aclaración de carácter trascendente», de conformidad con la doctrina del TS. Este precepto reitera que, salvo en relación con los créditos fiscales para los que se establece un plazo específico, la comprobación e investigación de las circunstancias determinantes de la obligación tributaria podrá realizarse «aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, siempre que resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito».

A mayor abundamiento, el artículo 115 de la LGT describe el tipo de situaciones a que puede afectar la comprobación: hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos,

<sup>10</sup> Estas limitaciones se pusieron de manifiesto en la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2013 [rec. 2883/2012 (NFJ053091)] que rechazó denegar la compensación de BIN de periodos prescritos recalificando las operaciones de entidades del mismo grupo que, según la Inspección, habían generado artificiosamente bases negativas a fin de anular las plusvalías derivadas de la transmisión de los títulos en periodos posteriores. Como estas operaciones aisladamente consideradas eran válidas y ajustadas a derecho, si bien apreciadas en su conjunto buscaban una menor tributación de manera artificiosa, su calificación como fraude de ley no podía llevarse a cabo por no ser posible la comprobación de las diferentes sociedades del grupo, al afectar a periodos prescritos.

realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a), hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido. Dentro de esta amplia definición tendría cabida cualquier tipo de contrato o inversión que genere ingresos y gastos continuados en el tiempo: intereses de un préstamo, gastos por amortización, incluyendo la del fondo de comercio derivado de una operación de fusión [al que se refieren las Sentencias de la AN de 23 de octubre de 2014, rec. 316/2011 (NFJ056344) y 2 de julio de 2015, rec. 272/2012 (NFJ059880), relativa esta última a una fusión realizada en 1998 y regularizada en la inspección de los ejercicios 2003-2006]], además de los valores de adquisición de bienes a efectos de determinar la renta derivada de la transmisión –supuesto abordado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 29 de octubre de 2014 [rec. 1054/2012 (NFJ057159)] en relación con un inmueble aportado a una entidad cuyo valor de adquisición es comprobado años después al transmitirse y declararse una disminución patrimonial–.

El artículo 115 aclara, por otra parte, que más allá de la verificación de la realidad de estas operaciones, la comprobación abarca también su calificación, la declaración del conflicto en la aplicación de la norma o la simulación, con independencia de la calificación que el obligado hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en que la realizó. Estas facultades incluirían también la posibilidad de valorar la existencia de motivos económicos válidos para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal previsto en la LIS para las operaciones de reestructuración empresarial, en la medida en que sea necesario para determinar la deuda de periodos no prescritos.

El artículo 70.3 de la LGT reitera, por otro lado, «la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66 bis.2 y 3 de esta ley». Aunque a primera vista esta exigencia pueda parecer superflua si se admite la comprobación de periodos prescritos, a nuestro modo de ver, con ella se quiere reafirmar que el deber de justificar y la carga de probar estas circunstancias pervive para el obligado con independencia de la comprobación a desarrollar por la Administración.

### 3.2. LA NUEVA REGULACIÓN A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA, BUENA FE Y EL DERECHO A LA PRUEBA

No cabe duda de que la solución que ahora de forma expresa recoge la ley incide sobre algunos de los principios que tradicionalmente han sustentado la prescripción en nuestro ordenamiento puesto que, como ha destacado GARCÍA NOVOA «las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable, no siendo aceptable que cualquier sujeto de Derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro». En este sentido, como advierte este autor, pocas instituciones como la prescripción sirven tanto a la seguridad jurídica, en cuanto certeza en el Derecho, aun a

costa de la equidad. La prescripción se fundamenta en «la necesidad de conceder estabilidad a las situaciones jurídicas existentes, dando de esta manera claridad al tráfico jurídico»<sup>11</sup>.

Para el Consejo de Estado, la ley consagra un supuesto de «imprescriptibilidad máxima» (cabría siempre comprobar e investigar operaciones realizadas en ejercicios prescritos, a condición de que surtan efectos en ejercicios no prescritos) que «no resulta permisible», pero no como señala el órgano consultivo, por dejar sin efecto «la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del artículo 66 a) de la LGT», dado que la deuda tributaria de cada periodo no será exigible más allá del plazo de prescripción, sino porque permite comprobar *sine die* hechos, negocios y demás circunstancias declarados a la Administración tributaria a lo largo de los años a pesar de poder ser comprobados desde el momento en que se reflejan en la primera autoliquidación<sup>12</sup>. Piénsese, por ejemplo, en el supuesto que motivó la Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid), de 11 de mayo de 2015 [rec. 171/2012 (NFJ059108)], relativo a la amortización de bien adquirido a mediados de los años sesenta y cuyo valor a efectos de su amortización se cuestiona en el año 2005 con motivo del gasto que se imputa a ese periodo.

Tampoco desde este punto de vista del principio de buena fe, como ha destacado PALAO TABOADA, es admisible la recalificación de operaciones (en fraude de ley, en particular) cuyos efectos fiscales se han venido aceptando a lo largo de varios ejercicios, al existir un «retraso desleal» en el ejercicio de los derechos, por mucho que el mero transcurso del tiempo sin pronunciamiento administrativo expreso difícilmente pueda calificarse como un acto propio de la Administración<sup>13</sup>. El principio de eficacia administrativa proclamado en los artículos 103 de la Constitución y 3 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público pone también en cuestión la nueva regulación, especialmente en un contexto de progresiva ampliación de las potestades administrativas

<sup>11</sup> Cfr. *Iniciación, interrupción y cómputo de la prescripción tributaria*, Marcial Pons, 2009, pág. 13.

<sup>12</sup> Extrañamente, el Consejo de Estado entendió que la regulación del proyecto podía mantenerse referida estrictamente a los supuestos de conflicto de aplicación de la norma tributaria cuando, como ha puesto de manifiesto la doctrina, la declaración en fraude de ley no deja de integrarse dentro de las potestades administrativas de comprobación. Cfr. PALAO TABOADA, C.: «Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios prescritos y fraude de ley», *RCyT*. CEF, núm. 376/2014, pág. 46. En este sentido, también, el profesor ESCRIBANO LÓPEZ destacó que la posición del Consejo de Estado «no termina de ser convincente; al cabo, si se vincula la facultad de comprobación a la de liquidar, no se entiende por qué solo cuando media declaración de existencia de fraude de ley puede quebrarse la prescripción en la medida en que esa declaración tenga efectos sobre periodos no prescritos y durante plazo ilimitado». Cfr. «Sobre el proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 166/2015, Tribuna.

<sup>13</sup> *Ibidem*, págs. 46 y 47. En su Resolución de 11 de septiembre de 2014 [R. G. 2146/2011 (NFJ05382)] el TEAC considera que si no existe comprobación previa no existen «actos propios», por no concurrir voluntad alguna exteriorizada tácitamente a través de actos concluyentes o inequívocos, como ocurre en los casos en los que ha habido comprobaciones, siquiera implícitas, de hechos que tienen incidencia también en periodos posteriores. Sobre la posible aplicación de la doctrina de los actos propios en estos casos, *vid.*, MARTÍNEZ GINER, L. A.: «La seguridad jurídica como límite a las potestades de comprobación de la administración tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley», *Quincena Fiscal*, núm. 20/2015 (BIB 2015/17116).

para captar y gestionar datos, a tenor de la próxima entrada en vigor del Sistema de Suministro Inmediato de Información en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y a través del cual la Administración podrá acceder y manejar al instante un volumen ingente de datos sobre las operaciones realizadas por empresarios y profesionales.

La articulación de la prescripción en la LGT plantea también dificultades en relación con el derecho a la prueba, como puso de manifiesto el TS en la Sentencia de 4 de julio de 2014 y reflejó también el voto particular del magistrado Joaquín Huelin a las Sentencias de 4 y 5 de febrero de 2015 al señalar que el hecho de haber prescrito los ejercicios en que se realizaron las operaciones supone un «obstáculo añadido para ejercitar el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales que se lleven a cabo, por las dificultades, cuando no imposibilidad, para obtener documentos, antecedentes e informaciones de periodos realmente lejanos en el tiempo. No se puede olvidar que el artículo 30 del Código de Comercio establece una obligación a los empresarios de «conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años».

Esta articulación de la prescripción no resulta acertada pues, como destaca el Consejo de Estado en su Dictamen al Proyecto de Ley, aunque el Tribunal Constitucional (TC) haya reconocido al legislador amplia libertad a la hora de configurar el régimen de la prescripción [SSTC 157/1990 y 70/2001 (NCJ051672)], lo ha hecho en relación con el «ordenamiento penal, donde la prescripción encuentra un sentido propio (y donde también, por excepción, algunos delitos se consideran imprescriptibles conforme al art. 131.4 del Código Penal)». Es en este sentido «en el que puede afirmarse, sin riesgo de confusión, que la regulación de la prescripción es una cuestión de libre configuración legal, es decir, que queda deferida a la voluntad del legislador sin condicionamientos materiales que deriven de la Constitución».

Tratándose de hechos, inversiones o circunstancias que generan efectos prolongados en el tiempo, habría sido necesario equiparar esta regulación a la de los créditos fiscales, sujetos ahora a un plazo de diez años para iniciar la comprobación, en la línea defendida por algunas de las enmiendas presentadas al proyecto de ley e impulsadas desde la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). La diferente naturaleza de ambas situaciones no justifica, a nuestro modo de ver, un trato tan dispar, cuestionable desde el punto de vista del principio de igualdad<sup>14</sup>. Más allá de este plazo, el obligado habría de limitarse a probar que la inversión, el contrato o el hecho de que se trate se realizó en un periodo prescrito y que de él deriva el gasto, ingreso o renta actual, pues evidentemente no es posible alegar sin más su origen prescrito para omitir toda justificación

<sup>14</sup> Sobre este particular ESCRIBANO LÓPEZ ya advertía al hilo del Proyecto de Ley la necesidad de encontrar «una razón de suficiente peso» para amparar la diferencia de trato normativo que se producía en estos supuestos. *Cfr.* «Sobre el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT», ob. cit., Tribuna. En el mismo sentido, SESMA SÁNCHEZ, B.: «La nueva regulación de la prescripción en la LGT», *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson-Reuters, Aranzadi, 2015 (en prensa).

(piénsese en los intereses de un préstamo concertado hace años). La comprobación de la prueba aportada entraría dentro de las facultades correspondientes al periodo no prescrito, en la medida en que afecte a un gasto o renta a él imputable. De tal comprobación habría de excluirse cualquier circunstancia que hubiera podido verificarse en el periodo prescrito y que no tuviera por objeto contrastar que el ingreso, gasto o valor declarado proceden temporalmente del periodo alegado, lo que impediría, por ejemplo, alterar la valoración que viene utilizándose durante años para el cálculo del gasto por amortización<sup>15</sup>.

### 3.3. LOS EFECTOS PRECLUSIVOS DE LAS COMPROBACIONES INTERMEDIAS

A diferencia de lo que ocurre con los créditos fiscales, a los que luego aludiremos, la ley omite toda referencia a los efectos preclusivos de las comprobaciones que, aun teniendo por objeto un único periodo, incorporan elementos con relevancia en periodos posteriores. Esta problemática se pone de manifiesto en diversas sentencias recientes, tanto del TS como de órganos inferiores. Así, la Sentencia de 11 de mayo de 2015 del TSJ de Castilla y León [rec. 171/2012 (NFJ059108)] aborda la legalidad de la liquidación dictada tras el desarrollo de un procedimiento inspector por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2005, en la que se cuestionaba el valor y método de amortización utilizado en relación con un edificio dedicado a hotel, adquirido en los años sesenta y objeto de una comprobación inspectora en años anteriores. La sociedad alegaba que tanto el método de amortización como el valor del activo había sido comprobado en la inspección finalizada en 1995 en relación con los ejercicios 1989 a 1992, en los que se aportó la documentación solicitada, sin que se apreciaran anomalías sustanciales en la contabilidad ni en los registros. El pronunciamiento del TSJ es relevante no solo por afirmar los efectos preclusivos de la comprobación anterior, sino también por poner de manifiesto la llamativa argumentación de la Administración según la cual «el hecho de que en un determinado momento se hayan realizado actuaciones inspectoras respecto a la entidad, no implica, por el mero hecho de que un determinado elemento de la obligación tributaria no se haya regularizado, que la forma de actuar de la entidad pueda considerarse como "santificada" indefinidamente», ni que se haya «calificado por la Inspección como correctas y ajustadas a Derecho, pues bien pudiera ser que el actuario instructor no se hubiera detenido en el examen de ese determinado gasto. Pero es más, y es que aunque el actuario se hubiera manifestado de forma expresa sobre la corrección de esa partida [...] si ahora se demuestra y fundamenta que esa calificación resultó errónea, nada impide que la misma Ad-

<sup>15</sup> En este sentido, la Sentencia del TS de 4 de julio de 2014 [rec. 581/2013 (NFJ054784)] había afirmado la improcedencia de declarar el préstamo en fraude de ley, por entender que esta potestad quedaba fuera de las facultades que el artículo 23.5 de la LIS o la propia LGT confieren a la Inspección. Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización –en los términos pactados y con sus efectos propios–, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios.

ministración tributaria cambie (como es su deber) de criterio, rectificando el erróneo inicial, pues lo contrario le exigiría perdurarse en el error». «Bastante perjuicio se le habrá irrogado a la Administración por el hecho de no regularizarlo en aquella inicial declaración y no puede corregirlo por el resto de años ya prescritos...», remata el razonamiento<sup>16</sup>.

Esta interpretación es descartada por el TS en dos Sentencias recientes, la de 6 de marzo de 2014 [rec. 2171/2012 (NFJ053959)] y la de 8 de junio de 2015 [rec. 1307/2014 (NFJ058662)]. La primera, con fundamento en el principio de confianza legítima, rechaza que tras el desarrollo de operaciones inspectoras de conformidad (ejercicios 1997-1998) se pueda considerar después (ejercicios 2001-2005) como realizada en fraude de ley una operación aceptada implícitamente por la Administración. Las liquidaciones de años anteriores «comportaban reconocimiento de derechos a la recurrente, que se ven perjudicados cuando años después los mismos actos sobre los que se produjo una actuación inspectora de conformidad, son objeto declaración de fraude de ley», sin que la sustantividad propia de este expediente sea relevante a estos efectos. A lo anteriormente expuesto, no se puede oponer que la declaración de fraude de ley se hace sin perjuicio de la prescripción y que las liquidaciones se giran solo por los ejercicios 2001 a 2005, en clara infracción de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima<sup>17</sup>. La confianza legítima exige una actuación de las Administraciones dentro del cauce de potestades reconocidas por el ordenamiento jurídico que permita esperar que, salvo justificados cambios de criterio, la actuación futura va a ir en el mismo sentido, evitando frustrar las expectativas fundadas de los particulares y derivadas del previo proceder de la Administración acorde con la legalidad, que ha provocado que aquellos adecuen su comportamiento procedimental a la situación de confianza suscitada (Sentencia del TS de 10 de junio de 2013, rec. 1461/2012).

En el mismo sentido, la Sentencia del TS de 8 de junio de 2015 [rec. 1307/2014 (NFJ058662)] considera inadmisibles «en nuestro sistema jurídico que, comprobado un ejercicio tributario en el que se aplica un beneficio fiscal por la reinversión de las ganancias extraordinarias obtenidas mediante la transmisión de determinados bienes, después en ejercicios sucesivos se niegue la ventaja a las generadas por la enajenación de bienes de la misma naturaleza y ubicación, hurtándoles una condición (la de inmovilizado material) que la propia Administración asumió al comprobar regularizaciones de balances previas». Desde nuestro punto de vista, esta doctrina es plenamente aplicable en el nuevo contexto normativo, a pesar de que la LGT no la haya incorporado de forma expresa.

<sup>16</sup> La discrepancia traía causa del valor inicial de la inversión en el edificio, que la inspección cifraba en algo más de 96.000 euros por remisión a la que se hizo constar en diciembre de 1967 en la fecha de la escritura pública de agrupación, obra nueva y segregación. La recurrente destacaba que ese valor era el de la obra en construcción, que se había incrementado en el momento de su inauguración a finales de 1969, en algo más de 480.000 euros.

<sup>17</sup> Como es sabido, este principio fue elaborado por la jurisprudencia alemana (*Vertrauensschutz*), habiendo sido calificado de subprincipio del de seguridad jurídica y recogido por el Derecho comunitario. A él aluden, entre otras, las Sentencias del TJUE de 26 de abril de 1988, Krücken, 316/86; de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex, C-381/97 (NFJ007207); y de 8 de junio de 2000, SchloBtraBe, C-396/98 (NFJ045618). Sobre su contenido y desarrollo *vid.*, DÍAZ RUBIO, P.: *El principio de confianza legítima en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, 2014.

## 4. EL PLAZO DE DIEZ AÑOS PARA INICIAR EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE «CRÉDITOS FISCALES»

### 4.1. EL ARTÍCULO 66 BIS.2. SUPUESTOS A LOS QUE AFECTA EL NUEVO PLAZO

El artículo 66 bis.2 establece un plazo específico de diez años para el inicio del procedimiento de comprobación de diversos elementos que la exposición de motivos denomina «créditos fiscales». Esta regulación, ya en vigor desde 1 de enero de 2015 e incorporada al artículo 26 de la LIS, se introdujo en la ley tras el trámite de información pública al anteproyecto que, al igual que en relación con otros conceptos procedentes de periodos prescritos, permitía comprobarlos en tanto que se incorporaran a periodos posteriores, en un contexto, además, en el que las bases negativas podrían compensarse de forma indefinida<sup>18</sup>.

La nueva regulación establece un plazo específico de prescripción pero ocasiona incertidumbre al no acotarse debidamente su ámbito objetivo de aplicación. Con la noción de «crédito fiscal», al que alude la exposición de motivos, parecen querer aglutinarse figuras diversas, recogidas en la normativa de cada tributo y que representan una posición activa a favor del obligado, con la característica común de que, una vez cuantificadas en un periodo, permiten minorar la deuda de los posteriores. La primera cuestión que plantea esta norma se refiere, así pues, al tipo de elementos que quedan afectados por el nuevo plazo, dado que la ley se refiere en general a bases y cuotas compensadas y pendientes de compensación y deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, como ya estableciera bajo el régimen anterior el artículo 106 de la LGT, teniendo en cuenta que solo la LIS prevé expresamente su aplicación a las bases negativas y deducciones en la cuota.

El nuevo plazo afectará, en efecto, a las BIN obtenidas por la sociedad en un determinado periodo, que podrán deducirse sin límite temporal, aunque sí cuantitativo, de la renta obtenida en periodos posteriores, de conformidad con el artículo 26 de la LIS. El mismo plazo de diez años para iniciar la comprobación será aplicable a las deducciones que no hubieran podido absorberse por insuficiencia de cuota y reduzcan la de periodos posteriores. Así se prevé en relación con las deducciones para evitar la doble imposición reguladas en los artículos 31 y 32 de la Ley 27/2014, que podrán llevarse hacia el futuro sin sujeción a plazo y para las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (investigación y desarrollo, innovación tecnológica, producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y mu-

<sup>18</sup> Sobre los problemas que planteaba esta solución *vid.* nuestro trabajo «La comprobación de bases imponibles negativas y demás elementos procedentes de periodos prescritos en los Anteproyectos de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y del Impuesto sobre Sociedades», *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: La reforma del sistema tributario español*, (2.ª parte), IEF, Docum. 10/2015: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2015\\_10.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2015_10.pdf)

sicales y creación de empleo), artículos 35 a 39, que se ven sometidas, en cambio, a un plazo de 15 o 18 años para su aplicación.

En el IRPF no es posible hablar de una BIN única, pero sí de la compensación hacia el futuro de pérdidas patrimoniales, rendimientos negativos y bases que, dado el carácter dual y analítico del impuesto, no puedan integrarse con otras rentas del mismo periodo, de conformidad con los artículos 47 y siguientes. Aunque la intención de la LGT parece haber sido abarcar también este tipo de elementos bajo el ámbito de aplicación del artículo 66 bis.2, el plazo para iniciar su comprobación será como regla general menor, pues vendrá dado por el de cuatro años de prescripción para determinar la deuda tributaria del cuarto y último periodo en el que las pérdidas o bases puedan compensarse.

En tercer lugar, se plantea si el artículo 66 bis.2 resulta aplicable a las cuotas que, por exceder el IVA soportado el devengado en el periodo de liquidación, resultan compensables en las autoliquidaciones posteriores, de conformidad con el artículo 95.5 de la Ley 37/1992. Esta norma establece un plazo de compensación de cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en la que se genere el exceso, sin que, al igual que en el caso del IRPF, exista previsión expresa sobre la prescripción en la ley propia de este tributo. Bajo la LGT de 2003, ya en vigor el artículo 106 de la LGT, tanto la AN en Sentencia de 29 de marzo de 2012 [rec. 295/2011 (NFJ046418)]<sup>19</sup>, como el TS, en Sentencia de 20 de septiembre de 2013 [rec. 4348/2012 (NFJ052359)], rechazaron la comprobación de estas cantidades una vez transcurrido el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria del periodo en que se originaron, lo que fue asumido por el TEAC en la Resolución de 18 de julio de 2013 [R. G. 4693/2011 (NFJ051937)]<sup>20</sup>. En ella se indica que «el derecho a liquidar que se extingue por la prescripción impide modificar los saldos a compensar afectados por esta, incluso en lo que afecta a la determinación de las sumas a compensar en ejercicios futuros», que ya no podrán ser objeto de comprobación o verificación, entrando a conocer de las distintas operaciones producidas a lo largo del mismo y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar. En cambio, sí podría examinarse «si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación en el periodo no prescrito, o si en su caso, ya se han compensado en periodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales que no pueden arrastrarse a periodos no prescritos», inciso, este último, que a nuestro modo de ver resulta contradictorio con la afirmación realizada a renglón seguido de que «la cuantía de dichos saldos no puede ser alterada», modificando los declarados por el obligado tributario. En este sentido, la

<sup>19</sup> La AN estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAC de 6 de abril de 2011 que había afirmado, aunque con un voto particular, la posibilidad de comprobar los saldos de IVA procedentes de periodos prescritos tras la entrada en vigor del artículo 106.4 de la LGT. Bajo el régimen jurídico anterior, el TEAC había considerado que no era posible la comprobación en Resoluciones de 24 de septiembre de 2008 [R. G. 4354/2008 (NFJ030453)] y 10 de mayo de 2011 [R. G. 2814/2002 (NFJ043206)].

<sup>20</sup> En las actuaciones realizadas por la Inspección a que se refiere la resolución se puso de manifiesto el registro por la entidad de dos facturas de IVA soportado respecto de las que se consideró no acreditada la realidad de los servicios en ellas documentados.

Sentencia del TS de 9 de octubre de 2014 [rec. 473/2013 (NFJ056575)] considera ajustada a derecho la inadmisibilidad de la deducción de cuotas procedentes de periodos prescritos al no haberse aportado la factura requerida para justificar su importe.

En nuestra opinión, la imposibilidad de modificar estas cantidades viene motivada, como destacan algunas de las sentencias y resoluciones citadas, por las especialidades propias del IVA, en el que lo que está pendiente de compensar, se indica, no son cuotas propiamente dichas, sino saldos por exceso de cuotas soportadas sobre las devengadas. Así, en Sentencias de 4 de julio de 2007 (NFJ027587), 5 de abril de 2011 [rec. 2549/2006 (NFJ043034)] y 20 de septiembre de 2013 (NFJ052359), el TS alude a la naturaleza crediticia de la posición jurídica del empresario que ha soportado el IVA que, con fundamento en el principio de neutralidad, ostenta un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública que se abstrae de su causa<sup>21</sup>. Si se permitiera la comprobación de los saldos más allá del plazo de prescripción del periodo de origen, se introducirían diferencias «injustificadas» entre quienes optan por la devolución a 31 de diciembre o al término de cada periodo mensual de liquidación, cuya adecuación a Derecho habría de valorarse dentro del plazo de prescripción relativo a la autoliquidación en la que se solicita y quienes optan por la compensación, que podrá efectuarse en el marco de la de cada uno de aquellos en los que se compensa o se declara pendiente, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de diez años<sup>22</sup>.

Con el mismo fundamento, el TS ha rechazado que pueda comprobarse la devolución de los saldos cuya compensación no haya sido posible realizar dentro de los cuatro años siguientes a su obtención y que, de acuerdo con su jurisprudencia, podrá solicitarse dentro de los cuatro años posteriores a la caducidad del plazo para compensar [Sentencia de 20 de septiembre de 2013 (NFJ052359)], aunque de nuevo y también en contradicción con lo anterior, admite que pudiera requerirse documentación añadida a la autoliquidación más allá del plazo de prescripción, lo que implícitamente supone reconocer la posibilidad de modificar los saldos en clara discriminación con quienes solicitaron la devolución<sup>23</sup>. En el caso particular del IVA, admitir la regularización de los saldos supondría además, a nuestro modo de ver, exigir cantidades imputables a periodos prescritos, dado que se corresponden con las cuotas soportadas en tal periodo.

La cuestión no aparece resuelta con claridad en la nueva ley, lo que sin duda planteará problemas en su aplicación, pues las cuotas pendientes de compensación en el IVA sí se han con-

<sup>21</sup> Sobre la naturaleza crediticia del propio derecho a la deducción del IVA soportado, *vid.*, SIMÓN ACOSTA, E.: «El derecho a la devolución del IVA», *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 754/2008, Aranzadi, Pamplona, 2008 y GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «El derecho al reintegro del IVA: Prescripción vs. Deducibilidad (a propósito de la Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2008)», *Tribuna Fiscal*, núm. 221, 2009, págs. 40-45.

<sup>22</sup> A la luz de la nueva jurisprudencia del TS, la Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) ha entendido, sin embargo, que cabe la comprobación de estos saldos aun procedentes de periodos prescritos. En concreto, se considera no acreditada la intención del actor de destinar la finca adquirida en el periodo prescrito, al ejercicio de actividades empresariales.

<sup>23</sup> *Vid.* sobre la posibilidad de solicitar la devolución más allá del plazo de caducidad, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Devoluciones de excesos no deducibles en el IVA y el plazo para ejercitarlas», *Impuestos*, núm. 11/2011, págs. 13-34.

siderado, en cambio, incluidas dentro del ámbito de aplicación de la infracción del artículo 195 de la LGT, que se refiere, en términos similares a los del artículo 66 bis.2 de la LGT, a la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras<sup>24</sup>.

Esta conclusión haría necesario replantearse también la configuración de la prescripción del derecho a comprobar excesos de deducciones convertibles en créditos frente a la Hacienda Pública. Similar discriminación tendría lugar, en efecto, entre quienes optan por compensar y quienes hagan uso de la facultad prevista en la LIS de solicitar el abono de las deducciones del artículo 36.2 de la LIS no absorbidas en el periodo de origen por insuficiencia de cuota, con remisión al artículo 31 de la LGT.

El plazo decenal de prescripción tampoco será aplicable, a nuestro modo de ver, a las BIN compensadas en el marco de la reserva de nivelación de bases negativas, prevista en el artículo 105 de la LIS para las entidades de reducida dimensión. En ella se prevé que el obligado tributario pueda adelantar el disfrute de futuras BIN, mediante la reducción de hasta el 10% de la base imponible, con el límite de un millón de euros. Estas cantidades se adicionarán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. En caso de no obtenerse BIN en este plazo, será necesario integrar en la cuota íntegra del periodo en que concurra esta circunstancia, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que hayan sido objeto de minoración, incrementadas en un 5%, además de los intereses de demora. En este contexto, al compensarse las BIN en el mismo periodo de su obtención, no será aplicable el plazo de diez años para iniciar su comprobación sino el plazo general del artículo 66 para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

## 4.2. OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN, INICIO E INTERRUPCIÓN DEL PLAZO

La prescripción regulada en el artículo 66 bis.2 de la LGT recae sobre el derecho de la Administración «para iniciar el procedimiento de comprobación» de las cantidades señaladas en el apartado anterior<sup>25</sup>. La configuración de este plazo suscita varias cuestiones:

<sup>24</sup> Las Resoluciones de TEAC de 23 de enero [R. G. 1334/2012 y acumuladas (NFJ054013)] y 16 de diciembre de 2014 [R. G. 3511/2012 (NFJ057132)] añaden que la Administración, en la comprobación del saldo declarado pendiente de compensación de periodos anteriores, no puede regularizar operaciones realizadas en periodos no incluidos en el ámbito temporal del procedimiento, denegando el derecho a deducir las cuotas soportadas en dichas operaciones, ya se trate de periodos prescritos o periodos que no lo están.

<sup>25</sup> La LIS estableció inicialmente la prescripción a los diez años del derecho a comprobar las BIN y demás créditos fiscales. El carácter genérico de esta potestad hacía imposible su cómputo, pues no se aludía ni al acto resultado de la comprobación ni al inicio del procedimiento. Su rectificación se produjo medio año después y con carácter retroactivo a 1 de enero de 2015, por la disposición final sexta de la Ley 35/2015 de modificación parcial de la LGT.

En primer lugar, la del objeto de la prescripción, en este caso el ejercicio de una potestad administrativa instrumental de la actividad de liquidación<sup>26</sup>, dado que tradicionalmente se ha afirmado que las potestades son imprescriptibles por naturaleza, por ser la prescripción una figura aplicable a derechos y obligaciones, mientras que las potestades solo serían susceptibles de estar sujetas a un plazo de caducidad<sup>27</sup>. La doctrina administrativista más reciente ha admitido, sin embargo, la posibilidad de concebir plazos de prescripción sobre el ejercicio concreto de potestades administrativas que, en cuanto poderes genéricos, son evidentemente imprescriptibles, no se extinguen por su falta de uso, pero en su aplicación concreta «sí puede y debe someterse a un límite temporal» que, tanto da que sea de prescripción o de caducidad, o lo que es lo mismo, «interrumpible o fatal, que es a lo que en definitiva remiten esas figuras», señala CABALLERO SÁNCHEZ<sup>28</sup>. «La elección por el legislador de una u otra opción dentro del Derecho público, afirma este autor, no tiene mayor trascendencia que la de esa nota de régimen jurídico, puesto que la caducidad-carga y la prescripción tienen efectos sustantivos, se aplican de oficio y son automáticas». Ambos son instrumentos al servicio de la seguridad jurídica que pueden ser utilizados de forma versátil e intercambiable por el legislador, sin que puedan relacionarse de forma excluyente con particulares posiciones activas o pasivas. Como señala GARCÍA NOVOA, «pudiendo relativizarse la dicotomía prescripción-caducidad basada en el objeto, adquiere especial relevancia, hasta convertirse en el principal elemento diferenciador, el régimen de la interrupción que es propio de la prescripción y que es ajeno a la caducidad»<sup>29</sup>.

Ahora bien si, según esta tesis, lo que distingue un plazo de caducidad de otro de prescripción en este sector del ordenamiento es la posibilidad de su interrupción con el reinicio de su cómputo o de suspensión con su reanudación posterior, cabe dudar de que el plazo de artículo 66 bis.2 sea de prescripción. El plazo previsto en el artículo 66 bis.2 no contempla, en efecto, causas de interrupción específicas, dado que las previstas en el artículo 68 de la LGT se refieren a los derechos de la Administración recogidos en el artículo 66 de la LGT: El derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y el derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. Estas causas han de interpretarse, además, de forma restrictiva, dada

<sup>26</sup> Vid. sobre este carácter de la actividad de comprobación, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La necesaria clarificación conceptual y terminológica sobre la comprobación en la liquidación tributaria: una aproximación a partir de la nueva LGT», *Crónica Tributaria*, núm. 110, 2004, págs. 133-156.

<sup>27</sup> Cfr. ROMANO, S.: *Frammenti di un dizionario giuridico*, 1947, Traducción, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964 y FALCÓN y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit.

<sup>28</sup> Cfr. CABALLERO SÁNCHEZ, F.: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 358-360. En parecidos términos, AGUADO I CUDOLÁ: *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1999, págs. 25 y 43. Un planteamiento similar se desprende de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, que establece dos plazos paralelos de prescripción y caducidad, según sean susceptibles de interrupción o suspensión, sobre el ejercicio de la potestad administrativa para determinar la deuda tributaria. Vid. sobre esta configuración, ALONSO ARCE, I.: *La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de concierto con la CCAA del País Vasco*, Aranzadi, 2003.

<sup>29</sup> Cfr. *Inicio, interrupción y cómputo de la prescripción tributaria*, ob. cit., pág. 103.

la regulación legal de la prescripción y sus efectos sobre el principio de seguridad jurídica. En consecuencia, se plantea si la presentación de una solicitud de rectificación de una autoliquidación incrementando las bases, cuotas o deducciones inicialmente autoliquidadas habría de suponer el reinicio del cómputo de los diez años para comprobar<sup>30</sup>. Del mismo modo, no quedan claros los efectos sobre el transcurso del plazo de las posibles actuaciones de comprobación parcial o limitada que pudieran llevarse a cabo; así por ejemplo de la regularización en 2015, mediante comprobación limitada, de bases pendientes de periodos anteriores (2008), por haberse cometido un error de transcripción respecto de las autoliquidadas inicialmente. A nuestro modo de ver, estas actuaciones solo interrumpirán el plazo de prescripción para liquidar la deuda tributaria del periodo al que se refieran, pero no el periodo de diez años para iniciar la comprobación de las bases de 2008, comprobación que, por otra parte, ya se habría iniciado a través de este procedimiento de gestión. En este sentido, el nuevo plazo se asemejaría a lo que se ha denominado caducidad en la acción, en la que el transcurso del tiempo imposibilita el ejercicio de facultades o actuaciones administrativas, impidiendo el inicio de un procedimiento administrativo, como ocurre, por ejemplo, con el procedimiento sancionador según el artículo 209.2 de la LGT<sup>31</sup>.

Cuestión distinta es que, por efecto de lo dispuesto en el artículo 68.9 de la LGT en relación con las obligaciones conexas, pudiera entenderse que las actuaciones de comprobación de un determinado periodo (2014) en el que se consignaron las bases pendientes (2005) que se regularizan a la baja, pudieran determinar la interrupción de los periodos posteriores a los que se hubieran llevado parte de esas bases y respecto de los que no se hubiera agotado el plazo cuatrienal del artículo 66 de la LGT, posibilitando con ello la revisión de las BIN generadas hace más de diez años, aspecto más que dudoso y que solo en sentido lato permitiría hablar de prescripción.

La configuración del nuevo plazo suscita también la cuestión de determinar el tipo de procedimiento que se puede iniciar y las facultades que se pueden ejercer en él, dado que la ley alude al derecho a iniciar el procedimiento de comprobación que, como tal no existe en la LGT, en la que se regulan procedimientos de gestión e inspección en los que se aplican las potestades de comprobación e investigación con distinta intensidad y medios. Para ello es necesario tener en cuenta la precisión que, de nuevo vía enmienda, se introdujo en el proyecto de ley y en el texto normativo finalmente aprobado: «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

<sup>30</sup> En este sentido, la Resolución del TEAC de 9 de julio de 2012 (NFJ048019) fija como criterio de la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación, en cuanto que se refiera a elementos determinantes de la cuantificación de la obligación tributaria, tiene virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

<sup>31</sup> *Vid.*, en relación con esta modalidad de caducidad, su objeto y relación con la prescripción, GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, ob. cit., págs. 100 y ss.

se encuentre prescrito». En consecuencia parecen distinguirse tres grados en la comprobación de los créditos fiscales<sup>32</sup>:

1. En primer lugar, el que puede llevarse a cabo dentro de los cuatro años de prescripción del derecho a determinar la deuda del primer periodo en que se determina el crédito fiscal, que podrá conducir a la emisión de una liquidación regularizando su importe o determinando, en su caso, la correspondiente deuda.
2. Transcurrido este plazo, no será posible dictar liquidación respecto del primer ejercicio, pero sí comprobar los créditos fiscales que se compensen o declaren pendientes, en el marco de un procedimiento de comprobación e investigación de periodos posteriores para los que no hubiera consumado el plazo de prescripción para liquidar. Esta comprobación podrá iniciarse siempre que no hubieran transcurrido diez años a contar 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».
3. Pasado el plazo de diez años, la Administración conserva como luego veremos, determinadas facultades de verificación de los créditos fiscales, contrastando el importe autoliquidado con el derivado de la contabilidad, lo que desde nuestro punto de vista, y a pesar de que los medios de comprobación y la actividad a desarrollar sea muy limitada, impide hablar con propiedad de prescripción del derecho a iniciar el procedimiento de comprobación, entendida esta potestad como «verificación o confirmación» de lo declarado «mediante demostración o pruebas que la acrediten como cierta»<sup>33</sup>, por mucho que se limiten a la contabilidad los medios tanto de prueba como de verificación.

#### 4.3. LAS PRUEBA DENTRO DEL PLAZO DECENAL

La comprobación a la que alude el artículo 66 bis.2 no prevé reglas específicas en relación con la carga de la prueba de las operaciones procedentes de periodos prescritos, como sí se des-

<sup>32</sup> Como destaca FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., resumiendo el parecer de la doctrina, «la comprobación en sentido lato englobaría a su vez tareas investigadoras; ahora bien, *sensu stricto*, la actividad comprobadora incidiría siempre sobre las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos en tanto que, lejos de tal finalidad, el punto de mira de la investigación prescindiría de dichos documentos y se centraría en aspectos relativos a la búsqueda de datos con trascendencia tributaria». *La comprobación de hechos por la Inspección de Tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 85.

<sup>33</sup> *Cfr.* SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: *Notas de Derecho Financiero*, T. I, vol. 3, Madrid, 1968-1972, pág. 927.

prendía, en cambio, de la doctrina del TS bajo el régimen anterior, al menos en relación con las BIN. En este sentido, la nueva regulación puede favorecer a los contribuyentes que tengan BIN generadas hace más de diez años, que no podrán comprobarse más allá de lo que luego señalaremos en relación con la aportación de la contabilidad. Sin embargo, para quienes tengan bases pendientes generadas hace más de cuatro años pero dentro del nuevo plazo de comprobación de diez, se plantea si, siendo posible la comprobación, serán también de aplicación las consideraciones realizadas por el TS en las sentencias dictadas a lo largo de 2013 y 2014 y que implicaba una cierta inversión de la carga de la prueba sobre las BIN, teniendo en cuenta además las modificaciones introducidas en esta materia por la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT.

Esta doctrina consideraba, en efecto, acreditada la procedencia y cuantía de las bases negativas una vez que el contribuyente exhibía la autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, trasladando a la Administración tributaria la carga de probar la irrealidad de los datos aportados o la improcedencia de las calificaciones jurídicas realizadas por el obligado al determinar las bases. Esta consideración llevó, por ejemplo, al TS a estimar los recursos interpuestos en supuestos en los que para probar las pérdidas obtenidas en la transmisión de determinados activos (estaciones de servicio), la entidad inspeccionada aportó el contrato de compraventa, en el que se establecía un precio global por todas ellas. Para justificar las bases, la Inspección requirió informe individualizado de cada una de ellas, en el que se permitiera ponderar el volumen de ventas, situación geográfica, beneficios futuros, etc. La entidad inspeccionada no aportó dicho informe, pero sí otros documentos en los que trataba de demostrar la razonabilidad de las pérdidas<sup>34</sup>. Dicha documentación se consideró, sin embargo, insuficiente, de modo que la Inspección rechazó su compensación. El TS estimó los recursos interpuestos modulando, en estos casos, la carga de la prueba e introduciendo una diferencia importante entre la prueba de las bases originadas en periodos prescritos y las procedentes de periodos respecto de los que aún no hubiera transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar, tal y como había sido interpretada por la doctrina administrativa, por ejemplo, en la Resolución del TEAC de 31 de enero de 2013 [R. G. 1806/2011 (NFJ049864)], que rechaza la compensación de BIN por entender que las facturas aportadas para justificar los gastos no eran suficientes para acreditar los trabajos o servicios. «La prueba y justificación de dicha realidad recae por expresa disposición del artículo 105 de la Ley General Tributaria sobre quien pretende el ejercicio de tal deducción, esto es, sobre el obligado tributario, de modo que si el sujeto pasivo no prueba la efectividad del gasto, no podrá ejercitar tal derecho sin que la Administración Tributaria tenga que soportar la carga de la prueba». Esta regla general ha quedado reforzada en la nueva redacción del artículo 106.4 de la LGT que señala que aunque los gastos y deducciones que se practiquen por empresarios o profesionales se justificarán de forma prioritaria mediante factura,

<sup>34</sup> En particular, se aportó un informe sobre el valor que otra compañía dio a su red de estaciones de servicio en la segregación de actividades comerciales, como consecuencia de la liberalización del sector un año antes de haberse producido la transmisión. Junto a este informe, validado por una compañía auditora, se invocaba también una Sentencia de la AN de 30 de abril de 2004 (rec. 118/2001), relativa a la estimación del valor de mercado de una red de estaciones de servicio en el mismo periodo.

esta no constituye un medio de prueba privilegiado, de modo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de sus operaciones.

La exposición de motivos del Anteproyecto de Ley de Modificación de la LGT señalaba expresamente que una de las finalidades de la reforma había sido aclarar que las normas sobre medios de prueba del crédito fiscal y su valoración eran «las generales» aun procediendo de periodos prescritos, tal y como luego se reflejaba en el texto del anteproyecto<sup>35</sup>. Aunque esta precisión desapareció en la finalmente incorporada a la ley, parece previsible que, a tenor del artículo 106.4 de la LGT se aplique también una vez prescrito el derecho a liquidar el periodo de origen, pero dentro del plazo de diez años para su comprobación<sup>36</sup>.

Teniendo en cuenta las dificultades de prueba que pueden presentarse dado el tiempo transcurrido y la prescripción de los deberes de colaboración y suministro de información de terceros de conformidad con el artículo 70.2 de la LGT, resulta necesario modular la regla general de la carga de la prueba según el principio de facilidad probatoria, teniendo en cuenta además que la compensación improcedente de créditos fiscales puede motivar la imposición de la sanción del artículo 191 de la LGT, con independencia del momento en que se hayan generado<sup>37</sup>.

#### 4.4. LAS EXIGENCIAS DE ACREDITACIÓN Y LAS FACULTADES ADMINISTRATIVAS UNA VEZ FINALIZADO EL PLAZO DECENAL

Otro aspecto polémico de la nueva regulación es la pervivencia, una vez transcurrido el plazo de diez años, de ciertos deberes de prueba por parte del obligado y, en consecuencia, determinadas facultades de verificación de la Administración tributaria. Así lo indica el artículo 66

<sup>35</sup> La propuesta núm. 159 del informe *Reforma Fiscal española y «agujeros negros» del fraude. Propuestas y recomendaciones*, de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda publicado en 2014 consideraba necesario aclarar «de una vez por todas que la Administración tributaria puede y debe comprobar con todas las facultades legales los ejercicios prescritos, en tanto afecten a los no prescritos, imponiendo presunciones en contra del contribuyente, en los casos en que este no demuestre su derecho a créditos fiscales generados en ejercicios prescritos».

<sup>36</sup> Tras adoptar la tesis del TS sobre la posibilidad de realizar una comprobación plena de las bases de periodos prescritos, la AN en Sentencias de 30 de enero de 2014 [rec. 127/2011 (NFJ053706)] y 6 de marzo de 2014 [rec. 149/2011 (NFJ053987)], consideró insuficiente la prueba administrativa sobre la inexactitud de las bases, partiendo del esfuerzo alegatorio y probatorio desplegado por el contribuyente, que habían aportado las autoliquidaciones, la contabilidad, los soportes documentales (facturas, recibos o albaranes), las nóminas, seguros sociales y fichas de las amortizaciones del inmovilizado, los modelos de declaración anual de operaciones con terceras personas, ofreciéndose a la Inspección la posibilidad de imprimir las facturas que se solicitaran del listado en soporte informático aportado.

<sup>37</sup> En parecidos términos, sobre la necesidad de tomar en consideración el principio de practicabilidad en estos casos, a partir de lo razonablemente exigible, *vid.* CASANA MERINO, F.: «La compensación de bases, cuotas o deducciones provenientes de ejercicios prescritos», *ob. cit.*, pág. 19.

bis.3, que señala que «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». Este precepto se completa con el artículo 26.5 de la LIS, según el cual, «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», disposición que se reitera en relación con los excesos de deducciones, en los artículos 31, 32 y 39. Con ello, se plantea de nuevo el problema de las facultades con que contará la Administración tras la acreditación de estos conceptos.

En cuanto a la documentación requerida se alude, en primer término y como ya hiciera la normativa anterior, a la autoliquidación/liquidación en la que se determinaron, aportación que habría de ser innecesaria, por tratarse de documentación en poder de la Administración. En todo caso, al desaparecer la referencia a los soportes documentales, la verificación a realizar será meramente formal, para ratificar que la cifra que se hace constar como pendiente de compensación coincide no solo con la autoliquidada en su origen sino que esta deriva del resultado contable obtenido en el ejercicio, tras practicar los ajustes extracontables que se hubieran reflejado en la autoliquidación<sup>38</sup>. Se trata, en consecuencia, de una verificación aritmética de que los datos reflejados en la autoliquidación aparecen respaldados y coinciden con los derivados de la contabilidad.

En el mismo sentido, de la redacción del artículo 70.3 de la LGT se deduce que transcurridos los diez años no habrá obligación de justificar operaciones más allá de esta documentación, al indicar que esta obligación se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente, con el límite de los diez años de prescripción establecido en el artículo 66 bis.2 de esta ley. Transcurrido dicho plazo, únicamente existirá la obligación de aportar 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 de las mismas.

Que la intención del legislador es reducir esta potestad a la verificación formal a la que hemos aludido, se desprende también de la modificación efectuada en la versión original de

<sup>38</sup> Prueba del carácter meramente formal de la verificación es también el carácter de la contabilidad no acompañada de los correspondientes soportes que, como indica ROMERO PLAZA, «no es más que la transcripción, a través de una concreta técnica, de toda una serie de documentos (facturas, contratos, etc.), de forma que el valor probatorio de aquella queda sensiblemente disminuido cuando falta el soporte documental de los asientos». *Cfr. Prueba y tributos*, Tirant lo Blanch, Madrid, 2014, pág. 341.

esta norma en la LIS que, en vigor desde 1 de enero de 2015 fue modificada, con efectos retroactivos a esta fecha por la disposición final 6.ª 2 de la Ley de modificación parcial de la LGT (cuya entrada en vigor general fue del 12 de octubre), para eliminar la necesidad de acreditar que las BIN o créditos fiscales «resultan procedentes, así como su cuantía» una vez transcurridos los diez años, afirmación que abrió de nuevo la polémica sobre la posible comprobación de la adecuación a Derecho de estas operaciones, restando valor al plazo de prescripción establecido por la propia norma<sup>39</sup>.

A la vista de lo anterior, es necesario destacar la peculiaridad del nuevo plazo de prescripción, en la medida en que su transcurso no motiva el decaimiento de todas las facultades de verificación en relación con los ejercicios prescritos a pesar de tener un alcance muy limitado, de menor intensidad que las previstas para el procedimiento de verificación de datos en el artículo 131 de la LGT. El ejercicio de esta verificación no deja de ser, por otra parte, una singularidad en la configuración de los procedimientos de gestión e inspección en el marco de los que se lleva a cabo, cuyas facultades quedan delimitadas, no solo por las previstas específicamente para cada uno de ellos, sino también por las derivadas de los artículos antes mencionados en relación con los periodos prescritos.

Además de la aportación de la contabilidad, la LIS exige también el depósito de las cuentas en el Registro Mercantil. Como es sabido, el depósito obligatorio de las cuentas se establece en el artículo 279 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital que, en sus artículos siguientes, prevé el cierre registral, además de un régimen sancionador, como consecuencias para su incumplimiento. Para que el depósito se lleve a efecto, se hace necesaria la calificación positiva del registrador de la propiedad, verificando los extremos recogidos en el artículo 280 de la misma ley: si los documentos presentados son los exigidos por la ley, si están debidamente aprobados por la junta general y si constan las preceptivas firmas, lo que ha llevado a calificar este tipo de control como de carácter formal y no material, que en modo alguno garantiza la veracidad del contenido de las cuentas, al igual que ocurre con la legalización de los libros<sup>40</sup>. Si no se apreciaban defectos, se tendrá por efectuado el depósito, practicando el correspondiente asiento en el libro de depósito de cuentas y en la hoja correspondiente a la sociedad depositante. Del mismo modo que ocurre

<sup>39</sup> Esta redacción había sido objeto de críticas por parte de JIMÉNEZ JIMÉNEZ, quien había destacado como, al exigirse a partir del décimo año que el contribuyente acreditara que las BIN eran procedentes así como su cuantía, se abrió un periodo absoluto e indefinido de imprescriptibilidad cuya aplicación práctica no sería pacífica si esta expresión se interpretaba en el sentido de conformidad a derecho. Cfr. «Últimos (y contradictorios) pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales en materia de comprobación de ejercicios prescritos», *Diario La Ley*, núm. 8421/2014, Sección Tribunal, 14 de noviembre de 2014.

<sup>40</sup> Como advierten PÉREZ DE MADRID CARRERAS y PÉREZ HERESA el régimen adoptado para la calificación registral se puede considerar híbrido y «de calificación atenuada». «No se pretende asegurar la exactitud de los datos contables, ni siquiera que estos sean completos o coherentes de acuerdo con los depositados de ejercicios anteriores, es decir, no hay control sobre el contenido de las cuentas depositadas». «Una propuesta de revisión del sistema legal», *El Notario del Siglo XXI, Revista online del Colegio Notarial de Madrid*, (13 de abril de 2009).

ante la falta de legalización de los libros obligatorios, el incumplimiento de este requisito no da lugar a la inhabilitación de la contabilidad a efectos de determinación de la base imponible por el método de estimación directa, pues en modo alguno impide a la Inspección la correcta comprobación de la situación del contribuyente, salvo que se aprecien irregularidades en la misma, y, sin perjuicio, de los efectos que puedan deducirse en el terreno mercantil<sup>41</sup>.

Dados los efectos informativos del depósito frente a terceros, su exigencia para admitir la compensación transcurrido el periodo de diez años, trata de ofrecer una garantía mínima sobre la complitud formal y autenticidad de la contabilidad. En este sentido, al referirse el artículo 26.5 de la LIS al depósito «durante el citado plazo», parece exigirse que el depósito se haya producido antes de que hubiera concluido el plazo de diez años y no necesariamente en el ejercicio correspondiente a la emisión de las cuentas. Este requisito, además de ser cuestionable por la amplitud del plazo de diez años para comprobar íntegramente, será también problemático a la vista de las estadísticas existentes sobre el incumplimiento del deber de depósito, que afecta a un porcentaje nada despreciable de sociedades, teniendo en cuenta también las múltiples vicisitudes que pueden conducir a su falta de cumplimentación y si, como parece desprenderse de las disposiciones transitorias, pretende aplicarse de forma retroactiva.

#### 4.5. EFECTOS PRECLUSIVOS DE LAS COMPROBACIONES PREVIAS

En relación con los créditos fiscales será de aplicación también la jurisprudencia antes aludida sobre los efectos preclusivos de las comprobaciones previas, que habrán de afectar no solo a las relativas al periodo en que se originaron las BIN o el exceso de cuotas o deducciones, sino también a las de aquellos posteriores en cuya autoliquidación se reflejan como pendientes de compensación. Tales efectos habían sido rechazados por el TEAC en Resolución de 21 de abril de 2013, que confirma la posibilidad de comprobar los excesos de deducciones compensadas en 2007 y procedentes de 2001, a pesar de haberse efectuado previamente una inspección de carácter general de los ejercicios 2002 y 2003 en las que se habían reflejado como pendientes de compensación, y que había finalizado con un acta de comprobado y conforme<sup>42</sup>. El TEAC afirma que de ella no puede extraerse una validación expresa de tales cantidades, al no haber sido comprobadas de «forma efectiva», confirmando las afirmaciones de la inspección al considerar que en la comprobación de 2007 «no puede hablarse ni de cambio de criterio y/o de interpretación que, en cualquier caso podría ser perfectamente válido, sino de una ausencia de comprobación específica en relación a esta deducción».

<sup>41</sup> Cfr. En relación con la legalización de libros, ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y tributos*, ob. cit., pág. 343.

<sup>42</sup> La Inspección había hecho constar en la correspondiente diligencia que «revisada la totalidad de la documentación aportada por la compañía durante las actuaciones inspectoras, así como los antecedentes y las declaraciones que constan en la Agencia Tributaria, resulta que esta actuaria no ha detectado diferencias, omisiones o errores que puedan ser objeto de regularización de las presentes actuaciones y, en consecuencia, la que suscribe considera las declaraciones de la compañía del impuesto sobre sociedades en los ejercicios en inspección de los años 2002 y 2003 como correctas y por tanto ajustadas a la normativa reguladora del Impuesto y a la Ley General Tributaria».

En parecidos términos, la Resolución del TEAC de 28 de febrero de 2013 (RG 2928/2011) destacó que, dado que el acta en conformidad de comprobado y conforme relativo a los periodos en los que se hicieron constar las deducciones de ejercicios anteriores como pendientes de aplicación «se compone única y exclusivamente de tres páginas en las que se no se hace referencia alguna a las deducciones en cuestión, señalándose sin más que se consideran correctas las liquidaciones practicadas por el contribuyente», resulta «absolutamente impensable que de tales actuaciones se puedan sacar conclusiones que vinculen a la inspección en procedimientos posteriores».

La situación cambia con la nueva regulación que, si bien vía enmienda, ha incorporado una previsión expresa al artículo 66 bis de la LGT, señalando 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. 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». A nuestro modo de ver, este último inciso debe considerarse referido a las comprobaciones de carácter parcial, pues en los de alcance general, la comprobación de estos elementos habrá de entenderse incluida en todo caso.

#### 4.6. LA EXTENSIÓN DEL PLAZO. LA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 195 DE LA LGT POR DETERMINAR IMPROCEDENTEMENTE CANTIDADES A DEDUCIR O COMPENSAR

La extensión del plazo de comprobación de los créditos fiscales y de las BIN, en particular, más allá del ordinario de prescripción se ha justificado en la dificultad de establecer un régimen sancionador disuasorio para quien determina bases negativas falsas, que afronta una sanción por una conducta de carácter preparatorio, más leve que la aplicable cuando existe perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. De este modo, al consolidarse la prescripción, la conducta más grave quedaría sin sanción si las bases no pudieran comprobarse en el momento en el que se compensan<sup>43</sup>. Esta argumentación choca, sin embargo, con la configuración actual de la infracción por determinar improcedentemente bases negativas y demás créditos fiscales en el artículo 195 de la LGT que, además de configurarse de forma objetiva, sin tomar en consideración los distintos grados de culpabilidad en que puede incurrir el sujeto infractor, se ha ido agra-

<sup>43</sup> Cfr. SANZ GADEA, E.: «Compensación de bases imponibles negativas», *RCyT*. CEF, núm. 192, 1999, pág. 20. *Vid.* también nuestro trabajo «Apuntes sobre el tratamiento de las bases imponibles negativas en los impuestos sobre la renta», *RCyT*. CEF, núm. 285/2006, págs. 3-40.

vando con las sucesivas reformas del impuesto, al mantener inalterable su cuantía en el 15% de las bases o el 50% de las cuotas improcedentes, a pesar de haberse ido rebajado progresivamente el tipo de gravamen, lo que determina que la sanción a aplicar pueda llegar a superar a la procedente por dejar de ingresar<sup>44</sup>.

Así, en el impuesto sobre sociedades, la sanción establecida en la regulación originaria (LGT 1963) del 10% de la BIN indebidamente determinada implicaba, cuando el tipo de gravamen general era del 35%, una sanción del 28,57% de la cuota, sanción que se incrementó al 42,85% de la misma cuota al elevarse el porcentaje de esta sanción al 15%. Con la rebaja del tipo de gravamen al 30%, con efectos para los periodos impositivos a partir del año 2008, la sanción supuso el 50% de la cuota potencialmente defraudada, porcentaje que se incrementa al 60% al haberse rebajado el tipo al 25%, sin tener en cuenta, además, la posible aplicación de las deducciones. De este modo, y como hemos señalado, al no haberse acompasado la sanción con la evolución del tipo de gravamen, la aplicable a la conducta preparatoria puede llegar a ser equiparable o incluso en algún caso superior a la prevista por dejar de ingresar, lo que hace necesaria su revisión o bien la reducción del plazo de prescripción de diez años previsto ahora para iniciar la comprobación<sup>45</sup>.

Por otra parte, en relación con esta infracción, la nueva regulación deja abierta también la cuestión de si, transcurrido el plazo cuatrienal de prescripción del derecho a imponer sanciones en relación con el periodo en el que se determinaron por primera vez las BIN y demás créditos fiscales, es posible aplicar la sanción del artículo 195 de la LGT por su determinación improcedente en los periodos posteriores en los que se hubieran consignado como pendientes.

La Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013 [R.G. 1635/2011 (NFJ050592)], dictada en unificación de criterio, parece pronunciarse en contra de esta posibilidad. Esta resolución señala, por un lado, que dentro del tipo infractor del artículo 195 de la LGT se integra no solo la indebida acreditación de BIN en el periodo de origen sino también la consignación errónea en periodos posteriores de bases pendientes que no se ajustan a las inicialmente declaradas. El TEAC diferencia claramente este supuesto de aquellos otros en los que el error en el saldo es improcedente ya en el periodo de origen, señalando que es en este periodo en el que ha de sancionarse la incorrecta deter-

<sup>44</sup> Sobre esta infracción *vid.* MALVÁREZ PASCUAL, A.: «La adecuación a los principios penales de la infracción consistente en la acreditación improcedente de partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota», VV. AA.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson-Reuters, Aranzadi, 2010, págs. 983 y ss. y nuestro trabajo «La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 4/2011, págs. 17-51.

<sup>45</sup> Para JIMÉNEZ JIMÉNEZ, el hecho de que un ejercicio salga a ingresar o a compensar no debe ser óbice para que el mismo sea objeto de comprobación durante idéntico plazo de prescripción a pesar de obligar al despliegue de mayores medios respecto de unos ejercicios «cuya comprobación no va a ser rentable». «Últimos (y contradictorios) pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales en materia de comprobación de ejercicios prescritos», *Diario La Ley*, núm. 8421, Sección Tribunal, 14 de noviembre de 2014.

minación de la base negativa<sup>46</sup>. El TEAC no aclara, sin embargo, si es posible la sanción en periodos posteriores si el primero estuviera prescrito, como ha entendido sin embargo la Sentencia del TSJ de Andalucía de 1 de abril de 2013 [rec. 2565/2007 (NFJ052584)]<sup>47</sup>.

A nuestro modo de ver, al menos en relación con las BIN, la «determinación» de la cuantía a compensar solo corresponde a la autoliquidación inicial, de acuerdo con su definición en el artículo 120 de la LGT, según el cual las autoliquidaciones son «declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar». La *determinación* de la cantidad a compensar se concibe, así pues, como el resultado de las operaciones de calificación y cuantificación que se llevan a cabo en la autoliquidación del periodo y no como la mera consignación de las procedentes de periodos anteriores, que han de incluirse, entre los datos de «contenido informativo» a los que alude el precepto y cuya improcedencia no habría de dar lugar a la infracción del artículo 195 sino, en su caso, a la del artículo 199 de la LGT por presentar incorrectamente autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico.

#### 4.7. LA POSIBILIDAD DE AUTOLIQUIDAR O RECTIFICAR LA AUTOLIQUIDACIÓN DE LAS BIN Y DEMÁS CRÉDITOS FISCALES MÁS ALLÁ DEL PLAZO CUATRIENAL DE PRESCRIPCIÓN

La posibilidad de comprobar las bases negativas, deducciones y cuotas pendientes en el plazo de diez años deja abierta la cuestión, ya planteada bajo la regulación anterior de si, dentro del citado plazo, es posible presentar la autoliquidación cuantificando su importe o instar la rectificación del previamente declarado. La exposición de motivos de la Ley 34/2015 señala, en este sentido, que con las modificaciones efectuadas en torno a la prescripción se posibilita «no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones», sino asegurar también el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales, así como el correcto ejer-

<sup>46</sup> En el supuesto de la Resolución del TEAC de 18 de julio de 2013 [R. G. 4693/2011 (NFJ051937)], la Administración aplicó la infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente cuotas a compensar en el IVA procedentes de periodos prescritos, aspecto rechazado por el TEAC al tratarse del caso particular el IVA.

<sup>47</sup> Se trataba aquí de un error detectado en por el órgano de gestión tributaria en la autoliquidación presentada por el impuesto sobre sociedades en el ejercicio 2003, en relación con la BIN procedente de 1999 y no compensada aún, al haber declarado en el citado ejercicio gastos de personal en cuantía superior a los consignados en la declaración resumen anual de retenciones, lo que motivó la reducción de la BIN a compensar en el ejercicio 2003, objeto de comprobación. Según esta sentencia «cuando las bases negativas irregularmente originadas en un ejercicio impositivo se van reproduciendo en los siguientes y aquella conducta infractora se va reiterando ejercicio tras ejercicio sin que el ilícito se hubiera sancionado en aquel en el que originariamente fue declarada la base imponible negativa, el órgano sancionador queda facultado para castigar la conducta ilícita [...] siempre que la conducta originaria no hubiera sido objeto de sanción por imperativo del *non bis in idem*».

cicio 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.

Esta afirmación no encuentra, sin embargo, desarrollo en el texto de la ley, más allá de la limitación recogida en el artículo 119.4, según el cual: «En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrá aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación 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». Desde la AEDAF se ha propuesto la supresión de este apartado 4 por ser «contrario al principio de "regularización íntegra", que impone el deber a la Administración de incluir en los procedimientos de comprobación todos los aspectos "favorables y desfavorables" para el contribuyente, máxime, cuando se otorga a la Administración tributaria la facultad de comprobar e investigar [...] con un límite temporal de 10 años»<sup>48</sup>.

A la vista de esta limitación, habría que entender que la rectificación o autoliquidación espontánea es posible aun tratándose de periodos prescritos, siempre que el procedimiento de aplicación de los tributos no se hubiera iniciado<sup>49</sup>. La AN en Sentencia de 23 de abril de 2015 [rec. 204/2012 (NFJ058536)] ha rechazado, sin embargo, esta tesis ya en vigor la doctrina del TS que permitía la comprobación de las BIN de periodos prescritos. Para ello se argumenta lo siguiente<sup>50</sup>: 1) El concepto de base imponible es de naturaleza fiscal y no tiene que corresponder necesariamente con el de pérdida contable. Aunque de la documentación aportada a la demanda, las Memorias de las Cuentas Anuales de los años 2000 y 2001, y la depositada en el Registro Mercantil, pueda deducirse que existe correspondencia con los datos contenidos en la declaración del ejercicio 2006, lo cierto es que en aquella documentación se habla de conceptos contables que no tienen que coincidir con el concepto puramente fiscal, se indica<sup>51</sup>. 2) La determinación de una base imponible

<sup>48</sup> Este fue uno de los argumentos utilizados por la AN en sus Sentencias de 24 de mayo de 2012 [rec. 249/2009 (NFJ047871)], 18 de julio y 24 de octubre de 2013 [recs. 288/2010 (NFJ052006), 410/2010 (NFJ052837) y 358/2010 (NFJ052836)] para rechazar que pudieran comprobarse bases de periodos prescritos, al situarse la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente, que no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos», aunque pudieran proyectarse en los siguientes.

<sup>49</sup> En opinión de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, la comprobación de las bases de periodos prescritos exigía admitir correlativamente la presentación de una autoliquidación del periodo prescrito «aunque sea solo a efectos de la liquidación de periodo no prescrito en el que se compensa», y lo mismo cabría señalar de la posibilidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada. *La prescripción de las obligaciones tributarias*, ob. cit., págs. 206 y ss.

<sup>50</sup> A la entidad interesada se le giró, previa propuesta, liquidación provisional por el impuesto sobre sociedades ejercicio 2006 en virtud de la cual se disminuía el saldo de bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros en 1.385.492,01 euros provenientes de los ejercicios 2000 y 2001 al no constar la presentación de declaración por esos periodos.

<sup>51</sup> Extrañamente, antes de la incorporación de este requisito en la ley y de que se introdujera también el deber de acreditar las bases correspondientes a periodos prescritos, el TEAC había mantenido que en ausencia de autoliquidación, las pérdidas contables se convertían en la magnitud a compensar, ante la imposibilidad de aplicar los ajustes para su

negativa solo puede hacerse por el sujeto pasivo mediante la correspondiente declaración, tratándose de una «mera facultad discrecional y potestativa del sujeto pasivo» que, según la sentencia citada, no puede realizarse «en momento ni de modo distinto del de la declaración periódica del Impuesto» (con cita de las Sentencias del mismo órgano de 28 de enero de 2010 [rec. 499/2006 (NFJ037395)] y 11 de abril de 2002 [rec. 974/1999 (NFJ013388)]<sup>52</sup>.

## 5. PROBLEMAS DE DERECHO TRANSITORIO

Las disposiciones transitorias contenidas en la Ley 34/2015 en materia de prescripción serán, a nuestro modo de ver, un importante foco de conflictividad, al igual que las contenidas en la LIS. Piénsese, por otra parte, que ya desde principios del año 2015, la aplicación de la nueva normativa sobre prescripción recogida en el impuesto sobre sociedades es objeto de atención prioritaria por parte de la Administración tributaria, según se desprende del plan de control tributario aprobado por *Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, cuyo apartado 7 señala como ámbitos prioritarios de actuación el «control tanto sobre la procedencia de los créditos fiscales a aplicar en ejercicios posteriores a los de su generación que hayan sido declarados por los contribuyentes, como de las bases impositivas negativas o las deducciones pendientes de aplicación». Para analizar los problemas que se plantean es necesario distinguir los dos supuestos que hemos abordado en este trabajo.

I. En relación con los créditos fiscales, a falta de disposición transitoria expresa, el TS en Sentencias de 20 de septiembre de 2012 [rec. 6330/2010 (NFJ048478)], 22 de noviembre de 2012 [rec. 4073/2011 (NFJ049727)] y 17 de enero de 2014 (rec. 3047/2011) ha afirmado que la obtención de bases, deducciones o cuotas a compensar en periodos futuros no constituye un derecho adquirido que deba mantenerse en los términos establecidos por la regulación vigente en el momento en que se originaron, siendo aplicables las normas en vigor cuando se procede a su compensación o aplicación, aunque resulten más restrictivas o gravosas. Así se entendió al introducirse en la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades el deber de acreditar la procedencia y cuantía de las BIN procedentes de periodos prescritos, mediante Ley 40/1998, de 7 de diciembre<sup>53</sup>.

---

cálculo [Resolución de 6 de septiembre de 1994 (NFJ003691), 26 de abril de 1995 (R. G. 1495/1993), 21 de febrero de 1996 (R. G. 8914/1993) y 13 de febrero de 2004 (NFJ016811)].

<sup>52</sup> A esta argumentación y con las mismas conclusiones alude también el TSJ de la Comunidad Valenciana en Sentencia de 22 de julio de 2013 [rec. 1573/2010 (NFJ052942)] con cita de las del mismo Tribunal de 20 de febrero y 10 de octubre de 2008.

<sup>53</sup> El TS confirma el criterio mantenido previamente por el TEAC en Resoluciones de 20 de diciembre de 2007 (NFJ028049) y 21 de diciembre de 2006 (R. G. 3102/2004), así como por las Sentencias de la AN de 8 de marzo de 2012 [rec. 109/2009 (NFJ046431)] y 2 de febrero de 2011 [rec. 478/2007 (NFJ044051)]. En contra, sin embargo, el TEAC había mantenido con anterioridad que, a falta de disposiciones transitorias y, ante un cambio normativo en la regulación de las BIN (al establecerse, por ejemplo, la cláusula antielusiva que limitó su compensación en sociedades inactivas que cambien de titularidad), la norma aplicable sería la vigente en el momento de su nacimiento, salvo que

La simple generación de bases negativas, se afirma en la Sentencia del TS de 22 de noviembre de 2012 [rec. 4073/2011 (NFJ049727)], no determina «un derecho adquirido» a su compensación con bases positivas, «por cuanto, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídico tributaria, autonomía que sí se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad. De existir un derecho, se trataría de un "derecho eventual" [...] o más común y precisamente, "expectativa", a la que resulta aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional, en el sentido de que "la prohibición de la retroactividad solo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo..."». Con la obtención de una base negativa, se reconoce al sujeto pasivo una «mera facultad» o «posibilidad de actuar inserta en la relación jurídico tributaria», «que solo puede hacerse efectiva desde dentro de la misma y con subordinación a ella y a su normativa», de acuerdo con las exigencias que se establezcan en el momento de su compensación<sup>54</sup>.

Ni la disposición adicional décima de la LIS ni la disposición transitoria única de la Ley de modificación parcial de la LGT adoptan este parámetro, previendo en cambio la aplicación de un criterio de carácter procedimental que tampoco es el que habitualmente se ha utilizado en las modificaciones de los procedimientos tributarios, que se aplican en general a los iniciados tras su entrada en vigor (12 de octubre de 2015)<sup>55</sup>. Ambas disposiciones prevén, en efecto, que las nuevas reglas en materia de prescripción se apliquen incluso a los procedimientos de comprobación e investigación que se hallen en curso y respecto de las que no se hubiera formalizado propuesta

---

se prevea expresamente la retroactividad –Resolución de 27 de octubre de 2006 [R. G. 3261/2005 (NFJ024860)]–. En parecidos términos, la Resolución de 2 de febrero de 2006 [R. G. 3250/2002 (NFJ022942)] señaló que el nacimiento de una BIN implicaba el reconocimiento de un «crédito fiscal» o «derecho de crédito» del particular frente a la Hacienda Pública que «iniciado en su ejercicio en unas determinadas condiciones [...] no puede verse cercenado» con posterioridad. Entender lo contrario, se añade, atentaría contra la seguridad jurídica. Ante la disparidad de criterios, no es de extrañar que algún tribunal haya estimado la inexistencia de culpabilidad en la infracción por determinar improcedentemente BIN cuando se produce algún cambio normativo, pues como ha señalado el TSJ de Cataluña en Sentencia de 26 de marzo de 2009, «sin entrar a considerar la corrección técnica de la interpretación propuesta por la parte recurrente que, a juicio de la Sala, en modo alguno puede tacharse de arbitraria o irrazonable, lo cierto es que evidencia la complejidad de la aplicación e interpretación de las normas transitorias en materia de bases impositivas pendientes de compensación, complejidad que, en cierta medida, se ve alimentada por su falta de claridad y de precisión».

<sup>54</sup> En el mismo sentido, el TS ha rechazado la aplicación de requisitos vigentes en el momento de obtenerse las BIN (el saneamiento contable de las pérdidas) pero inexistentes en el momento de su compensación –Sentencia del TS de 9 de octubre de 1998 [rec. 9664/1992 (NFJ006929)]–.

<sup>55</sup> Tanto la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, como la LGT de 2003 y otras disposiciones de la propia Ley de modificación parcial de la LGT (los que regulan los nuevos plazos de duración de las actuaciones inspectoras, por ejemplo) prevén su aplicación únicamente a los procedimientos iniciados tras su entrada en vigor. Para FABRA VALLS este criterio tropezará, en todo caso, con la dificultad de distinguir entre normas sustantivas y adjetivas, dado que los procedimientos tributarios no solo regulan trámites y plazos sino que definen derechos que son proyección de principios constitucionales. *Cfr.* «Entrada en vigor y disposiciones transitorias de la nueva Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 163/2004, pág. 57.

de liquidación. Esta regla no solo se encontrará con la dificultad de reconducir a las nuevas normas procedimientos ya avanzados, sino que puede dar lugar a la aplicación retroactiva de exigencias inexistentes en el momento en el que las BIN y demás créditos fiscales se aprovecharon, afectando en consecuencia a situaciones ya consolidadas<sup>56</sup>.

Para analizar estos efectos es necesario distinguir varios supuestos que, aunque afecten a deducciones pendientes, rendimientos negativos, etc., referiremos únicamente a las BIN, teniendo en cuenta, además, que la normativa anterior, según la interpretación realizada por el TS, ya permitía su comprobación íntegra aunque se hubieran originado en periodos prescritos. Omitimos la referencia a los saldos pendientes de compensar en el IVA que, como hemos señalado, difícilmente tendrán cabida en el marco del nuevo plazo de prescripción:

- a) En primer lugar, cuando las nuevas normas se apliquen a BIN aún no compensadas. En este caso, la nueva regulación favorecerá a aquellas que tuvieran una antigüedad superior a los diez años a los que se refiere el artículo 66 bis.2, pues no podrán ser objeto de comprobación en sentido propio, más allá de la verificación formal a la que nos hemos referido.

El cambio normativo puede perjudicar, en cambio, a aquellas entidades que no hubieran depositado las cuentas anuales en el Registro Mercantil, que se verán afectadas por un requisito inexistente en el momento de obtenerse las bases. Así mismo, el cambio normativo puede perjudicar a las bases de antigüedad inferior a los diez años pero superior a cuatro en el caso de que no se apliquen las modulaciones a la carga de la prueba establecidas por el TS en la comprobación que, al igual que bajo el régimen anterior, pueda efectuarse en el marco del periodo no prescrito. La aplicación de las nuevas normas, aun en perjuicio del contribuyente, será admisible en estos casos a la luz de la doctrina del TS, a pesar de su incidencia sobre el principio de seguridad jurídica. Ciertamente, existirá en estos casos una retroactividad de grado mínimo, en la medida en que afecte a periodos para los que el interesado pueda conocer, antes de su inicio, las limitaciones con las que cuenta la deducción<sup>57</sup>. Aun así, entendemos que el establecimiento por ley y durante un

<sup>56</sup> En opinión de FABRA VALLS la continuación de los procedimientos ya iniciados de acuerdo con la normativa anterior se justifica en el principio de conservación de las actuaciones administrativas, dada la dificultad de encauzar el procedimiento anterior conforme a las nuevas reglas. *Cfr.* «Entrada en vigor y disposiciones transitorias de la nueva Ley General Tributaria», ob. cit., pág. 57.

<sup>57</sup> Afirmando la admisibilidad de esta retroactividad de grado mínimo y su compatibilidad con el artículo 9.3 de la Constitución, *vid.* la Sentencia del TC 6/1983 (NFJ000018), que enjuiciaba la constitucionalidad de la reducción anticipada de una serie de beneficios fiscales concedidos para la contribución territorial urbana con carácter plurianual. La Sentencia del TSJ del País Vasco de 25 de junio de 1996 (rec. 607/1994) califica, en cambio, de retroactividad impropia la modificación del régimen de compensación de bases negativas, cuya admisibilidad habrá de valorarse a partir de la ponderación de valores, la seguridad jurídica y los imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento tributario.

determinado plazo de un régimen jurídico favorable al obligado tributario, genera unas expectativas económicas cuya limitación ha de venir suficientemente justificada por otros valores o principios del ordenamiento<sup>58</sup>.

- b) El principal problema se plantea, sin embargo, en relación con las BIN compensadas en autoliquidaciones presentadas antes del cambio normativo, ya se hubiera iniciado o no su comprobación. En este supuesto, la exigencia del depósito de las cuentas en el Registro Mercantil obtenidas hace más de diez años determinará su aplicación retroactiva a supuestos ya consolidados y cerrados antes de su entrada en vigor. A nuestro juicio, eliminar las BIN por incumplir este requisito supondría exigir una deuda inexistente en el momento del devengo del periodo en que se produjo su compensación, en contra de la doctrina constitucional. Y menos aún podría imponerse sanción por haberse compensado sin cumplir estos requisitos, prescindiendo del principio de tipicidad. Lo mismo cabría afirmar en relación con la modulación de la carga de la prueba para las BIN que se encuentren dentro del plazo de prescripción de diez años pero más allá del plazo cuatrienal de prescripción, debiendo aplicarse la doctrina del TS.

Un supuesto similar de retroactividad fue abordado por el TS en su Sentencia de 5 de diciembre de 2013 [rec. 5084/2011 (NFJ053144)], en la que, a falta de disposición transitoria expresa, la Administración había afirmado la posibilidad de comprobar deducciones de periodos prescritos compensadas antes de la entrada en vigor de la LGT, que estableció la exigencia de acreditar su procedencia y cuantía también para las deducciones (art. 106.4 de la LGT). Al recogerse esta norma dentro de las disposiciones comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración tributaria la consideró aplicable a todos los procedimientos inspectores iniciados tras la entrada en vigor de la ley, de acuerdo con la disposición transitoria propia de los procedimientos tributarios. En la sentencia citada, el TS considera que la normativa a aplicar es la vigente en el momento del devengo de la deuda que incorpora las deducciones de periodos anteriores, «norma que no permitía comprobación alguna». El mismo criterio se reitera en la STS de 19 de febrero de 2015 [rec. 3180/2013 (NFJ057534)]. Aunque en la nueva regulación la aplicación retroactiva parece blindarse en la ley, resulta necesario tomar en consideración la doctrina del TC en las Sentencias 126/1987 (NFJ000307), 150/1990 (NFJ004014) y 173/1996 (NFJ004656), según la cual, en los casos de retroactividad auténtica o de grado máximo, cuando la disposición pretende anular sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas, solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer

<sup>58</sup> Sobre este particular y los problemas derivados de la modificación del régimen de BIN, *vid.* nuestro trabajo «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.) *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Thomson-Reuters, 2009, págs. 47 y ss.

el sacrificio del principio de seguridad jurídica, exigencias que, a nuestro modo de ver, no concurren en el presente caso.

II. Más allá de los créditos fiscales, en relación con la comprobación de otros elementos, hechos y operaciones procedentes de periodos prescritos, las nuevas normas vienen a confirmar la interpretación que ya había realizado el TS en relación con la normativa anterior, por lo que sus disposiciones transitorias pierden relevancia, más allá de lo que hemos destacado en relación con la carga de la prueba.

## Bibliografía

AGUADO I CUDOLÁ, V. [1999]: *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid.

ALONSO ARCE, I. [2003]: *La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de concierto con la CCAA del País Vasco*, Aranzadi.

CABALLERO SÁNCHEZ, F. [1999]: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Madrid, págs. 358-360.

CASANA MERINO, F. [2014]: «La compensación de bases, cuotas o deducciones provenientes de ejercicios prescritos», *Quincena Fiscal*, núm. 20 (BIB 2014/4015).

CORDERO GONZÁLEZ, E. M. [2006]: «Apuntes sobre el tratamiento de las bases imposables negativas en los impuestos sobre la renta», *RCyT. CEF*, núm. 285, págs. 3-40.

- [2009]: «La compensación de bases imposables negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.) *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Thomson-Reuters.
- [2011]: «La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente bases imposables negativas en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 4, págs. 17-51.
- [2015]: «La comprobación de bases imposables negativas y demás elementos procedentes de periodos prescritos en los Anteproyectos de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y del Impuesto sobre Sociedades», *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: La reforma del sistema tributario español*, (2.ª parte), IEF, Doc. 10.

DÍAZ RUBIO, P. [2014]: *El principio de confianza legítima en materia tributaria*, Tirant lo Blanch.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. [2015]: «Sobre el proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 166.

FABRA VALLS, M. [2004]: «Entrada en vigor y disposiciones transitorias de la nueva Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 163, págs. 57-66.

FALCÓN Y TELLA, R. [1992]: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid.

- [2014]: «La imprescriptibilidad del "Derecho a comprobar e investigar" (que no es un "Derecho", sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *Quincena Fiscal*, núm. 20, págs. 13-18.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. [2001]: *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Aranzadi.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [1998]: *La comprobación de hechos por la Inspección de Tributos*, Marcial Pons, Madrid.

GARCÍA NOVOA, C. [2011]: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid.

GÓMEZ TABOADA, J. [2015]: «El envés de las obligaciones conexas: ¿Victoria del orden o derrota de la justicia?», *Documentos IEF*, Doc. núm 19.

GONZÁLEZ ORTIZ, D. [2009]: «El derecho al reintegro del IVA: Prescripción vs. Deducibilidad (a propósito de la sentencia del TS de 29 de septiembre de 2008)», *Tribuna Fiscal*, núm. 221, págs. 40-45.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. [2014]: «Últimos (y contradictorios) pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales en materia de comprobación de ejercicios prescritos», *Diario La Ley*, núm. 8421.

LOZANO SERRANO, C. [2014]: «La comprobación de partidas compensables en periodos prescritos», *Quincena Fiscal*, núm. 11 (BIB 2014/1694).

MALVÁREZ PASCUAL, A. [2010]: «La adecuación a los principios penales de la infracción consistente en la acreditación improcedente de partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota», VV. AA., *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson-Reuters, Aranzadi, págs. 977-993.

MARTÍNEZ GINER, L. A. [2015]: «La seguridad jurídica como límite a las potestades de comprobación de la Administración Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 20, págs. 57-115.

MONTESINOS OLTRA, S. [2000]: *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Cizur Menor.

– [2010]: «La comprobación de elementos del tributo originados en periodos prescritos», en ARRIETA J.; MARTÍNEZ DE PISÓN, M. A.; COLLADO YURRITA y ZORNOZA PÉREZ, J. J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Aranzadi, págs. 1.325-1.344.

PALAO TABOADA, C. [2014]: «Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios prescritos y fraude de ley», *RCyT. CEF*, núm. 376, págs. 5-48.

PÉREZ ROYO, F. [2014]: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson-Civitas.

PÉREZ DE MADRID CARRERAS, V. y PÉREZ HEREZA, J. [2009]: «Una propuesta de revisión del sistema legal», *El Notario del Siglo XXI, Revista online del Colegio Notarial de Madrid*.

ROMANO, S. [1964]: *Frammenti di un dizionario giuridico*, 1947, Traducción, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires.

ROMERO PLAZA, C. [2014]: *Prueba y tributos*, Tirant lo Blanch, Madrid.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. [2004]: «La necesaria clarificación conceptual y terminológica sobre la comprobación en la liquidación tributaria: una aproximación a partir de la nueva LGT», *Crónica Tributaria*, núm. 110, págs. 133-156.

– [2007]: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2011]: «Devoluciones de excesos no deducibles en el IVA y el plazo para ejercitarlas», *Impuestos*, núm. 11, págs. 13-34.

SANZ GADEA, E. [1999]: «Compensación de bases imponibles negativas», *RCyT. CEF*, núm. 192, págs. 89-116.

– [2004]: *Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales (comentarios y casos prácticos)*, T. II, CEF, Madrid.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID [1968-1972]: *Notas de Derecho Financiero*, T. I, vol. 3, Madrid.

SESMA SÁNCHEZ, B. [2015]: «La nueva regulación de la prescripción en la LGT», *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson-Reuters, Aranzadi (en prensa).

SIMÓN ACOSTA, E. [2008]: «El derecho a la devolución del IVA», *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 754/2008, Aranzadi, Pamplona.

VEGA HERRERO, M. [1990]: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid.

## EL GASTO DEDUCIBLE POR MOVILIDAD GEOGRÁFICA: ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE SU APLICACIÓN

**Alfonso Sanz Clavijo**

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

---

### EXTRACTO

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, LIRPF– contempla, *lato sensu*, un beneficio fiscal para la movilidad geográfica, entendida como aquella de las personas que, *grosso modo*, estando desempleada acepta un puesto de trabajo en un municipio distinto al de su residencia.

Tras la reforma del impuesto, este beneficio fiscal, reconfigurado ahora como gasto deducible, sigue siendo de aplicación, si bien, no se ha aprovechado la iniciativa legislativa para subsanar algunos problemas de los que conoce el referido beneficio fiscal y que han sido puestos de manifiesto por la doctrina jurisprudencial y administrativa sobre la misma.

**Palabras claves:** IRPF, rendimientos del trabajo, beneficio fiscal y movilidad geográfica.

---

*Fecha de entrada: 07-10-2015 / Fecha de aceptación: 13-11-2015 / Fecha de revisión: 10-02-2016*

## TAX DEDUCTION FOR GEOGRAPHICAL MOBILITY OF WORKERS: CONTROVERSIAL ISSUES OF ITS IMPLEMENTATION

Alfonso Sanz Clavijo

---

### ABSTRACT

Law n<sup>o</sup> 35 of 28<sup>th</sup> November 2006, regulating individuals' income tax –hereinafter, LIRPF– provides for a tax relief for the geographical mobility of workers, more precisely, the geographical mobility of unemployed who accept a job in a different town of their residence city.

After the amendment of LIRPF, this tax relief continues to be applicable, though the legislative initiative has not resolved some problems in the application of the aforementioned tax relief highlighted by the case law and administrative doctrine on it.

**Keywords:** individual income tax, employment income, tax relief and geographical mobility.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. El gasto deducible por movilidad geográfica: algunas cuestiones generales
- III. Los presupuestos para la deducción del gasto por movilidad geográfica
  1. Contribuyente en (situación legal de) desempleo: la problemática de la adquisición de la condición de funcionario de carrera
  2. Inscripción (como demandante de empleo) en la correspondiente oficina
  3. Aceptación de un puesto de trabajo: la problemática de los empleados fijos discontinuos
  4. Traslado de la residencia habitual consecuencia de la aceptación del puesto de trabajo
- IV. Conclusiones

**ABREVIATURAS:** DGT (Dirección General de Tributos), EBEP (Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público), ET (Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores), IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), LGSS (Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social), LGSS/1994 (Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social), LGT (Ley 58/2003, de 17 de noviembre, General Tributaria), LIRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), LIRPF/1998 (Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física), STSJ (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia) y STS (Sentencia del Tribunal Supremo).

## I. INTRODUCCIÓN

Sea como reducción del rendimiento del trabajo neto –art. 20.2 letra b) LIRPF antes de su reforma por la Ley 26/2014<sup>1</sup>– o sea gasto deducible para determinar el mismo –párrafo segundo del vigente art. 19.2 letra f) LIRPF–, lo cierto es que la LIRPF contempla un beneficio fiscal, *lato sensu*, para aquellos trabajadores que, estando previamente *desempleados*, acepten una oferta de trabajo que les obligue a cambiar su municipio de residencia<sup>2</sup>. Por tal razón, a este beneficio fiscal suele denominársele reducción o gasto deducible por *movilidad geográfica*<sup>3</sup>.

El actual gasto deducible por movilidad geográfica, beneficio fiscal modesto ya sea en su cuantía que en el número de contribuyentes que lo aplican<sup>4</sup>, ha adquirido no obstante cierto protagonismo en los últimos tiempos consecuencia de la atención que a su configuración se ha prestado tanto por el *Informe Lagares*<sup>5</sup> como por la última reforma tributaria.

En efecto, más allá de que la reforma tributaria ha supuesto una indiscutible disminución de la cuantía de este beneficio fiscal, en este momento no interesa profundizar en este aspecto del mismo; no, el objeto fundamental de este trabajo radica en evidenciar las no pocas disfunciones de las que conocía la aplicación del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF consecuencia, fundamental, de su deficiente redacción y, también, de la falta de cierta lógica económica a la hora de configurar este beneficio fiscal, disfunciones que, aunque conocidas, sorprendentemente no han sido abordadas a la hora de proponer la reforma de esta disposición y consagrarla *mutatis mutandis* en el párrafo segundo del vigente artículo 19.2 letra f) de la LIRPF.

<sup>1</sup> Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>2</sup> Independientemente de su cuantía o de su aplicación como reducción o como gasto deducible, del beneficio fiscal que ocupa, antes y tras la reforma operada por la Ley 26/2014, podrán valerse los «contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen».

<sup>3</sup> Y se escribe en cursiva porque no debe confundirse la expresión *movilidad geográfica* con que se apellida al beneficio fiscal que ocupa con la idéntica expresión que se emplea para dar título al artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores (ET), precepto que regula la movilidad geográfica de trabajadores, no de personas desempleadas, distinguiendo distintos supuestos de movilidad (traslados vs. desplazamientos, movilidad débil vs. movilidad fuerte, etc.).

<sup>4</sup> Atendiendo a la memoria de beneficios fiscales que acompaña al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015, se observa que son solo 35.396 contribuyentes los que aplican este beneficio fiscal, por un valor total de 13,18 millones de euros, siquiera un 0,1 % del presupuesto total de beneficios fiscales en el IRPF que asciende a 15.216,62 millones de euros. Disponible en: [www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2015/Proyecto/MaestroTomas/PGE-ROM/doc/L\\_15\\_A\\_A2.PDF](http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2015/Proyecto/MaestroTomas/PGE-ROM/doc/L_15_A_A2.PDF)

<sup>5</sup> *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Disponible en [www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf](http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf)

Por ello, en las líneas que continúan se tratará de poner de manifiesto, a la luz de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa, las principales dificultades que presenta la deducción del gasto por movilidad geográfica, para finalizar el estudio con alguna breve reflexión acerca de cómo se entiende debiera configurarse este beneficio fiscal que se cree merecen los expatriados interiores.

## II. EL GASTO DEDUCIBLE POR MOVILIDAD GEOGRÁFICA: ALGUNAS CUESTIONES GENERALES

Fue el artículo 25 de la Ley 46/2002, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el precepto que introdujo en la LIRPF/1998 un artículo 46 *quarter* en virtud del cual, y con la finalidad de reducir «la aportación de las rentas salariales a los ingresos públicos respecto a las demás fuentes de renta»<sup>6</sup>, se consagraba *ex novo* una reducción de los rendimientos del trabajo netos por movilidad geográfica, en unos términos que han permanecido prácticamente inalterados hasta el anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF.

En principio, tal y como se reconoce en la exposición de motivos de la Ley 46/2002, esta disposición legal se inspiraba en las modificaciones de la ley reguladora del impuesto que proponía la Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, inspiración que, en esta cuestión, no fue del todo acertada, pues lo cierto es que el artículo 46 *quarter* de la LIRPF/1998 resultante parece que fue una extraña síntesis en un solo beneficio fiscal de dos incentivos distintos que la Comisión aconsejaba adoptar con dos finalidades diversas: de un lado, conseguir una mayor oferta de trabajo promocionando el empleo frente a la percepción de prestaciones sociales y, de otro, lograr una mayor movilidad geográfica de los ya empleados.

En efecto, comenzando por las medidas para conseguir una mayor oferta de trabajo, lo que la Comisión aconsejaba al respecto era un incentivo fiscal dirigido a los desempleados *reales* que, percibiendo prestaciones sociales por tal condición, aceptasen una oferta de trabajo que tuviera una duración de al menos doce meses<sup>7</sup>, y todo ello con una evidente lógica hacendística cual es que la incorporación al mundo laboral de desempleados que estén percibiendo la correspondiente prestación social «resulta doblemente beneficiosa pues, por un lado, satisface las necesidades de empleo del interesado y, por otro, fortalece el sistema público de previsión social, que deja de pagar prestaciones y pasa a convertirse en acreedor de nuevas cotizaciones sociales»<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Motivo tercero de la exposición de motivos de la Ley 46/2002.

<sup>7</sup> Léase en este sentido la página 100 del *Informe de la Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* –en adelante, INFORME REFORMA IRPF 2002–. Disponible en [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Libros\\_blanco/ReformaIRPF.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Libros_blanco/ReformaIRPF.pdf)

<sup>8</sup> En efecto, en su Informe, la Comisión para la reforma del IRPF, tras considerar «aconsejable establecer algún incentivo especial, de carácter temporal para el beneficiario, que de algún modo compense o contrarreste la tendencia a permanecer en situación de desempleo generada por la propia existencia de la ayuda pública», señalaba que el mismo, el incentivo, «debería limitarse a las personas que se encuentren recibiendo la prestación por desempleo, frente a la opción de considerar la totalidad de la población desempleada», que «solo debería concederse a los beneficiarios de pres-

Repárese que, de esta forma, la Comisión no vinculaba este incentivo fiscal a la movilidad geográfica del desempleado consecuencia de la aceptación de la oferta de trabajo, sino a que este, el desempleado, viniera percibiendo prestación por desempleo, circunstancia que pone de manifiesto que el incentivo fiscal propuesto no respondía a la conveniencia de compensar los gastos no deducibles que comporta el traslado de la residencia consecuencia de la aceptación de una oferta de trabajo, sino a la lógica hacendística antes comentada.

En cambio, sí respondía a la precitada conveniencia otra de las medidas que proponía la Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Concretamente, reputando el indiscutible hecho que es que «El traslado del domicilio acarrea siempre importantes gastos para toda familia, gastos que generalmente no tienen la consideración de fiscalmente deducibles en el IRPF ni incluso cuando ese traslado se produce por motivos laborales», la Comisión, con la referida finalidad de lograr una mayor movilidad geográfica de los trabajadores, aconsejaba admitir (limitadamente) la deducibilidad de los gastos en que incurrieran los empleados consecuencia del traslado de su residencia por razones laborales –siempre y cuando tales gastos no hubieran sido ya compensados por el empleador–, deducibilidad que entendía procedente cuando «ese traslado se deba a inequívocas razones laborales»<sup>9</sup>.

Añadía la Comisión al respecto que «para que la deducción de estos gastos pudiera admitirse fiscalmente, el traslado del puesto de trabajo debería exceder de una determinada distancia y suponer, al menos, el cambio de municipio de residencia»<sup>10</sup>.

Más allá de cuáles fueran los límites propuestos por la Comisión a la deducibilidad de los gastos por traslado<sup>11</sup>, lo cierto es que este incentivo fiscal estaba previsto para personas que ya estuviesen ocupadas y que fuesen trasladadas por sus empleadores en el ejercicio de su poder de dirección, mas no para facilitar la movilidad geográfica de personas que estuviesen desempleadas y aceptasen una oferta de trabajo.

Teniendo en cuenta lo anterior, no parece arriesgado afirmar que, en la introducción de la reducción de los rendimientos del trabajo netos por movilidad geográfica en la LIRPF/1998, el

---

taciones por desempleo que aceptasen una oferta de trabajo» y, finalmente, que el incentivo «debería condicionarse a la firma de un contrato fijo o temporal superior a doce meses», debiendo condicionarse su concesión «a que la situación de desempleo se hubiese mantenido durante un periodo mínimo superior a los seis meses, para evitar que algunos individuos empleados optasen por pasar a situación de desempleados para volver a emplearse cobrando la compensación y el salario», de ahí que se haya señalado que se trataba de un incentivo fiscal para desempleados reales (INFORME REFORMA IRPF 2002, págs. 100 y 101).

<sup>9</sup> INFORME REFORMA IRPF 2002, págs. 102 y 103.

<sup>10</sup> INFORME REFORMA IRPF 2002, pág. 103.

<sup>11</sup> En este sentido, como se ha dicho, la Comisión para la reforma del IRPF entendía que este incentivo debería estar supeditado, lógica y fundamentalmente, a la no compensación de estos gastos por el empresario, debiéndose exigir también «la justificación de tales gastos y limitarse a los indispensables para el traslado del contribuyente y de su familia, así como de los muebles y enseres del domicilio familiar, sin exceder en ningún caso de un porcentaje de los ingresos derivados del empleo» (INFORME REFORMA IRPF 2002, pág. 103).

legislador trató de condesar en uno solo beneficio fiscal dos incentivos distintos sugeridos por la Comisión con diversa finalidad.

Así, del primero de los incentivos antes descritos, y coadyuvando al objetivo de mejorar la oferta de trabajo, tomó en su integridad el presupuesto relativo a la necesidad de que sus beneficiarios, para su disfrute, aceptasen una oferta de trabajo y, parcialmente, consideró también el requisito concerniente a la condición de desempleados de las personas llamadas a aplicar el incentivo, sin distinguir entre desempleados que perciban o no la correspondiente prestación social; en cambio, del segundo de los incentivos prendió la necesidad de que se dé un cambio de residencia a otro municipio consecuencia del mencionado presupuesto de aceptación de una oferta de trabajo, necesidad que poco tiene que ver con la finalidad pretendida por Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con este incentivo (compensar los gastos que comporta el traslado de la residencia por movilidad geográfica de los trabajadores en sentido estricto).

Pero si puede resultar extraña la composición que hizo el legislador a la hora de instaurar la reducción de los rendimientos del trabajo netos por movilidad geográfica, lo realmente grave fueron las omisiones en que el mismo incurrió en su redacción, pues, del primero de los incentivos antes descritos, el legislador olvidó los presupuestos de naturaleza temporal en virtud de los cuales el beneficio fiscal que ocupa debería otorgarse solo a desempleados *reales* (*i. e.* aquellos en «situación de desempleo [...] durante un periodo mínimo superior a los seis meses») que aceptaran una oferta de trabajo fijo o temporal de duración superior al año, mientras que del segundo obvió el requisito de orden cuantitativo en virtud del cual el incentivo que se concediera no podría «exceder en ningún caso de un porcentaje de los ingresos derivados del empleo»<sup>12</sup>.

Como se verá en los apartados que siguen, de haberse observado los presupuestos y requisitos referidos en el párrafo anterior se hubieran evitado problemas de los que conoce la aplicación del párrafo segundo del actual artículo 19.2 letra f) de la LIRPF y de su predecesor el anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, habiéndose además asegurado que este beneficio fiscal se empleara con una mayor lógica económica, pues, en la actualidad, puede suceder que recurran al mismo quienes no son desempleados *reales*, sino personas que acceden a esta condición incluso un solo día antes de aceptar una nueva oferta de trabajo, que se valgan del gasto deducible, ahora limitadamente como se verá, personas que aceptan una oferta de trabajo que tiene una duración inferior a los dos años en que se puede aplicar el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, etc.

### III. LOS PRESUPUESTOS PARA LA DEDUCCIÓN DEL GASTO POR MOVILIDAD GEOGRÁFICA

Dicho lo anterior sobre el origen del beneficio fiscal que ocupa y atendiendo a la redacción del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, para la deducción del gasto por movilidad geográfica han de concurrir distintos presupuestos de diversa naturaleza, presupuestos cuya efec-

<sup>12</sup> INFORME REFORMA IRPF 2002, pág. 103.

tiva concurrencia no es todo lo clara que se pudiera desear por dos motivos fundamentalmente, de una parte, porque alguno de los presupuestos a los que se hace referencia descansa en conceptos propios del Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social (condición de desempleado, aceptación de un puesto de trabajo, etc.), lo que obstaculiza su aplicación por quienes no conocen esta rama del ordenamiento y, de otra, porque el precepto está redactado empleando términos que no están suficientemente determinados (exigencia del cambio de residencia a otro municipio, inscripción en la oficina de empleo correspondiente, etc.), oscuridad que dificulta a los operadores saber si concursan o no los requisitos que están referenciados a tales conceptos jurídicamente indeterminados.

Para tratar de superar las dificultades señaladas, se va a analizar separadamente cada uno de los presupuestos exigidos por el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, labor ejecutiva que se realizará a la luz de la escasa jurisprudencia y de la doctrina administrativa emanada respecto a este precepto y, sobre todo, respecto al anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, únicos precedentes de los que se dispone para tratar de solventar los problemas aplicativos referidos.

Por la común redacción del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF y del vigente artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, se entiende que las conclusiones que *ratione temporis* se alcancen en relación con el primero de los preceptos son plenamente aplicables respecto del segundo.

## 1. CONTRIBUYENTE EN (SITUACIÓN LEGAL DE) DESEMPLEO: LA PROBLEMÁTICA DE LA ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE FUNCIONARIO DE CARRERA

En la determinación de su ámbito de aplicación subjetivo, el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF comienza señalando que podrán aplicar el mayor gasto deducible que este precepto comporta aquellos contribuyentes que, cumpliendo con el resto de presupuestos exigidos por la disposición, se encuentren además desempleados.

Pues bien, una de las primeras dificultades que encuentra la aplicación del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF es esa, saber cuándo un contribuyente se encuentra en situación de desempleo o no, pues el concepto de desempleo que se maneja a estos efectos no es un concepto *lato*, sino jurídico<sup>13</sup>, *i. e.* el concepto de desempleo en una acepción *iustlaboralista*.

En este sentido, es el artículo 267.1 de la Ley General de la Seguridad Social (LGSS) la disposición que marca las circunstancias que comportan la situación legal de desempleo –entendida esta *ex art.* 262.1 LGSS como la contingencia en la que se encuentran «quienes, pudiendo y queriendo trabajar, pierdan su empleo o vean reducida su jornada ordinaria de trabajo», y así, señala como

<sup>13</sup> Así lo advirtió la Dirección General de Tributos (DGT) en su Resolución de 6 de agosto de 2007, en respuesta a la Consulta número V1716/2007 (NFC027224), acto en el que el centro directivo, conociendo de una consulta en la que el contribuyente había cesado voluntariamente en su puesto de trabajo, concluyó que «no pudiendo considerar que el consultante ha estado desempleado, en sentido jurídico, este no podrá aplicar la reducción por movilidad geográfica».

tales, los supuestos de extinción de la relación laboral por despido, los casos de expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio en los contratos de trabajo temporales o, incluso, los distintos escenarios de cese voluntario del trabajador en los supuestos de movilidad geográfica en sentido estricto y de modificación de las condiciones de trabajo previstos en los artículos 40 y 41 del ET.

En cambio, el artículo 267.2 de la LGSS sienta que no estarán en situación legal de desempleo los trabajadores que cesen voluntariamente en su relación laboral, supuestos que representan otro problema aplicativo del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF a la vista ya sea de las diversas consultas planteadas a la Administración tributaria por contribuyentes que pretenden aplicar el beneficio fiscal que ocupa y, sobre todo, a la vista de las dispares contestaciones que esta, la Administración tributaria, da a consultas planteadas en ese sentido.

En efecto, consultando un contribuyente la aplicabilidad del beneficio fiscal que se analiza —el contribuyente había cesado voluntariamente en su puesto trabajo en Asturias el 13 de noviembre de 2006, inscribiéndose al día siguiente como demandante de empleo y aceptando el 20 de ese mismo mes una oferta de trabajo en Zaragoza, donde trasladó su residencia habitual—, la DGT, en un primer momento, entendió acertadamente que este no podía valerse del mismo pues «el trabajador cesó de manera voluntaria en su anterior trabajo» y, por tanto, «no se considerará en situación legal de desempleo» *ex* artículo 208.2.1 de la LGSS/1994 —en la actualidad, art. 267.2 letra a) LGSS—<sup>14</sup>.

Sin embargo, apenas un año después, la DGT, pronunciándose sobre los mismos hechos, consideró en cambio, sin mayores explicaciones, que «en el caso planteado, se entienden cumplidos por el consultante los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción por movilidad geográfica», cambio de criterio que obligó al centro directivo a sustituir la anterior resolución por esta y a eliminar de la misma la referencia a la situación legal de desempleo y al artículo 208 de la LGSS/1994<sup>15</sup>.

Sea como fuera, parece que tras de este cambio de criterio late un cierto (¿y voluntario?) desconocimiento por parte de la Administración tributaria de la diferencia entre los términos *ius-laboralistas* de desempleo y demandante de empleo; así es, el término desempleo, tal y como se ha descrito anteriormente, es utilizado para hacer referencia a esa circunstancia, a la situación legal de desempleo, que es presupuesto habilitante para recibir la correspondiente acción protectora pública, mientras que el término demandante de empleo no describe más, como se verá posteriormente, que una obligación que *ex* artículo 266 letra e) de la LGSS han de observar aquellas personas en situación legal de desempleo para conservar la percepción de las prestaciones.

<sup>14</sup> Resolución de la DGT de 6 de agosto de 2007, en respuesta a la Consulta número V1716/2007 (NFC027224).

<sup>15</sup> Resolución de la DGT de 3 de noviembre de 2008, en respuesta a la Consulta número V2006/2008 (NFC031206). Aunque se abordaba cuestión distinta a la de los ceses voluntarios, llama la atención que la DGT reiteró este proceder y sustituyó dos resoluciones por otras eliminando en las resultantes la referencia a la situación legal de desempleado y al artículo 208 de la LGSS; concretamente, fueron las dos Resoluciones de la DGT de 3 de noviembre de 2008, en respuesta a las Consultas número V2005/2008 (NFC031372) y V2007/2008 (NFC031357), las sustituyeron respectivamente a su Resolución de 19 de octubre de 2007, en respuesta a la Consulta número V2216/2007 (NFC027789), y a su Resolución de 4 de octubre de 2007, en respuesta a la Consulta número V2095/2007 (NFC027888).

O con otras palabras, son perfectamente posibles situaciones en las que, como parecía acontecer en el supuesto planteado, una persona esté inscrita como demandante de empleo –lo que no exige especiales requisitos– sin ostentar la condición de desempleado, pues esta última se otorga a quienes, de manera involuntaria, pierden su trabajo o ven reducida su jornada laboral. En las situaciones descritas, pese al cambio de criterio de la Administración tributaria, lo correcto sería obstar la posibilidad del contribuyente de aplicar el beneficio fiscal que ocupa, ya que no es ni real ni legalmente un desempleado, tal y como exige el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF.

Más allá de la problemática que suponen los ceses voluntarios de los trabajadores en su puesto a efectos de la aplicación del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, otra dificultad de la que conoce este precepto derivada del concepto de desempleado es la relativa a en qué momento los funcionarios de carrera dejan de ser tal –desempleados– y pasan a adquirir la condición de empleados públicos.

Atendiendo a la normativa aplicable<sup>16</sup>, no parece dudoso que la condición de funcionario de carrera no se adquiere con la mera publicación del nombramiento como tal en el Diario Oficial correspondiente, pues para *consolidarse* tal condición se precisa de ulteriores actuaciones, fundamentalmente, y en lo que aquí interesa, la toma de posesión en plazo.

No obstante, la afirmación anterior debe matizarse en algunos aspectos, y así, aunque la jurisprudencia del Tribunal Supremo confirma que «mientras no se cumplan con todas estas exigencias no se adquiere la condición de funcionario y consiguientemente no cabe obtener ninguna de las situaciones propias del mismo»<sup>17</sup>, la publicación del nombramiento en el Diario Oficial correspondiente sí produce ciertos efectos tales como la fijación de la antigüedad o el «escalafonamiento» con arreglo a la puntuación obtenida<sup>18</sup>, mientras que la toma de posesión genera, sustancialmente, el nacimiento

<sup>16</sup> En la actualidad es el artículo 62.1 del Estatuto Básico del Empleado Público (EBEP) la disposición que regula cómo y cuándo se adquiere la condición de funcionario de carrera, señalando en este sentido que «La condición de funcionario de carrera se adquiere por el cumplimiento sucesivo de los siguientes requisitos: a) Superación del proceso selectivo. b) Nombramiento por el órgano o autoridad competente, que será publicado en el Diario Oficial correspondiente. c) Acto de acatamiento de la Constitución y, en su caso, del Estatuto de Autonomía correspondiente y del resto del Ordenamiento Jurídico. d) Toma de posesión dentro del plazo que se establezca».

<sup>17</sup> Haciendo suyo el fundamento de derecho tercero de la resolución de la instancia y aplicando la entonces vigente Ley de Funcionarios Civiles del Estado, sobre la adquisición de la condición de funcionario sienta la STS de 25 de octubre de 1989 que «su art. 36 los requisitos generales para adquirir la condición de funcionarios y que son los siguientes: superación de las pruebas o cursos de selección correspondientes, nombramiento por la autoridad competente, juramento y toma de posesión de tal manera que mientras no se cumplan con todas estas exigencias no se adquiere la condición de funcionario y consiguientemente no cabe obtener ninguna de las situaciones propias del mismo como la de excedencia».

<sup>18</sup> Se recomienda al respecto la lectura del fundamento de derecho cuarto de la STSJ de Navarra de 12 de mayo de 1995, donde el Alto Tribunal realiza una interesante distinción de las consecuencias que producen respectivamente la publicación del nombramiento y la toma de posesión, para concluir en este sentido que «a efectos administrativos, como bien dice la actora, la antigüedad es [...] la del nombramiento, y una vez tomada la posesión se da la consecución de los demás efectos, como económicos, derechos pasivos, trabajo efectivo».

de los derechos y obligaciones de *carácter económico*<sup>19</sup>, sin que en ningún caso tal trámite, la toma de posesión, pueda considerarse como un mero acto de ejecución del nombramiento<sup>20</sup>.

Pues bien, la DGT abordó esta cuestión en un primer momento sin especial profundidad, y así, habiéndole consultado la contribuyente la aplicabilidad del beneficio fiscal que se analiza teniendo en cuenta que estuvo inscrita como demandante de empleo hasta diciembre del 2007 y que, tras aprobar las oposiciones en febrero del 2008, se incorporó a su puesto de trabajo en otro municipio, el centro directivo respondió que:

«la consultante podría aplicar la citada reducción si a la fecha de publicación de su nombramiento en el Boletín Oficial del Estado, como funcionaria de la Administración General del Estado, se encontraba desempleada e inscrita en la Oficina Nacional de Empleo correspondiente, y siempre que además, la aceptación de este puesto de trabajo le haya exigido el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio»<sup>21</sup>.

De esta forma, la DGT parece dar a entender que la condición de funcionario público, incompatible con la situación legal de desempleo, se adquiriría con la publicación del nombramiento como empleado público en el Diario Oficial correspondiente, de modo que se podría aplicar el beneficio fiscal que ocupa si con anterioridad a este momento, a la publicación del nombramiento, se estuviera inscrito como demandante de empleo y se cumplieran con la incorporación posterior a la Administración Pública correspondiente los otros requisitos que exige el mencionado precepto.

Con tal posicionamiento el centro directivo parece querer anticipar el momento en el que se entiende se adquiere la condición de funcionario de carrera, contraviniendo con ello, lo que es más importante, el mandato del artículo 62.1 del EBEP que, como se ha visto, sitúa tal circunstancia en el último acto del procedimiento de adquisición de la condición de funcionario: la toma de posesión.

Si con esta primera expresión la DGT ya mantenía un entendimiento sobre la cuestión poco ajustado a la normativa aplicable, más alejado de la misma puede resultar la ulterior posición que

<sup>19</sup> Así se viene apuntando en el fundamento de derecho primero de la STSJ de Castilla y León de 29 de octubre de 2002, en la que este órgano jurisdiccional, en referencia a la toma de posesión, afirma que «Esto, como acto voluntario de aceptación del nombramiento, determina la eficacia definitiva de este, confiriendo al funcionario la plenitud de derechos y obligaciones integrantes de la relación de servicios. Es también un acto formal, pues ha de plasmarse en una diligencia extendida en su título de funcionario, cuya fecha fija el comienzo para el cómputo de tiempo a efectos de trienios y derechos pasivos. También nacen con la toma de posesión los derechos económicos».

<sup>20</sup> En este sentido, haciendo referencia expresa a la posición mantenida por el profesor GONZÁLEZ NAVARRO acerca del momento de adquisición de la condición de funcionario, el Alto Tribunal se pronuncia sobre la naturaleza jurídica del nombramiento y en el fundamento de derecho tercero de la STS de 30 de junio de 1990 apoya que «La moderna doctrina científica ha dicho que "Con el acto de nombramiento hay que entender terminado el procedimiento de selección. Sin embargo, para que la relación jurídico-funcionarial se perfeccione hace falta todavía un trámite más: la toma de posesión [...]" Aunque la doctrina suele remitir a la figura del acto-condición para explicar el acto de toma de posesión, ... habría quizá que considerarla como acto de ejecución del acto de nombramiento».

<sup>21</sup> Resolución de la DGT de 25 de noviembre de 2008, en respuesta a la Consulta número V2215/2008 (NFC032919).

parecía querer patrocinar sobre el momento de adquisición de la condición de funcionario de carrera y la aplicación del beneficio fiscal que ocupa.

A saber, consultándosele al centro directivo la aplicabilidad del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF a un supuesto en el que la publicación del nombramiento del contribuyente como funcionario de carrera tiene lugar en fecha 6 de mayo de 2010, mientras que su toma de posesión se realiza el día 2 de junio de 2010, inscribiéndose el mismo como demandante de empleo entre una y otra data, la DGT comienza su razonamiento sobre el momento de adquisición de la condición de funcionario trayendo a colación el mandato del transcrito artículo 62.1 del EBEP, tras lo cual sienta, acertadamente, que «Como puede observarse se trata de un proceso que exige el cumplimiento sucesivo de una serie de requisitos para finalmente adquirir la condición de funcionario de carrera», añadiendo en lo que aquí interesa que:

«A los efectos de poder aplicar la reducción por movilidad geográfica la LIRPF exige que el contribuyente se encuentre desempleado e inscrito en la oficina de empleo, circunstancia que debe valorarse antes del inicio de dicho proceso. Por tanto, en el presente caso no podrá aplicar la reducción señalada puesto que la inscripción se produce una vez publicada la relación definitiva de aspirantes aprobados en las pruebas selectivas»<sup>22</sup>.

Ciertamente, de la resolución traída a colación sorprende que la DGT, acompañándose al tenor del artículo 62.1 del EBEP, sitúe el momento de adquisición de la condición de funcionario en el acto de toma de posesión, para, a reglón seguido y a efectos de la aplicación del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, dar a entender sin embargo que la condición de desempleado se vendría a perder, no con la toma de posesión o con la publicación del nombramiento como se decía en la ya vista Resolución de la DGT de 25 de noviembre de 2008 (NFC032919), sino antes, con la sola superación del proceso selectivo.

Obviando el evidente cambio de criterio que esta Resolución de la DGT de 4 de octubre de 2010 (NFC039397) significa en cuanto al momento en que debe verificarse la condición de desempleado a efectos de aplicación del beneficio fiscal que analiza, a lo dicho en el párrafo anterior podría oponerse que una cosa es la adquisición de la condición de funcionario de carrera y otra bien distinta la pérdida de la condición de desempleado, pero lo cierto es que la circunstancia que separa temporalmente una y otra condición se sitúa en el inicio de una prestación de servicios retribuidos<sup>23</sup>, circunstancias que, en relación con los funcionarios y atendiendo a la jurisprudencia transcrita, se da cuando estos toman posesión de sus cargos, viniendo a coincidir en ese momento,

<sup>22</sup> Resolución de la DGT de 4 de octubre de 2010, en respuesta a la Consulta número V2194/2010 (NFC039397).

<sup>23</sup> Aunque las mínimas nociones del sentido común invitan a pensar que alguien deja de estar desempleado cuando comienza a trabajar para obtener con ello sustento, confrontando diversa normativa se alcanzaría idéntica conclusión, pues mientras que el artículo 262.1 de la LGSS considera desempleados a «quienes, pudiendo y queriendo trabajar, pierdan su empleo», se consideran trabajadores o empleados a quienes «presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona» (art. 1.1 ET) y a quienes «desempeñan funciones retribuidas en las Administraciones Públicas al servicio de los intereses generales» (art. 8.1 EBEP).

en coherencia con el mandato del artículo 62.1 del EBEP, la pérdida de la condición de desempleado y la adquisición de la condición de funcionario.

Por lo tanto, y para cerrar ya esta reflexión acerca de cuándo se adquiere la condición de funcionario de carrera y, coherentemente, se pierde la condición de desempleado a efectos de la deducción del gasto por movilidad geográfica, podría concluirse que es el inicio de la prestación de servicios a favor de la Administración Pública –y con ello la percepción de las correspondientes retribuciones– el momento en el cual se pasa a ser empleado público, momento este que, como se ha dicho, arranca con la toma de posesión, marcando tal acto a su vez, a efectos de aplicar el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, el *dies ad quem* para la verificación de que se ostenta la condición de desempleado.

Esta conclusión late tras numerosas resoluciones de la DGT que niegan la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal que ocupa a los funcionarios en prácticas, por considerarse que los mismos, los funcionarios en prácticas, no están desempleados.

En este sentido, debe comenzarse recordando que los funcionarios en prácticas no ostentan la condición de funcionarios de carrera hasta que tomen posesión como tal una vez superado, normalmente, un periodo formativo<sup>24</sup>. En este escenario de separación en el tiempo del inicio de la prestación de servicios retribuida y de la toma de posesión del cargo, la pauta general ofrecida al respecto en el párrafo anterior quiebra, y así, no coincidiendo tales circunstancias en el supuesto de funcionarios en prácticas, a efectos de determinar cuándo estos dejan de ser desempleados se debería atender al hecho del inicio de la prestación de servicios retribuida aunque sea anterior a la toma de posesión, pues, como se dijo, la circunstancia que verdaderamente marca la frontera entre cuándo se está empleado o desempleado no es la toma de posesión del cargo, sino el inicio de la prestación de servicios que, como se acaba de ver, no necesariamente y en todos los casos coincide con la toma de posesión

Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT se ha pronunciado en distintas ocasiones sobre la aplicabilidad del beneficio fiscal que ocupa por los funcionarios en prácticas que, tras la finalización del periodo formativo, toman posesión de su cargo en un municipio distinto de aquel donde han desarrollado las prácticas, con el correspondiente traslado de la residencia que pudiera habilitar la aplicación del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF.

Pues bien, la doctrina del centro directivo en este punto sí es clara, y así, habiéndosele consultado en diversas ocasiones sobre la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal que ocupa en supues-

<sup>24</sup> Véase al respecto el fundamento de derecho quinto de la STS de 8 de enero de 2013, resolución jurisdiccional en la que el Alto Tribunal, pronunciándose sobre un supuesto en el que el proceso selectivo preveía, tras la publicación de los aspirantes que superaran la fase de concurso-oposición, el nombramiento de los mismos como funcionarios en prácticas para la realización de un periodo formativo (periodo de prácticas) no selectivo, señala al respecto, en relación con el recurrente que decidió no realizar tal periodo de prácticas, que «la realización del periodo de prácticas, al que el Sr. [...] estaba convocado al igual que el resto de aspirantes, constituye una obligación y no un derecho. Se trata de un requisito más, que debe ser superado por el aspirante para adquirir la condición de funcionario de carrera, conforme a lo dispuesto en el artículo 62.1 a) de la Ley 7/2007».

tos en los que el contribuyente, estando desempleado en la localidad donde desarrolla el periodo formativo tras su nombramiento como funcionario en prácticas, finalmente toma posesión de su cargo en otro municipio distinto, la DGT responde al respecto que:

«en la medida en que el nombramiento de funcionario en prácticas del consultante conlleva la pérdida de la condición de demandante de empleo, la ausencia de dicha condición en la fecha en que empieza a surtir efectos el nombramiento de funcionario de carrera del consultante (que es el que exige el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio), determinará la imposibilidad de aplicar el incremento de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo por cambio de residencia»<sup>25</sup>.

Con todo, para cerrar este epígrafe, se cree que tras la errática interpretación que sostiene la DGT del concepto de desempleado sí se esconde una intención razonable cual es evitar una aplicación en fraude de ley del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, pues, como se ha visto en algunos de los supuestos traídos a colación, los contribuyentes que se valían de este beneficio fiscal no eran desempleo reales, sino personas que, ante la eminencia del inicio de una relación laboral o funcionarial en otro municipio, se inscribían artificioosamente como demandantes de empleo con el objetivo fundamental de adquirir la condición de desempleado y así aplicar la entonces reducción de los rendimientos del trabajo netos por movilidad geográfica.

Siendo razonable tal intención de la Administración tributaria, se estima en cambio que para evitar una aplicación fraudulenta del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, en lugar de forzar la interpretación de los términos con los que se redactó tal precepto, hubiera sido más fácil adoptar la cautela ya comentada que, en este sentido, apuntó la Comisión para la reforma del IRPF, de manera que, entonces, la aplicación del beneficio fiscal que ocupa quedaría condicionada a que «la situación de desempleo se hubiese mantenido durante un periodo mínimo superior a los seis meses»<sup>26</sup>.

## 2. INSCRIPCIÓN (COMO DEMANDANTE DE EMPLEO) EN LA CORRESPONDIENTE OFICINA

Una vez analizado el primero de los presupuestos para la deducción del gasto por movilidad geográfica –que el contribuyente se encuentre en situación legal de desempleo–, el párrafo segun-

<sup>25</sup> Resolución de la DGT de 18 de julio de 2013, en respuesta a la Consulta número V2402/2013 (NFC048696).

En idéntico sentido véanse la Resolución de la DGT de 26 de abril de 2011, en respuesta a la Consulta número V1061/2011 (NFC048696) –relativa igualmente a la no aplicabilidad del art. 20.2 letra b) LIRPF por los funcionarios en prácticas del entonces Ministerio de Economía y Hacienda–, la Resolución de la DGT de 7 de octubre de 2013, en respuesta a la Consulta número V2989/2013 (NFC049240) –relativa a la no aplicabilidad del citado precepto por los funcionarios en prácticas o policías-alumnos del Cuerpo Nacional de Policía– y, por último, la más reciente DGT de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0812/2015 (NFC054175).

<sup>26</sup> INFORME REFORMA IRPF 2002, pág. 101.

do del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF exige además que tal contribuyente esté inscrito como demandante de empleo en la correspondiente oficina, requisito este cuya interpretación por parte de la Administración tributaria se entiende, nuevamente, que no es la más adecuada.

Este presupuesto de la inscripción en la oficina de empleo encuentra su origen en diversos preceptos de la LGSS, disposiciones en virtud de las cuales se viene a imponer, fundamentalmente a quienes puedan resultar beneficiarios de prestaciones por desempleo, la obligación de inscripción como demandantes de empleo «en el servicio público de empleo competente» y el mantenimiento de tal inscripción durante el periodo de percepción de la prestación<sup>27</sup>, so pena de suspensión de su abono<sup>28</sup>.

Más allá de tal suspensión, en lo que aquí interesa, el incumplimiento de las referidas obligaciones de inscripción como demandante de empleo y de mantenimiento de tal inscripción está tipificado como infracción en el orden social, y así, en el artículo 24.4 letra b) del Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social<sup>29</sup> –en adelante, LISOS–, se contempla como infracción leve del solicitante o beneficiario de prestación por desempleo «No cumplir el requisito, exigido para la conservación de la percepción de la prestación, de estar inscrito como demandante de empleo en los términos establecidos en los artículos 209.1 y 215.4 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, salvo causa justificada»<sup>30</sup>.

Curiosamente, a los efectos que se verán, la comisión de esta infracción no comporta *per se* la pérdida completa del derecho a la prestación por desempleo, sanción que solo acacera, *ex* artículo 47.1 letra a) de la LISOS, cuando exista reincidencia en la comisión de tal infracción<sup>31</sup>.

<sup>27</sup> Haciendo referencia a los requisitos para el nacimiento del derecho a la percepción de prestaciones por desempleo, el artículo 266 letra e) de la LGSS establece como tal que «Estar inscrito como demandante de empleo en el servicio público de empleo competente», añadiendo en este sentido el artículo 299 letra c) de la LGSS que es obligación tanto de los trabajadores en situación de desempleo como de los solicitantes y beneficiarios de tales prestaciones «Inscribirse como demandante de empleo, mantener la inscripción, suscribir y cumplir las exigencias del compromiso de actividad».

<sup>28</sup> Así lo dispone el párrafo segundo del artículo 268.1 de la LGSS al ordenar que «La inscripción como demandante de empleo deberá mantenerse durante todo el periodo de duración de la prestación como requisito necesario para la conservación de su percepción, suspendiéndose el abono, en caso de incumplirse dicho requisito».

<sup>29</sup> Aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.

<sup>30</sup> Junto a la infracción prevista en el artículo 24.4 letra b) de la LISOS, en el artículo 17.1 letra a) de la LISOS se tipifica como infracción leve de los trabajadores, «no renovar la demanda de empleo en la forma y fechas que se determinen en el documento de renovación de la demanda, salvo causa justificada», infracción que para los no solicitantes ni beneficiarios de prestaciones por desempleo se sanciona, *ex* artículo 47.2 letra a) de la LISOS, «con el cambio de la situación administrativa de su demanda de empleo de la de alta a la de baja».

<sup>31</sup> Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 47.1 letra a) de la LISOS: «En el caso de las prestaciones por desempleo de nivel contributivo o asistencial, las infracciones leves tipificadas en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 24 se sancionarán conforme a la siguiente escala: 1.ª infracción. Pérdida de un mes de prestaciones. 2.ª infracción. Pérdida de tres meses de prestaciones. 3.ª infracción. Pérdida de seis meses de prestaciones. 4.ª infracción. Extinción de prestaciones».

Pues bien, atendiendo a lo dicho hasta ahora sobre la inscripción de los desempleados como demandantes de empleo «en el servicio público de empleo competente», resulta sorprendente la interpretación que de esta circunstancia ha hecho la DGT, interpretación en virtud de la cual, y a modo de anticipada conclusión, este centro directivo viene a sostener que la inscripción como demandante de empleo en una determinada oficina equivale a una suerte de confesión del municipio de residencia del obligado tributario a efectos de la aplicación del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, de forma tal que si este, el obligado tributario, se inscribe en una oficina de empleo, no de la localidad donde venía residiendo, sino del municipio donde se trasladará consecuencia de la aceptación de una oferta de trabajo, se podría considerar entonces que el mismo tenía domicilio con carácter previo en la localidad a la que se desplaza<sup>32</sup>, extremo que obstaría a la aplicación del beneficio fiscal que se viene analizando por no existir movilidad geográfica.

En efecto, consultándose a la DGT la aplicabilidad de la entonces vigente reducción por movilidad geográfica por parte de una contribuyente que, hasta el 31 de agosto de 2006, residía y trabajaba en Galicia y que, en 1 de septiembre de 2006, solicitó su inscripción en una oficina de empleo de Gijón y aceptó un puesto de trabajo en dicho municipio, el centro directivo negó tal posibilidad sosteniendo que:

«conviene recordar que los demandantes de empleo deben dirigirse a la oficina de empleo según el distrito postal de su domicilio, lo cual significa que la consultante tenía un domicilio en Gijón con carácter previo a la aceptación del puesto de trabajo, de manera que [...] el traslado de la residencia de la consultante a Gijón no hubiese constituido una exigencia de la aceptación del puesto de trabajo referido, en cuyo caso, la consultante no tendría derecho a la aplicación de la reducción por movilidad geográfica»<sup>33</sup>.

Resultando indiscutible que, de hecho, los servicios públicos de empleo determinan su competencia atendiendo al código postal del lugar de residencia del desempleado<sup>34</sup>, no deja de ser sorprendente

<sup>32</sup> Aunque se reiterará a continuación, puede extraerse esta conclusión de la Resolución de la DGT de 23 de mayo de 2011, en respuesta a la Consulta número V1300/2011 (NFC041504), en la que el centro directivo sienta con carácter general que «conviene recordar que los demandantes de empleo deben dirigirse a la oficina de empleo según el distrito postal de su domicilio, lo cual significa que la consultante tenía un domicilio en el municipio correspondiente a la oficina de empleo en la que se inscribió como demandante de empleo con carácter previo a la aceptación del puesto de trabajo».

<sup>33</sup> Resolución de la DGT de 3 de noviembre de 2008, en respuesta a la Consulta número V2023/2008 (NFC032843). En idéntico sentido véanse las Resoluciones de la DGT de 20 de marzo de 2009, en respuesta a la Consulta número V0540/2009 (NFC032189), de 2 de febrero de 2012, en respuesta a la Consulta número V0226/2012 (NFC043630) o la mencionada en el pie de página anterior.

<sup>34</sup> Y se dice de hecho pues no se conoce disposición de carácter general que contengan la obligación del desempleado de inscribirse como demandante en una concreta oficina.

En este sentido, en la página web del Servicio Andaluz de Empleo, tras señalarse que «Si deseas incorporarte a la base de datos de personas demandantes de empleo del Servicio Andaluz de Empleo debes acudir a la oficina de empleo que te corresponda», se añade a continuación que «Si realizas la inscripción por primera vez, el sistema pedirá que identifiques tu código postal para asignarte la cita en la oficina que te corresponde» (disponible en [www.juntadeandalucia.es/servicioandaluzdeempleo/web/websae/portal/es/empleo/tramitesDemanda/informacionDemanda/?ticket=nocas](http://www.juntadeandalucia.es/servicioandaluzdeempleo/web/websae/portal/es/empleo/tramitesDemanda/informacionDemanda/?ticket=nocas)).

la interpretación que la DGT patrocina en este sentido, anudando a un defecto (formal) en cuanto al lugar de la inscripción como demandante de empleo una suerte de confesión de la localidad de residencia del desempleado incompatible con la aplicación del beneficio fiscal a la movilidad geográfica. Y se dice que esta interpretación es sorprendente por lo desproporcionado de la misma, pues, en el ámbito social, una conducta incluso más reprochable como sería el no mantenimiento de la inscripción como demandante de empleo no determina *per se* la pérdida de la percepción de la prestación a la que se tiene derecho, lo que sí vendría a acaecer con la deducción del gasto por movilidad geográfica, pues pudiendo tenerse derecho a la misma desde una perspectiva material, la inadecuada observancia de esta formalidad –la inscripción como demandante de empleo en la oficina correspondiente a la localidad de residencia previa del desempleado que se desplaza– privaría a este de la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal que ocupa. Además, ni que decir tiene que la interpretación de la DGT en esta cuestión casaría mal con esa idea de *ventanilla única* de las Administraciones Públicas<sup>35</sup>.

No dudándose que la Administración tributaria interpreta tan rigurosamente este presupuesto para evitar una aplicación fraudulenta del beneficio fiscal que ocupa, se cree sin embargo que ello no sería necesario si, como dicho en el cierre del epígrafe anterior, se hubiera introducido en el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF la ya referida cautela de condicionar el disfrute de este precepto a que «la situación de desempleo se hubiese mantenido durante un periodo mínimo superior a los seis meses», pues de haber sido esto así resultaría irrelevante en qué oficina se hubiera inscrito el desempleado *real* como demandante de empleo, evitándose de este modo esas inscripciones *express* que repentina y erróneamente protagonizan ciertos contribuyentes para, en los días siguientes, iniciar una relación laboral o funcional.

Finalmente, para cerrar este epígrafe relativo a la inscripción del desempleado como demandante de empleo, debe hacerse mención a una problemática menor al respecto cual es la relativa al no mantenimiento de tal inscripción.

Así es, sentado anteriormente que los desempleados, con carácter general, están obligados a inscribirse y mantener su inscripción como demandantes de empleo, el mantenimiento de la misma, de la inscripción, se verifica mediante una ulterior obligación de renovación de la demanda de empleo<sup>36</sup>, obligación cuyo incumplimiento, como se ha visto, es constitutivo de infracción cuya

<sup>35</sup> Recuérdese que el artículo 3.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece como principio general que «Cada una de las Administraciones públicas actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única».

<sup>36</sup> En este sentido, sentado en el artículo 299 letra d) de la LGSS que es obligación de los desempleados «Renovar la demanda de empleo en la forma y fechas en que se determine en el documento de renovación de la demanda», la vinculación entre la efectividad de la condición de demandante de empleo y la renovación de la demanda se deduce del artículo 41.1 del Texto Refundido de la Ley de Empleo, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2015, de 23 de octubre, precepto que viene a disponer en este sentido que los desempleados «deberán inscribirse y mantener la inscripción como demandantes de empleo en el servicio público de empleo, lo que implicará la suscripción ante el mismo del compromiso de actividad, y deberán cumplir las exigencias de dicho compromiso, que quedarán recogidas en el documento de renovación de la demanda».

sanción comporta *grosso modo* que la demanda de empleo pase a estar en situación de baja y, con ello, la pérdida de la condición de demandante de empleo por no mantenimiento de la inscripción.

Pues bien, este entendimiento de la cuestión de la no renovación de la demanda de empleo ha sido acogido por la Administración tributaria, y así, consultándosele la aplicabilidad de la entonces vigente reducción por movilidad geográfica por una contribuyente que fue nombrada funcionaria en prácticas en fecha 18 de enero de 2008 y que no procedió previamente a renovar su demanda de empleo en fecha 2 de enero de 2008 tal y como correspondía, la DGT, tras reiterar la obligación que impone el artículo 231.1 letra d) de la LGSS/1994 –en la actualidad, art. 299 letra d) LGSS– sobre la renovación de la demanda, concluye que no es posible la aplicación de la reducción ya que:

«En la medida en que la falta de renovación de la tarjeta de desempleo en el plazo establecido conlleva dejar sin efecto la inscripción como demandante de empleo, de manera que no figure inscrita en la correspondiente oficina de empleo como tal en la fecha en que empieza a surtir efectos su nombramiento de funcionaria en prácticas, determinará la imposibilidad de aplicar el incremento de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo por cambio de residencia»<sup>37</sup>.

Con todo, a diferencia de lo que sucedía en los supuestos de inscripción como demandante de empleo en oficina distinta al «servicio público de empleo competente», en los casos que ocupan de no renovación de la demanda de empleo sí que existe algo más que un mero defecto formal, pues con el incumplimiento de la obligación de renovación, de acuerdo con la normativa social expuesta, se pierde la condición de demandante de empleo y con ello, tal y como acertadamente concluye la Administración tributaria, la posibilidad de aplicar la reducción por movilidad geográfica, *mutatis mutandis*, la posibilidad de deducir el equivalente gasto.

### 3. ACEPTACIÓN DE UN PUESTO DE TRABAJO: LA PROBLEMÁTICA DE LOS EMPLEADOS FIJOS DISCONTINUOS

Junto a los presupuestos ya analizados para la deducción del gasto por movilidad geográfica, en el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF se contempla para tal otro requisito cual es que los desempleados correctamente inscritos como demandantes de empleo «acepten un puesto de trabajo», requisito cuya redacción va a generar algunos inconvenientes de índole económica y jurídica en la aplicación de este beneficio fiscal.

En efecto, en cuanto se refiere a la lógica hacendística de este beneficio fiscal, ya se dijo que, en el origen del mismo, el Informe para la reforma del IRPF del año 2002 sugería que este incentivo

<sup>37</sup> Resolución de la DGT de 2 de julio de 2009, en respuesta a la Consulta número V1585/2009 (NFC034648).

«debería condicionarse a la firma de un contrato fijo o temporal superior a doce meses» y que, además, no debería «exceder en ningún caso de un porcentaje de los ingresos derivados del empleo».

Pese a lo anterior, ninguna de estas sugerencias fue acogida por el legislador que, con la redacción dada a esta disposición ya en su origen, permite la deducción del actual gasto por movilidad geográfica sea cual sea la duración del empleo que se acepte siempre que este, el nuevo empleo, comporte el traslado de la residencia habitual.

Así es, tras señalar que la aplicación del beneficio fiscal que ocupa está condicionada al cambio de residencia del contribuyente a un nuevo municipio –municipio que no tiene por qué ser aquel en que esté situado el puesto de trabajo que acepta–, la DGT, en numerosas resoluciones emanadas en relación con el anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, ha confirmado que «Tampoco limita la norma la aplicación de esta reducción a la duración del contrato de trabajo»<sup>38</sup>, circunstancia que, puesta en relación con el hecho de que el gasto por movilidad geográfica se deduce «en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente», desemboca en la posibilidad de que el contribuyente pueda aplicar este beneficio fiscal en periodos impositivos en los cuales no reúne los presupuestos exigidos para tal por el artículo 19.2 letra f) de la LIRPF.

En este sentido se ha pronunciado la Administración tributaria, y así, consultándosele la aplicabilidad de la reducción por movilidad geográfica por un contribuyente residente en Granada hasta fecha 10 de noviembre de 2014 y que, tras aceptar un puesto de trabajo que comporta el traslado de su residencia a otra provincia, en el mes de junio de 2015, una vez finalizado el contrato de trabajo, vuelve a residir en Granada, la DGT ha señalado que:

«Cumpliéndose los requisitos anteriormente expuestos será de aplicación la reducción por movilidad geográfica en el periodo impositivo 2014, que es en el que se produjo el cambio de residencia como consecuencia de la aceptación del nuevo puesto de trabajo, y en el siguiente»<sup>39</sup>.

Igualmente, si nos atenemos exclusivamente a la literalidad de la redacción dada al párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, sucede que este precepto vendría permitiendo la plena deducción del gasto por movilidad geográfica sea cual sea el montante del rendimiento del trabajo que el nuevo empleo genere, pues aunque este rendimiento pudiese resultar menor que la cuantía del beneficio fiscal que ocupa, podría deducirse el gasto respecto de otros rendimientos del trabajo que el contribuyente hubiera percibido por otros empleos en relación con los cuales no concurren los presupuestos exigidos por el precepto que se analiza.

<sup>38</sup> Puede encontrarse esta afirmación en distintas resoluciones de la DGT emanadas en los últimos años, a título de ejemplo las Resoluciones de 16 de junio de 2006, en respuesta a la Consulta número V1147/2006 (NFC022914), de 7 de octubre de 2013, en respuesta a la Consulta número V2988/2013 (NFC049239), de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0812/2015 (NFC054175), etc.

<sup>39</sup> Resolución de la DGT de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0810/2015 (NFC054120).

La anterior afirmación es posible deducirla del parecer de la Administración tributaria, pues, consultándosele la posibilidad de aplicar la reducción por movilidad geográfica por un contribuyente residente en Pontevedra que, en fecha 12 de noviembre de 2004, aceptó un puesto de trabajo en Madrid a cuya finalización, en fecha 31 de agosto de 2005, regresa a Pontevedra donde encuentra otro empleo, la DGT autoriza en este caso la aplicación de la reducción en ambos periodos impositivos sin distinguir a estos efectos el origen de los rendimientos del trabajo que obtiene el contribuyente, señalando al respecto que la reducción «se aplicaría en los ejercicios 2004 y 2005 aun cuando la consultante, una vez finalizado el contrato de trabajo vuelva al municipio inicial»<sup>40</sup>.

Para poner fin a tal circunstancia ha sido necesario reformar recientemente el Reglamento del IRPF<sup>41</sup> (en adelante, RIRPF), y así, mediante modificación del artículo 11.2 del RIRPF<sup>42</sup>, pasa esta disposición a ordenar que «A efectos de la aplicación del límite previsto en el último párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la ley del impuesto, cuando el contribuyente obtenga en el mismo periodo impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible de los previstos en el segundo y tercer párrafo de dicha letra f) y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar», o con otras palabras, que el rendimiento del trabajo íntegro del que puede deducirse el mayor gasto por movilidad geográfica es exclusivamente aquel que derive de las rentas obtenidas por el empleo cuya aceptación determina el cambio de residencia, sin poder considerarse, a estos efectos, otros rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente por otro empleo en relación con el cual no concurren los presupuestos exigidos por el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF.

Aunque con esta (plausible) reforma del RIRPF se obsta la no deseable posibilidad de deducir el mayor gasto que ocupa respecto a rendimientos del trabajo obtenidos sin mediar movilidad geográfica, nos preguntamos si con la modificación del artículo 11.2 del RIRPF no está incurriendo en un exceso el texto reglamentario, pues cuando el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF se remite al texto reglamentario lo hace para que este fije cómo debe ser el traslado –y así sucede con el art. 11.1 RIRPF–, no para que el RIRPF determine la cuantía del beneficio fiscal o, mucho menos aún, para que este limite cuáles son los rendimientos del trabajo íntegros sobre los que aplicar el mayor gasto deducible, aspecto específica y plenamente regulado en el párrafo cuarto del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, disposición que, sin contemplar remisión alguna al texto reglamentario, señala en este sentido que «Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado».

<sup>40</sup> Resolución de la DGT de 11 de julio de 2006, en respuesta a la Consulta número V1444/2006 (NFC023222).

<sup>41</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>42</sup> Precepto reformado por el artículo Uno.Tres del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...

Una vez vistos los inconvenientes que desde un punto de vista hacendístico genera la expresión desempleados que «acepten un puesto de trabajo», para finalizar con este apartado debe señalarse que este pasaje del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF provoca también cierto malentendido de índole jurídico en cuanto a la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal que ocupa por parte de los trabajadores fijos discontinuos.

Sin profundizar en el régimen jurídico-laboral de esta modalidad de contrato de trabajo regulada en el artículo 16 del ET, siguiendo la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo al respecto «existe un contrato fijo de carácter discontinuo "cuando, con independencia de la continuidad de la actividad de la empresa, se produce una necesidad de trabajo de carácter intermitente o cíclico, es decir, en intervalos temporales separados pero reiterados en el tiempo y dotados de una cierta homogeneidad"», caracterización del contrato de trabajo fijo discontinuo con la que se pretende diferenciar los supuestos en que procede esta modalidad de contrato frente a aquellos otros supuestos en los que es posible concertar un contrato de trabajo eventual por circunstancias del mercado *ex* artículo 15.1 letra b) del ET, el cual queda limitado a «cuando "la necesidad de trabajo es, en principio, imprevisible y queda fuera de cualquier ciclo de reiteración regular"»<sup>43</sup>.

El carácter cíclico, lo reiterado en el tiempo de la necesidad de trabajo que legitima el contrato fijo discontinuo, determina que los empleados vinculados bajo esta modalidad contractual deban ser llamados para prestar sus servicios<sup>44</sup>, llamamientos que no suponen la aceptación de un nuevo puesto de trabajo pues, durante los denominados periodos de inactividad, el empleado sigue vinculado a la empresa<sup>45</sup>... aun pudiendo ostentar la situación legal de desempleado<sup>46</sup> y percibir, por tanto, la correspondiente prestación social.

De esta forma, no es de extrañar que la Administración tributaria niegue acertadamente la aplicación del beneficio fiscal que ocupa en los supuestos en los que los sucesivos llamamientos del trabajador fijo discontinuo determinen el traslado de su residencia habitual, pues en tales casos no se acepta un nuevo puesto de trabajo, sino que, empleando la terminología de la DGT,

<sup>43</sup> Fundamento de derecho segundo de la STS de 28 de noviembre de 2011 (NSJ044133), que reitera la doctrina del Alto Tribunal en este punto recogida en sentencias anteriores que se citan.

<sup>44</sup> Léase en este sentido el artículo 16.2 del ET: «Los trabajadores fijos-discontinuos serán llamados en el orden y la forma que se determine en los respectivos convenios colectivos, pudiendo el trabajador, en caso de incumplimiento, reclamar en procedimiento de despido ante la jurisdicción social, iniciándose el plazo para ello desde el momento en que tuviese conocimiento de la falta de convocatoria».

<sup>45</sup> Así se deduce del fundamento de derecho segundo de la STS de 29 de septiembre de 2004 (NSJ015653), en el que la Sala de lo Social del Alto Tribunal sienta al respecto que «No hay duda, por tanto, de que esta situación de inactividad entre campañas o temporadas constituye una situación de desempleo protegida, pues hay desocupación, aunque técnicamente no hay pérdida de un empleo preexistente».

<sup>46</sup> Dispone el artículo 267.1 letra d) de la LGSS al respecto que «Se encontrarán en situación legal de desempleo los trabajadores que estén incluidos en alguno de los siguientes supuestos [...] Durante los periodos de inactividad productiva de los trabajadores fijos discontinuos».

se asiste a la reanudación periódica de la actividad que justifica el contrato de trabajo fijo discontinuo; o en palabras de este centro directivo:

«al tratarse de un puesto de trabajo de carácter fijo discontinuo, la reanudación periódica del mismo por el consultante con posterioridad a la aceptación de dicho puesto de trabajo no implica la aceptación por aquel de un nuevo puesto de trabajo en el sentido establecido en el artículo 20.2 b) de la LIRPF, sino que constituye la simple reanudación de su actividad, la cual no generará el derecho a la aplicación de la reducción por movilidad geográfica»<sup>47</sup>.

#### 4. TRASLADO DE LA RESIDENCIA HABITUAL CONSECUENCIA DE LA ACEPTACIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO

Examinados los anteriores presupuestos para la deducción del gasto por movilidad geográfica, la aplicación de este beneficio fiscal exige la concurrencia de un último requisito cual es que el desempleado acepte un puesto de trabajo «que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio».

Atendiendo a la doctrina administrativa, no genera especiales dudas cuál puede ser el municipio al que el desempleado debe trasladar su residencia para poder aplicar el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, siendo numerosas las resoluciones de la DGT, emanadas en relación con la reducción por movilidad geográfica, las que han venido a sentar que esta:

«queda condicionada a que efectivamente se haya producido el cambio de residencia del contribuyente a un nuevo municipio, distinto al de su residencia habitual, sin que este municipio tenga que ser, necesariamente, aquel en que esté situado el puesto de trabajo que se acepta»<sup>48</sup>.

Lógicamente, en todo caso, el traslado de la residencia a un nuevo municipio encuentra como límite que el contribuyente no pierda con tal desplazamiento la condición de residente fiscal en España<sup>49</sup>.

<sup>47</sup> Resolución de la DGT de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0822/2015 (NFC054486). En idéntico sentido, véanse las Resoluciones de la DGT de 21 de septiembre de 2010, en respuesta a la Consulta número V2078/2010 (NFC039298) y de 26 de abril de 2013, en respuesta a la Consulta número V1484/2013 (NFC047775).

<sup>48</sup> Resolución de la DGT de 16 de junio de 2006, en respuesta a la Consulta número V1147/2006 (NFC022914). En idéntico sentido pueden verse más de una veintena de resoluciones hasta la más reciente Resolución de la DGT de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0827/2015 (NFC054184).

<sup>49</sup> Así se hace ver en la Resolución de la DGT de 17 de noviembre de 2009, en respuesta a la Consulta número V2527/2009 (NFC036838) en la que el centro directivo advierte de que «cabe recordar que si como consecuencia del traslado de la residencia habitual del consultante [...] este último perdiese la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la

En este sentido, resoluciones de la Administración tributaria y de algunos Tribunales Superiores de Justicia dan o quitan relevancia a otras circunstancias que podrían considerarse demostrativas del traslado de la residencia a un nuevo municipio, y así, a título de ejemplo, señalan que:

- El empadronamiento en el nuevo municipio ni es exigible<sup>50</sup> ni es suficiente<sup>51</sup> *per se* para acreditar el traslado de la residencia a otra localidad.
- El cambio o el mantenimiento del domicilio fiscal en un municipio determinado tampoco basta para acreditar el traslado de la residencia<sup>52</sup>.
- La expedición de un documento de identidad haciendo constar domicilio en la localidad de destino, o los recibos de domiciliaciones en una cuenta bancaria en una sucursal en tal localidad, son hechos que pueden resultar acreditativos del traslado de la residencia<sup>53</sup>.
- Pernoctar unos días en un hotel en el municipio de destino justo tras el traslado y no arrendar una vivienda en tal municipio sino pasadas unas semanas son circunstancias que, por sí solas, no legitiman a la Administración tributaria para considerar que el empleo aceptado no implica cambio de residencia desde la fecha del traslado<sup>54</sup>.

---

Renta de las Personas Físicas, la reducción por movilidad geográfica no sería de aplicación en los periodos impositivos en los que el consultante no tuviese dicha condición».

- <sup>50</sup> Véase lo dispuesto en el fundamento de derecho tercero de la STSJ de Extremadura de 12 de marzo de 2009 al respecto: «Tanto la Ley como el Reglamento en los artículos 53 y 47, respectivamente, exigen que se produzca un traslado de la residencia habitual del contribuyente a un nuevo municipio [...] sin que el precepto exija necesariamente que el contribuyente tenga que empadronarse en el nuevo municipio». En términos similares léase el fundamento de derecho tercero de la STSJ de Extremadura de 29 de abril de 2010 (NFJ039080).
- <sup>51</sup> En la Resolución de la DGT de 3 de noviembre de 2008, en respuesta a la Consulta número V2023/2008 (NFC032843), se señala que «el simple empadronamiento no se considera por sí solo elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad», afirmación que constituye doctrina administrativa que se reitera, entre otras muchas, en Resoluciones de la DGT de 17 de junio de 2013, en respuesta a la Consulta número V2028/2013 (NFC048291), de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0822/2015 (NFC054486), etc.
- <sup>52</sup> En las resoluciones citadas en el pie de página anterior se completa la doctrina administrativa al respecto añadiendo sobre qué elementos son suficientes para acreditar la residencia que «tampoco lo es el hecho de trasladar o mantener el domicilio fiscal en lugar determinado».
- <sup>53</sup> Discutiendo la Administración tributaria que la declaración jurada de un familiar pueda (objetivamente) servir de prueba del traslado de la residencia, sobre la idoneidad para tal de los mencionados documentos se advierte en el fundamento de derecho tercero de la STSJ de Galicia de 29 de mayo de 2013 (NFJ055412) de que «Y si el vínculo familiar que le une con la autora de este testimonio pudiera restar objetividad a esta prueba, los demás documentos aportados por el recurrente corroboran la realidad del traslado discutido».
- <sup>54</sup> Léase en este sentido el fundamento de derecho tercero de la STSJ de La Rioja de 23 de diciembre de 2010 (NFJ042233), donde se afirma que a estos efectos «Lo determinante no es el cambio de residencia sin más, sino la aceptación de un empleo que requiere cambio de residencia, para lo que es inoperante que, al inicio de la prestación de servicios, se aloje provisionalmente en un establecimiento hotelero en lugar de en una vivienda».

- Convivir unos días con unos familiares en la localidad de destino hasta encontrar vivienda adecuada en la misma –extremo que se acredita mediante declaración jurada de los familiares– es igualmente una circunstancia que tampoco legitima a la Administración tributaria para considerar que el empleo aceptado no implica cambio de residencia desde la fecha del traslado<sup>55</sup>.

Una vez hechas las anteriores puntualizaciones acerca de a qué municipio debe trasladarse la residencia para poder aplicar el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, mucho más relevante resulta la cuestión de cuándo se entiende exigible tal traslado de residencia requerido por el mencionado precepto, cuestión para cuya resolución es de conveniente consulta, por la razón que se dirá, la doctrina y jurisprudencia social emanada en relación con supuestos de movilidad geográfica regulada en el artículo 40 del ET.

Sin ánimo de profundizar en los distintos escenarios que pueden presentarse en la dinámica de la relación laboral, resumen del referido artículo 40 del ET es que existe movilidad geográfica cuando se produzca «el cambio de lugar de trabajo distinto del inicialmente pactado contractualmente», diferenciándose a estos efectos entre lo que se denomina movilidad geográfica *débil* –que se da cuando el cambio de lugar de trabajo no comporta cambio de residencia<sup>56</sup>– y movilidad geográfica *fuerte* –que existe cuando la modificación de esta condición de trabajo sí implica cambio de residencia–. Solo a estos últimos supuestos, dentro de los cuales deben distinguirse los traslados de los desplazamientos temporales, son de aplicación las garantías previstas en el artículo 40 del ET<sup>57</sup>.

Así, atendiendo a lo expuesto en el párrafo anterior, la frontera entre la movilidad geográfica fuerte y la movilidad geográfica débil radica en el hecho de que el cambio del lugar de

<sup>55</sup> Así se deduce del fundamento de derecho segundo de la STSJ de Galicia de 11 de julio de 2011, en el que el alto tribunal gallego, tras apelar a que las normas sean interpretadas teniendo en cuenta la realidad del momento, señala en este sentido que «resulta plenamente admisible que unha persoa con familiares nunha cidade conviva con eles durante un tempo ata atopar un piso en condicións, e esto resulta acreditado coa declaración xurada de Dº Adriano [...] a proba é suficiente e acredita o traslado da residencia cotián como consecuencia da aceptación do posto do traballo». Véase también el fundamento de derecho tercero de la STSJ de Galicia de 29 de mayo de 2013 (NFJ055412).

<sup>56</sup> Este tipo de cambio de lugar de trabajo cae dentro del poder de dirección y del *ius variandi* del empresario y, por tanto, no requiere de especiales presupuestos para su adopción ni genera derecho a la percepción de indemnizaciones. Así lo expresa la Sala de lo Social del Alto Tribunal que, resolviendo el pertinente recurso de casación para la unificación de la doctrina, en relación con estos cambios de lugar de trabajo sentó en su fundamento de derecho tercero de la STS de 26 de abril de 2006 (NSJ020809) que «es lo cierto que, en cualquier caso, quedan excluidos del art. 40 ET y deben ser incardinados en la esfera del *ius variandi* del empresario» (en el mismo sentido, considerando tales supuestos como expresión del poder de dirección, también la STS 19/12/02 –rec. 3369/01–) [...] Es más, para tales supuestos la doctrina unificada incluso ha mantenido –aunque la cuestión no sea pacífica en doctrina– que los supuestos de movilidad geográfica "débil", sin cambio de residencia, ni tan siquiera pueden dar lugar a indemnización o compensación que no tenga origen en pacto colectivo o individual». Se reitera este planteamiento en las SSTs de 27 de noviembre de 2007 y de 9 de febrero de 2010 (NSJ032956).

<sup>57</sup> TOSCANI GIMÉNEZ, D.: *La movilidad geográfica y funcional y la reducción de jornada tras la reforma laboral de 2012*, Bomarzo, Albacete, 2012, págs. 29, 34 y 35.

trabajo ordenado por el empresario exija o no cambio de residencia, exigencia esta que, por su similitud con la contenida en el mandato del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, legitima para trasladar al ámbito tributario las conclusiones alcanzadas al respecto por los *iuslaboralistas*.

Pues bien, siguiendo a TOSCANI GIMÉNEZ, apunta este autor que el artículo 40 del ET «no precisa a partir de cuántos kilómetros se considera que es presumible un cambio de residencia», necesidad de cambiar de residencia que, en todo caso, no es definida ni por el trabajador ni por el empresario, sino que «ha de ser objetiva y no subjetiva, esto es, derivada de preferencias personales». Teniendo en cuenta lo anterior, y ofreciendo un amplio elenco de decisiones jurisprudenciales al respecto, concluye este autor que la aplicación del artículo 40 del ET, y por tanto la consideración de un cambio de lugar de trabajo como supuesto de movilidad geográfica fuerte, ha de ser analizado caso a caso, atendiendo, además de a la distancia entre el lugar de residencia y el lugar de trabajo, a otras circunstancias como los medios de transporte existentes entre ambas localizaciones, la facilidad o dificultad de las comunicaciones entre tales ubicaciones, etc.<sup>58</sup>

Además de las circunstancias anteriores relativas a la distancia, a los medios de transporte, etc., la jurisprudencia ha puesto de manifiesto que, a estos efectos, deben tenerse en cuenta también otras variables, y así, a título de ejemplo, se cita como tal la relación entre el salario a percibir y los costes que supondrían los desplazamientos diarios al nuevo lugar de entenderse no necesario el cambio de residencia<sup>59</sup>.

Teniendo en cuenta todo lo dicho, podría concluirse que la exigencia del traslado de residencia contemplada en el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF es una circunstancia cuya concurrencia debe analizarse caso a caso, atendiendo a los distintos criterios objetivos expuestos (distancia entre el municipio de residencia originaria y el de residencia tras el traslado, los medios de transporte existentes entre ambas localidades, los costes de los desplazamientos entre estas ubicaciones en relación con el salario que se pasa a percibir, etc.) y no a las preferencias del contribuyente o de la Administración tributaria, sin olvidar, además, los más numerosos pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales al respecto evacuados en relación con los distintos escenarios de movilidad geográfica regulados por el artículo 40 del ET.

<sup>58</sup> TOSCANI GIMÉNEZ, D.: *La movilidad geográfica y funcional y la reducción de jornada tras la reforma laboral de 2012*, cit., pág. 35.

<sup>59</sup> En este sentido, pronunciándose sobre el supuesto de un contribuyente residente en Vigo que, consecuencia de aceptar un puesto de trabajo, trasladó su residencia a otro municipio sito a 167 kilómetros de distancia, existiendo entre ambas localidades, además de una carretera convencional, una autopista de peaje, el Alto Tribunal gallego contestó el parecer de la Administración tributaria contrario a considerar necesario en este caso el traslado de la residencia, señalando en el fundamento de derecho tercero de su STSJ de Galicia de 29 de mayo de 2013 (NFJ055412) como justificación de su decisión que «si el desplazamiento se hace por autopista implica un coste económico mucho mayor, que además en el caso nos ocupa resultaría desproporcionado al salario base según subvención que le correspondía percibir al actor por los servicios prestados».

## IV. CONCLUSIONES

Una vez analizado el origen del actual gasto deducible por movilidad geográfica y examinados los distintos requisitos que han de concurrir para poder aplicar el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, las últimas líneas de este trabajo se dedican a ofrecer unas breves conclusiones acerca de este beneficio fiscal:

- PRIMERA. Por las razones apuntadas, el actual gasto deducible por movilidad geográfica, así como su predecesora reducción, son beneficios fiscales no correctamente configurados desde una perspectiva hacendística y jurídica.

Por ello, sería conveniente reformar el contenido del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF al menos en un sentido, circunscribiendo su aplicación a los que hemos denominados desempleados *reales*. Y por otra parte, resultaba igualmente conveniente modificar el beneficio fiscal que ocupa vinculando la cuantía del mayor gasto deducible a los ingresos que derivan del puesto de trabajo que acepta el contribuyente y que comporta el traslado de su residencia, mas no de la forma en que se ha hecho, mediante una reforma del artículo 11.2 del RIRPF acertada materialmente pero que, a primera vista, parece hacer incurrir a esta norma en un exceso reglamentario.

- SEGUNDA. El uso en la redacción del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF de diversos conceptos *iuslaboralistas* dificulta la aplicación del gasto deducible por movilidad geográfica.

Quiere decirse, en la configuración de los presupuestos que deben concurrir para aplicar el beneficio fiscal se recurre a voces como desempleado, demandante de empleo, aceptación de un puesto de trabajo, etc., cuya correcta integración exige conocimientos, fundamentalmente, de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social; esta exigencia provoca dudas en los contribuyentes y, en ocasiones, en la Administración tributaria acerca de en qué supuestos (¿cuál es la correcta oficina para la inscripción como demandante de empleo?, ¿qué desplazamientos exigen el traslado de la residencia?) o qué personas (¿los funcionarios en prácticas?, ¿los trabajadores fijos discontinuos?) pueden aplicar el referido párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF.

Para evitar esta incertidumbre en la deducción del gasto por movilidad geográfica, más allá de las reformas comentadas en la conclusión anterior, sería conveniente que el legislador definiese con mayor precisión los términos que emplea en la redacción de la norma, máxime cuando los mismos provienen de una rama del ordenamiento jurídico cuyos principios rectores difieren sustancialmente de aquellos que informan al Derecho Tributario.

**EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-  
ADMINISTRATIVO EN ÚNICA O PRIMERA INSTANCIA.  
ESPECIAL REFERENCIA A LAS REFORMAS INTRODUCIDAS  
POR LA LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE,  
DE MODIFICACIÓN DE LA LGT**

**Juan Calvo Vérguez**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura*

---

**EXTRACTO**

El presente trabajo tiene por objeto analizar, a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial, las principales cuestiones conflictivas que suscita el desarrollo del procedimiento económico-administrativo en sus distintas fases. Asimismo se analizan las principales novedades introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la Ley General Tributaria, dentro de las cuales destacan, entre otras, las relativas a la atribución al Tribunal Económico-Administrativo Central de la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares cuando el domicilio fiscal del reclamante se halle fuera de España y al reforzamiento del sistema de unificación de doctrina al atribuirse al citado tribunal la competencia para dictar resoluciones en unificación de criterio y a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales la posibilidad de dictar resoluciones de fijación de criterio respecto de las salas desconcentradas.

**Palabras claves:** procedimiento económico-administrativo, inicio, desarrollo, terminación, Tribunal Económico-Administrativo Central, competencias y reforma tributaria.

---

*Fecha de entrada: 30-11-2015 / Fecha de aceptación: 11-01-2016 / Fecha de revisión: 19-02-2016*

**THE DEVELOPMENT OF ECONOMIC AND ADMINISTRATIVE  
PROCEDURE IN ONE OR FIRST INSTANCE. SPECIAL  
REFERENCE TO THE AMENDMENTS INTRODUCED BY  
LAW 34/2015, OF 21 SEPTEMBER**

**Juan Calvo Vérguez**

---

**ABSTRACT**

This paper aims to examine, in the light of the recent administrative and jurisprudence doctrine, the main contentious issues raised by the development of the economic-administrative procedure in its different phases. They are also analyzed the main innovations introduced by Law 34/2015, of September 21, amending the General Tax Law, including those concerning the attribution to Central Economic-Administrative Court the jurisdiction of claims in respect of proceedings between individuals when the tax domicile of the claimant is outside Spain, and the strengthening of the system of unification of doctrine because of the attribution to that Court the power to take decisions at unification of criteria and to the Regional Economic-Administrative Courts the possibility of issuing administrative decisions to unify criteria of the decentralized court rooms.

**Keywords:** economic and administrative proceedings, initiation, development, completion, Central Economic-Administrative Court, skills and tax reform.

---

---

## Sumario

- I. Consideraciones generales
- II. La iniciación del procedimiento económico-administrativo
- III. La instrucción del procedimiento económico-administrativo
- IV. La terminación del procedimiento económico-administrativo
- V. Análisis de las principales cuestiones conflictivas planteadas a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial
- VI. Novedades introducidas en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT

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

## I. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido son los artículos 235 a 240 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) los encargados de regular el procedimiento en primera o única instancia, abordándose a continuación en los siguientes el recurso ordinario de alzada y los extraordinarios y, en sus artículos 245 a 248, el llamado procedimiento abreviado ante órganos unipersonales. Con carácter previo al estudio del procedimiento económico-administrativo en única o primera instancia hemos de aludir a la existencia de un conjunto de reglas generales que integran el procedimiento económico-administrativo, a las que se refiere el artículo 234 de la LGT.

En primer lugar, y en cualquiera de sus modalidades, el procedimiento consta de tres fases: iniciación, tramitación y terminación. El procedimiento ha de ser impulsado siempre de oficio, con sujeción a los plazos establecidos en su normativa reguladora, y sin posibilidad de prórroga de sus plazos.

Los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a la reclamación deben ser notificados a aquellos en el domicilio señalado por los mismos o, en su defecto, si no consta alguno, en el domicilio fiscal o por comparecencia en la secretaría del tribunal correspondiente, si dicho domicilio resultase desconocido o no pudiera practicarse la notificación por causa no imputable al tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 50 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA).

Los citados actos y resoluciones han de expresar si los mismos tienen o no carácter definitivo en vía económico-administrativa, así como los recursos que contra los mismos procedan, el órgano ante el que hubieran de presentarse y el plazo para su interposición. En el supuesto de que constara la existencia de varios domicilios, dicha notificación se efectuaría al último de ellos de que se tuviera conocimiento.

¿Qué consideraciones cabe efectuar en relación con el empleo del sistema de notificación por edictos en la vía económico-administrativa? Tal y como afirmó a este respecto el Tribunal Supremo (TS) mediante Sentencia de 28 de junio de 2010 (NFJ040605) la posibilidad de acudir a la notificación por edictos no constituye una opción para el tribunal económico-administrativo sino que, por el contrario, se configura como un último recurso al que cabe acudir cuando fracasan las notificaciones en el domicilio elegido por el recurrente. En este sentido parece claro que la existencia de una única tentativa frustrada de notificación postal no debe conducir sin más alternativa a aquella que se efectúa a través de anuncios constando además el domicilio del inte-

resado. Como es sabido el propio Tribunal Constitucional (TC) se ha situado en la misma línea, afirmando que la notificación realizada a través de edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser calificada como el último recurso. Únicamente resulta compatible con el artículo 24 de la Constitución (CE) si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable, de la imposibilidad de localizar al demandado.

Conviene tener presente además que el procedimiento económico-administrativo no requiere de abogado ni procurador. No obstante, el artículo 232.4 de la LGT contempla la actuación mediante representante, especificando que se exigirá acompañar su acreditación al primer escrito no firmado por el interesado. Y dado que, de conformidad con lo señalado en el artículo 46.2 de la LGT, la interposición de reclamaciones y su desistimiento tienen la consideración de actuaciones que exigen acreditar la representación, esta no podrá presumirse. Ahora bien, el acto se tendrá por realizado si se subsana la falta de acreditación en el plazo que, a estos efectos, debe otorgar el tribunal tras advertir el defecto, estimando la jurisprudencia que procederá la nulidad si se archivan las actuaciones sin advertir el tribunal del defecto y conceder el plazo de subsanación, el cual queda fijado por el artículo 3.2 del RGRVA en diez días a contar desde el requerimiento.

El procedimiento económico-administrativo constituye además un procedimiento gratuito, salvo que la reclamación o el recurso resulte desestimado y el órgano económico-administrativo aprecie temeridad o mala fe, en cuyo caso podría exigirse al reclamante el pago de las costas del procedimiento, de conformidad con lo previsto en el artículo 51 del Reglamento de Revisión.

La principal característica configuradora del procedimiento en este tipo de recursos tributarios es, sin lugar a dudas, la celeridad en sus actuaciones, así como la extensión de la legitimación, la facilidad y flexibilidad existente a la hora de la constitución de garantías que permitan la suspensión de la ejecución del acto recurrido y la extensión de la actividad revisora.

La celeridad constituye un criterio presente en el conjunto de los procedimientos administrativos, más aún en el ámbito de los recursos tributarios, dado que el conocimiento de la doctrina de los tribunales económico-administrativos puede adquirir un particular interés a la luz de la repetición de numerosos hechos imponible y de situaciones jurídicas que pueden presentar un concreto interés fiscal. En este sentido todo lo que contribuya a limitar figuras y actuaciones específicamente jurisdiccionales sin merma alguna de las garantías de los interesados favorece el desarrollo del citado criterio de celeridad. La celeridad en la resolución de las reclamaciones contribuye además a atenuar importantes tensiones tales como las derivadas de la suspensión del acto, presentándose como un servicio estimable al principio de eficacia administrativa.

El RGRVA no contiene requisitos, elementos o figuras que obstaculicen dicha celeridad, habiéndose suprimido de hecho la celebración de la vista pública y señalándose diversos plazos que no pueden considerarse excesivos.

¿Cuál puede ser en consecuencia la principal causa del retraso actualmente existente en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas? A nuestro juicio la razón de dicho

retraso debe buscarse en la complejidad legislativa existente, así como en el inmovilismo de determinadas normas y preceptos que se presentan como un foco constante de divergencias y de insuficiencias administrativas. La falta de celeridad respondería por tanto a razones de carácter político-organizativas y normativas, no procedimentales.

La extensión de la legitimación adquiere un particular interés en estos recursos, dado los intereses contrapuestos que pueden llegar a plantearse en relación con un determinado acto tributario (piénsese, por ejemplo, en el caso de la concesión de una exención a un competidor del reclamante), los intereses yuxtapuestos eventualmente existentes (por ejemplo, una revisión catastral interesa por igual al propietario de una finca y a determinados arrendatarios de la misma) e incluso los conflictos existentes entre las distintas Administraciones públicas.

La amplitud del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA) en este punto posibilitaba atender cualquier situación compleja que pueda llegar a plantearse. Así su artículo 30, después de considerar legitimados a los sujetos pasivos, responsables y a los interventores de la Administración del Estado, extendía esta legitimación a «cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo de gestión».

Desde nuestro punto de vista este planteamiento hace posible una recepción amplia de situaciones subjetivo-tributarias. De hecho el propio artículo 31 del RPREA permitía la intervención en el procedimiento a interesados que no hubiesen interpuesto la reclamación pero que fuesen «titulares de derechos u ostenten intereses legítimos y personales que puedan resultar directamente afectados por la resolución que hubiera de dictarse, entendiéndose con ellos la subsiguiente tramitación». Incluso se establecía la carga sobre los tribunales de dar traslado de las actuaciones a tales tribunales si se advertiese su existencia y no hubiesen comparecido para que aleguen lo que estimen procedente en defensa de sus intereses.

Conviene no obstante precisar que, en la actualidad, la Ley 58/2003 delimita la legitimación de manera tal que resulta derogado lo dispuesto en el RPREA. En efecto, dispone el artículo 232 de la citada ley que «estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria».

En cambio, y al igual que sucede con el recurso de reposición, precisa el apartado segundo del citado precepto que no están legitimados los funcionarios, salvo en aquellos casos en los que inmediata y directamente se vulnere un derecho que, en particular, les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos. Y tampoco se hallan legitimados: los particulares que obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella; los denunciantes; los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato; los organismos u órganos que

hayan dictado el acto impugnado; y cualquier otra entidad, por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.

Ciertamente las dos primeras exclusiones resultan obvias, en aplicación del principio de que la Administración no puede ir contra sus propios actos, salvo en los casos que autorizan a los procedimientos especiales de revisión e incluso, al no poder apreciarse la concurrencia de un interés legítimo, en cuanto personal, en el funcionario o mandatario de la Administración, ya que ni siquiera esta lo tiene, al no ser la titular privativa del tributo. Más discutible puede resultar, en cambio, el último supuesto, en la medida en que la gestión del tributo puede quedar encomendada a una Administración distinta de su titular o de la destinataria de sus rendimientos, la cual habría de padecer pasivamente las incorrectas actuaciones del gestor del tributo.

Pues bien, a pesar de que en el presente caso parece que la noción de interés legítimo podría concurrir en la Administración afectada por el acto, por contraposición con aquella que se dicta, la LGT hace primar el criterio de unidad de actuación pública frente a los particulares, remitiendo implícitamente a las relaciones entre Administraciones los posibles perjuicios que se causen. A nuestro juicio esta opción legal no está exenta de la posible alegación en su contra de la tutela judicial.

Por otra parte, la exclusión de la legitimación de quien asumió obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato ha constituido, tradicionalmente, una consecuencia del principio actualmente recogido en el artículo 17.4 de la LGT, que impide los efectos ante la Administración de los acuerdos entre particulares relativos a los tributos. Sin embargo ya desde la aparición en su día de la Sentencia del TS de 13 de marzo de 1987 (NFJ061864) se ha venido considerando la aplicación directa del artículo 24 de la CE frente a esta restricción de legitimación, manteniéndose la posible apreciación del interés legítimo en quien hace frente al tributo en virtud de la existencia de pacto o contrato, el cual se vería desprotegido si no pudiese reaccionar contra un tributo que va a soportar, y del que puede desentenderse el designado legalmente como obligado, ya que no recaerá de manera definitiva sobre él.

Obsérvese, por tanto, como, con carácter general, se admite la legitimación de todos los intervinientes o afectados por la aplicación del tributo, y no solo de los sujetos pasivos o de los sujetos principales de las distintas prestaciones que lo integran. Y dada la amplitud con la que el artículo 35 de la LGT confiere la cualidad de «obligado tributario», cualquier sujeto afectado por un deber u obligación o, en su caso, por un derecho, dimanantes todos ellos del tributo, tendrá acceso a la vía económico-administrativa.

A mayor abundamiento, y como criterio genérico que alcanza a quien no goce de ninguna de dichas posiciones subjetivas o a otras que eventualmente pudieran llegar a configurar las normas, la letra b) del artículo 232.1 de la LGT reconoce la legitimación a cualquiera que se vea afectado en sus intereses legítimos. A través de esta mención se adscribe la Ley 58/2003 a una corriente flexibilizadora existente en torno a la legitimación que fue impulsada por el TC a partir del artículo 24 de la CE. Afirmaba concretamente el intérprete supremo de nuestra Constitución,

entre otras, en sus Sentencias 60/1982, de 11 de octubre, y 62/1983, de 11 de julio, que el interés legítimo, aun suponiendo una vinculación personal con el acto o resultado de la reclamación, es más amplio que el interés directo que exigido en el seno de la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. De este modo se procedió a reformular el concepto de «interés legítimo» como aquel que puede verse beneficiado o perjudicado por el ejercicio de la acción o el recurso [STS de 15 de diciembre de 1986 (NFJ061865)], pero manteniéndose como personal y actual, no bastando la concurrencia de un mero interés objetivo a la legalidad ni frente a potenciales o futuros agravios supuestos [STS de 24 de mayo de 1988 (NFJ061866)].

La LGT reconoce además la legitimación a favor de los directores generales del Ministerio de Hacienda y de los directores de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para la interposición del recurso ordinario de alzada (art. 241.3), para el recurso extraordinario de revisión (art. 244.2), para el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (art. 242.1<sup>1</sup>), así como a favor del director general de tributos en relación con el recurso extraordinario para unificación de doctrina (art. 243.1). Los dos últimos se dirigen a salvar la coherencia de las decisiones de los tribunales económico-administrativos, debiendo respetar su resolución la situación jurídica particular que derive de la resolución recurrida por estas vías. En cambio, la decisión resultante de los dos primeros recursos será plenamente aplicable a los interesados que hubieran obtenido una resolución favorable en primera instancia. Y, al igual que sucede también en el caso de los tributos cedidos, las comunidades autónomas se hallan legitimadas para recurrir en alzada las resoluciones contrarias en primera instancia sobre tributos cedidos y recargos sobre tributos estatales, tal y como precisa el artículo 241 de la LGT<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> En relación con este recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio la nueva Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT reduce a la mitad el plazo de resolución del recurso extraordinario para la unificación de criterio, que pasa a ser de tres meses. Recuérdese además respecto de la aplicación del citado precepto que el legislador no exige para entender que se fija doctrina que el fallo del Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico ya que, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios del Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos o funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional). Y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida, en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (art. 3 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el citado artículo 242 de la LGT la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria.

<sup>2</sup> Téngase presente además que en relación con este precepto la nueva Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT establece una posibilidad de suspensión de la ejecución de los fallos de los tribunales económico-administrativos solicitada por la Administración cuando se suscite el recurso de alzada. Y ello a pesar de tratarse de una situación en virtud de la cual se está recurriendo contra una decisión de un órgano administrativo, disponiendo la propia Administración de la facultad exorbitante de obrar contra sus propios actos. Se reconoce así la posibilidad de que la propia Administración tributaria solicite la suspensión de la ejecución de la resolución de la reclamación cuando el cobro de la deuda pueda verse frustrado o gravemente dificultado, previa motivación suficiente de dicha circunstancia, previéndose no obstante que cuando la ejecución determine el derecho a una devolución esta pueda ejecutarse previa prestación de la correspondiente garantía. Un juicio crítico de esta reforma normativa puede verse en SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria», *RCyT. CEF*, núm. 381,

A la vista de esta regulación cabe apreciar la existencia de un desequilibrio entre el particular y la Administración en defensa de sus respectivas posiciones. Y es que a la ya inicial presunción de legalidad y de ejecutividad del acto, que impone al particular afectado la carga del recurso y de postular su suspensión, se añade el hecho de que debe interponerlo preceptivamente ante la propia Administración, por mucha independencia funcional que pueda predicarse de los tribunales económico-administrativos. E incluso, si resultase favorecido por la resolución de estos, su pretensión volvería a ser combatida por los directores generales o por las comunidades autónomas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Y todo ello sin que el particular tenga aún acceso a ejercer su derecho constitucional a la tutela judicial efectiva. De ahí que, para admitir la alzada interpuesta por un director general, deba exigirse un especial rigor en el control de los plazos, debiendo probarse el momento de notificación a este de la resolución dictada en primera instancia, y sin que pueda estarse meramente a lo manifestado en el recurso, tal y como declaró el TS en su Sentencia de 26 de abril de 2004.

Finalmente, los apartados tercero y cuarto de la disposición adicional undécima de la LGT otorgan también legitimación, respecto a las materias contempladas por el precepto, al interventor general y a sus delegados, en los ámbitos a que se extienda el ejercicio de su función fiscalizadora. Y, habida cuenta de que la Intervención tiene facultades de fiscalización del reconocimiento y la liquidación de créditos y obligaciones de todo tipo, prácticamente cualquier acto de ingreso o de gasto de los recogidos en la citada disposición adicional podrá, en su caso, ser reclamado a través de esta vía por la Intervención. Por su parte, sus apartados 5, 6 y 7 también la reconocen los directores generales en términos idénticos a los ya indicados.

Tras regular la legitimación, el apartado tercero del artículo 232 de la LGT aborda la cuestión relativa a la comparecencia de otros interesados, disponiendo que estos podrán personarse en los procedimientos ya iniciados, sin que se retrotraigan estos en ningún caso. Ordena además el citado precepto que, si el tribunal advirtiese la existencia de interesados distintos del recurrente, deberá ponerlo en su conocimiento, dándoles traslado de las actuaciones y otorgándoles un plazo de quince días para comparecer y formular alegaciones si bien, aunque no lo hicieran, resultarían afectados por la resolución que se dicte, tal y como dispone el artículo 239.5 de la LGT<sup>3</sup>. Por

---

2014, pág. 134, para quien si la Hacienda Pública «no confía en sus propios órganos, posee facultades de dirección y hasta disciplinarias, pero no puede traducirse esa desconfianza en un castigo para el contribuyente que ha obtenido el reconocimiento de una situación particular por un fallo administrativo»; argumenta asimismo el citado autor que «La cuestión, además, plantea otros muchos problemas respecto, por ejemplo, de la ejecutividad o la presunción de legalidad del acto administrativo que ahora acompañaría al contribuyente, quien sin embargo, se vería desprovisto de esos principios que se aplican a rajatabla en el caso contrario, es decir, si es a la Administración a la que beneficiar».

<sup>3</sup> Tal y como afirma a este respecto la Sentencia del TS de 17 de octubre de 2014 (NFJ056239), a través de la cual se desestima el motivo de casación esgrimido por el obligado en este punto contra la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) que había otorgado su parecer favorable, no cabe admitir la alegación referida a que la Inspección debería haber empleado igual criterio en la regularización de existencias finales e iniciales, porque no lo manifestó en la inspección y porque así se altera el orden del procedimiento. Para deducir un gasto es necesario tener factura completa y no es suficiente prueba la transferencia del importe. Y tampoco cabe aportar en la reclamación, de acuerdo con lo

otra parte, y con dudoso respaldo legal en cuanto al plazo, señala el artículo 38 del RGRVA que, cuando no resulte evidente la legitimación de un posible interesado, se abrirá pieza separada y se darán diez días para alegaciones, tras lo cual resolverá el tribunal, sin ulterior recurso en esta vía.

Refiriéndose a esta cuestión el TC se encargó de precisar, entre otras, en sus Sentencias 68/1985, de 27 de mayo, y 175/1987, de 4 de diciembre, que la falta de audiencia a los interesados adquiere dimensión constitucional y provoca la nulidad de actuaciones por vulneración de lo establecido en el artículo 105 c) de la CE, si bien no supone la indefensión vetada por el artículo 24 de la CE, ya que es recurrible en vía judicial. Debido a ello estimamos que no resulta posible alegar contra aquella en amparo. Asimismo matizó el intérprete supremo de la Constitución en sus Sentencias 141/1987, de 23 de julio, y 150/1986, de 27 de noviembre, que la exigencia de advertencia a los interesados por parte del órgano concededor del recurso no puede llevarse hasta el extremo de prescindir de la actitud del propio sujeto de manera que, una vez cumplidos los requisitos ordinarios de las notificaciones y emplazamientos, no puede exigirse al órgano una diligencia extraordinaria para conseguir la comparecencia. Debido a ello quien se inhibe en un procedimiento administrativo del que ha sido advertido con total pasividad como medida dilatoria no puede posteriormente postular en el contencioso su nulidad por falta de audiencia, ya que ello perjudicaría la tutela judicial de quien sí ha cumplido con el procedimiento y confía en su resolución<sup>4</sup>.

Especialmente significativa resulta la facilidad y flexibilidad en la constitución de garantías que permitan la suspensión de la ejecución del acto tributario. Téngase presente la constante tensión existente entre la garantía que el recurso supone y su carácter de presupuesto necesario para obtener la tutela judicial efectiva, así como su utilización abusiva para retrasar el pago de la obligación tributaria.

---

dispuesto por el artículo 96 del Real Decreto 1065/2007, documentación mercantil o contable. En la vía judicial no cabe reconstruir la inspección; y en casación no cabe esa forma indirecta de revisión de la prueba. De este modo vino a reconocer el Alto Tribunal, acertadamente a nuestro juicio, que si la aportación de documentos al tiempo de la reclamación económico administrativa se lleva a cabo para decidir sobre una cuestión derivada del expediente, del mismo modo que el tribunal económico-administrativo puede resolver cuestiones no planteadas, incluso pidiendo informes aclaratorios o decidir la retroacción, se debe admitir que se aporte en la reclamación los documentos y justificantes que el reclamante considere convenientes para la defensa de sus derechos.

<sup>4</sup> Ahora bien tal y como precisa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 21 de septiembre de 2015 (NFJ060877), la aportación de pruebas una vez concluido el trámite de audiencia afecta al procedimiento de gestión o inspección, pero no al del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa. En efecto, la limitación de la aportación de pruebas tras la realización del trámite de audiencia a las que fueran de imposible aportación en ese momento en modo alguno se refiere a la tramitación del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. El citado pronunciamiento del TSJ de Madrid analizaba un supuesto relativo a una liquidación girada en el Impuesto sobre Sociedades por la existencia de discrepancias en los gastos de personal deducidos con los declarados a efectos de retenciones, que según la entidad correspondían a unos gastos de personal en Portugal relacionados con la obtención de unos ingresos que estaban exentos, conllevando la aportación de su justificación en el recurso de reposición su estimación. Pues bien, tal y como subraya el tribunal la prohibición de aportación de pruebas tras la realización del trámite de audiencia afecta al procedimiento de gestión o inspección, pero no al del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa.

La mera interposición de la reclamación económico-administrativa no suspende la ejecución del acto administrativo impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión, con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa. Y es que, al amparo de lo establecido en la LGT y en el RGRVA, el principio general es que la reclamación carece de efectos suspensivos. Téngase presente no obstante que hay garantías que suspenden automáticamente la ejecución y otras que deben ser admitidas por el órgano de recaudación correspondiente.

La suspensión automática se producirá si el interesado constituye determinadas garantías, a saber, depósito en dinero efectivo o en valores públicos, aval o fianza de carácter solidario prestada por una entidad financiera o sociedad de garantía recíproca o fianza provisional y solidaria prestada por dos contribuyentes del municipio para débitos de pequeña cuantía (art. 233.2 LGT). En suma, estas garantías del apartado segundo del artículo 233 de la Ley 58/2003 son las mismas que las previstas en el artículo 224 de la citada Ley General para el recurso de reposición.

En los dos primeros supuestos (depósito y aval) nos hallamos ante garantías líquidas y de ejecución poco laboriosa, cuyo principal déficit reside en la dificultad que entraña su constitución en caso de iliquidez o su coste, en el supuesto específico del aval. Por su parte en la fianza de dos contribuyentes las ventajas para la Administración desaparecen, razón por la cual se limita dicha garantía a las deudas tributarias de carácter reducido.

La garantía cubrirá el importe del acto en cuestión (es decir, la deuda impugnada), así como los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, en los términos que establece el artículo 41 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Como segunda posibilidad se sitúa la aceptación por la Administración de otras garantías tales como hipoteca inmobiliaria o mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, compromiso de créditos futuros, etc. En este sentido precisa el apartado tercero del artículo 233 de la LGT que «cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes».

Para la aceptación de estas garantías son necesarios varios requisitos. En primer lugar, que el interesado no pueda aportar las garantías denominadas líquidas. En segundo término, que la ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación, requisito este de difícil justificación que podría permitir lograr una dispensa total o parcial de aquellas. Finalmente, debe solicitarse por escrito con la oferta concreta de garantía de que se trate.

Otra posibilidad susceptible de llegar a plantearse es la de la suspensión sin aportación de garantía alguna cuando no pueda ofrecerse y se justifique la probabilidad de perjuicios de imposible o difícil reparación en caso de ejecución de acto. Señala a este respecto el apartado cuatro del artículo 233 de la LGT que «podrá suspenderse el acto, con dispensa total o parcial de garan-

tías, cuando su ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación». A nuestro juicio se trata de una solución plausible que se sitúa en la línea del principio de tutela judicial efectiva<sup>5</sup>.

Tanto en el supuesto contemplado en el apartado tercero del artículo 233 de la LGT como en el contenido en su apartado cuarto, en los que no existe suspensión automática, debe justificarse la no aportación de las garantías que la permiten, pudiendo revisarse la suspensión concedida en el supuesto de que se resultasen alteradas las circunstancias en que se decidió, o bien si perdiesen su valor o efectividad las garantías aportadas o se conociesen bienes o derechos del interesado susceptibles de garantizar el acto y que resultasen desconocidos al tiempo de otorgarse la suspensión.

Son los artículos 39 a 47 del RGRVA los encargados de desarrollar estos extremos, precisando dichos preceptos reglamentarios que los acuerdos sobre suspensión competen al órgano de recaudación, salvo en el supuesto de solicitarse las garantías, que corresponden al tribunal. En este último caso, a la vista de todos estos datos, el tribunal competente para el fondo del asunto resolvería motivadamente. En el supuesto de que se acordase aquella se entenderá concedida desde la solicitud, siempre y cuando se constituya la garantía ofrecida en el plazo de dos meses a contar desde la concesión de la suspensión; y si se denegase por el órgano recaudador, se plantearía incidente ante el tribunal. En todo caso no se admitirá recurso en vía administrativa contra la resolución, arbitrándose directamente el contencioso. Sin embargo, a nuestro juicio, es discutible que así sea cuando se den los presupuestos necesarios para recurrir sobre el fondo al TEAC. Y es que la discrecionalidad (que en realidad no es tal, a pesar de que lo parezca) no excluye la recurribilidad.

La suspensión de la ejecución del acto impugnado podrá producirse además, sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que, al dictarlo, se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho (apdo. quinto del art. 233 LGT). E igualmente cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, siempre y cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere también que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. A este respecto será necesario que lo solicite el interesado y que se justifique que su ejecución podría causar daños de imposible o difícil reparación (apdo. décimo del art. 233 LGT).

Sin necesidad de prestar garantías, la suspensión de la ejecución del acto impugnado podrá tener lugar cuando se trate de sanciones, y hasta que las mismas resulten firmes en vía adminis-

<sup>5</sup> Acerca del alcance de la suspensión pueden consultarse, entre otras, las Sentencias del TSJ de la Región de Murcia de 28 de diciembre de 1995 (NFJ004219) y de 27 de septiembre de 1995 (NFJ004180) [esta última en relación con la obligación de resolver por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) en relación con las garantías no automáticas], del TSJ de Madrid de 20 de octubre de 1995 (NFJ004094) y del TSJ de Navarra de 31 de octubre de 1995 (NFJ004248), así como las Resoluciones del TEAC de 26 de junio (NFJ004625) y de 22 de mayo de 1996 (NFJ004354), con invocación en esta última del principio de tutela judicial efectiva cuando resulte imposible para el interesado obtener garantías suficientes. Por su parte, las SSTs de 28 de mayo (NFJ018073) y 29 de junio de 2004 (NFJ019403) declararon la procedencia de la suspensión sin garantías en aquellos casos en los que se recurra una liquidación que haya sido anulada por decisión administrativa previa o por el TEAR en primera instancia, dado que resulta imposible ejecutar un acto que se ha expulsado del mundo jurídico.

trativa (apdo. primero del art. 233 LGT). Y tratándose de un recurso extraordinario de revisión, nunca procederá la suspensión (apdo. 11 del art. 233 LGT). Lógicamente, si se recurriese una parte de la deuda tributaria, la suspensión se referiría solo a ella, debiendo ingresarse el resto de la misma (apdo. sexto del art. 233 LGT).

En todo caso lo que parece claro es que el perfeccionamiento de este sistema de garantías tiene que venir facilitando el automatismo de las garantías llamadas discrecionales, reduciendo el coste de algunas de ellas y buscando la máxima simplificación en la más importante de todas ellas (la hipoteca), suprimiendo al efecto el impuesto que grava su constitución. Incluso consideramos factible la posibilidad de adoptar fórmulas de compromiso de créditos futuros (caso por ejemplo de salarios, pensiones, sueldos o indemnizaciones) que, sin merma alguna de garantías y de agilidad para la Administración, permitan a los interesados efectuar la reclamación sin el coste y la laboriosidad actualmente exigidos.

Debería asimismo considerarse la posibilidad de suprimir la exigencia de garantías en el ámbito del recurso de reposición. No estimamos suficiente el reembolso por parte de la Administración del coste de las garantías, sin perjuicio de que constituya un paso significativo que debe encuadrarse en la línea de lograr una mejor justicia tributaria.

Por lo que respecta a los requisitos subjetivos necesarios para obtener la suspensión con garantía no líquida (que la ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación) o sin garantía, creemos que deben mantenerse durante todo el procedimiento. Y lo mismo en relación con la suficiencia de garantía. Piénsese que en caso contrario podría llegar a alzarse la suspensión ya acordada, pudiendo exigirse asimismo el complemento de la cobertura debida.

La no exigencia de garantía cuando se recurran las sanciones se proyecta hasta que se adopte la decisión judicial. Y en aquellos casos en los que la deuda tributaria sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa se procederá al reembolso del coste de las garantías. Téngase presente además que, en los casos de improcedencia parcial, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste. En nuestra opinión nos hallamos ante una disposición de carácter desafortunado, ya que un acto jurídico no puede ser susceptible de parcelación jurídica. El rechazo, aunque sea parcial, obliga a la interposición del recurso al administrado y el reembolso debe ser total.

En relación con la duración de la suspensión cabe precisar que, tanto si se hubiese obtenido en la reposición previa como si se acuerda en la vía económico-administrativa, se mantendrá mientras dure la reclamación en todas sus instancias y, en caso de comunicarse a la Administración la interposición de recurso contencioso solicitando la suspensión, se prolongará la misma hasta que el órgano judicial decida sobre ella.

Si por desestimarse la pretensión en todo o en parte hubiera que proceder al ingreso de cantidades, se devengarían intereses de demora por todo el tiempo de la suspensión, salvo por aquellos periodos en los que el órgano administrativo hubiera incurrido en retraso al dictar la resolución más allá de los plazos señalados para adoptarla. Por el contrario, si se anulara total

o parcialmente el acto impugnado, procedería el reembolso del coste de las garantías prestadas para obtener la suspensión. Se trata de un derecho formulado por el artículo 33 de la LGT y que se halla ligado de manera indisociable a la estimación total o parcial de la pretensión anulatoria, por lo que la declaración de improcedencia del acto impugnado debe conllevar la declaración de este derecho, así como del de abono de intereses legales sobre las cantidades a reembolsar fijado por el artículo 33.2 de la LGT.

El RGRVA de 13 de mayo de 2005 determina el coste de las garantías objeto de reembolso y el procedimiento que debe seguirse al efecto para obtener dicho reintegro en sus artículos 72 a 79. Tal y como dispone el artículo 72 del citado texto reglamentario el ámbito de este procedimiento se extiende al reembolso derivado de cualquier decisión administrativa o judicial anulatoria en todo o en parte del acto revisado. Por su parte, los artículos 73 y 74 concretan las garantías cuyo coste ha de reembolsarse, así como los conceptos que lo integran.

Lo cierto es que, al regularse el procedimiento, los artículos 75, 78.2 y 79 del RGRVA lo configuran claramente como declarativo del derecho al reembolso, y no meramente de ejecución del mismo, reservando la competencia para acordarlo al órgano que hubiese dictado el acto anulado. Llama, no obstante, la atención el hecho de que, tratándose de un derecho directamente asociado por el artículo 33 de la LGT a la anulación del acto, se imponga al interesado la carga de instar un procedimiento administrativo declarativo del derecho, cuando tanto la resolución administrativa como la judicial pueden y deben declararlo como consecuencia inescindible de la anulación, lo que permitiría además concretar el importe en trámite de ejecución. Y ello máxime cuando, al amparo de lo dispuesto en el citado artículo 33 de la Ley 58/2003, el *petitum* del recurso o de la demanda ya puede postularlo, debiendo pronunciarse el órgano revisor para no incurrir en incongruencia omisiva.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 76 del RGRVA el procedimiento se iniciará a instancia del interesado, que aportará los datos necesarios para determinar los costes, dándosele traslado de la propuesta de resolución para alegaciones, salvo que se base en los propios hechos y datos aportados por el interesado. La resolución ha de adoptarse en el plazo de seis meses a contar desde la solicitud, transcurridos los cuales sin haberse dictado podrá entenderse desestimada, siendo recurrible por los cauces ordinarios de impugnación.

## II. LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

Con carácter general las distintas fases que integran el procedimiento son las de iniciación, instrucción y resolución. La iniciación puede tener lugar de dos formas diferentes. En primer lugar, mediante un escrito de interposición de la reclamación aislado de cualquier motivación jurídica y en el que es suficiente con hacer constar la identificación subjetiva del recurrente y del acto que se pretende recurrir.

La segunda forma de iniciación consiste en incorporar al escrito de interposición las alegaciones en que el interesado funde su reclamación. En ambos casos, el escrito ha de ser presentado en el plazo improrrogable de un mes hábil a contar desde el siguiente a la notificación del acto impugnado o al día en que se entienda producido el silencio administrativo (art. 235 LGT), si bien en el primer supuesto planteado el plazo para presentar el escrito de alegaciones separado de la interposición debe contarse a partir de la puesta de manifiesto del expediente.

En los supuestos de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva o, más precisamente, cuando el acto recurrible tiene relación con deudas tributarias de cobro por recibo, el plazo se computa a partir del día siguiente al de la finalización del periodo voluntario de cobranza, pudiendo presentarse los escritos en cualquiera de las formas previstas en el artículo 38 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC)<sup>6</sup>, vigente hasta el 2 de octubre de 2016. Y en aquellos otros casos en los que se haya presentado recurso de reposición previo a la reclamación que analizamos, deberemos distinguir dos situaciones: si el recurso de reposición hubiese finalizado con una resolución denegatoria expresa, en cuyo caso el plazo será de un mes, tal y como se ha indicado; y si la denegación hubiese sido presunta por transcurrir treinta días sin resolverse, siendo entonces el plazo el mismo a contar desde el momento en que haya que estimar producida esta, es decir, desde el día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo. Por último, el plazo de un mes podrá contarse también desde el día en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión que motive la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

En todo caso la fijación de las pretensiones administrativas se realiza con el informe de la oficina administrativa de gestión o con los motivos o fundamentos que hubiesen determinado el acto administrativo, remitiendo una cosa u otra con el expediente.

Tal y como establece el artículo 235 de la LGT el escrito de interposición de la reclamación ha de dirigirse, con carácter general, al órgano administrativo que haya dictado el acto, el cual lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente. Por tanto, salvo en el caso de obligaciones entre particulares (en que el escrito se dirigirá al tribunal competente) el mismo habrá de dirigirse al órgano que dictó el acto, pudiendo presentarse, de acuerdo con lo previsto por la legislación administrativa, en la sede de este y en cualquier otro de los lugares autorizados.

Tradicionalmente la jurisprudencia (caso, entre otras, de las SSTS de 26 de septiembre de 1988 y de 2 de julio de 2002) ha venido subrayando el espíritu antiformalista con que deben apre-

---

<sup>6</sup> Así, por ejemplo, en la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 5 de marzo de 1997 (NFJ005478) se admitió la interposición de la reclamación mediante escrito presentado en oficina de correos pese a no haberse presentado la documentación principal en sobre abierto y de no haberse estampado en la misma el sello de fechas, estimándose suficiente la entrega del recurso para certificación en una oficina de correos, aunque se presente en sobre cerrado.

ciarse estos requisitos procesales, interpretándolos en el sentido en que resulte más favorable al acceso del recurso. Así, se ha abandonado el rigor que se exigía en relación con la presentación en las oficinas postales admitiéndose que, aun no realizándose en sobre abierto para poder ser sellado el escrito por el funcionario, resulta suficiente el resguardo del certificado dirigido al órgano al objeto de acreditar la presentación. Este mismo espíritu *pro actione* flexibiliza la interpretación del plazo de interposición del recurso en los supuestos de silencio administrativo, o la acreditación y la subsanación de la representación.

De cualquier manera volvemos a insistir en que, tras la presentación del escrito ante el órgano que hubiese dictado el acto, este lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, al que podrá incorporar un informe si lo considera conveniente. Y, en caso de no remisión del escrito, bastará con que el reclamante presente copia sellada del mismo ante el tribunal para que pueda tramitarse la reclamación. Por otra parte, tratándose de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligaciones de expedir y entregar facturas y relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito habrá de dirigirse directamente al tribunal competente para resolver la reclamación.

En el mismo escrito de interposición, después de identificar con precisión el acto que se pretende impugnar, se ha de pedir que se tenga por interpuesta la reclamación acompañando, siempre que ello resulte posible, fotocopia del documento en que se haya dado traslado del acto administrativo que se impugna o, cuando menos, indicación del expediente en que haya recaído dicho acto. En todo caso identificará al reclamante, el acto recurrido, el tribunal ante el que se interpone y el domicilio para notificaciones. Tratándose de obligaciones entre particulares debe identificarse además a la persona recurrida y su domicilio, adjuntando los antecedentes a disposición del reclamante o en registros públicos. Recuérdese que cualquier defecto u omisión ha de advertirse al interesado para su subsanación.

Asimismo, y como ya se ha precisado, cabe la posibilidad de formular en el mismo escrito las alegaciones que interesen, con aportación de aquellos documentos probatorios o complementarios que se consideren convenientes o, en su caso, proponiendo las pruebas que se estimen oportunas. En tal caso el órgano administrativo que hubiese dictado el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición. En efecto, prevé el artículo 235 de la LGT la posibilidad de que, en el supuesto de que el escrito de interposición contuviera alegaciones, el órgano que lo recibe pueda, en el plazo del mes de que dispone para remitir dicho expediente al tribunal, anular total o parcialmente el acto recurrido, siempre y cuando no se hubiera interpuesto la reposición previa, remitiendo al tribunal el nuevo acto dictado junto con el expediente y el escrito de interposición. En cierta medida podría estimarse que nos hallamos ante una especie de «reposición impropia» cuya regulación legal suscita numerosas dudas.

Dicha previsión legal es objeto de desarrollo por el artículo 52 del RGRVA, que obliga a remitir también el acuerdo de anulación total o parcial. Dispone el citado precepto que, si el órgano anulase el acto y no dictara otro, habría de notificarlo al interesado, que dispondría de un plazo

de quince días para manifestar al tribunal su conformidad o disconformidad, considerándose en este último caso impugnados el acto originario y el de anulación. En cambio, si el órgano anulara el acto y dictase otro sustitutivo, la reclamación se extendería a todos, la cual proseguiría salvo desistimiento expreso. Finalmente, en el supuesto de que el órgano anulara parcialmente el acto, la reclamación abarcaría el acuerdo de anulación y el contenido subsiguiente del acto originario.

En todo caso tendrá lugar la continuación de la reclamación en los términos expuestos, a salvo de lo que resulte de las posteriores alegaciones del reclamante. Nótese sin embargo que ni siquiera se prevé la notificación al interesado en los dos últimos supuestos indicados. Y tampoco se señala de manera expresa que haya de concederse la puesta de manifiesto del expediente que, al amparo de lo previsto en el artículo 236.1 de la LGT, no procederá si el escrito de interposición contuviese ya alegaciones y no se hubiera efectuado reserva del trámite; y, justamente, la formulación de alegaciones en el escrito inicial constituye el requisito que exige el artículo 235.3 de la LGT para que el órgano que hubiese dictado el acto pueda actuar de alguna de las formas descritas<sup>7</sup>.

Desde nuestro punto de vista, tanto la competencia del propio órgano que dictó el acto como la identidad del plazo de resolución permiten entender que lo que el legislador ha pretendido ha sido imponer indirectamente el escrito de reposición como previo al económico-administrativo, dando así al órgano gestor la posibilidad de reconsiderar su posición, aunque el sujeto hubiera prescindido de la reposición potestativa para acudir directamente a la vía económico-administrativa. Y es que parece lógico pensar que, si el reclamante modificó el acto de acuerdo con lo que establecen los principios procesales generales, lo que se produce es el surgimiento de una cuestión nueva, al variar el acto recurrido, debiendo entonces notificarse siempre al recurrente y entender preceptivo en estos casos el trámite de puesta de manifiesto del expediente, con el nuevo acto dictado. En caso contrario se estaría resolviendo un recurso interpuesto por el sujeto sobre un acto distinto del que él recurrió, o incluso sin objeto, si se anuló totalmente, lo que representa un contrasentido jurídico.

Por lo que respecta a la solicitud de suspensión, esta sigue un curso o procedimiento distinto de la interposición del recurso propiamente dicho, aunque se halle temporalmente vinculada a ella, como es lógico. Así, solo se podrá presentar en el momento de interponer el recurso o pos-

<sup>7</sup> Téngase presente además que, de conformidad con lo declarado por el TS a través de su Sentencia de 16 de noviembre de 2015 (NFJ060900), los informes que pueden acompañar el expediente administrativo al ser remitido al juzgador no pueden cambiar el contenido del procedimiento y dejar indefenso al administrado. Esto fue precisamente lo que sucedió en el concreto supuesto analizado por el Alto Tribunal, en el que ni la liquidación presunta ni la marcha del procedimiento económico-administrativo abordaron una determinada cuestión que en vía contencioso-administrativa constituía el pilar de la argumentación jurídica de la Administración recurrente, haciendo valer informes emitidos, al amparo de lo dispuesto por el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, por el órgano que dictó el acto objeto de reclamación. La parte pudo haber aportado en la instancia las declaraciones de renta, que habrían aclarado el particular, si bien también pudo haber confiado en que el tribunal de instancia no contemplara una cuestión no suscitada en vía administrativa, que no había sido tenida en cuenta ni por la liquidación presunta (que convirtió la propuesta de regularización contenida en el acta en acto de liquidación) ni por la resolución económico-administrativa impugnada, y que no tenía reflejo en un documento que estuviese incorporado al expediente administrativo. En suma, para el tribunal la utilización de dichos informes para resolver en la instancia le generó al recurrente una situación de indefensión que obligó a la anulación de la sentencia recurrida.

teriormente, solicitándose en escrito separado ante el tribunal que conozca de la reclamación, con las alegaciones oportunas y con la descripción física, económica y jurídica de la garantía. Previo informe sobre la suficiencia de esta por el órgano de recaudación, el tribunal resolverá motivadamente agotando la vía administrativa. En la actualidad el RGRVA precisa la documentación que debe aportarse con la petición de suspensión.

Téngase presente para finalizar que, tal y como afirma el TS a través de su Sentencia de 26 de marzo de 2015 (NFJ057976), una vez iniciada la reclamación económico-administrativa e interrumpido el plazo de prescripción que empieza a correr de nuevo el procedimiento adquiere sustantividad propia e independiente. En el concreto supuesto planteado el Alto Tribunal vino a estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto al efecto, al estimar aquel que existía doctrina contradictoria entre la recogida y base de la sentencia de instancia y las traídas de contraste, en las que se sostenía que, en las reclamaciones económico-administrativas, las alegaciones complementarias no estaban admitidas, de modo que no se les podía atribuir carácter interruptivo de la prescripción.

### III. LA INSTRUCCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

La instrucción del procedimiento económico-administrativo es objeto de regulación en los artículos 236 y 237 de la LGT. Son varias las principales cuestiones que se plantean en esta fase del expediente. En primer lugar, el examen del expediente de gestión, entendiéndose por tal el integrado por la totalidad de los antecedentes, pruebas, declaraciones y documentos que incidan en la producción del acto que se recurre). Y, en segundo término, las pruebas en relación con el mismo acto que se impugna. Ahora bien, no creemos que esta distinción origine en la práctica una separación nítida entre ambos momentos y situaciones, dado que en el expediente figuran documentos, actuaciones periciales y, posiblemente, otras pruebas que el interesado ha de tratar de hacer valer como tales.

El conocimiento del expediente presenta, en la mayoría de los casos, un carácter esencial para la instrucción y para la defensa y plena del interesado. Precisamente por ello su falta ha de juzgarse con los efectos jurídicos negativos más severos, pudiendo únicamente quebrar dicho juicio en el caso evidente de no necesidad del mismo.

Una vez recibido el expediente, el tribunal económico-administrativo ha de tramitar la reclamación poniendo el expediente de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y que no hubieran formulado alegaciones en el escrito de interposición, así como a aquellos que las hubiesen formulado con la solicitud expresa de este trámite para que, en el plazo de un mes, presenten el escrito de alegaciones, con la aportación de las pruebas oportunas.

Si el interesado, una vez visto el expediente, estimara que el mismo se halla incompleto, podría solicitar por escrito al tribunal que reclame los antecedentes omitidos. E igualmente, al objeto

de aclarar aquellas cuestiones que lo precisen, el tribunal podría solicitar informe aclaratorio al órgano que hubiese dictado el acto impugnado, el cual habría de ser trasladado al reclamante, al objeto de que este pudiera presentar alegaciones al mismo. Incluso podrían existir determinados casos en los que el correspondiente informe resulte preceptivo.

Únicamente cabe la posibilidad de prescindir de estos trámites cuando, de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición o de los documentos adjuntos, resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o, en su caso, cuando de aquellos resulte evidente un motivo de inadmisibilidad. Así lo establece el apartado quinto del artículo 236 de la LGT. En relación con aquellos supuestos de falta o deficiencia del expediente, entrarían en escena los conceptos de nulidad, caducidad o examen de los efectos realmente producidos en cada caso antes de pronunciarse sobre la situación concreta de que se trate.

Por otra parte, en el caso de reclamarse obligaciones entre particulares el tribunal notificará al recurrido la reclamación, con la finalidad de que comparezca mediante escrito de mera personación, adjuntando los antecedentes que obren en su poder o en registros públicos, para lo cual dispondrá de un plazo de un mes, tal y como dispone el artículo 56 del RGRVA.

El artículo 55 del citado texto reglamentario regula además los trámites que han de seguirse para completar el expediente. El tribunal podrá solicitar de oficio o a instancia de parte que este se complete. Y, por lo que respecta al escrito del interesado, este ha de detallar los antecedentes que deban integrar el mismo expediente, suspendiendo su presentación el trámite de alegaciones. En todo caso, no se computará el tiempo que se consuma en ello a efectos del plazo máximo para resolver, sin perjuicio de que pueda continuar la reclamación con los antecedentes conocidos por el tribunal y aportados por el interesado. Y dado que, al amparo de lo establecido en el artículo 68 de la LGT, la prescripción se interrumpe, no ya solo por la interposición del recurso, sino también por las actuaciones llevadas a cabo en el curso del mismo con conocimiento formal del obligado, debe precisarse que no tendrán efecto interruptivo las actuaciones y comunicaciones emitidas o recibidas por el tribunal no notificadas al recurrente, como pueda suceder por ejemplo con los escritos al órgano gestor para que complete el expediente (así lo declara la STS de 1 de abril de 2002) o los referidos a otros interesados o comparecientes de los que no se le dé traslado.

Dentro de la fase de instrucción del procedimiento económico-administrativo se sitúa asimismo la práctica de la prueba. En relación con ella baste señalar que son de aplicación las mismas consideraciones que puedan efectuarse dentro del procedimiento de gestión, puesto que el artículo 105 de la LGT extiende su criterio relativo a la carga de la prueba igualmente al procedimiento de resolución de reclamaciones. Y aunque solo se refiere a la aplicación de los tributos, lo cierto es que las reclamaciones constituyen un aspecto de esta aplicación.

Tal y como tiene declarado a este respecto la Sentencia del TSJ de Madrid de 28 de octubre de 2014 (NFJ057124) las fotocopias pueden tener valor como prueba en el procedimiento económico-administrativo. A juicio del citado tribunal con carácter general no puede negarse

toda eficacia probatoria a las fotocopias, lo que dependerá de las circunstancias concurrentes, del resto de pruebas aportadas y de las dudas que el concreto documento pueda presentar sobre su autenticidad. En el concreto supuesto de autos analizado se trataba de una escritura pública cuya adveración no suponía dificultad alguna, habiéndose aportado por parte del interesado al proceso copia autorizada del documento, y habiendo dado lugar su otorgamiento a que el contribuyente consignase una ganancia patrimonial, que también fue aportada ante el TEAR de Madrid, motivo por el cual no podían desconocerse dichos documentos a la hora de resolver la reclamación económico-administrativa.

Así las cosas concluyó el TSJ de Madrid a través de dicha Sentencia de 28 de octubre de 2014 que la decisión adoptada por el TEAR al rechazar la prueba resultaba contraria a Derecho porque impedía, de manera injustificada y sin cobertura legal, que el interesado pudiera utilizar todos los medios de prueba necesarios para fundamentar sus pretensiones, implicando además la vulneración del artículo 239.2 de la Ley 58/2003, que obliga al TEAR a decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, al no existir razón jurídica alguna para dejar de resolver, en los términos solicitados, la pretensión de fondo planteada en la reclamación.

El interesado podrá pedir que la Administración pruebe aquello que le corresponda, esto es, los hechos constitutivos de su derecho. Asimismo podrá solicitar nuevas pruebas en relación con aquellas que ya se hubiesen practicado en el procedimiento de gestión y la ampliación de las ya practicadas, dada la autonomía del procedimiento de resolución de reclamaciones. Por su parte el tribunal podrá acordar de oficio aquellas que estime necesarias, solicitando posteriormente a los interesados las alegaciones que crean convenientes. La omisión de una prueba declarada pertinente y admitida por causas no imputables al recurrente podría producir indefensión, tal y como declaró en su día el TC en su Sentencia 110/1995, de 4 de julio.

Con carácter adicional el interesado podrá designar los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria, cumpliendo así con la carga que pudiera corresponderle, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 2.º del artículo 114 de la LGT. A este respecto debe entenderse que ello será de cualquier Administración (comunidad autónoma o entidad local), ya que la LGT es de aplicación general. A este respecto se ha de reconocer que la Ley 58/2003 vino a mejorar esta situación, disponiendo en su artículo 236.4 que las pruebas testificales y periciales, así como las consistentes en declaración de parte, se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue, no siendo posible denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, debiendo la resolución final de la reclamación enumerar las no pertinentes y decidir sobre las no practicadas<sup>8</sup>. Sin embargo, ni este precepto ni los artículos 105 y siguientes de la LGT (aplicables por la remisión del art. 214 LGT) aclaran si el tribunal podrá practicar pruebas de oficio, a pesar de que expresamente lo prevé el artículo 57.3 del

<sup>8</sup> Señala a este respecto la Resolución del TEAC de 17 de julio de 2014 (NFJ054886) que las pruebas oculares y las declaraciones de testigos se pueden proponer, pero tiene poco valor, al igual que sucede con el documento público, en cuanto que no garantiza la veracidad de lo declarado.

RGRVA. En tal caso, deberá darse la oportunidad al recurrente de poder alegar sobre las mismas durante un plazo de diez días.

Al hilo de la cuestión relativa a la aportación en vía de revisión de documentación acreditativa de las pretensiones deducidas en dicha vía, no aportada previamente en el procedimiento de aplicación de los tributos, esto es, en relación con la cuestión relativa a la determinación del momento en que pueden aportarse los documentos que tienen que ver con un procedimiento inspector de investigación o comprobación tributaria, tradicionalmente el TEAC ha venido defendiendo la necesidad de cohonstar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, ya que ello podría terminar convirtiendo un procedimiento de revisión en otro de aplicación de los tributos, sustrayéndose así a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento.

Pues bien, tal y como recuerda a este respecto la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 (NFJ056570) (a través de la cual se desestimaron unas reclamaciones económico-administrativas contra liquidaciones y sanciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 a 2008 dictadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, confirmándose los acuerdos de liquidación y sancionadores impugnados) con carácter general las facultades de contrastar, analizar e integrar el conjunto de la información aportada por el sujeto pasivo o terceros practicando en su caso la regularización procedente adquieren su razón de ser en el marco del procedimiento de aplicación de los tributos, siendo esencial a tal efecto la actuación de la Inspección. Y ha de tratar de evitarse que el obligado tributario termine sustrayendo a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Lo anterior ha de estimarse además sin perjuicio de que, como es sabido, en caso de imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector dicha documentación pueda ser ofrecida para conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, siempre y cuando estos últimos resulten claramente identificados pudiendo ofrecer además el obligado tributario respecto de los mismos una explicación razonada y coherente de su relación con la documentación presentada.

Defiende por tanto el TEAC a través de la citada resolución que en situaciones como la anteriormente expuesta ha de primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados, resultando perfectamente admisible que los órganos revisores admitan aclaraciones y pruebas complementarias que, si bien en determinados supuestos puedan llegar a alterar la valoración conjunta y las conclusiones obtenidas inicialmente por el órgano de comprobación, no suplan en ningún caso la labor de investigación, análisis e integración que corresponde esencialmente a la Inspección.

Ciertamente en el presente caso analizado por el tribunal, ya en los acuerdos e informes inspectores obrantes en las actuaciones se pusieron de manifiesto las grandes dificultades con las

que se encontró la Inspección para obtener la información oportuna, quedando reflejo de ello en las numerosas diligencias extendidas. Con posterioridad, durante el desarrollo de los trámites de alegaciones anteriores y posteriores al acta no se realizó alegación alguna sobre la concreta regularización ni se aportó documentación relacionada con la misma, no acreditándose además ante el TEAC motivo alguno por el que la recurrente no aportó esa documentación cuando fue requerida expresamente para ello en fase inspectora.

A resultados de lo anterior el TEAC procedió a ratificar la inadmisión de las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en la vía económico-administrativa, debido a que las mismas debieron aportarse en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto, ante la pretensión final del recurrente de que dicha documentación pudiera ya ser admitida y valorada por los tribunales contenciosos. En palabras del TEAC: «Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección».

Con carácter general el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos no puede llegar a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria. No deben pues admitirse pruebas ante los tribunales económico-administrativos cuando estas pudieron aportarse antes o después del acta, pero previamente a practicarse la liquidación ya que, si el obligado tributario elige el momento de presentar las pruebas y lo lleva a cabo ante un tribunal económico-administrativo cuando pudo hacerse ante la Inspección, ello supone convertir un procedimiento revisor en uno de aplicación de los tributos, lo que sustrae a la Inspección las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o por terceros. En este sentido estimamos que el TEAC no hace sino recoger la doctrina elaborada por el TC y por el TS a través, entre otras, de la ya citada Sentencia de 17 de octubre de 2014<sup>9</sup> en el ámbito del Derecho

<sup>9</sup> En esta Sentencia de 17 de octubre de 2014 (NFJ056239) afirmó el TS lo siguiente: «[...] No puede, pues, extrañar que el Tribunal Central acordase no admitir las mencionadas alegaciones en vía económico-administrativa, pues no se trataba de una asunto o razonamiento que sirviese de apoyo a una argumentación alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida, que debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto [...] Resulta claro, además, que en el presente caso no se ha producido indefensión a la parte recurrente porque ha tenido oportunidades más que sobradas para conocer exactamente el contenido de todas las decisiones recaídas, para impugnarlas y para desplegar en esas impugnaciones todos los medios alegatorios y probatorios que hubiera tenido por conveniente en la defensa de sus derechos e intereses ya que habiendo solicitado el recibimiento a prueba en la instancia se abrió el periodo de proposición y práctica de la misma [...]. Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que

tributario sancionador de conformidad con la cual no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. Solo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca.

Tradicionalmente el TEAC ha venido pronunciándose acerca de la cuestión relativa a la aportación en vía de revisión de documentación acreditativa de las pretensiones deducidas en dicha vía, no aportada previamente en el procedimiento de aplicación de los tributos, manteniéndose la necesidad de conjugar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, transformando un procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos y sustrayendo de este modo a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento.

Pues bien, tal y como señala el TEAC en la citada Resolución de 6 de noviembre de 2014 (NFJ056570), no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, pueda llegar a susstraer a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Y ello con independencia de la imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector que se ofrece posteriormente al conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, perfectamente identificados y respecto de los cuales el obligado tributario pueda ofrecer una explicación razonada y coherente de su íntima relación con la documentación presentada. En dichos casos habrá de primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados. De cualquier manera no se trataba en el presente caso de la asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos revisores, sino de que estos admitan aclaraciones y pruebas complementarias que puedan alterar en cierta forma la valoración conjunta y las conclusiones obtenidas inicialmente por el órgano de comprobación, sin suplir la labor de investigación, análisis e integración que corresponde esencialmente a este último.

En suma, de conformidad con lo declarado por el TEAC en su Resolución de 6 de noviembre de 2014 (NFJ056570), el derecho a formular alegaciones y aportar documentos no puede llegar a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria, ya que estos deben presentarse dentro

---

asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección». De este modo venía a poner de manifiesto el Alto Tribunal que, a tenor de lo dispuesto por el artículo 96 del Real Decreto 1065/2007, no cabe aportar en la reclamación documentación mercantil o contable, y tampoco cabe en la vía judicial reconstruir la inspección.

del periodo que abarca el procedimiento de aplicación de tributos y nunca posteriormente, ante la instancia revisora de los tribunales económico-administrativos<sup>10</sup>.

#### IV. LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

La terminación del procedimiento económico-administrativo es abordada por el artículo 238 de la LGT, regulando su artículo 239 la resolución y precisando el artículo 240 el plazo para adoptar la misma.

La terminación del procedimiento económico-administrativo podrá producirse: por renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente; por desistimiento de la petición o instancia; por caducidad de la instancia; por satisfacción extraprocesal; y mediante resolución expresa o presunta del tribunal. Salvo en este último caso, en los restantes el tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones.

En caso de renuncia y desistimiento, siendo varios los comparecientes, únicamente afectaría aquella y este al que los formulase, supeditándose en la anterior normativa los efectos del desistimiento a su aceptación por el tribunal, que podía decidir continuar con el procedimiento si estimaba que la Administración tenía interés en su terminación. Siendo varias las cuestiones objeto de la reclamación, podrá afectar solo a algunas. Si la terminación se produjera por caducidad, únicamente procederá por incumplimiento de trámites por el recurrente, ya que no se prevé en relación con el incumplimiento de plazos por el tribunal. En consecuencia deberá ser declarada por el tribunal tras la inobservancia por el interesado del plazo o del trámite, siempre que se le hubiera advertido del efecto de su omisión.

En la práctica, sin embargo, el modo más usual de terminación del procedimiento es a través de la resolución del tribunal correspondiente, que podrá ser expresa o tácita. Esta resolución tiene un carácter inexcusable, tal y como corresponde a una función pública, no pudiendo en consecuencia haber causa alguna que justifique la abstención. En efecto, el artículo 239 de la LGT se inicia estableciendo el deber de dictarla, sin que el tribunal pueda abstenerse alegando duda o deficiencia de los preceptos legales.

Su formulación se producirá por escrito, debiendo contener los correspondientes datos identificativos del tribunal, interesado y acto recurrido, así como los antecedentes de hecho, los hechos alegados, aquellos otros derivados del expediente que sean relevantes en relación con las cuestiones

<sup>10</sup> Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TS de 20 de junio de 2012 (NFJ048044), de conformidad con la cual, aunque las pruebas en cuestión no hayan sido aportadas a la Inspección se deben admitir en la impugnación, estimándose así el recurso porque ni fueron valoradas ni se ordenó la retroacción.

a resolver y los fundamentos de derecho del fallo que se dicte, decidiendo acerca de todas aquellas cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

A este respecto debe recordarse que el artículo 237 de la LGT extiende la revisión en vía económico-administrativa a todas aquellas cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, y sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del reclamante. De este modo la extensión de la revisión es formulada por el citado precepto en sus términos tradicionales. No cabe, en consecuencia, la llamada *reformatio in peius*<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Tal y como señala además la Sentencia del TS de 6 de junio de 2014 (NFJ056345) esta interdicción de la *reformatio in peius* ha de ser apreciada desde la perspectiva de la propia resolución y no desde la de los fundamentos, no pudiendo generarse la misma en caso de confirmación del acuerdo impugnado por motivos distintos a los considerados por la inspección. A través del citado pronunciamiento el Alto Tribunal procedió a desestimar el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de la AN de 18 de marzo de 2012 (NFJ047218) la cual, a su vez, había desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 2009, desestimatoria a su vez de las reclamaciones económico-administrativas promovidas contra liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y de retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario en el ejercicio del IRPF correspondiente a 2005. De acuerdo con lo declarado por el TS a través de esta sentencia [que viene a reiterar lo previamente declarado por el Alto Tribunal a través de su Sentencia de 28 de febrero de 2011 (NFJ042274)] la interdicción de la *reformatio in peius*, aunque no esté expresamente enunciada en el artículo 24 de la CE, ofrece una importante dimensión constitucional, en tanto en cuanto constituye un principio procesal integrado en el derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos, que deriva de la prohibición constitucional de indefensión, representando además una proyección de los requerimientos inherentes a la congruencia de las resoluciones judiciales que impide a los órganos jurisdiccionales exceder los límites en que esté planteado el recurso, provocando con ello una agravación de la situación jurídica que para el recurrente se deriva de la sentencia discutida, con origen exclusivo en la propia interposición de la impugnación. Y, tal y como ya quedara recogido en la Sentencia del TS de 27 de mayo de 1999, la *reformatio in peius* debe apreciarse desde la óptica de los concretos pronunciamientos de la resolución y no de sus fundamentos. En el concreto supuesto analizado por el tribunal el TEAC no había incurrido en defecto alguno, ya que se limitó a confirmar el acuerdo impugnado, aunque lo hiciese por motivos distintos de los considerados por la Inspección, no pudiendo en consecuencia hablarse de una alteración de los hechos controvertidos ni de las pretensiones deducidas. A mayor abundamiento con dicha resolución se mantenía la misma situación que tras el acuerdo de liquidación, sin que tampoco se les hubiese causado indefensión al haber podido formular alegaciones en la vía judicial. Por su parte, el TEAC tiene declarado en su Resolución de 7 de mayo de 2015 (NFJ058144), al hilo de la cuestión relativa al alcance del principio de la prohibición de la *reformatio in peius* en relación con la extensión en la vía económico-administrativa, que la correcta aplicación del citado principio exige que esta prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias (ajustes positivos y negativos) favorables y desfavorables, para el obligado tributario que son objeto de la regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en periodos impositivos o de liquidación distintos. Estimó así el citado tribunal que la interdicción de la *reformatio in peius* hay que apreciarla de forma global respecto de los diferentes ejercicios cuando la regularización de todos ellos tiene el mismo fundamento. En el caso concreto que dio lugar a la presente resolución dictada en unificación de criterio el sujeto pasivo había contabilizado en el año 2005 un gasto extraordinario. La Inspección consideró improcedente este ajuste y estimó que dichos gastos debían tener la consideración de inmovilizado, negando a tal efecto la deducción fiscal del gasto extraordinario de 2005 pero admitiendo la deducción de la amortización en los ejercicios comprobados 2005, 2006 y 2007. Posteriormente la resolución del tribunal procedió a anular la regularización practicada por dicho motivo y confirmó la contabilización del gasto extraordinario. Pues bien, tal y como precisó el tribunal la correcta aplicación de la interdicción de la *reformatio in peius* no impide que, en ejecución de la resolución, se eliminen en los años siguientes (2006 y 2007) los gastos por amortización que había admitido inicialmente la Inspección. En resumen, a través de la citada resolución el TEAC

El artículo 239.2 de la LGT obliga a que la resolución decida sobre la totalidad de las cuestiones planteadas. Volvemos a insistir sin embargo en que ello no podrá dar lugar a la *reformatio in peius* ni podrán abordarse tales cuestiones nuevas sin exponerlas a los interesados para que formulen alegaciones, durante un plazo de diez días, según establece el artículo 59 del RGRVA<sup>12</sup>.

Tradicionalmente la jurisprudencia ha venido considerando aplicables a esta vía los numerosos pronunciamientos emitidos destinados a deslindar lo que son cuestiones nuevas de lo que representan meramente nuevas argumentaciones. Cabe citar, por todos ellos, la Sentencia del TS de 11 de octubre de 2004 (NFJ061868). Tal y como subrayó el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento no podrán resolverse las primeras sin dar al recurrente la oportunidad de alegar sobre ellas, so pena de nulidad de las actuaciones por indefensión, ya que en el conflicto suscitado entre la defensa de la legalidad y la seguridad jurídica ha de primar esta última. Debido a ello la facultad de extensión de la revisión encuentra un límite en la citada prohibición de *reformatio in peius*, entendida como agravamiento de la posición del recurrente en virtud de su propio recurso.

Tanto el TC como el TS la conciben como proyección del principio de congruencia procesal, quedando conectada con la prohibición de indefensión del artículo 24 de la CE, a pesar de que no tenga la misma intensidad en la vía administrativa que en la judicial, ya que si se produce en la primera resultará revisable en la segunda, sin afectar en consecuencia al derecho a la tutela judicial efectiva que, sin embargo, quedaría malparado si se produjera en fase judicial<sup>13</sup>. Pues bien, aun con esta última matización, tanto la LRJAP y PAC (art. 113.3) como la LGT incorporan su prohibición a sus respectivos ámbitos.

---

procede a estimar el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el director del Departamento de Inspección de la AEAT fijando criterio sobre la correcta aplicación del principio de la prohibición de la *reformatio in peius* en relación con la extensión en la vía económico-administrativa de conformidad con el cual la correcta aplicación del citado principio exige que la prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias favorables y desfavorables para el obligado tributario que son objeto de regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en periodos impositivos o de liquidación distintos, debiendo apreciarse dicha interdicción de la *reformatio in peius* de forma global respecto de los distintos ejercicios cuando la regularización de todos ellos tiene el mismo fundamento.

<sup>12</sup> Recuérdese, además, que el citado principio de la *reformatio in peius* constituye un principio de origen procesal aplicable al Derecho administrativo que tiene por objeto impedir que la resolución de un procedimiento iniciado a instancia de parte agrave la situación inicial del solicitante. Dicha prohibición viene a resolver el conflicto que se plantea entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica con la prevalencia de este último en los casos en los que es aplicable, hallándose el citado principio en íntima conexión con el principio de congruencia, de conformidad con el cual el órgano receptor de la solicitud de inicio de un procedimiento o bien competente para resolver el recurso administrativo debe adecuarse en la resolución al *petitum* o pretensión del solicitante, sin que pueda empeorar su situación. En suma, la *reformatio in peius* se presenta como una modalidad de incongruencia, si bien, en el ámbito administrativo el principio de congruencia ha de ser matizado, en la medida en que la Administración debe resolver todas las cuestiones que se planteen en el expediente por su obligación de garantizar la satisfacción de los intereses públicos, los cuales ni deben ni pueden quedar al arbitrio de los interesados.

<sup>13</sup> Así lo reconocieron, entre otras, las SSTC 54/1985, de 18 de abril, 84/1985, de 8 de julio, 143/1988, de 12 de julio, y 45/1993, de 8 de febrero.

Los pronunciamientos del tribunal son los propios de todo órgano decisor de pretensiones, estando siempre referidos a la reclamación: inadmisibilidad, estimación parcial o total, desestimación o improcedencia de la resolución por hechos colaterales al procedimiento que neutralizan la reclamación (básicamente por desestimiento y renuncia del interesado).

De todos estos contenidos específicos que pueden formar parte de la resolución, destaca especialmente el relativo a la estimación total o parcial. Señala a este respecto el artículo 239.3 de la LGT que «La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales». Así las cosas, podrá anularse total o parcialmente el acto recurrido, tanto por motivos de fondo como por defectos formales; y, en el supuesto de que estos hubiesen disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se anularía el acto en la parte afectada ordenando la retroacción de las actuaciones al momento del defecto formal<sup>14</sup>.

La resolución declarará la inadmisibilidad en los supuestos tasados del apartado cuarto del citado artículo 239 de la LGT, que son los siguientes: cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa; cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo; cuando falte la identificación del acto o actuación recurrida; cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido; cuando concurren defectos de legitimación o de representación y cuando el fundamento de la reclamación verse sobre un acto firme y consentido, se recurran actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o confirmatorios de otros consentidos o exista cosa juzgada.

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que proceda la interposición del recurso de alzada ordinario, podrá interponerse asimismo ante el tribunal competente en primera instancia recurso de anulación en el plazo de quince días en los siguientes casos: cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación; cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas; cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución, y cuando se haya acordado el archivo de actuaciones como consecuencia de la renuncia o desistimiento del reclamante, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocésal.

En cualquier caso, la eventual desestimación de la reclamación del sujeto pasivo abrirá la vía a la segunda instancia o, en su caso, al recurso contencioso-administrativo. Por su parte, el denominado «archivo de actuaciones», entendido como forma de terminación, comprende diversas

---

<sup>14</sup> Tal y como señala además a este respecto la Sentencia de la AN de 26 de junio de 2014 (NFJ055108) a la hora de resolver el TEAC no puede incorporar hechos, datos o valoraciones no tenidos en cuenta para liquidar. En el concreto supuesto de hecho analizado, no habiéndose discutido la realidad de un fondo de comercio, concluye la AN que el TEAC no pudo apreciar el negocio anómalo. Existía pues en el presente caso incongruencia cuando el TEAC modificó un aspecto que en el procedimiento de aplicación de los tributos se consideró que no debía ser objeto de regularización. Y ello teniendo presente que, con carácter general, la resolución que se dicte ha de considerar y decidir expresamente sobre lo pedido y sobre todas y cada una de las cuestiones planteadas.

figuras con unos requisitos de carácter previo muy concretos tales como la satisfacción extraprocesal (que dado el carácter público del procedimiento deberá limitarse a las reclamaciones entre privados, es decir, retenciones y repercusiones impugnadas), el desistimiento o retirada de la reclamación por el interesado (que surtirá efectos únicamente en el procedimiento de que se trate) y la renuncia al derecho de impugnación mismo, con efectos permanentes y universales dentro del círculo jurídico a que se refiera.

Dada la trascendencia de todos estos actos del reclamante resultan exigibles los requisitos de forma escrita, apoderamiento suficiente (en su caso), estableciéndose al efecto dos tipos de límites: únicamente afectan al interesado que los realiza, en el supuesto de que fueren varios los reclamantes; y si la Administración estimase que el interés de la reclamación trasciende el ámbito particular, continuará el procedimiento dictándose la resolución que proceda.

¿Cuáles son los efectos derivados de la falta de resolución? En líneas generales dichos efectos se establecen buscando un equilibrio entre el carácter inexcusable de la misma y las garantías de recurribilidad mínimas para los recurrentes. Concretamente, al amparo de lo dispuesto en el artículo 240 de la LGT se contempla un plazo de un año a contar desde la interposición de la reclamación y, en consecuencia, desde el inicio de la vía económico-administrativa, descontándose, en su caso, las dilaciones imputables al interesado, de acuerdo con el artículo 104.2 de la LGT, al que se remite el artículo 214.3 de la ley.

Transcurrido el citado plazo de un año sin haber resolución, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación por silencio administrativo al objeto de poder imponer el procedente recurso, o bien esperar la resolución expresa, ya que ello no exime al tribunal de su deber de resolver. En todo caso, si se había obtenido la suspensión del acto, a partir de dicho plazo dejan de devengarse intereses de demora.

Una vez acordada la resolución, se abre la fase de ejecución de la misma, regulada en los artículos 66 a 69 del RGRVA, que omiten señalar el órgano competente para llevarla a cabo. Sin embargo, dada la consabida separación existente entre los órganos de aplicación y los de resolución de reclamaciones (confirmada además por el art. 83 LGT) debe estimarse que será a los primeros a los que corresponda la ejecución. Concretamente, si se anulara total o parcialmente el acto impugnado debiendo corregirse o dictarse otro sustitutivo, será competente el órgano que hubiese dictado el acto originario; y si este quedara confirmado, resultarían competentes los órganos que hubieran de desarrollar los correspondientes procedimientos de aplicación.

Tal y como establece el apartado primero del artículo 66 del RGRVA las resoluciones se han de ejecutar en sus propios términos, salvo que se hubiera suspendido el acto y se prolongara esta situación a otras instancias siendo aplicables, por expresa remisión del apartado segundo del citado precepto, las disposiciones generales de Derecho administrativo relativas a transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación. Señala además el apartado octavo del citado precepto reglamentario que todas las anteriores reglas serán de aplicación a la ejecución de resoluciones de los procedimientos especiales de revisión.

Los restantes apartados del referido precepto vienen a regular la ejecución de la resolución en función de su contenido. Así, si se hubiese anulado total o parcialmente el acto impugnado se anularían los subsiguientes al mismo, devolviéndose las garantías aportadas para la suspensión; y, en el supuesto de que se hubieran efectuado ingresos, se compensarían, conforme al artículo 73.1 de la LGT. En cambio, si la anulación hubiese tenido lugar por defecto de forma, se retrotraerían las actuaciones. Y si la resolución resultase ser desestimatoria se continuarían, en su caso, los procedimientos recaudatorios, calculándose los intereses de demora desde la finalización del periodo voluntario de ingreso del acto originario hasta la fecha de ingreso o de la resolución, según los casos, exigiéndose también estos (de conformidad con lo dispuesto en el art. 26.5 LGT) en caso de que, anulado el acto originario, hubiera de dictarse otro sustitutivo.

Una cuestión especialmente conflictiva es, a nuestro juicio, la relativa a la exigencia de intereses de demora en caso de anulación total o parcial de la liquidación impugnada, situando el origen de la demora en el periodo voluntario abierto por esta, pese a su ilegalidad. En la actualidad el artículo 26.5 de la LGT otorga rango legal a la discutible solución adoptada en su día por la Sentencia del TS de 28 de noviembre de 1997 (NFJ006713) y otras posteriores [caso, entre otras, de las Sentencias de 18 de mayo (NFJ019299), 25 de junio (NFJ019303) y 6 de julio de 2004 (NFJ019300)]. Tal y como tuvo oportunidad de precisar el TS en su Sentencia de 22 de enero de 2004 (NFJ061861), la ejecución en sus propios términos de las resoluciones no impide que deban tenerse presentes las eventuales modificaciones del ordenamiento que puedan llegar a plantearse en el interin de la reclamación, como pueda ser, por ejemplo, la anulación de la norma que en su día hubiese amparado el acto. Por tanto, la impugnación contra las cuestiones nuevas del acto de ejecución no podrá declararse inadmisibile por ser mera ejecución de la resolución.

Por su parte, el artículo 150.5 de la LGT ha venido sujetando expresamente la ejecución de las resoluciones y sentencias (cuando ordenan retrotraer las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación) a los plazos de duración del procedimiento inspector, con un mínimo de seis meses. De este modo el legislador de la Ley 58/2003 dio por zanjada la polémica suscitada en su día por el TS en sus Sentencias de 6 de junio de 2003 y de 30 de junio y 4 de octubre de 2004, en las que consideraba que no eran aplicables a la ejecución de resoluciones los límites temporales de las actuaciones inspectoras.

Cabe precisar, no obstante, que de acuerdo con la nueva redacción otorgada al citado apartado quinto del artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en caso de que la aportación de la documentación o información se realice dentro de los primeros nueve meses del procedimiento, a pesar de haberse incumplido los sucesivos requerimientos, será la Administración tributaria la que asuma el deber de analizarla sin que se proceda a una extensión del plazo. Si la aportación de dicha documentación se produjera transcurrido el citado plazo de nueve meses (ya sea antes o después de la formalización del acta) será el obligado tributario el que deba hacer frente a la extensión del plazo durante un periodo de tiempo de tres meses adicionales<sup>15</sup>. Por último en el

<sup>15</sup> Se trataría, por tanto, en el presente caso de una extensión en tres meses del plazo máximo, el cual pasaría así de 18 a 21 meses (con carácter general) o bien de 27 a 30 meses en los supuestos especiales a los que ya se ha hecho refe-

supuesto de que el obligado tributario incorporara los medios de prueba tras la formalización del acta acordándose a resultas de ello el desarrollo de actuaciones complementarias (supuesto en el que, con posterioridad a la extensión de las actas, el obligado tributario aportase medios de prueba que obligaran a replantear las propuestas iniciales) la extensión del plazo sería de seis meses. Con carácter adicional procedería una extensión del plazo en un periodo de seis meses adicionales si la aportación de las citadas pruebas se produjese con posterioridad al instante en el que se hubiera documentado dentro del procedimiento inspector la procedencia de la aplicación del método de estimación indirecta. En definitiva, a tenor de la nueva redacción introducida en el artículo 150.5 de la LGT resulta factible la aportación de nuevas pruebas dentro del trámite de alegaciones, produciéndose la extensión del plazo de duración de las actuaciones en tres meses, siempre y cuando ello no implique la necesidad de realizar actuaciones complementarias, o bien en seis meses si fuese necesario acometer dichas actuaciones. A tal efecto no sería necesario tener que entrar a analizar si el obligado tributario ha acreditado o no con carácter previo la imposibilidad de su aportación. En todo caso se elimina la dilación imputable al obligado tributario como supuesto de no cómputo del plazo máximo de resolución. Y la apreciación y valoración subjetiva de la intencionalidad susceptible de haber provocado el retraso es igualmente abandonada, atendiéndose al instante en el que se proceda a la aportación de la documentación o información.

Volviendo al objeto de nuestro análisis los artículos 68 y 69 del RGRVA abordan, respectivamente, los incidentes de ejecución y la extensión de efectos de las resoluciones económico-administrativas<sup>16</sup>. En relación con los primeros, los incidentes se sustanciarán por el procedimiento seguido por la reclamación, suprimiéndose todos los trámites no indispensables<sup>17</sup>. En cuanto a la extensión de los efectos de las resoluciones, esta se supedita al cumplimiento de un conjunto de requisitos que la hacen más restrictiva que su análoga judicial y, en cierta medida, menos eficaz. Dichos requisitos se concretan en los siguientes: ha de tratarse de actos «en todo idénticos al impugnado»; han de ser posteriores a la interposición de la reclamación; es necesario que no sean firmes en vía administrativa; la extensión ha de solicitarla el reclamante o el interesado en la reclamación inicial; y debe solicitarse en el plazo de un mes a contar desde la notificación de la resolución.

---

rencia con anterioridad. Y ello a pesar de que la aportación de las pruebas se produzca con posterioridad a la formalización de las actas.

- <sup>16</sup> Concretamente el citado artículo 68 permite al tribunal declarar la inadmisibilidad del incidente respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de la LGT.
- <sup>17</sup> Ahora bien, tal y como precisa el TS mediante Sentencia de 14 de mayo de 2014 (NFJ061863), no resulta admisible plantear incidente de ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta o que se dejaron firmes por no plantearse en la reclamación inicial. De cualquier manera téngase presente que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 70 del RGRVA, en el ámbito contencioso-administrativo se han de tener presentes las previsiones sobre ejecución de sentencia contenidas en los artículos 103, 108 y 109 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Tal y como dispone el citado precepto reglamentario, en todo aquello que no se oponga a esa normativa específica y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1.ª, capítulo I, título V del RGRVA, que contiene las normas generales para la ejecución de las resoluciones administrativas.

Téngase presente finalmente que la doctrina que el TEAC establezca de forma reiterada vinculará a los demás tribunales económico-administrativos, así como al resto de la Administración tributaria. En esta misma línea, la doctrina sentada por el Pleno de cada tribunal económico-administrativo vinculará a las Salas del mismo, y la de ambos a los órganos unipersonales.

## V. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES CUESTIONES CONFLICTIVAS PLANTEADAS A LA LUZ DE LA RECIENTE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL

¿Qué legitimación se ha de estimar necesaria para comparecer en el procedimiento económico-administrativo? Al amparo de lo establecido en los artículos 232.3 de la LGT y 38 del Real Decreto 520/2005 adquieren la facultad para comparecer en un procedimiento ya iniciado quienes son titulares de los derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por aquella resolución que hubiera de dictarse. Y, de cara a la concurrencia de dicho interés legítimo, la resolución debe repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de quien acude al procedimiento de revisión o al económico-administrativo, presuponiendo el interés legítimo que la resolución a dictar repercuta o pueda repercutir, directa o indirectamente, pero en todo caso de un modo efectivo y acreditado, en la esfera jurídica de quien se persona en el procedimiento<sup>18</sup>.

Queremos referirnos a continuación a la cuestión relativa al alcance de la representación en la reclamación económico-administrativa. Teniendo lugar, por ejemplo, una falta de atención a un requerimiento para la acreditación de la representación, a pesar de que constase en el expediente de gestión una escritura de poder general otorgada por el representante de la sociedad a favor de la persona que suscribiese el escrito de interposición, concluyó la Sentencia del TSJ de Cataluña de 12 de abril de 2012 (NFJ048663) que la inadmisión a trámite resultaría improcedente<sup>19</sup>.

Como regla general habrá de producirse siempre una acreditación suficiente de la representación en una reclamación económico-administrativa. En este sentido, produciéndose un requerimiento para la subsanación y una solicitud de ampliación del plazo concedido por la misma existirá obligación por parte de la Administración de resolver acerca de dicha solicitud dentro del plazo de subsanación requerido. Y, en caso de falta de resolución, la ampliación habrá de enten-

<sup>18</sup> En este sentido afirma el TEAC en su Resolución de 10 de febrero de 2009 (NFJ032527) que no concurre este concepto de «interés legítimo» en el destinatario o repercutido de IVA, no pudiendo en consecuencia este último personarse como interesado en la reclamación.

<sup>19</sup> En cambio el TSJ de Castilla-La Mancha tiene declarado en su Sentencia de 28 de enero de 2013 (NFJ061862) que, dado un escrito de interposición de una reclamación económico-administrativa que no aparece firmado por el reclamante, no constanding además la existencia de poder de representación a favor del despacho de abogados que lo presenta, y no habiéndose subsanado el defecto a pesar de haber sido requerido, la inadmisión resultará procedente.

derse concedida, siendo improcedente la declaración de inadmisibilidad de la reclamación por no haberse acreditado la representación dentro del plazo inicialmente concedido<sup>20</sup>.

Con carácter general el trámite de puesta de manifiesto del expediente constituye una facultad de los recurrentes o reclamantes que precisa de su ejercicio activo para poder desplegar sus efectos, quedando obligada la Administración a permitir el acceso al citado expediente si el obligado lo precisare, para lo cual el recurrente deberá dirigirse a la Administración autora del acto impugnado y manifestar expresamente su voluntad. Y en el supuesto de que los interesados decidieran interponer directamente reclamación económico-administrativa y precisasen del expediente para formular sus alegaciones, podrán comparecer ante el órgano que hubiese dictado el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación al objeto de que se le ponga de manifiesto, debiendo dejarse constancia de dicha circunstancia en el expediente.

Como es sabido la cuestión relativa a la eficacia interruptiva del plazo de prescripción queda vinculada al trámite de alegaciones en la vía económico-administrativa, el cual se considera una prolongación o una concreción en un momento esencial de la reclamación interpuesta –*ex art. 68.1 b) LGT*– contraponiéndose al mismo escrito en el seno de las actuaciones de comprobación o investigación iniciadas y desplegadas por la Inspección que, al estar encuadrado en el seno de un procedimiento de oficio, no se le puede atribuir el mismo efecto.

Pues bien, una vez iniciado el procedimiento económico-administrativo, y habiéndose producido el trámite de puesta de manifiesto del expediente y la presentación del escrito de alegaciones, tendrá lugar la eficacia interruptiva de la prescripción, no obstante a tal efecto el hecho de que se haya rebasado el plazo previsto para que se dicte resolución, no pudiendo reconocerse la existencia de caducidad del procedimiento y siendo válidas y eficaces las actuaciones llevadas a cabo en el curso del procedimiento.

A este respecto cabe estimar además que dicho efecto interruptivo se producirá aun en el caso de que el trámite de alegaciones se demore más allá del plazo previsto para la terminación del procedimiento, al perseguirse una finalidad idéntica. A mayor abundamiento, y como se ha apuntado, el transcurso de ese plazo máximo para resolver no determinará la caducidad del procedimiento o la imposibilidad de dictar tardíamente resolución, sino la posibilidad de que el reclamante considere desestimada por silencio la reclamación, dejando así abierta la vía del recurso de alzada o la del recurso contencioso. En suma, cualquier actuación llevada a cabo durante el periodo de duración del procedimiento, como el escrito de alegaciones, tiene efecto interruptivo, siempre y cuando no se haya superado el plazo legal de prescripción.

Recuérdese asimismo que, con carácter general, la extensión de la revisión en vía económico-administrativa alcanza, no ya solo las cuestiones planteadas, sino también todas las que se

<sup>20</sup> En este sentido se pronunció el TSJ de Castilla-La Mancha mediante Sentencias de 24 de septiembre (NFJ061872) y 22 de octubre de 2012 (NFJ061870).

deriven del expediente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 237 y 239 de la LGT. En consecuencia carecería de fundamento que, actuando la Administración con sometimiento pleno a la ley y al derecho (tal y como prevé el art. 3 Ley 30/1992) se pretenda excluir la prescripción de la consideración en la resolución de la reclamación argumentándose, por ejemplo, que dicha cuestión no fue planteada antes. A mayor abundamiento la prescripción se aplica de oficio y el TEAC debe resolver todas las cuestiones derivadas del expediente.

Durante el desarrollo de la fase de instrucción de un procedimiento económico-administrativo en única o primera instancia habrá de respetarse siempre el trámite de alegaciones, recogido inicialmente en el artículo 29 del antiguo Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre (en su redacción otorgada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la LGT), así como en el artículo 93 del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, que procedió a su desarrollo. Como ya se ha señalado en la actualidad se ha de estar a lo dispuesto en los artículos 236.5 y 239.4 de la Ley 58/2003.

Como seguramente se recordará estos artículos 29.3 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 y 93.1 del RPREA de 1996 permitían prescindir de los trámites de reclamación del expediente y de puesta de manifiesto de las alegaciones en el supuesto de que del propio escrito de interposición de la reclamación (recibido *prima facie* en el tribunal económico-administrativo) o, en su caso, de los datos y antecedentes aportados por el interesado, resultare la incompetencia del tribunal, la extemporaneidad de la reclamación o cualquier otro motivo de inadmisión de la misma. Ahora bien el citado artículo 93.1 del RPREA parecía limitado únicamente a aquellos supuestos en los que el órgano administrativo no remitiese el expediente de gestión. Al amparo de lo establecido en los citados preceptos el TS reconoció en su Sentencia de 6 de julio de 2009 (NFJ035864) que resultaría posible rechazar una concreta reclamación económico-administrativa. Ahora bien, tal y como precisó el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento, si para poder tomar dicha decisión hubiera de partirse de elementos obtenidos en el expediente de gestión que hubiese sido, a pesar de todo, objeto de reclamación, ya no sería posible adoptar la resolución oportuna sin abrir un trámite de alegaciones al reclamante.

En todo caso el artículo 236.5 de la vigente Ley 58/2003 parece presentar un contenido más amplio, pudiendo prescindirse así de todos aquellos trámites previstos en los apartados 1 a 4 del citado precepto, así como de la propia remisión del expediente administrativo al tribunal por parte del órgano que hubiese dictado el acto contenido en el artículo 235.3 de la citada ley. Se estima así que se podrá prescindir de dichos trámites cuando del escrito de interposición, junto con el expediente administrativo que ya hubiese remitido al tribunal o bien, en su defecto, con las alegaciones y documentos aportados por el reclamante, resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o, en su caso, estos puedan tenerse por ciertos, así como cuando resulte evidente un motivo de inadmisibilidad de los previstos en el artículo 239.4 de la LGT.

Por lo que respecta a los trámites a los que se refiere el artículo 236.5 de la LGT, ¿habría de estimarse que dichos trámites deben ser impulsados de oficio con carácter general por el tribunal económico-administrativo o, por el contrario, cabría prescindir de los mismos cuando el expe-

diente administrativo o las alegaciones o documentos aportados por parte del interesado acreditasen todos los datos necesarios para resolver? Desde nuestro punto de vista en el supuesto de que el escrito de interposición no incorpore alegaciones y se remita el expediente, surgirá la duda relativa a si deberá inadmitirse la reclamación y, más concretamente, si resultará posible hacerlo sin dar un trámite previo de alegaciones al interesado. Y a pesar de que, en principio, atendiendo a la literalidad de lo dispuesto en el artículo 236.5 de la Ley 58/2003, ello podría estimarse innecesario, parece razonable estimar que debe cumplimentarse el mismo con la finalidad de evitar cualquier eventual indefensión en una resolución claramente perjudicial para el reclamante.

De cualquier manera la falta de alegaciones en la vía económico-administrativa no determinará que cualquier petición que se esgrima con posterioridad en sede jurisdiccional se califique como desviación procesal. A mayor abundamiento la falta de alegaciones no ha de impedir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto si constan en el expediente administrativo las alegaciones de la parte efectuadas en vía administrativa. Dicha falta de alegaciones no ha de impedir además el examen de los motivos sobre el fondo alegados en vía judicial.

Por otro lado, el cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el importe de la deuda tributaria por la eventual paralización del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas por plazo superior a cuatro años habrá de producirse desde el traslado realizado por el secretario del tribunal para la formulación de alegaciones. Así se encargó de reconocerlo la AN en su Sentencia de 26 de marzo de 2012 (NFJ061875), a la hora de apreciar la posible concurrencia en la providencia de apremio impugnada del motivo de oposición que establece el artículo 167.3 de la LGT (relativo a la extinción de la deuda por prescripción), habiendo tenido lugar la paralización del procedimiento económico-administrativo por un plazo superior a cuatro años contados, no desde la interposición de la reclamación, sino desde la formulación del escrito de alegaciones (acto interruptivo de esa prescripción).

En opinión de la AN dado el citado supuesto debe procederse a determinar si la notificación del oportuno traslado para evacuar ese trámite por parte del secretario del TEAR es o no correcta teniendo presente que, de acuerdo con lo previsto en los artículos 234.3 de la LGT y 50.5 del RGRVA (y a diferencia de la regla general contenida en el art. 112 Ley 58/2003, que obliga a la citación por comparecencia), en caso de imposibilidad personal después de dos intentos de notificación se ha de sustituir la misma por la notificación en la Secretaría del tribunal, donde podrá recogerse por el interesado la copia del acto en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a aquel en que se efectuó el último intento. Transcurrido dicho plazo una copia de dicho acto será depositada formalmente en la Secretaría del tribunal, considerándose como fecha de notificación la fecha en que se produzca dicho depósito.

A nuestro juicio la legitimidad de dicho sistema de notificación está fuera de toda duda, ya que el artículo 50.5 del RGRVA (que no hace sino desarrollar lo previsto en el art. 234.3 Ley 58/2003) no comete exceso reglamentario alguno al suprimir el requisito de la citación por edictos. Téngase presente que el propio legislador en ese artículo 234.3 ya estimó conveniente suprimirlo cuando se trata de resoluciones de los tribunales económico-administrativos.

¿Cabría la posibilidad de que los tribunales económico-administrativos retrotrajesen actuaciones en el sentido de ordenar que se abra, por ejemplo, un procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma? Tal y como señaló a este respecto el TEAC a través, entre otras, de sus Resoluciones de 30 de mayo de 2012 y 31 de enero de 2013, la respuesta a dicha cuestión ha de ser negativa. Y ello debido a que la falta de apreciación por parte de la Inspección de la posible concurrencia de las circunstancias configuradoras de dicha figura, tipificadas como es sabido en el artículo 15 de la LGT, no puede calificarse como un defecto formal generador de indefensión a los efectos de lo dispuesto en el artículo 239.3 de la citada ley. Estamos de acuerdo con dicha apreciación. Piénsese que si se atribuye por el artículo 194 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la competencia para la apreciación de la posible concurrencia de las circunstancias que tipifican la figura del conflicto en la aplicación de la norma así como para iniciar el procedimiento oportuno recibiendo las alegaciones del interesado y emitiendo un informe sobre la concurrencia o no de las mismas (el cual, en caso afirmativo, habrá de remitirse a la Comisión Consultiva regulada en el art. 159 LGT) no corresponde a los tribunales económicos retrotraer actuaciones y ordenar la apertura de dicho procedimiento por entender que concurren las circunstancias precisas para ello. La no apreciación adecuada por la Inspección de la concurrencia de esas circunstancias no puede en absoluto considerarse como un defecto formal generador de indefensión que habilite esa retroacción, de acuerdo con el artículo 239.3 de la LGT.

La obligación de resolver por parte de los tribunales económico-administrativos ha de estimarse dirigida al conjunto de la reclamación. Y, teniendo en cuenta que el tribunal va a resolver sobre el conjunto de las cuestiones planteadas en sede administrativa, la existencia de una eventual declaración de incongruencia omisiva ocasionaría un retraso no deseado<sup>21</sup>.

A la hora de delimitar el contenido que deba presentar la resolución del tribunal se ha de tener presente que dicha resolución deberá resolver, en primer término, las cuestiones procesales relativas a competencia, legitimación y plazo, de forma que si hay extemporaneidad no podrá entrarse en otras cuestiones. Con carácter general los pronunciamientos de los tribunales económico-administrativos tienen lugar en el ámbito de las impugnaciones sometidas a su consideración si bien, para que puedan producirse, se ha de examinar con carácter preferente a cualquier cuestión si concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de la reclamación. La falta de cualquiera de ellos actuaría de impedimento para poder plantear siquiera cualquier cuestión de carácter no procedimental. En este sentido se han pronun-

<sup>21</sup> En relación con un concreto supuesto de incongruencia omisiva motivado por una falta de contestación a alguna de las pretensiones sometidas a consideración por el órgano resolutorio declara el TEAC mediante Resolución de 18 de junio de 2015 (NFJ058838) que ello se considera incongruencia, siempre que no quepa interpretar razonablemente este silencio como una desestimación tácita, según la motivación de la resolución. En efecto, tal y como precisa el tribunal la ausencia de contestación a una de las pretensiones y la falta de motivación en otra de ellas representa una clara indefensión de la interesada, motivo por el cual en el presente caso procedía anular la resolución impugnada, ordenando retrotraer las actuaciones.

ciado además los tribunales de justicia, estimando prioritario el análisis de dicha cuestión procesal e impidiendo, en el supuesto de que la conclusión alcanzada lo fuese de extemporaneidad, entrar en las restantes cuestiones planteadas. Y ello sin perjuicio de que la declaración de extemporaneidad pudiese ser cuestionada y revisada en las instancias superiores que resulten procedentes<sup>22</sup>.

Finalmente en relación con la cuestión relativa a la imposición de las costas del procedimiento si la reclamación es desestimada totalmente y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, ¿procederá la aplicación de dichas costas a todos los procedimientos, incluidos los de las actuaciones tributarias reclamables? Tal y como hemos tenido ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo el artículo 234.4 de la LGT, tras establecer la gratuidad del procedimiento, permite al órgano económico-administrativo exigir al reclamante que sufrague las costas del procedimiento si la reclamación o el recurso fuera desestimado y apreciarse temeridad o mala fe. Como seguramente se recordará esta condena en costas vino a sustituir a la antigua sanción del 5% de la cantidad reclamada que el tribunal podía imponer en estos casos, la cual se hallaba prevista en el artículo 22 del antiguo Texto Articulado de Procedimiento Económico-Administrativo de 12 de diciembre de 1980.

Actualmente es el artículo 51 del RGRVA el encargado de desarrollar la previsión legal, señalando el citado precepto reglamentario que el órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad o mala fe cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho, que entrañen un fraude de ley o procedimental o cuando se planteen recursos o reclamaciones con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Pues bien, siendo el órgano competente para imponer esas costas el órgano económico-administrativo parece razonable estimar que las mismas podrán imponerse también en aquellas resoluciones que pongan fin a actuaciones tributarias reclamables entre particulares, como podría suceder, por ejemplo, con la derivada de la impugnación de un acto de repercusión tributaria, donde existen dos partes enfrentadas, actuando el tribunal como un órgano imparcial e independiente<sup>23</sup>.

Ahora bien repárese que dicho concepto de costas del procedimiento se refiere únicamente a los gastos en los que incurra el órgano económico-administrativo como consecuencia del procedimiento económico-administrativo suscitado por las partes, no siendo asimilable, por tanto, al concepto de costas judiciales, con inclusión de los honorarios de los profesionales intervinientes. Y ello a pesar de que su fijación concreta se remita a una orden ministerial atendiendo al coste

<sup>22</sup> Este planteamiento resulta conectable además con una consolidada doctrina jurisprudencial que, en vía contencioso-administrativa, considera prioritario el examen de las cuestiones procesales relacionadas fundamentalmente con la competencia, legitimación y plazo, antes del examen de las restantes cuestiones planteadas como una supuesta concurrencia de un motivo de nulidad de pleno derecho, o bien con la posible de la prescripción de la deuda relacionada con la duración de las actuaciones inspectoras. No vemos inconveniente alguno para extender dicha doctrina a la vía económico-administrativa previa.

<sup>23</sup> Precisamente este concreto supuesto fue analizado por el TEAC mediante Resolución de 19 de febrero de 2014 (NFJ053871), reconociendo el citado tribunal la posibilidad de imponer las mismas.

medio del procedimiento y a la complejidad de la reclamación. Tratándose de actuaciones reclamables al único sujeto al que se le podrán imponer las costas será al reclamante cuando este vea desestimada totalmente su reclamación. Y, al amparo de dicha limitación legal, nada obsta a que en una actuación entre particulares la persona contra la que se dirija la reclamación pueda promover que se impongan las costas al reclamante.

## VI. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE, DE REFORMA DE LA LGT

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, establece nuevas reglas de acumulación de las reclamaciones económico-administrativas, reformulando aquellas para adaptarlas a la casuística que, tal y como apunta MONTERO DOMÍNGUEZ<sup>24</sup>, en la práctica, se ha demostrado más necesaria en la búsqueda de la mayor eficiencia de la asignación de recursos, materiales y humanos, de cara a la tramitación y resolución de aquellas.

A tal efecto es objeto de modificación el artículo 230 de la LGT, encargado de regular dicha acumulación, quedando fundamentada la misma en aquellas que tengan origen en un mismo procedimiento o expediente e incorporándose una nueva regla en supuestos en los que sean varios los reclamantes contra un mismo acto administrativo o actuación tributaria de los particulares. Se persigue así que el tribunal pueda, de oficio, además de en los casos explicitados en la norma, acordar la acumulación, de forma motivada. En todo caso los acuerdos de acumulación o de desacumulación podrán quedar sin efecto, también de forma motivada. Con carácter adicional se establece una regla de acumulación vinculada al ámbito territorial de los tribunales.

En definitiva, son objeto de simplificación las reglas de acumulación obligatoria, introduciéndose la acumulación facultativa y previéndose un nuevo supuesto de acumulación para reclamaciones de varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares. A tal efecto se aclara que los acuerdos de acumulación o desacumulación no son recurribles, al tratarse de actos de trámite. Fuera de los supuestos previstos como de acumulación obligatoria el tribunal, bien de oficio o a instancia de parte, podrá acumular motivadamente aquellas reclamaciones que deban ser objeto de resolución unitaria por afectar al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. Con carácter adicional, y al objeto de alcanzar esa misma flexibilidad, se permite que esas acumulaciones no obligatorias puedan quedar sin efecto cuando el TEAR considere más conveniente su resolución separada.

Asimismo se modifica la regulación de la representación para establecer la presunción de acreditación de la misma, a efectos de la reclamación, dando validez a la que hubiese sido admitida en

<sup>24</sup> MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: «Sinopsis del anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 10, 2014 (consultado en [www.laleydigital.com](http://www.laleydigital.com)).

sede gestora. A tal efecto es objeto de modificación el artículo 234 de la LGT, otorgándose nueva redacción a su apartado segundo presumiéndose por tanto acreditada la representación, a efectos de la reclamación y dando validez a la que hubiese sido admitida en sede gestora. Se presume así la representación voluntaria en vía económico-administrativa para aquellos que la ostentaron en el procedimiento de aplicación de los tributos del que derive el acto objeto de impugnación.

Con carácter general la representación admitida en sede gestora, es decir, dentro del procedimiento de aplicación de los tributos, surtirá efectos, también, en sede revisora. En materia de notificaciones se integra en el ámbito revisor de los procedimientos de notificación electrónica, que serán obligatorios en el caso de obligados tributarios que estén obligados, a su vez, a interponer la reclamación por medios electrónicos. Y se reforma desde una perspectiva objetiva y subjetiva la regulación de la exigencia de costas por temeridad o mala fe, de forma que se podrán exigir no solo en supuestos de desestimación, sino que también podrá serlo en casos de inadmisión, y el llamado a sufragar las mismas no tendrá que ser, necesariamente, el obligado tributario titular de la reclamación.

Por tanto en virtud de la reforma operada en el citado precepto se admite la representación voluntaria en la reclamación económico-administrativa acreditada en el procedimiento de aplicación de tributos contra el que se recurre. Ello será así a pesar de que autorización concedida en fase de aplicación del tributo no contemple expresamente que pueda extender su validez a la vía revisora. A tal efecto opina SÁNCHEZ PEDROCHE<sup>25</sup> que en este último supuesto, de acuerdo con lo señalado por el artículo 46 de la LGT, habría de exigirse una nueva acreditación, al objeto de garantizar siquiera mínimamente el correcto proceder del representante.

A través de la modificación introducida en el artículo 235 de la LGT se pretende retornar a la regulación tradicional del silencio administrativo en el seno de la reclamación económico-administrativa, incorporándose a tal efecto una regla a través de la cual se prevé el supuesto en el que, interpuesta la misma por silencio, se dicte resolución finalmente antes de que se haya resuelto la reclamación misma. Dicha regla se concreta en solicitar un pronunciamiento expreso del obligado en relación con la resolución dictada, de forma que su silencio determinará su aquiescencia con el contenido de aquel. Por tanto en caso de silencio administrativo podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquel en que produzca sus efectos. Y si, con posterioridad a la interposición de la citada reclamación y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, esta habrá de remitirse al tribunal una vez notificada al interesado, considerándose impugnada en vía económico-administrativa si el reclamante alega en su contra en el plazo del mes que se le concede para ello. En otro caso habrá de estimarse su conformidad con la citada resolución expresa.

Asimismo se establece la posibilidad de la notificación electrónica y la publicación en el buzón de los tribunales económico-administrativos. En efecto, en relación con la cuestión relativa

<sup>25</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria», *RCyT. CEF*, ob. cit., pág. 33.

a la incorporación del uso de medios electrónicos se contempla la posibilidad de que las notificaciones se practiquen a través de la publicación en la sede electrónica de los tribunales económico-administrativos, siendo obligatorio este sistema (a través de la remisión efectuada al art. 235 LGT) en supuestos en los que la interposición de la reclamación deba hacerse por medios electrónicos, supuestos estos referidos a los obligados tributarios que a su vez deban recibir comunicaciones y notificaciones por estos mismos medios. Y se incluye la referencia al expediente electrónico señalándose en el apartado tercero de este artículo 235 que la reclamación deberá presentarse a través de la sede electrónica del órgano que dictó el acto objeto de impugnación cuando el obligado tributario esté vinculado por el régimen de notificaciones electrónicas obligatorias, especialmente relevante en el caso de la AEAT.

Respecto de la tramitación de las reclamaciones, se incorpora también la regulación de la puesta de manifiesto en el caso de los expedientes electrónicos. A tal efecto se modifica el artículo 236 de la LGT en el ámbito de la tramitación de las reclamaciones con la finalidad de incorporar la puesta de manifiesto en el caso de los expedientes electrónicos, destacando especialmente la referencia efectuada en el apartado cuarto de dicho precepto en relación con la aportación de pruebas, habida cuenta de la limitación que se incorpora en el artículo 106.6 de la LGT. Con motivo de la tramitación de la reclamación, cuando esta sea electrónica, la puesta de manifiesto del expediente se cursará por dichos cauces, que serán los que se utilicen igualmente para formular alegaciones y aportar pruebas. Dicho mecanismo resultará obligatorio, en todo caso, para los obligados que deban presentar la reclamación electrónicamente a través de la sede electrónica del órgano que dictó el acto objeto de la misma.

Este desarrollo de la Administración electrónica en sede de los tribunales económico-administrativos, especialmente en el trámite de audiencia, ha de ser valorado positivamente, al reforzar los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Es asimismo objeto de regulación la novedad relativa a la posibilidad de condena en costas en supuestos de inadmisión de la reclamación, si bien para que esta sea factible en los casos en que sea susceptible de interposición el recurso de alzada ordinario, la citada condena deberá ser confirmada en esa segunda instancia.

Por lo que respecta a la iniciación del procedimiento en primera o única instancia se pretende volver a la dicción anterior del régimen normal en Derecho administrativo de forma que, producido el silencio administrativo, la reclamación podrá interponerse en cualquier momento desde el día siguiente a que dicho silencio hubiese surtido efectos. Y, en esta misma línea, se regulan los efectos que la resolución expresa por parte del órgano gestor, una vez producido el silencio administrativo, y antes de que la reclamación hubiese sido resuelta, pueda tener, estableciéndose una presunción de conformidad con la resolución dictada para el caso de que el obligado tributario no hiciese manifestación expresa al respecto.

En cuanto a la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, se regula el planteamiento de cuestiones prejudiciales por parte de los tribunales económico-administrativos ante

el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), asegurándose que dicha regulación respete al derecho que las partes en litigio tienen a formular alegaciones con carácter previo al planteamiento de aquellas. En efecto se incorpora al artículo 237 de la LGT, encargado de regular la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, un nuevo apartado relativo al planteamiento de cuestiones prejudiciales por parte de los tribunales económico-administrativos ante el TJUE, el cual plantea el necesario respeto que ha de producirse al derecho que las partes en litigio tienen a formular alegaciones con carácter previo al planteamiento de aquellas.

En definitiva, la nueva regulación aprobada establece las bases del procedimiento que habrán de seguir los tribunales económico-administrativos en aquellos supuestos en los que pretendan presentar una cuestión prejudicial ante el TJUE. Con carácter adicional se dispone la suspensión del procedimiento económico-administrativo en aquellos supuestos en los que, respecto del objeto del mismo, se presente una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo.

El artículo 238 de la LGT, encargado de regular la terminación de las actuaciones, contiene una modificación técnica en su apartado 2 consistente en la remisión efectuada al nuevo artículo 241 bis, relativo al recurso de anulación, el cual producirá efectos suspensivos sobre el plazo para recurrir la resolución, siendo las causas que van a permitir instar la anulación de la resolución las preexistentes en la norma. El citado precepto regula *ex novo* los efectos derivados de la resolución de este recurso en relación con la posterior reclamación susceptible de ser interpuesta, los cuales varían en atención al sentido de la resolución del recurso de anulación. Como es sabido en la práctica a resultas de la interposición del citado recurso suelen derivarse inadmisiones en supuestos esencialmente idénticos a otros desestimados o resoluciones en las que se concluye que la causa alegada no concurre.

Por lo que se refiere a la resolución de la reclamación, se integra una norma importante (art. 239), como es la relativa a la vinculación que para la Administración tienen las resoluciones de los TEAC en reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares (obligación de repercutir y soportar la repercusión; obligación de practicar y soportar retenciones; obligación de expedir, entregar y rectificar facturas; obligaciones entre sustituto y contribuyente), cuando dichas resoluciones hubiesen adquirido firmeza.

El citado artículo 239 de la ley prevé, por tanto, una vinculación de la Administración tributaria a lo decidido en reclamaciones entre particulares, así como una forma de ejecución subsidiaria de los incumplimientos en materia de facturación. Esta vinculación se referirá a la calificación jurídica de los hechos que se hubiese producido en la reclamación instada por un particular en relación con la actuación del otro vinculado por la relación jurídico-tributaria establecida entre ambos. Los actos de ejecución no forman parte de procedimiento gestor origen de la reclamación, constituyendo la única excepción a lo anterior los supuestos de retroacción. Y, tratándose de reclamaciones contra actuaciones u omisiones de los particulares, se introduce por vez primera en una norma con rango legal la mención expresa al carácter vinculante para los órganos de la Administración tributaria de las resoluciones que se dicten en cuanto a la calificación jurídica de los hechos, una vez que aquellas hayan adquirido firmeza, previéndose además que en caso de

inejecución de la resolución por parte del obligado al que dicha ejecución corresponda, cuando esta implique expedir factura, sea el reclamante quién pueda expedir la misma incorporándose los requisitos que habrán de cumplirse a tal efecto.

Por último, el artículo 240 de la LGT, encargado de regular el plazo de resolución de las reclamaciones, es objeto de una modificación de carácter meramente técnico con la finalidad de adecuarse a la nueva regulación del juego del silencio administrativo establecida al efecto. Concretamente se adapta la redacción del citado precepto a la doctrina del TS recibida por el TEAC relativa al plazo de reclamación contra el silencio, con la finalidad de favorecer la seguridad jurídica. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Una vez transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, debiendo no obstante el tribunal resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa<sup>26</sup>.

En resumen, tras la reforma operada por la Ley 34/2015 se atribuye al TEAC la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares cuando el domicilio fiscal del reclamante se halle fuera de España, potenciándose el sistema de unificación de doctrina al atribuirse al citado tribunal la competencia para dictar resoluciones en unificación de criterio y a los TEAR la posibilidad de dictar resoluciones de fijación de criterio respecto de las salas desconcentradas y reconociéndose la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el TJUE<sup>27</sup>.

En materia de acumulación, se simplifican las reglas de acumulación obligatoria y se introduce la acumulación facultativa. Con carácter adicional se establece una presunción de representación voluntaria a favor de quienes la ostentaron en el procedimiento de aplicación de los tributos del que derive el acto impugnado y se introduce la notificación electrónica para las reclamaciones que se interpongan obligatoriamente por esta vía.

Por otra parte, se suprime la regla especial de cómputo de plazo para recurrir en caso de silencio, de acuerdo con la reciente jurisprudencia del TS y con la propia doctrina del TEAC. En el supuesto de que con posterioridad a la interposición de la reclamación económico-administrativa se dictara resolución expresa se procedería a efectuar la oportuna notificación concediéndose plazo de alegaciones ante los tribunales económico-administrativos y teniéndola por impugnada,

<sup>26</sup> Véase a este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *RCyT*. CEF, núm. 391, 2015 (consultado en [www.ceflegal.com](http://www.ceflegal.com)), quien apunta que «Tal previsión, en la práctica, implica que el reclamante, pasado el año, podrá esperar a la resolución expresa de su reclamación o recurrir en alzada (primera instancia) o interponer el recurso contencioso-administrativo (única instancia) en cualquier momento que así lo desee, prescindiendo de cálculos temporales o plazos de la Ley 30/1992 o de la LJCA».

<sup>27</sup> A tal efecto se establecen normas de procedimiento reguladoras y se determina que la interposición de tales cuestiones prejudiciales suspende el procedimiento económico-administrativo así como el cómputo del plazo de prescripción.

sin perjuicio de que la satisfacción extraprocesal haya de ser declarada por el órgano económico-administrativo que estuviera conociendo del asunto.

Asimismo se incorpora la referencia al expediente electrónico, introduciéndose la obligatoriedad de la interposición electrónica en caso de que el acto impugnado fuera de notificación obligatoria por esta vía y promoviéndose la utilización de manera extensiva de dichos medios electrónicos.

Finalmente, se determina de forma expresa en norma con rango de ley el plazo del que dispone la Administración para ejecutar la resolución dictada por el tribunal económico-administrativo en los supuestos en los que se resuelva por razones sustantivas o de fondo, reconociéndose expresamente la eficacia de las resoluciones que se dicten ante la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos y contemplándose la posibilidad de suspensión de la resolución económico-administrativa en caso de presentación de recursos de alzada ordinarios por los directores generales, siempre y cuando concurren determinadas circunstancias.

## EL IMPUESTO SOBRE GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

**Enrique de Miguel Canuto**

*Universidad de Valencia*

---

### EXTRACTO

El presente estudio analiza los elementos esenciales del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, conocido impuesto medioambiental. Estudia las modificaciones introducidas por la Ley 28/2014 y examina con atención las devoluciones que pueden pedir los consumidores finales.

**Palabras claves:** impuesto sobre gases fluorados y devoluciones.

---

*Fecha de entrada: 21-07-2015 / Fecha de aceptación: 25-09-2015 / Fecha de revisión: 03-02-2016*

## TAX ON FLUORINATED GREENHOUSE GASES

Enrique de Miguel Canuto

---

### ABSTRACT

This study analyzes the essential elements of the tax on fluorinated greenhouse gases, known environmental tax. Study as amended by Law No. 28/2014 and further considering the returns they can ask the final consumers.

**Keywords:** tax on fluorinated greenhouse gases and tax returns.

---

---

## Sumario

1. Premisas
2. Hecho imponible
3. Hecho presunto
4. Supuestos de no sujeción al gravamen
5. Exenciones
6. Exenciones parciales
7. Tergiversación del destino
8. «Entrega subsiguiente»
9. Contribuyentes
10. Base imponible y tipo impositivo
11. Repercusión del gravamen
12. Devoluciones
13. Infracciones y sanciones
14. Deber de autoliquidar
15. Registro territorial
16. Contabilidad de existencias
17. Gestores de residuos
18. Devoluciones de la propia normativa

### Bibliografía

**NOTA:** Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto Prometeo 2013/054 «La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos».

## 1. PREMISAS

La Ley 16/2013, sobre medidas en materia de fiscalidad medioambiental, con efectos 1 de enero de 2014, mediante su artículo 5, crea un impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero<sup>1</sup>, regulación que ha sido después objeto de modificación por la Ley 28/2014<sup>2</sup> con efectos 1 de enero de 2015 como regla general.

Si bien la exposición de motivos de la Ley 28/2014 dice que «una vez producida su entrada en vigor se hace necesario, por un lado, realizar ajustes técnicos de cara a lograr una mayor seguridad jurídica, definición de los conceptos de "consumidor final" y "revendedor", y por otro introducir nuevas exenciones respecto de operaciones no previstas en su redacción inicial», cabe añadir que la modificación tiene mayor amplitud, destacándose la introducción de un supuesto que se integra en el hecho imponible y también de un contribuyente, ambos de nuevo cuño, junto a la reordenación del conjunto de exenciones.

Como pauta hermenéutica el tributo recae sobre el consumo y grava en fase única el consumo de los gases en atención a su potencial de calentamiento atmosférico. Por ello es considerado un tributo ecológico o medioambiental<sup>3</sup>. No se atiende al potencial de calentamiento absoluto sino a un potencial *relativo* al dióxido de carbono, que es expresado en la ratio que se calcula como el cociente entre el potencial del gas fluorado y el potencial del dióxido de carbono, principal gas de efecto invernadero, por referencia a un periodo de un siglo<sup>4</sup>.

Para los conceptos con propia sustantividad no definidos en la norma legal debe acudir a la normativa comunitaria y a la normativa estatal sobre gases fluorados de efecto invernadero, descartándose el recurso al sentido usual del término, prevaleciendo su sentido técnico.

<sup>1</sup> ESCOBAR LASALA, J. J.: «La Reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad», *Carta tributaria* n.º 3 (2015); DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R.: *Impuestos especiales*, Pamplona, 2015; CASTAÑEDA CASADO, E.: *Impuestos especiales, IVA e impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Valladolid, 2014; CALVO VÉRGEZ, J.: «El nuevo Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: principales rasgos configuradores de su estructura impositiva», *Nueva fiscalidad*, n.º 5 (2014); LUCAS DURÁN, M.: «El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: reflexiones a los dos años de su aplicación», IEF. *Documento de trabajo* n.º 126 (2015); COBOS GÓMEZ, J. M. y FERNÁNDEZ DE BUJÁN y ARRANZ, A.: «Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: ¿instrumento para la defensa del medioambiente?», *Revista Aranzadi doctrinal*, n.º 1 (2016).

<sup>2</sup> Ley 16/2013, de 29 de octubre, medidas en materia de fiscalidad medioambiental (BOE n.º 260, de 30 de octubre) y Ley 28/2014, de 27 de diciembre, que la modifica (BOE n.º 288, de 28 de noviembre).

<sup>3</sup> Puede verse, por todos, HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, 2000; VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*, Valladolid, 1999.

<sup>4</sup> Trátase de una ratio, esto es, cuantificación de una comparación en el marco de una misma magnitud, da razón de que el cociente no esté expresado en una unidad de medida de una magnitud.

Se atribuye a la Ley de Presupuestos del Estado un amplio radio de acción para modificar los elementos estructurantes del gravamen como los supuestos de exención, exención total y exención parcial, supuestos de no sujeción, deducciones y devoluciones y no solo los tipos impositivos y sus magnitudes de determinación.

La regulación recoge un conjunto de variados supuestos con distintas consecuencias que hay que ir analizando pormenorizadamente, inmersos en un aparato formal cuyos vericuetos debemos ir recorriendo.

## 2. HECHO IMPONIBLE

Se recogen, básicamente, en la norma original, los siguientes supuestos como integrantes del hecho imponible:

1. La primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria. Que supone una entrega-salida del gas.
2. Las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios adquirentes de los gases fluorados de efecto invernadero que los destinen a su *reventa* habiéndoles sido aplicable al adquirirlos la exención correspondiente («primera entrega» por asimilación)<sup>5</sup>. Que presupone una entrega-entrada exenta del gas para el revendedor.
3. El autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero, esto es, la utilización o consumo de los gases por los propios productores, los importadores, los adquirentes intracomunitarios, o los empresarios revendedores.

La Ley 28/2014 introduce un nuevo supuesto integrante del hecho imponible: «c) La importación y adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero objeto del impuesto contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera, como los aerosoles, sistemas y espumas de poliuretano y poliestireno extruido, entre otros». Se trata de entregas-entrada<sup>6</sup>.

Por un lado, no forma parte de este supuesto la primera venta o entrega-salida del gas. Desde el punto de vista diacrónico cabe apreciar un «adelantamiento» del momento del gravamen en la

<sup>5</sup> Hasta el 31 de diciembre de 2014 ha estado vigente en el enunciado de la letra a) del n.º 1 del apartado Siete del artículo 5 la regla según la cual «no se considerará que los empresarios destinan los gases fluorados de efecto invernadero para su reventa, cuando su adquisición tenga por objeto la utilización o el uso de los gases en la fabricación, carga, recarga, reparación o mantenimiento de productos, equipos o aparatos para ser objeto de venta o entrega».

<sup>6</sup> Respetando el empleo de la palabra entrega por el legislador y situándonos en un contribuyente determinado, «entregas-entrada» refiere a la compra del gas y «entregas-salida» refiere a la venta del gas. El papel de unas y otras en el impuesto no es el mismo.

dinámica del tráfico y utilización de gases contaminantes. Por otro lado, la interpretación sistemática de la normativa inicial, a la luz del apartado Seis del artículo 5, llevaba a entender incluidos en el impuesto los gases contenidos en productos, aparatos o equipos. El supuesto integrante del hecho imponible ahora enunciado explícita, en parte, esa solución hermenéutica<sup>7</sup>. Además, el enunciado, a diferencia de los otros, hace mención de la emisión del gas en potencia a la atmósfera.

No todos los gases de efecto invernadero son objeto del impuesto sino solo los «gases fluorados»: los hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF<sub>6</sub>) que figuran en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 842/2006, sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, y también los preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados en ambos casos, excluyéndose las sustancias reguladas con arreglo al Reglamento (CE) n.º 1005/2009, sobre las sustancias que agotan la capa de ozono. Se trata de gases con un potencial de calentamiento muy superior al del dióxido de carbono. Si bien, no estarán sujetas al impuesto las ventas o entregas de gases fluorados con un potencial de calentamiento atmosférico «relativo» igual o inferior a 150 (art. 5.Seis.2).

El elemento subjetivo del hecho imponible son los empresarios que venden o entregan o compran los gases fluorados de efecto invernadero en el mercado, esto es, los importadores, los adquirentes intracomunitarios, los productores y los revendedores, y también quienes «autoconsumen» gases fluorados de efecto invernadero a cuyo tráfico se dedican, en cuanto realizadores del hecho imponible.

Ámbito territorial: El «impuesto se aplicará en todo el territorio español». Lo que se traduce en una doble consecuencia. Por un lado, que no estarán sujetas las ventas o entregas de gases fluorados de efecto invernadero que impliquen su envío directo por el productor, importador o adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto (art. 5.Seis.2). Por otro lado, que estarán exentas la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero, incluidos los contenidos en productos, equipos o aparatos, a su envío o utilización fuera del ámbito territorial de aplicación [art. Siete b)]. El territorio español es pues también punto de conexión.

Respecto al devengo del impuesto, momento del nacimiento del gravamen, este se produce, como regla general, en el momento de la puesta a disposición de los adquirentes o, cuando se esté en el caso, en el momento de su autoconsumo, de los gases contaminantes objeto del impuesto (art. 5.Ocho). Tratándose de un devengo instantáneo, ante el cambio normativo, este momento definirá qué norma es la aplicable al gravamen.

Aun cuando para el nuevo supuesto de importación o adquisición intracomunitaria de gases contaminantes contenidos en los productos adquiridos las reglas son las mismas, el devengo del

<sup>7</sup> Se pretende igualar la tributación de los productos que contengan gases fluorados cualquiera que sea su origen (CASTAÑEDA CASADO, E.: «Impuesto sobre los gases fluorados...» en *Impuestos especiales, op. cit.*, pág. 2). En el mismo sentido, ESCOBAR LASALA, J. J.: «La Reforma fiscal 2014...», *op. cit.*, pág. 17.

impuesto se producirá en tales casos en el momento de la puesta a disposición del adquirente, porque esta es un *prius* respecto al momento del autoconsumo.

El empresario realizador del hecho imponible, en su condición de «contribuyente», además de la obligación de presentar e ingresar la autoliquidación, como veremos, deberá inscribirse en el Registro territorial de la Oficina gestora de la Agencia Tributaria y llevar contabilidad de sus existencias.

### 3. HECHO PRESUNTO

Junto a los supuestos enunciadore del hecho imponible ordinario se recoge un supuesto peculiar. Hecho imponible: Se presumirá, salvo prueba en contrario, que los gases fluorados de efecto invernadero han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto cuando los contribuyentes no justifiquen el destino dado a los productos fabricados, importados o adquiridos (art. 5.Seis.3). Devengo: En los supuestos previstos en el número 3 del apartado Seis, se entenderá devengado el impuesto en el momento de la fabricación, importación o adquisición, salvo prueba fehaciente de la fecha en que se ha producido la irregularidad, en cuyo caso será esta el momento del devengo (art. 5.Ocho.2).

El enunciado presupone que la Administración tiene conocimiento de la importación, adquisición intracomunitaria o producción del gas fluorado, por sí mismo o por su utilización en productos, equipos, aparatos o instalaciones. Ante la atribución del hecho imponible, el contribuyente «presunto» puede probar el destino efectivo dado al gas contaminante con vistas a su exoneración, pues se trata de una presunción *iuris tantum*.

Contribuyente: El nuevo enunciado de la Ley 28/2014 dice que en los supuestos en los que se presume, salvo prueba en contrario, que han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto aquellos gases fluorados en los que no se justifique su destino, tendrán la consideración de contribuyentes los fabricantes, los importadores, los adquirentes intracomunitarios o los revendedores que realicen dichas ventas o entregas (art. 5.Nueve.3).

El texto original de la Ley 16/2013 suscitaba la duda de si el revendedor podía ser considerado contribuyente «presunto», atendido que la norma del hecho imponible «presunto» refiere a productos fabricados, importados o adquiridos, lo que podía ser asociado a los supuestos de producción, importación y adquisición intracomunitaria enunciados en el hecho imponible ordinario, dejando fuera al revendedor. Con la Ley 28/2014 la duda queda despejada.

Por otra parte, entiendo que el recurso por la Administración a este «método» impositivo excluye la imposición de sanciones al contribuyente, por la infracción de dejar de ingresar la deuda en plazo, pues la culpabilidad de la infracción no puede ser fundada en una presunción, atendido que ello vulneraría la presunción de inocencia.

Se adiciona por Ley 28/2014, con efectos desde el primer día, esto es, con efectos 1 de enero de 2014, que tampoco estarán sujetas al impuesto las pérdidas de gases objeto del impuesto derivadas de las imprecisiones de los diferentes instrumentos de medición, siempre que se pueda

acreditar que dichas pérdidas se encuentran dentro de los límites de la tolerancia de peso especificados en el correspondiente certificado del instrumento de medición.

#### 4. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN AL GRAVAMEN

Quedan legalmente no sujetos al gravamen sobre gases fluorados los siguientes tres supuestos:

- 1.º Las ventas o entregas de gases fluorados, que impliquen su envío directo por el productor, el importador o el adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto, esto es, fuera del territorio español.
- 2.º Las ventas o entregas, el autoconsumo o, en el caso de la letra c) –añadida por la Ley 28/2014–, la importación o la adquisición intracomunitaria de los gases fluorados con un potencial «relativo» de calentamiento atmosférico igual o inferior a 150.
- 3.º Las pérdidas de gases objeto del impuesto derivadas de las imprecisiones de los diferentes instrumentos de medición, siempre que se pueda acreditar que dichas pérdidas se encuentran dentro de los límites de la tolerancia de peso especificados en el correspondiente certificado del instrumento de medición. El instrumento de medición debe estar debidamente homologado de conformidad con el programa de certificación establecido por la Organización Internacional de Metrología Legal. Este supuesto ha sido adicionado por la Ley 28/2014, con efectos desde el primer día, esto es, con efectos 1 de enero de 2014.

En cuanto –este tercer supuesto– estamos, claro está, ante una norma de efectos exoneradores, el empresario «contribuyente» habrá de encontrarse en disposición de probar que ocurrió una «pérdida» y no una fuga de gas que siendo contaminante tiene el deber de evitar que se produzca.

La interpretación sistemática conduce a entender que se trata de operaciones realizadas o circunstancias relativas a personas calificadas como «contribuyentes».

Los supuestos de no sujeción al impuesto deben ser contabilizados en el Registro de existencias (art. 4 del reglamento)<sup>8</sup> junto a los supuestos de exención y supuestos de gravamen, incluso por parte de los gestores de residuos (art. 7 del reglamento)<sup>9</sup>.

Forma: Conforme al reglamento las operaciones no sujetas deben ser incluidas por los contribuyentes en la declaración recapitulativa<sup>10</sup> de operaciones, que tiene periodicidad anual. No

<sup>8</sup> Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre (BOE n.º 312, de 30 de diciembre).

<sup>9</sup> *Ut infra* Contabilidad de existencias.

<sup>10</sup> *Ut infra* Deber de autoliquidar.

obstante, está a la vista que el nuevo supuesto de no sujeción por pérdidas obedece a una ratio de distinto rasero, lo que pone en cuestión la razón de su inclusión en tal declaración.

Respecto a las pérdidas de gas sufridas durante el pretérito ejercicio 2014, ya vencido en el momento de aprobación de la norma, la vía para darles ahora eficacia ante el impuesto será la solicitud de rectificación de autoliquidación<sup>11</sup> por el contribuyente dirigida a obtener la devolución del ingreso retroactivamente indebido con base en el enunciado introducido por la Ley 28/2014, con los intereses de demora desde la fecha del ingreso de la autoliquidación.

## 5. EXENCIONES

La norma construye la noción de «primera venta o entrega» del gas como eje del hecho imponible, si bien tal noción es inseparable del complejo de supuestos de exención que son enunciados. La exención coimplica al adquirente y supone desplazar hacia adelante el gravamen en la cadena económica.

La nota común a los supuestos de exención en este gravamen es la definición de un uso o utilización por el adquirente, es decir, de un destino del gas como generador del derecho a exención. El destino que está previsto para el gas ocupa un lugar central en el diseño de los supuestos de exención, con las consecuencias que derivaran del contraste entre el destino previsto y el destino efectivo del gas fluorado.

En relación con los cambios habidos en materia de exenciones debe subrayarse, por un lado, la supresión, por la Ley 28/2014, de dos exenciones: la de la letra f), la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero, importados o adquiridos en equipos o aparatos nuevos y, también, la exención de la letra g), la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero importados o adquiridos en medicamentos que se presenten como aerosoles dosificadores para inhalación<sup>12</sup>. En conclusión estas exenciones han tenido vigencia un «año natural», de 1 de enero al 31 de diciembre de 2014. Su supresión guarda relación con el nuevo hecho imponible introducido.

Por otro lado, encontramos la adición de dos nuevas exenciones: en la actual letra f), la primera venta o entrega de gases fluorados destinados a efectuar las *recargas en equipos*, aparatos o instalaciones de los que previamente se hayan extraído otros gases y se acredite haberlos entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración para su destrucción, reciclado o regeneración<sup>13</sup> y, en la actual letra g), la primera venta o entrega de gases fluorados de efecto

<sup>11</sup> MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Madrid, 2011.

<sup>12</sup> La razón de la supresión, según CASTAÑEDA CASADO, E., está en lograr una carga fiscal interior equivalente de los productos cualquiera que fuera el origen (exterior comunitario...) («Impuesto sobre los gases fluorados...»), en *Impuestos especiales*, op. cit., pág. 4).

<sup>13</sup> La cantidad de gas exenta no podrá ser superior a la que se haya extraído del equipo y entregado al gestor de residuos.

invernadero a los *buques o aeronaves* que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la navegación privada de recreo<sup>14</sup>.

Junto a ello dos modificaciones, con efectos 1 de enero de 2015: la modulación del ámbito de la exención de la letra a): la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto «siempre que estos tengan la condición de revendedores de acuerdo con lo establecido en el apartado cinco del artículo cinco de la Ley 16/2013»<sup>15</sup>, y, en sentido distinto, la ampliación del ámbito de la letra c): la primera venta o entrega a empresarios que destinen los gases fluorados como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición o —se añade ahora— «como materia prima para mezclas de otros gases fluorados».

Por otra parte, el listado original de exenciones refiere a un conjunto de supuestos de «primeras ventas o entregas» del gas. Pues bien, ahora la Ley 28/2014 «replica» los supuestos de exención para los casos de autoconsumo. Y también «replica» los supuestos de exención para caso de importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos origen de emisiones, según el formato del nuevo hecho imponible.

Efectivamente, «cuando, según proceda, se cumplan *mutatis mutandis* los requisitos recogidos tanto en esta ley como reglamentariamente para las exenciones reguladas en los números anteriores de este apartado, estarán exentos los autoconsumos de gases fluorados de efecto invernadero y las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los gases fluorados de efecto invernadero a los que hace referencia la letra c) del número 1 del apartado seis de esta ley» (art. 5.Siete.4).

Formalidades: Por una parte, los contribuyentes que realicen operaciones que resulten exentas deberán presentar una declaración anual recapitulativa de las operaciones (art. 5.1 del reglamento). En las operaciones exentas se hará mención de tal condición en la factura que documente la operación, con indicación de la norma en que se basa el beneficio.

Por su parte, los beneficiarios de las exenciones deberán estar inscritos en el Registro territorial de la Oficina gestora de la Agencia Tributaria (art. 2 del reglamento) y deberán llevar contabilidad de existencias (art. 4 del reglamento)<sup>16</sup>, lo que les confiere la condición de «obligados tributarios» [art. 35.2 k) de la LGT] a los efectos del impuesto.

En suma, los supuestos de exención refieren a adquisiciones llevadas a cabo por los «contribuyentes» y encuentran su fundamento en el destino del gas.

<sup>14</sup> Se entiende por navegación marítima o aérea internacional la realizada partiendo del ámbito territorial de aplicación del impuesto y que concluya fuera del mismo o viceversa. También se considera navegación marítima internacional la realizada por buques afectos a la navegación en alta mar que se dediquen al ejercicio de una actividad industrial, comercial o pesquera, distinta del transporte, siempre que la duración de la navegación, sin escala, exceda de 48 horas.

<sup>15</sup> *Ut infra* Contribuyentes.

<sup>16</sup> *Ut infra* Registro territorial y Contabilidad de existencias.

## 6. EXENCIONES PARCIALES

Relevantes son los cambios, por la Ley 28/2014, en relación con las «exenciones» parciales o bonificaciones en la cuota. Genéricamente se produce la elevación del porcentaje de la parcial exención que era del 90% y pasa ahora a ser del 95% de la cuota. Porcentaje que también jugará, claro está, para los dos nuevos supuestos de exención parcial que son adicionados.

Primero: La primera venta o entrega de gases a centros oficialmente reconocidos, con fines exclusivamente docentes o a centros que realicen funciones de investigación, así como a laboratorios de pruebas de empresas consultoras o de ingeniería o para la investigación de los fabricantes, siempre que no salgan de los mismos o se justifique su destrucción a través de un gestor de residuos.

Los directores de estos centros solicitarán la aplicación de esta exención a la Oficina gestora que sea competente. En el caso de que los gases fluorados se vayan a destinar a otros usos o salgan de dichos centros, el director deberá ponerlo en conocimiento de la Oficina gestora de la Agencia Tributaria.

Segundo: La primera venta o entrega de los gases destinados a las Fuerzas Armadas en equipos de extinción de incendios. El Ministerio de Defensa solicitará la aplicación de esta exención a la Oficina gestora. En dicha solicitud se precisará la clase y cantidad de gases fluorados que se desea adquirir con exención, de acuerdo con las necesidades previstas.

En caso de modificarse las circunstancias comunicadas en la solicitud, el Ministerio de Defensa deberá ponerlo en conocimiento de la Oficina gestora.

Subsiste el supuesto de parcial exención –si bien ahora en un porcentaje del 95%– de la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero con un potencial de calentamiento atmosférico igual o inferior a 3.500 a su incorporación en sistemas fijos de extinción de incendios o se importen o adquieran en sistemas fijos de extinción de incendios.

Por otra parte, el listado original de exenciones refería solamente a supuestos de «primeras ventas o entregas» del gas contaminante. La Ley 28/2014 también «replica» ahora los supuestos de exención parcial para los casos de autoconsumo. Y «replica» los supuestos de exención parcial para caso de importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos origen de emisiones con efecto invernadero.

En suma los supuestos de exención parcial o bonificación en cuota refieren a adquisiciones de gases fluorados para destinos a extramuros de los circuitos comerciales.

## 7. TERGIVERSACIÓN DEL DESTINO

La esencialidad del destino previsto por el adquirente, como núcleo de la exención, trae consigo la *inaplicabilidad* o ineficacia de esta norma caso de que el destino efectivo no coincida

con el destino previsto. Es este otro itinerario de generación del hecho imponible el que, además, conduce a una mutación del contribuyente.

**Hecho imponible:** No obstante lo dispuesto en los números 1 y 2 de este apartado, si los gases fluorados de efecto invernadero así adquiridos fueran destinados a usos distintos de los que generan el derecho a la exención, se considerará realizada la primera venta o entrega en el momento en que se destinen a su consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto o *se utilicen en dichos usos* (art. 5.Ocho.3).

**Devengo:** En los supuestos previstos en el número 3 del apartado siete, el impuesto se devengará cuando se considere realizada la primera venta o entrega (art. 5.Ocho.3). Esto es, en el momento de la realización del enunciado del supuesto de la exención «aparente».

**Contribuyente:** En los supuestos previstos en el número 3 del apartado Siete, tendrán la consideración de contribuyentes los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a usos distintos de los que generan el derecho a la exención en el ámbito territorial de aplicación del impuesto (art. 5.Nueve.2).

Por lo pronto podemos tomar ocasión para traer a colación las exenciones de las letras siguientes, que estaban en el texto original y continúan en la actualidad:

- b) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero, incluidos los contenidos en productos, equipos o aparatos, a su envío o utilización fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto. Reglamentariamente serán establecidas las condiciones de aplicación del derecho a la exención por envío o utilización fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.
- c) La primera venta o entrega a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición.
- d) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos.
- e) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a la fabricación de medicamentos que se presenten como aerosoles dosificadores para inhalación.

Si, finalmente, el gas contaminante no recibe el destino previsto por el adquirente entonces se devenga el gravamen, al echarse a faltar las condiciones de aplicación del derecho a la exención.

No son supuestos de pérdida o extinción sobrevenida de la exención porque no se puede perder lo que a la postre nunca se ha tenido. Si el destino final no da derecho a exención entonces se entiende devengado el tributo desde el momento en que el gas fue entregado.

Desde el prisma de las actuaciones, en unos casos deberá presentarse autoliquidación complementaria, que traerá de la mano el recargo correspondiente<sup>17</sup>. En otros casos, cuando se esté todavía a tiempo, podrá integrarse la cuota en la autoliquidación correspondiente al periodo en curso.

Procedimentalización: También las exenciones parciales pueden caer en la órbita del hecho imponible derivado de tergiversar el destino previsto del gas fluorado. En estos supuestos la Administración, si había practicado liquidación de la cuota por importe del 5%, deberá revocar la exención parcial y practicar liquidación de la cuota completa. No sería válido que la Administración solamente practique liquidación de las cuotas por importe del 95% restante. Tales liquidaciones serían nulas, por no haberse seguido el *procedimiento* legalmente establecido, que en este caso exige revocar la exención, por cuanto el acto de reconocimiento de la parcial exención es un acto declarativo de derechos.

## 8. «ENTREGA SUBSIGUIENTE»

Nos encontramos con un supuesto de exención, el de la letra a) del n.º 1 del apartado Siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, que tiene un significado estructural.

Supuesto: Primera venta o entrega a empresario con destino a reventa del gas en territorio nacional. Delimitación negativa original: «no se considerará que los empresarios destinan los gases fluorados de efecto invernadero para su reventa, cuando su adquisición tenga por objeto la utilización o el uso de los gases en la fabricación, carga, recarga, reparación o mantenimiento de productos, equipos o aparatos para ser objeto de venta o entrega»<sup>18</sup>. La consecuencia consiste en la exención de la primera venta o entrega-entrada para el adquirente del gas destinado a la reventa.

Además, se produce una consecuencia estructural: Este enunciado de exención es un *presupuesto concurrente* para la producción del hecho imponible «entrega subsiguiente» o entrega-salida del gas fluorado por el empresario revendedor. Porque es un supuesto integrante del hecho imponible las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención correspondiente.

El significado metodológico de esta exención relativa al empresario revendedor se pone de relieve en que si la Administración *a posteriori* «deshace» la exención y practica liquidación del gravamen al revendedor por su adquisición, entonces se produce la consecuencia de un cambio en la calificación de la «entrega subsiguiente» o entrega-salida del revendedor, cambio de entre-

<sup>17</sup> SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo y los recargos de los artículos 27 y 28 de la LGT», *Crónica tributaria*, n.º 154 (2015).

<sup>18</sup> Esta delimitación negativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 ha sido derogada con efectos 1 de enero de 2015. Hasta esa fecha debe ser tenido en cuenta su juego. Que daba lugar al devengo del gravamen.

ga gravada a entrega no sujeta. Pues estamos ante un impuesto de fase única donde el gravamen de una fase agota la imponible de las sucesivas operaciones.

En este supuesto encontramos un repercutido, el adquirente subsiguiente, que ha efectuado un ingreso indebido, porque si la previa operación no estuvo exenta entonces en su adquisición no ha encontrado realización el hecho imponible. Este repercutido es un *obligado tributario* en el sentido del artículo 35 de la Ley General Tributaria (LGT) de 2003. Que habrá de acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidación<sup>19</sup> a solicitud del repercutido regulado en el artículo 129.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) de 2007.

Esta solicitud puede ser presentada por el repercutido dentro del plazo de prescripción de cuatro años para solicitar la devolución del ingreso indebido derivada de rectificación de autoliquidación o del derecho a determinar la deuda a cargo del repercutidor. Y mientras no haya tenido conocimiento de la práctica de liquidación definitiva por la Administración a cargo del repercutidor (art. 126 del RGIT de 2007).

## 9. CONTRIBUYENTES

¿Quiénes son «contribuyentes» en el impuesto? Realizadores del presupuesto del gravamen en el texto inicial lo son: 1.º los fabricantes, los importadores, o los adquirentes intracomunitarios de gases fluorados de efecto invernadero y 2.º los empresarios revendedores, unos y otros en cuanto realizadores de las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas (art. 5.Nueve).

La normativa administrativa distingue entre el «distribuidor» que vende o cede fluidos que no forman parte de un equipo o producto y el «comercializador» que suministra equipos basados en gases fluorados a usuarios finales. Tanto uno como otro están en principio comprendidos en la noción fiscal de revendedor.

Pues bien, la Ley 28/2014 introduce ahora con efectos desde el primer día, esto es, con efectos a 1 de enero de 2014, a los *gestores de residuos* como contribuyentes en el impuesto en cuanto realicen el hecho imponible del impuesto, esto es, si entregan o consumen tales gases<sup>20</sup>. Este reconocimiento con carácter retroactivo puede suponer ahora el giro de liquidaciones por la Administración a quienes entonces no identificaron su condición de tales.

Las autoliquidaciones de los adquirentes –y la documentación que les da soporte– en que se deduzcan cuotas por gases entregados a gestores de residuos suministrarán a la Administración tributaria información acerca de operaciones de los gestores de residuos.

<sup>19</sup> MARTÍN LÓPEZ, J.: *La rectificación de autoliquidaciones...*, *op. cit.*, págs. 113 y ss.

<sup>20</sup> Se trata de hacer explícita una conclusión que en principio resultaba ya con bastante claridad de la interpretación conjunta del resto de disposiciones ya entonces vigente (ESCOBAR LASALA, J. J.: «La Reforma fiscal 2014...», *op. cit.*, pág. 20).

Además, la norma configura la noción de revendedor, explicitando la exigencia de autorización para realizar la actividad. «Revendedor» es la persona o entidad que, por estar autorizada por la Oficina gestora, adquiere exentos los gases para cualquiera de los siguientes fines: a) ser entregados a un consumidor final, a otra persona o entidad para su posterior comercialización en el ámbito territorial de aplicación o para su uso o envío fuera del ámbito territorial del impuesto; b) ser utilizados para efectuar una carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes<sup>21</sup> (art. 5.Cinco). La exposición de motivos dice que se trata de «realizar ajustes técnicos de cara a lograr una mayor seguridad jurídica»<sup>22</sup>.

Debe advertirse de que en cuanto la norma legal no recoge el supuesto de entidad sin personalidad con una organización unitaria que pueda realizar el hecho imponible<sup>23</sup> llegamos a que una entidad sin personalidad, como una comunidad de bienes o una unión temporal de empresas, no podrá ser contribuyente en el impuesto.

En la arquitectura del gravamen sobre gases fluorados el contribuyente debe ser nítidamente distinguido del «consumidor final», destinatario de la entrega gravada de los gases fluorados, esto es, quien soporta la repercusión.

En suma: 1.º en realidad lo que define a estos contribuyentes en el gravamen sobre gases fluorados es su ordinaria condición de repercutidores del impuesto; 2.º en el más amplio círculo de obligados tributarios podemos encontrar a los beneficiarios de exenciones que no sean contribuyentes y a quienes han soportado cuotas sin ser contribuyentes en el impuesto.

## 10. BASE IMPONIBLE Y TIPO IMPOSITIVO

La base imponible, que es una base no monetaria, consiste en el peso de los productos, expresado en kilogramos. El tipo impositivo es «específico» y se determina mediante la multiplicación de dos factores: la potencia de calentamiento atmosférico y un coeficiente fijo que es común. El resultado es un tipo específico, que varía de un gas a otro, y queda expresado en euros por kilogramo. Están previstas tres tarifas. La aplicación del tipo a la base da lugar a la cuota íntegra.

<sup>21</sup> Lo que no excluye que el revendedor en ocasiones pueda ser destinatario de cuotas repercutidas por un contribuyente. En este sentido ESCOBAR LASALA, J. J.: «La Reforma fiscal 2014...», *op. cit.*, pág. 17. Efectivamente, debe tenerse en cuenta que, como muy bien ha visto ESCOBAR LASALA, el revendedor puede también ser encontrado en posición de repercutido, esto es, destinatario de una entrega-entrada para él, que esté gravada. Si bien ESCOBAR entiende que en tal caso el revendedor no necesita estar autorizado por la Oficina gestora, carece de sentido, además de ser innecesario, manejar una «doble personalidad» en el revendedor, como se desprendería de las opiniones de este autor.

<sup>22</sup> La norma legal modifica el anterior enunciado reglamentario sobre la noción de revendedor. Dos diferencias se destacan: 1.ª la exigencia actual de autorización de la Oficina gestora y 2.ª ceñir ahora la noción de revendedor a la adquisición de gases con exención.

<sup>23</sup> Actual artículo 35.4 de la LGT de 2003.

En la Tarifa 1.<sup>a</sup> se recogen las cifras de potencial de calentamiento de cada gas concreto junto al coeficiente común 0,02, resultando el tipo de cada uno en euros por kilogramo, con un límite máximo. La Tarifa 2.<sup>a</sup> refiere a preparados, a que aplica el mismo coeficiente 0,02 sobre el potencial calculado<sup>24</sup>, con un límite máximo.

La Tarifa 3.<sup>a</sup>, que conduce a un menor gravamen, refiere a gases regenerados y reciclados, a que aplica el coeficiente 0,85 sobre el porcentaje de la Tarifa 1.<sup>a</sup> y a preparados regenerados o reciclados a que aplica el mismo coeficiente 0,85 pero sobre el tipo de la Tarifa 2.<sup>a</sup>.

Se entiende por «reciclado» el tratamiento en el territorio del impuesto de gases fluorados mediante procedimiento básico de limpieza (Definición n.º 5), y por «regeneración» se entiende el tratamiento y mejora en el territorio español de gases fluorados recuperados mediante procedimientos o tratamientos químicos para restablecer los niveles conformes a la norma de las cualidades técnicas del gas fluorado (Definición n.º 6).

Para que los contribuyentes puedan aplicar a los gases fluorados reciclados o regenerados la Tarifa 3.<sup>a</sup>, deberán estar en posesión del documento acreditativo emitido por el gestor de residuos donde conste que dichos gases han sido reciclados o regenerados, así como el número de lote de los mismos, el nombre y la dirección del gestor de residuos (art. 9 del reglamento).

Ahora bien, para los ejercicios 2014, 2015 y 2016, los tipos impositivos que se aplicarán con carácter general serán los resultantes de multiplicar los tipos regulados en las Tarifas por los coeficientes 0,33 en 2014 y 0,66, en los dos siguientes. Lo que supone, obviamente, una significativa bonificación en el tipo de gravamen, para durante esos tres años.

Tipo reducido: Específicamente en el sector del poliuretano, del régimen transitorio anterior «para los ejercicios 2014, 2015 y 2016, el tipo impositivo a aplicar a los gases fluorados que se destinen a producir poliuretano o se importen o adquieran en poliuretano ya fabricado, será el resultado de multiplicar el tipo impositivo que le corresponda según su potencial de calentamiento atmosférico, que contiene el apartado once del artículo 5, por el coeficiente 0,05; 0,10 y 0,20, respectivamente», se pasa a un régimen especial: «el tipo impositivo a aplicar a los gases fluorados que se destinen a producir poliuretano o se importen o adquieran en poliuretano ya fabricado, será el resultado de multiplicar el tipo impositivo que le corresponda según su potencial de calentamiento atmosférico, que contiene el apartado once del artículo 5, por el coeficiente de 0,10» (art. 5.Diecinueve)<sup>25</sup>. Encontramos aquí un «tipo impositivo reducido».

<sup>24</sup> Un preparado es una mezcla de sustancias gaseosas y su potencial de calentamiento se calcula como la media ponderada –esto es, atendiendo a la frecuencia de cada valor medida– de los potenciales de las sustancias mezcladas. Sin embargo, no juega la cuarta columna de la escala, porque el potencial en estos casos no está dado sino que ha de ser calculado. En cambio, sí jugará el tipo específico máximo previsto.

<sup>25</sup> El método técnico seguido ha sido derogar la regla transitoria con efectos 1 de enero de 2015 e introducir el régimen especial con efectos desde la misma fecha.

Respecto al tipo y a su relación con la base cabe señalar: 1.º que a mayor capacidad de contaminación en el gas el tipo específico es más alto mientras que no llegue al tipo límite; 2.º que definido el tipo de un kilo de un gas paga al mismo tipo un kilo que un millón de kilos, y 3.º que la presencia de un límite máximo favorece a los gases más dañinos que son los que se topan con el límite, a contraste con los gases comparativamente menos dañinos cuyo menor potencial contaminante trae que no lleguen al límite.

## 11. REPERCUSIÓN DEL GRAVAMEN

El gravamen sobre gases fluorados debe ser objeto de obligatoria repercusión. Respecto a la repercusión del gravamen los puntos de partida son los que siguen. Que el contribuyente debe repercutir la cuota sobre el adquirente del producto. Que la repercusión se formaliza en factura. Que, sin embargo, en las actas de inspección y en la estimación indirecta no hay repercusión.

Dos supuestos merecen ser destacados: la entrega del gas fluorado por un empresario contribuyente a un consumidor final en sentido genuino (*end users*) y la entrega del gas fluorado por un contribuyente a un empresario revendedor.

Además, los consumidores finales que destinen los gases fluorados para su uso en la fabricación de equipos o aparatos, carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes, en las facturas que expidan con ocasión de dichas operaciones deberán consignar la cantidad expresada en kilogramos y el epígrafe que corresponda al gas fluorado incorporado al equipo o aparato, así como el importe del impuesto soportado (art. 6 del reglamento)<sup>26</sup>.

En los supuestos de tergiversación del destino inicialmente previsto originador de exención no habrá repercusión del gravamen, por razón de la mutación del contribuyente que pasa a serlo el empresario que destina el gas a un uso distinto y porque en ese trance no existe frente a él un sujeto distinto a sí mismo. La repercusión de un gravamen presupone una relación de alteridad o reciprocidad entre dos sujetos distintos.

En los supuestos de exención [total] claro es que no se produce repercusión del gravamen en el adquirente, porque la repercusión tiene por objeto cuotas devengadas que el repercutido está obligado a soportar<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> PÉREZ ROYO, F. pone el ejemplo de un taller de reparación de aire acondicionado que como consumidor final soporta el impuesto y cuando utilice gas para recargar equipos o aparatos de sus clientes debe consignar en factura el peso del gas y la cuota que en su día soportó («Impuestos especiales y otros impuestos menores», *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 9.ª ed., Madrid, 2014, pág. 993).

<sup>27</sup> Por ello no es posible «repercutir el impuesto aplicando la exención» [total] como algún autor ha dicho. Caso de exención parcial tampoco se repercute aplicando la exención, porque se repercute lo que no está exento.

Sobresale que el contribuyente puede practicar **deducción** de la cuota en caso de entrega a *gestores de residuos* para su destrucción, reciclado o regeneración. Se aplicará la deducción en el periodo de liquidación en curso en el momento en que se produzca la destrucción, dice el enunciado legal.

Este enunciado es reglamentariamente modulado en el sentido de que el plazo para ejercitar el derecho a la deducción será de cuatro años a partir del momento de la entrega de los gases fluorados para su destrucción, reciclado o regeneración al gestor de residuos (art. 18 *in fine* del reglamento). «Generosidad» del Gobierno que no había desplegado el Legislador.

Además, el exceso de deducciones puede ser objeto de compensación en las autoliquidaciones posteriores. Mientras que no hayan transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación excedentaria puede ser compensado el exceso de deducción en ulteriores liquidaciones.

Se trata de un plazo de caducidad para el ejercicio de un derecho, respecto al que no están previstas causas de interrupción. En cuanto expresado por años contaremos el plazo de fecha a fecha.

Llama la atención la existencia de tal deducción de la cuota en un impuesto que se autodefine como de fase única. Porque en estos supuestos pudiera parecer que el impuesto se transforma en un impuesto bifásico. Lo puede parecer pero no es así ni mucho menos.

La razón de la deducción está en el destino del gas a su desaparición. No obedece la deducción a un previo diseño orientado al mero resarcimiento de la cuota soportada. Además ambos grupos de cuotas lo son de cuotas soportadas. La diferencia entre unas y otras está en el destino dado al gas adquirido.

Forma: Solo podrán ejercitar el derecho a la deducción los contribuyentes que acrediten haber entregado los gases fluorados a los gestores de residuos, mediante el certificado y el documento de control y seguimiento firmados por el gestor de residuos, conforme a lo establecido en la normativa sectorial –o mediante cualquier otro medio de prueba admisible en Derecho– y, además, aporten la factura –original o copia– en la que conste el importe del impuesto soportado (art. 18 del reglamento).

Dice la exposición de motivos de la Ley 16/2013 que «se establece una deducción del impuesto en los supuestos en que se acredite la destrucción de los productos objeto del impuesto, ya que regular estas opciones estimula el desarrollo de tecnologías ecológicas».

## 12. DEVOLUCIONES

«Los consumidores finales de gases fluorados de efecto invernadero que hayan soportado el impuesto y hubiesen tenido derecho a la aplicación de las exenciones previstas en el apartado siete o acrediten haber entregado gases fluorados de efecto invernadero a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública competente, a los

efectos de su destrucción, reciclado o regeneración conforme a los controles y documentación requeridos por la legislación sectorial de residuos siempre que no haya sido objeto de deducción previa, podrán solicitar a la Administración tributaria la devolución del mismo, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan» (art. 5.Catorce.2).

En cuanto a las devoluciones es de destacar que son dos los supuestos de devolución que están previstos. El primero resulta de tres circunstancias: que se trate consumidores finales de gases fluorados que hayan soportado el impuesto, que hubiesen tenido derecho a la aplicación de las exenciones previstas y que las cuotas no hayan sido objeto de deducción previa. El segundo resulta de la concurrencia de otras tres circunstancias: que se trate de consumidores finales, que acrediten haber entregado gases fluorados a los gestores de residuos reconocidos por la Administración, a los efectos de su destrucción, reciclado o regeneración y que la cuota no haya sido objeto de deducción previa. La consecuencia consiste en que podrán solicitar a la Administración tributaria la devolución del impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan<sup>28</sup>.

Como explican DE LA HUCHA, LÓPEZ, MARTÍNEZ e IBÁÑEZ en ambos casos se trata de obtener el reembolso de la Administración cuando se acredite haber entregado los productos por los que se ha soportado la repercusión, para su destrucción o reciclaje o, cuando se acredite el que los consumidores finales, de haber sido contribuyentes, hubiesen tenido derecho a alguna de las exenciones contempladas anteriormente<sup>29</sup>. Nos encontramos, pues, ante devoluciones de la «normativa propia del tributo», que se anclan en ingresos inicialmente debidos.

La Ley 28/2014 introduce el enunciado legal de quiénes son considerados «consumidores finales» a los efectos del impuesto: la persona que adquiera los gases fluorados con el impuesto repercutido para su incorporación en productos, la persona que adquiera los gases fluorados con el impuesto repercutido para su uso final en sus instalaciones, equipos o aparatos, la persona que adquiera los gases con el impuesto repercutido para la fabricación de equipos o aparatos, la persona que los adquiera con impuesto repercutido para la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos y, por último, también la persona que adquiera los gases fluorados con el impuesto repercutido para su reventa.

Caracteriza al «consumidor final» su condición de repercutido, esto es, ser quien ha soportado la repercusión del impuesto por parte del contribuyente o repercutidor o bien haber adquirido el gas que ya es portador del impuesto previamente repercutido.

Lugar particular ocupa el revendedor en ser considerado como «consumidor final», puesto que no le corresponde por propio concepto, sino solo por asimilación a estos efectos. La inclusión

<sup>28</sup> En el reglamento remitido se recoge que el *dies a quo* para la solicitud es a partir de la finalización del cuatrimestre natural en que se realizó la operación (RD 1042/2013).

<sup>29</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R.: *Impuestos especiales*, *op. cit.*, pág. 36.

de los revendedores en la noción de consumidor final –siendo que de suyo no lo son– cuando les es repercutido el impuesto tiene como consecuencia central poder obtener la devolución en caso de entregas a gestores de residuos, o si han soportado el impuesto teniendo «especular» o «mimético» derecho a exención, ello en vez de practicar la deducción en la autoliquidación periódica.

La persona o entidad que disponga únicamente del certificado para la manipulación de equipos con sistemas frigoríficos de carga de refrigerante inferior a 3 kilogramos de gases fluorados o para la manipulación de sistemas frigoríficos que empleen refrigerantes fluorados destinados a confort térmico de personas instalados en vehículos según el anexo I del Real Decreto 795/2010<sup>30</sup> y que adquiera los gases fluorados para su uso en la fabricación de equipos o aparatos, así como en la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos, siempre tendrá la condición de consumidor final, asevera la norma reformada. Y, por tanto, podrá tener derecho a devolución.

Tiempo: La devolución deberá ser solicitada, en el tiempo, lugar y forma que establezca el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, a partir de la finalización del cuatrimestre natural en el cual se haya entregado el gas para su destrucción, reciclado o regeneración o en el cual se haya realizado la operación que ha dado «especular» o «mimético» derecho a la exención (art. 19 del reglamento).

Puesto que se trata de una devolución de la normativa propia del tributo la solicitud de devolución deberá ser presentada dentro del plazo de prescripción de cuatro años contado desde que concluya el plazo para presentar la solicitud de devolución cuando este esté regulado. Mientras no lo esté habrá de contarse a partir del fin del cuatrimestre en curso en la fecha de realización del presupuesto de la devolución.

El recurso a la técnica de devolución en vez de a la técnica de deducción como explican DE LA HUCHA, LÓPEZ, MARTÍNEZ e IBÁÑEZ<sup>31</sup> deriva de que están implicados «consumidores finales», es decir, personas que han soportado la repercusión o han adquirido el producto con el impuesto repercutido y que no son contribuyentes, por lo que no pueden acudir a la técnica de la deducción<sup>32</sup>.

Estas devoluciones no encuentran su fundamento en el principio de neutralidad en la imposición, sino en la protección del medioambiente en el marco de la política económica relativa a la organización de los mercados de gases fluorados.

<sup>30</sup> Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, sobre comercialización y manipulación de gases fluorados (BOE n.º 154, de 25 de junio).

<sup>31</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R.: *Impuestos especiales*, *op. cit.*, pág. 36.

<sup>32</sup> A diferencia de la devolución en el IVA esta devolución no tiene como titulares a los sujetos pasivos del impuesto y no es expresión de un previo derecho a deducción de una cuota. Esta devolución es incompatible con la deducción. La normativa del IVA no recoge supuestos de devolución en favor del consumidor final.

### 13. INFRACCIONES Y SANCIONES

Partimos de la premisa de que la normativa de este impuesto sobre gases fluorados no tipifica específicas infracciones y sanciones, sino que las infracciones tributarias relativas al impuesto serán calificadas y sancionadas conforme a la normativa común de la LGT de 2003. Por ello, vamos a analizar dos de las infracciones que pueden hacer acto de presencia en este impuesto.

En primer lugar, la recogida en el artículo 195 de la LGT, la infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

La conducta, calificada como grave, consiste en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la cuota de declaraciones futuras propias.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente 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.

Encuentra encaje el supuesto de deducción de cuotas soportadas por el «contribuyente» por razón de la entrega del gas a gestores de residuos para su destrucción, reciclado o regeneración, en cuanto puede dar lugar a un exceso de deducciones objeto de compensación en autoliquidaciones posteriores, cuando se incumpla alguna de sus condiciones.

La sanción consistirá en multa proporcional del 50% si se trata, como aquí ocurre, de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes. La base de la sanción coincide con el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto segundo –procedimiento de comprobación– se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del periodo impositivo.

Ahora bien, las sanciones impuestas por este concepto serán después deducibles, en la parte proporcional correspondiente, de las sanciones que pudiera proceder imponer por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo infractor, como consecuencia de la praxis de compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a tales infracciones.

En segundo lugar, encontramos la infracción del artículo 193 de la LGT, por indebida obtención de **devoluciones**. La conducta constitutiva de infracción consiste en obtener indebidamente devoluciones derivadas de la *normativa propia* de cada *tributo*. La infracción podrá ser calificada, según las circunstancias concurrentes, como leve, grave o muy grave. La base de la sanción será la cantidad indebidamente devuelta como consecuencia de la comisión de la infracción.

Puede tener encaje tanto el supuesto de indebida devolución en relación con entregas de gas por un consumidor final a gestores de residuos como el supuesto de indebida devolución en rela-

ción con consumidores finales que habrían tenido derecho a exención de haber sido contribuyentes. Porque en ambos casos hay razones para calificarlas de devoluciones de la normativa del gravamen.

Será calificada como leve la infracción cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros «o, siendo superior, no exista ocultación». Si bien, la infracción no será calificada como leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en dos supuestos: cuando se hayan utilizado facturas o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea considerado medio fraudulento y cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los registros contables represente un porcentaje superior al 10 % de la base de la sanción. La sanción por infracción leve consistirá en multa proporcional del 50 % sobre la base de la sanción.

Será calificada como grave la infracción cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y, «además, exista ocultación». La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía, en dos supuestos: cuando se hayan utilizado facturas o documentos falsos o falseados, aun si ello no es considerado como medio fraudulento y cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los registros contables suponga un porcentaje superior al 10 % e inferior o igual al 50 % de la base de la sanción.

La sanción por infracción grave consistirá en multa proporcional del 50 al 100 % sobre la base y se graduará incrementando el porcentaje mínimo según los criterios de comisión repetida<sup>33</sup> de infracciones tributarias y de perjuicio económico<sup>34</sup> para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la ley.

Será calificada como muy grave la infracción cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos<sup>35</sup> en la comisión de la infracción. La sanción consistirá en multa proporcional del 100 al 150 % y se graduará incrementando el porcentaje mínimo según los criterios de comisión repetida y de perjuicio económico, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la ley<sup>36</sup>.

<sup>33</sup> La noción de repetición en la LGT de 2013 consiste en haber sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción. La consecuencia será incrementar el porcentaje inicial de la sanción en 5 puntos, 15 puntos o 25 puntos, según la infracción anterior sea leve, grave o muy grave [art. 187.1 a) de la LGT de 2003].

<sup>34</sup> No se trata del perjuicio absoluto sino del perjuicio «relativo», calculado como el cociente cuyo numerador es la base de la sanción y su denominador la cuantía total debida ingresar. La consecuencia varía en función del porcentaje del perjuicio relativo y consistirá en incrementar la sanción inicial en 10, 15 o 20 puntos según cuál sea el perjuicio relativo [art. 187.1 b)].

<sup>35</sup> La consideración de la utilización de un medio fraudulento es un criterio de calificación de la infracción que da cabida a tres supuestos: 1.º las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria; 2.º el empleo de facturas o documentos falsos o falseados, siempre que su incidencia sea superior al 10 % de la base de la sanción, y 3.º la utilización de personas o entidades interpuestas en relación con la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

<sup>36</sup> *Ut supra*.

Dejamos constancia de la dificultad de encontrar el supuesto en que «no exista ocultación»<sup>37</sup> enunciado en la norma, atendido que la falta de ocultación<sup>38</sup> excluye la culpabilidad según criterio jurisprudencial tradicional<sup>39</sup> y que no hay culpabilidad ante una conducta basada en una interpretación razonable de la norma [art. 179.I d) de la LGT de 2003]. En todo caso, no deja de corresponder a la Administración probar la culpabilidad del infractor, por exigencia constitucional de la presunción de inocencia.

Por otra parte, en relación con el cambio normativo, aquellas modificaciones retroactivamente introducidas, por la Ley 28/2014, que traigan consigo la práctica de liquidación con intereses relativa al vencido ejercicio 2014, no podrán dar lugar a la imposición de sanciones, si no encuentran base en la normativa original, atendida la garantía constitucional de irretroactividad de la ley posterior más gravosa.

En caso de tergiversación del destino inicialmente previsto con reflejo en el cambio de calificación de la operación en la contabilidad de existencias y consiguiente consignación en la autoliquidación del periodo en curso, claro es que la Administración no podrá sancionar, ni por determinación improcedente de partidas ni, tampoco, por obtención de devolución indebida, a causa de la ausencia de ocultación y consecuente ausencia de culpabilidad.

#### 14. DEBER DE AUTOLIQUIDAR

Puntos de partida legales son los siguientes. Que los contribuyentes estarán obligados a presentar una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria, con periodicidad *cuatrimestral*.

Que el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas es el competente para establecer los plazos, requisitos, condiciones y modelos para la presentación de las autoliquidaciones mencionadas y para la solicitud de las devoluciones del impuesto previamente soportado e incorporado al precio pagado del respectivo producto gravado sin que haya sido objeto de deducción previa (art. 5.Quince.1 y 2).

El plazo de presentación e ingreso de la autoliquidación, una vez vencido el periodo cuatrimestral, va del 1 al 20 del mes inmediatamente posterior, esto es, mayo, septiembre y enero

<sup>37</sup> JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: «Consideraciones sobre la ocultación de datos mediante la falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas», en *Crónica tributaria* n.º 7 (1996) y «Consideraciones acerca de la configuración de la ocultación en nuestro régimen sancionador», *RCyT. CEF*, n.º 262 (2005).

<sup>38</sup> El concepto legal de ocultación, por una parte, distorsiona el contenido semántico propio del término al añadir un supuesto ajeno como lo es los hechos o importes falsos. Veracidad no es visibilidad. Por otra parte, la exclusión de pequeñas ocultaciones cierra los ojos ante las faltas de veracidad cuya gravedad no mengua por razón de la menudez de la cuantía. La cuantía no afecta a la ontología. Este traspies del legislador corre el riesgo de fomentar conductas fraudulentas.

<sup>39</sup> Sorprendentemente, acepta la existencia de infracción en ausencia de ocultación, PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 23.ª ed., 2013, pág. 434.

sucesivo. Cuando el pago de la cuota sea domiciliado entonces el plazo de presentación queda acortado, quedando en el que va del 1 al 15 del mes inmediato sucesivo.

El periodo de liquidación es pues cuatrimestral. El ministro ha sobreentendido que los cuatrimestres lo son del año natural. El ministro ha establecido que en los periodos en que resulte «cuota cero» también existe deber de presentar autoliquidación por el contribuyente<sup>40</sup>.

En los supuestos de autoliquidación complementaria procederá aplicar recargo del 5 %, del 10 %, del 15 % o del 20 % en función del tiempo de tardanza e intereses de demora si la demora excede de un año en lo que sobrepase al año de demora<sup>41</sup>.

**Declaración recapitulativa:** deberán, además, presentar una declaración anual recapitulativa de las operaciones de compra, venta o entrega de gases fluorados que resulten exentas o no sujetas los fabricantes, los importadores, los adquirentes intracomunitarios, los revendedores y los gestores de residuos que realicen las operaciones.

Los obligados a presentar la declaración recapitulativa son los mismos que están obligados a presentar autoliquidación de las cuotas devengadas, esto es, los empresarios «contribuyentes».

En la declaración recapitulativa se deben consignar los datos siguientes: la identificación del declarante, la identificación de cada una de las entidades operadoras y las cantidades, medidas en kilogramos, agrupadas por operador y epígrafe que corresponda al gas fluorado, que hayan sido objeto de autoconsumo, compra, venta o entrega durante el año natural.

La declaración recapitulativa tiene una periodicidad *anual*. El periodo de operaciones abarcado por la declaración recapitulativa es el año natural y el plazo de presentación de la declaración es durante los 30 primeros días naturales del mes de enero siguiente con relación a las operaciones del año natural anterior.

Pese a su diferente secuencia temporal la declaración recapitulativa juega junto a la autoliquidación del contribuyente para dar información a la Administración del conjunto de operaciones sujetas al gravamen. La declaración recapitulativa a su vez encuentra su «fuente de información» en la contabilidad de existencias que debe llevar el empresario.

## 15. REGISTRO TERRITORIAL

El impuesto es gestionado partiendo de la obligación, en relación con los productos objeto del mismo, de inscribirse en el Registro territorial de la Oficina gestora competente. Oficina ges-

<sup>40</sup> Orden HAP/685/2014, de 29 de abril (BOE n.º 106, de 1 de mayo) modificada por Orden HAP/369/2015, de 27 de febrero (BOE n.º 55, de 5 de marzo).

<sup>41</sup> Recientemente, SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo y los recargos de los artículos 27 y 28 de la LGT», *Crónica tributaria*, n.º 154 (2015).

tora competente es aquella en cuya demarcación se instale el establecimiento donde se ejerza la actividad o, en su defecto, donde radique el domicilio fiscal del contribuyente.

¿Quiénes están obligados a inscribirse? Quedan obligados no solo los fabricantes, los importadores, los adquirentes intracomunitarios, los revendedores y los gestores de residuos sino también los beneficiarios de las exenciones tanto completas como parciales y los beneficiarios de tipos impositivos reducidos.

Efectuada la inscripción, la Oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro, en la que constará el «Código de Actividad de los Gases Fluorados» (CAF) que es el código que identifica la actividad de los obligados tributarios por este impuesto y, en su caso, el establecimiento donde se ejerce la misma.

Como regla de transición, hasta el 1 de marzo de 2014, el comprador de los productos que tenía derecho a gozar de una exención o una no sujeción y no disponía de la tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro territorial, debió aportar al vendedor una declaración suscrita en la que señalara la exención o no sujeción a la que tenía derecho, indicando la norma en que fundamentaba su derecho (disp. trans. 1.<sup>a</sup> del reglamento).

Cuando en un mismo establecimiento se ejerzan distintas actividades, el titular tendrá asignados tantos códigos como actividades se desarrollen en el establecimiento. Cuando una persona o entidad ejerza una misma actividad en varios establecimientos, tendrá asignados tantos códigos como establecimientos en los que desempeñe la actividad.

El Código constará de caracteres que suponen la identificación de la actividad que desarrolla la persona o entidad inscrita, identificación de la Oficina gestora en que se efectúa la inscripción en el registro territorial y recoge un número secuencial de inscripción, dentro de cada actividad, en el Registro territorial de la Oficina gestora.

En cuanto a las funciones del CAF, este deberá consignarse en las autoliquidaciones y en las declaraciones recapitulativas de operaciones con gases fluorados, así como en las facturas expedidas y entregadas en las que se documenten dichas operaciones.

La norma legal dice que los contribuyentes que realicen las actividades gravadas están obligados a inscribirse en el Registro territorial de la Oficina gestora. La inscripción no es una condición del hecho imponible sino una consecuencia derivada de él. La inscripción del repercutidor no es una condición legal de la repercusión. La obligación de soportar el impuesto el repercutido no puede estar en función de que quien entrega el gas esté o no inscrito.

Por lo que refiere al CENSO, en su función como base del registro, cabe indicar, con carácter general, que las personas o entidades que resulten obligadas a inscribirse en el registro territorial deberán figurar de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores en el epígrafe correspondiente a la actividad a desarrollar (art. 2.2 del reglamento).

La presentación de la solicitud de baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, relativa a la actividad y establecimiento en materia del impuesto sobre los gases fluorados, comunica sus efectos, produciendo a su vez los que son propios de la solicitud de baja en el Registro territorial de la Oficina gestora (art. 3.4 del reglamento).

En caso de cese con carácter temporal de la actividad propia del impuesto sobre los gases fluorados, sin darse de baja en el censo de empresarios, cuando hayan transcurrido 12 meses a partir de la fecha de cese de la actividad, la Oficina gestora de la Agencia Tributaria iniciará el procedimiento de baja de oficio del correspondiente registro territorial.

Respecto al establecimiento donde se ejerce la actividad debe reseñarse lo que sigue. Que en la solicitud de inscripción debe constar el lugar en que está situado el establecimiento y debe acreditarse el título que funda el derecho a disponer de las instalaciones (art. 2.2 del reglamento). Que los cambios en la titularidad de los establecimientos inscritos surtirán efecto una vez que el nuevo titular se inscriba como tal en el Registro territorial de la Oficina gestora o bien se aporte por el antiguo titular la documentación acreditativa de dicho cambio. Que en el caso de que la actividad relacionada con los gases fluorados se desarrolle en un establecimiento, se considerará como titular del mismo, a efectos del reglamento, a la persona o entidad que figure inscrita como tal en el correspondiente registro territorial (art. 3 del reglamento).

En una panorámica de conjunto encontramos el deber de los obligados en este impuesto de presentar solicitud de inscripción, el deber de comunicar las modificaciones habidas (art. 2.4 del reglamento) y el deber de comunicar el cese en la actividad (art. 3.3 del reglamento).

Como regla de transición las personas y entidades que a la entrada en vigor del reglamento del impuesto debían inscribirse en el Registro territorial de la Oficina gestora competente, debieron efectuar la oportuna solicitud durante el mes de enero de 2014 (disp. trans. 1.ª del reglamento).

No vamos a examinar la relación de estos registros fiscales de ámbito territorial con el registro nacional de derechos de emisión, con sus cuentas de haberes de la Administración del Estado y de los titulares de las instalaciones, tabla de emisiones, tabla de entrega y tabla de cumplimiento.

## 16. CONTABILIDAD DE EXISTENCIAS

Punto de partida legal es que «con independencia de los requisitos de tipo contable establecidos por las disposiciones mercantiles y otras normas fiscales o de carácter sectorial, se podrá establecer la llevanza de una contabilidad de existencias de gases fluorados de efecto invernadero en los términos que se determinen reglamentariamente» (art. 5.Quince.4).

En tal sentido el reglamento del impuesto ha establecido el deber de llevar un registro de existencias de los productos objeto del gravamen por cada establecimiento, mediante un sistema contable en soporte informático, que deberá ser autorizado por la Oficina gestora de la Agencia Tributaria (art. 4).

¿Quiénes están obligados a llevar esta contabilidad? Las *mismas* personas y entidades que tienen el deber de inscribirse en el Registro territorial de la Oficina gestora de la Agencia Tributaria. *Esta esfera subjetiva ha sido definida por el reglamento del impuesto*. La salvedad reglamentaria de las personas beneficiarias de las exenciones a que se refieren las letras f) y g) del apartado Siete del artículo 5 de la Ley 16/2013 queda ahora obsoleta, porque, como hemos visto<sup>42</sup>, esos dos supuestos de exención han sido suprimidos, con efectos 1 de enero de 2015, por la Ley 28/2014.

Los asientos en el registro de existencias deberán efectuarse diferenciando los diversos productos, con expresión de las cantidades medidas en kilogramos, y el origen y destino de los mismos, los epígrafes y la calificación de sujeción, exención o no sujeción de la operación. La ausencia de asientos en una fecha junto a la presencia de asientos en días posteriores se entenderá como ausencia de movimientos en esa fecha.

La tergiversación del destino previsto inicialmente para el gas contaminante traerá consigo la necesidad de darle reflejo en la contabilidad de existencias siempre y cuando suponga un cambio de la anterior calificación a la calificación de «sujeción» de la operación.

Los obligados efectuarán un recuento de las existencias el último día de cada *cuatrimestre* natural. Cuando sea el caso, regularizarán los saldos contables de las respectivas cuentas. Las diferencias que puedan resultar de los referidos recuentos se regularizarán en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha en que el recuento se haya realizado. El recuento de existencias, como vemos, está sincronizado con el periodo de liquidación.

A solicitud de los interesados, la Oficina gestora podrá autorizar que esta obligación de registro de existencias sea cumplimentada mediante la utilización de libros foliados en soporte papel, libros que deberán ser habilitados por la Oficina con carácter previo a la realización en ellos de cualquier apunte contable.

«Declaración de existencias»: Los contribuyentes que los tuvieran y que deban llevar un registro de existencias debieron comunicar con anterioridad a 31 de marzo de 2014, a las Oficinas gestoras, la cantidad, medida en kilogramos, y el epígrafe que correspondía, de los gases fluorados almacenados a fecha 1 de enero de 2014 (disp. trans. 3.<sup>a</sup>). Estas son sus existencias iniciales.

El registro de existencias es un libro-registro «exigido por la normativa tributaria» a distinguir de los registros previstos en la normativa mercantil, allí donde la norma marque la distinción como ocurre a los efectos del procedimiento de comprobación limitada o a efectos de las infracciones y sanciones.

Tratándose de los gestores de residuos esta obligación de contabilizar las existencias de gases fluorados se entenderá cumplida con la llevanza del libro-registro de residuos al que hace referencia el artículo 7 del reglamento del impuesto y del que a continuación vamos a ocuparnos.

<sup>42</sup> *Ut supra* Exenciones.

## 17. GESTORES DE RESIDUOS

Gestor de residuos es la persona o entidad que realiza cualquiera de las operaciones de destrucción o regeneración de gases fluorados estando debidamente registrada en el *registro de producción y gestión* de residuos<sup>43</sup>, registro administrativo, que es único en todo el territorio nacional, y, ello además de estar inscrita en el Registro territorial de la Oficina gestora de la Agencia Tributaria.

Asimismo, tendrá la consideración de tal aquella persona o entidad inscrita en el registro territorial que realice operaciones de reciclado de gases fluorados que, a efectos de la normativa sectorial de residuos, sean equivalentes a las operaciones de reutilización a las que hace referencia la Ley 22/2011, de residuos (Definición n.º 3 del reglamento).

Libro-registro: Los gestores de residuos deberán llevar un libro-registro en el que conste la cantidad de gases fluorados recibidos, medida en kilogramos, el epígrafe que les corresponda, de entre los 25 enunciados en la tarifa, el origen y el tratamiento efectuado a cada uno de ellos.

Respecto de los gases reciclados o regenerados resultantes deberá constar en los libros la cantidad, medida en kilogramos, el epígrafe, el destino, el medio de transporte utilizado y el número de referencia asignado al documento de identificación del traslado.

En dicho libro-registro los gestores de residuos efectuarán un recuento de las existencias el último día de cada *cuatrimestre* natural. Cuando sea el caso, regularizarán los saldos contables de las respectivas cuentas. Las diferencias que resulten de los referidos recuentos se regularizarán en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha en que el recuento se haya realizado.

No obstante, el libro-registro podrá ser sustituido, por el *archivo cronológico* de la normativa de los residuos<sup>44</sup>, siempre que contenga la misma información que la requerida para dicho libro-registro exigido por la normativa fiscal, previa autorización de la Oficina gestora.

Efectivamente, el archivo cronológico, según la normativa administrativa, debe recoger la cantidad, la naturaleza, el origen y el destino, el método de tratamiento y en su caso el medio de transporte y la frecuencia de recogida de los residuos. La Oficina gestora deberá constatar que la descripción de la naturaleza de los residuos permite conocer el epígrafe que le corresponde y también que concuerdan los tiempos de conservación de la información a archivar, según una y otra normativa.

En las entregas de gases fluorados que hayan sido reciclados o regenerados deberá emitirse un documento que acredite tal condición.

<sup>43</sup> Artículo 39 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos.

<sup>44</sup> A que se refiere el artículo 40 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos.

## 18. DEVOLUCIONES DE LA PROPIA NORMATIVA

A contraste con una devolución de ingresos indebidos, «son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo» (art. 31.1 de la LGT de 2003) y tal es el caso de aquella a que tienen derecho los consumidores finales que han entregado productos fluorados para su destrucción o reciclaje y el caso de los que habrían tenido exención de haber adquirido los gases en calidad de «contribuyentes». Se efectuó un ingreso debido del gravamen –y no indebido– al que es conectado un ulterior derecho a devolución.

Cuando así lo señale la normativa tributaria, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una solicitud de devolución ante la Administración (art. 126 de la LGT). Si bien «el procedimiento se regulará por las normas propias de cada tributo» (art. 126.3), dado que las normas propias del gravamen solo regulan los elementos del supuesto de hecho, el camino de ida a la norma propia del tributo, dejando las alforjas vacías, conduce, de regreso, a la LGT de 2003 y sus normas de desarrollo.

Respecto al plazo máximo del procedimiento, por una parte, el plazo para practicar la devolución comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud (art. 126) y, por otra, el apartado 2 del artículo 31 dice que «transcurrido el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución».

Del juego de estas dos reglas de los artículos 31.2 y 126 de la LGT de 2003 se desprende que el plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento de devolución es de seis meses, contados desde la presentación de la solicitud que lo inició. El abono de un interés de demora a cargo de la Administración presupone que la Administración está en demora y, por tanto, el devengo del interés marca el umbral de expiración del plazo máximo para resolver y notificar, que, como hemos dicho, es de seis meses.

Los modos de terminación del procedimiento de devolución son los tres siguientes:

- 1.º El acuerdo de la Administración que reconozca la devolución solicitada con obligación de satisfacer intereses de demora. Aun cuando «el reconocimiento de la devolución solicitada no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación o investigación» (art. 125.1 *in fine* del RGIT de 2007).
- 2.º Por caducidad del procedimiento mencionada en el apartado 3 del artículo 104 de la LGT de 2003, esto es, conforme a la regla según la cual «cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario,

la Administración le advertirá de que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo», que es la caducidad de las actuaciones por causa imputable al contribuyente.

- 3.º Terminación del procedimiento de devolución por inicio de un procedimiento de verificación de datos, inicio de un procedimiento de comprobación limitada o comienzo de un procedimiento de inspección. Si bien el «salto» de procedimiento no puede ser empleado para burlar el cumplimiento del plazo máximo para resolver.

Respecto a la terminación de actuaciones por inicio de un procedimiento de comprobación<sup>45</sup>, las causas de iniciación pueden ser la apreciación de un defecto formal en la solicitud de devolución, la concurrencia de un error aritmético, la posible discrepancia en los datos, la discrepancia en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que justifiquen el inicio.

**Trámite inicial:** Cuando concurren esas causas de iniciación de otro procedimiento, el procedimiento de devolución terminará con la notificación de inicio del correspondiente procedimiento de comprobación, que será efectuada por el órgano competente para darle curso.

**Esfera de actuación:** En el procedimiento iniciado se determinará la procedencia e importe de la devolución y también podrán abordarse otros aspectos de la situación tributaria del obligado relativos al mismo impuesto sobre gases fluorados.

**Acuerdo de devolución:** Cuando la Administración acuerde la devolución en un procedimiento de comprobación sucesivo por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan según el artículo 31.2 de la LGT. Para el cálculo de los intereses no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración (art. 104 del reglamento) y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos de comprobación.

**Horizonte temporal:** En cuanto a la prescripción del derecho a obtener la devolución de la normativa propia<sup>46</sup> del gravamen sobre gases fluorados, la duración del plazo es de cuatro años, el *dies a quo* el día siguiente a la finalización del plazo para solicitar la devolución si está previsto, o, en su defecto, desde el día siguiente a aquel en que pudo solicitarse la devolución, esto es, del fin del cuatrimestre en curso en la fecha de realización del presupuesto de la devolución.

**Causas de interrupción:** La prescripción queda interrumpida, volviendo a ser contado el plazo de nuevo por entero, por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda el reembolso del gravamen abonado y también se interrumpe por la interposición, tramitación

<sup>45</sup> Artículo 125 del RGIT de 2007.

<sup>46</sup> ESEVERRI, E.: *La prescripción tributaria (En la jurisprudencia del Tribunal Supremo)*, Valencia, 2012.

o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase dirigidos contra la denegación por la Administración de la devolución solicitada (art. 68.3 de la LGT).

La caducidad del procedimiento por causa imputable en la inactividad del obligado tributario produce la pérdida de la eficacia interruptiva de la prescripción para las actuaciones del procedimiento caducado, si bien el particular podrá iniciar un segundo procedimiento, presentando una nueva solicitud de devolución, si todavía está dentro del plazo de prescripción (art. 92.3 de la Ley 30/1992, LRJPAC).

En cuanto a los intereses, el día inicial será el siguiente al vencimiento del plazo de carencia de seis meses. El tipo o porcentaje será el vigente a lo largo del periodo en que el interés se devengue. Se trata del interés de demora señalado por la Ley de Presupuestos y en su defecto interés legal del dinero más un 25 %. Base: La cuantía de la devolución.

## Bibliografía

BUENO MALUENDA, M. C. [2015]: «Los impuestos medioambientales sobre la energía», *Manual de Derecho tributario*, MARTÍN QUERALT, TEJERIZO LÓPEZ y CAYÓN GALIARDO (dir.), 12.<sup>a</sup> ed.

CALVO VÉRGEZ, J. [2014]: «El nuevo impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: principales rasgos configuradores de su estructura impositiva», *Nueva fiscalidad*, n.º 5.

CASTAÑEDA CASADO, E. [2014]: *Impuestos especiales, IVA e impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Valladolid.

COBOS GÓMEZ, J. M. y FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. [2016]: «Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: ¿instrumento para la defensa del medioambiente?», *Revista Aranzadi doctrinal*, n.º 1.

DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R. [2015]: *Impuestos especiales*, Pamplona.

ESCOBAR LASALA, J. J. [2015]: «La Reforma fiscal 2014 en los impuestos especiales y medioambientales: el nuevo impuesto especial sobre la electricidad», *Carta tributaria*, n.º 3.

ESEVERRI, E. [2012]: *La prescripción tributaria (En la jurisprudencia del Tribunal Supremo)*, Valencia.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. [1996]: «Consideraciones sobre la ocultación de datos mediante la falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas», *Crónica tributaria*, n.º 7.

– [2005]: «Consideraciones acerca de la configuración de la ocultación en nuestro régimen sancionador», *RCyT. CEF*, n.º 262.

HERRERA MOLINA, P. M. [2000]: *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid.

LUCAS DURÁN, M. [2015]: «Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero», *Derecho tributario. Parte especial*, MERINO JARA (dir.), 4.<sup>a</sup> ed., Madrid.

– [2015]: «El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: reflexiones a los dos años de su aplicación», *IEF. Documento de trabajo*, n.º 126.

LUCHENA MOZO, G. M. y PATÓN GARCÍA, G. [2005]: «Líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental», *Quincena fiscal*, n.º 18.

MARTÍN LÓPEZ, J. [2011]: *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Madrid.

MÉNENDEZ MORENO, A. [2015]: *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 16.ª ed. Valladolid.

PÉREZ ROYO, F. [2013]: *Derecho financiero y tributario, Parte general*, 23.ª ed., Madrid.

– [2015]: «Impuestos especiales y otros impuestos menores», *Curso de Derecho tributario, Parte especial*, 9.ª ed., Madrid.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. [2015]: «Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo y los recargos de los artículos 27 y 28 de la LGT», *Crónica tributaria*, n.º 154.

VAQUERA GARCÍA, A. [1999]: *Fiscalidad y medio ambiente*, Valladolid.

## ¿SON FISCALMENTE DEDUCIBLES LOS INTERESES DE DEMORA?<sup>1</sup>

**Análisis de la RTEAC de 7 de mayo de 2015, R. G. 1967/2012**

**Manuel Lucas Durán**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Alcalá. Madrid*

### 1. SUPUESTO DE HECHO

Los hechos que se debaten en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo-Central (RTEAC) de 7 de mayo de 2015 (NFJ058171) –resolución que sirve de punto de partida para una serie de reflexiones que se realizarán seguidamente– aluden a determinadas regularizaciones efectuadas a una empresa constructora respecto del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en relación con los ejercicios 2004 y 2005. Adicionalmente es preciso considerar que, por otro lado, la misma empresa había sido objeto de regularizaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) por la comunidad autónoma andaluza también en relación con una transmisión inmobiliaria realizada en el año 2005.

En lo que a este comentario importa, una de las cuestiones referidas en la resolución aludida tiene que ver con la deducibilidad de los intereses de demora. En el caso planteado ante el TEAC, el sujeto pasivo contabilizó como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades los intereses de demora –que superaban los 600.000 euros– correspondientes a dos incumplimientos tributarios (por un acta incoada en relación con el IVA y otra en relación con el ITP), lo cual fue admitido por la Inspección. La única cuestión que se discute en el recurso administrativo en relación con tales intereses de demora es que, al haberse firmado el acta en disconformidad, la propuesta de liquidación contenida en la misma no se eleva a definitiva por el mero transcurso del tiempo, sino que se obliga al órgano competente (inspector-jefe) a dictar una liquidación tributaria y notificarla al interesado (art. 157 LGT). En el caso resuelto por la RTEAC de 7 de mayo de 2015 (NFJ058171) que comentamos, el inspector-jefe redujo los intereses de demora en la liquidación tributaria que terminó el procedimiento de comprobación, reduciéndolos en algo más de 4.000 euros. En consecuencia, también se regulariza la liquidación del IS «al haber tomado como referencia la entidad el importe propuesto en acta de disconformidad y no el (menor) finalmente determinado en el acto de liquidación».

<sup>1</sup> El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común», financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad (DER2012-39342-C03-03).

Parece ser que el contribuyente también recurre este aspecto de la liquidación tributaria y tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León como la del TEAC confirman en este particular el acto impugnado. Ello no obstante, la resolución del TEAC comentada se pronuncia *obiter dicta* y de forma genérica sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de tales intereses de demora. Como se infiere de lo anterior, tal declaración no tiene más que efectos que *pro futuro* y no altera la liquidación tributaria dictada por el inspector-jefe, pues de otro modo debería haberse instado por la Administración una declaración de lesividad y subsiguientemente haberse impugnado el acto ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Sin embargo, y aunque sin efectos para el caso concreto al que se refiere la RTEAC comentada, se trata de una doctrina importante, pues hasta el momento la Administración tributaria había tenido una posición que, aunque vacilante al respecto, toleraba por lo general la deducción de referidos intereses de demora.

## 2. DOCTRINA DEL TEAC

En la Resolución de 7 de mayo de 2015 comentada (NFJ058171), el TEAC recoge la siguiente doctrina:

«[...] si bien tanto el contribuyente como la Inspección aplicaron respecto de la cuestión que ahora nos ocupa el criterio vigente al momento de autoliquidar (el primero) y practicar la liquidación (la segunda) reconociendo la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora exigidos por liquidación inspectora siempre que los mismos estén contabilizados, hay que señalar que el Tribunal Central modificó su criterio al respecto en Resolución de fecha 23/11/2010 (R. G. 2263/09) por aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y así señaló:

En cuanto a la deducibilidad de los intereses de demora liquidados en actas de inspección, si bien este Tribunal en Resoluciones anteriores admitía la deducibilidad de los mismos si bien condicionada a su contabilización, dicho criterio considera este Tribunal que ha de ser modificado, y ello a la vista de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2010, recaída en el recurso de casación n.º 10396/2004, que se hace eco de la Sentencia de 24 de octubre de 1998.

Recoge la Sentencia de 25 de febrero de 2010 lo siguiente:

"La sentencia de instancia considera la no deducibilidad de los intereses sobre la base de que si bien los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, tal como expresa el artículo 1.108 del Código Civil (LEG 1889, 27); en cambio, para obtener el beneficio la entidad bancaria no estaba obligada a pagar el interés de demora, puesto que lo que determina su exigibilidad es la mora en el cumplimiento de la obligación de ingresar la retención en el Tesoro Público, por lo que **no se trata de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos**. Con expresa referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 –se entiende

que se refería a la del día 24— de octubre de 1998 (RJ 1998, 9496) cuando indica que 'los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento por los contribuyentes de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluyen la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende...!.

A pesar de los reparos que a la sentencia de 24 de octubre de 1998 opone la entidad recurrente, afirmando que no guarda la identidad requerida respecto del caso que nos ocupa, el tenor de la misma, en cambio, impide compartir el parecer de aquella en los términos en los que se formula. Así es la sentencia deja sentado lo que sigue: 'La tesis viene a coincidir con la jurisprudencia ya citada, pues teniendo los intereses de demora una función compensadora del incumplimiento, por los contribuyentes, de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluye la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende.

En otros términos, podemos establecer las siguientes afirmaciones:

1. Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.
2. Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento.
3. Los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública'.

No se cuestiona la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, ni su función compensadora del incumplimiento de una obligación. Y es esta naturaleza compensadora la que ha de llevarnos a coincidir con la sentencia referida, puesto que si la función de los intereses de demora es compensar el tiempo en el que la Administración tributaria no ha podido disponer de las sumas que debieron ser objeto de retención, de aceptarse el carácter de gastos necesarios, desaparecería la función llamada a cumplir por estos intereses, pues la deducción como gasto tendría por efecto el descompensar la situación que precisamente trata de corregir los intereses de demora.

La tesis presente en la sentencia del Tribunal Supremo referida, en la sentencia de instancia objeto de este recurso de casación y que acoge la Administración tributaria, se funda en que no pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto **no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma**. Lo que

resulta acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. Repugna al principio de Justicia, consagrado en el art. 1 de la CE (RCL 1978, 2836), que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención"». (Las negritas aparecen en el texto original).

Consecuentemente, la RTEAC de 7 de mayo de 2015 (NFJ058171) reitera el cambio de criterio respecto de su anterior doctrina [ya enunciada en la RTEAC de 23 de noviembre de 2010, R. G. 2263/2009 (NFJ061476), que sin embargo no tuvo mucha publicidad, al no aparecer siquiera en la base de datos del TEAC], en relación con la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los citados intereses de demora, que antes se habían admitido como deducibles por dicho órgano administrativo, a fin de adecuarse a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) emanada sobre el particular.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

La RTEAC referida sugiere varias cuestiones que merece la pena examinar. Así, en primer lugar, ha de tenerse en cuenta que no se trata de una doctrina pacífica, pues la propia Administración había sostenido reiteradamente la deducibilidad de los intereses de demora en –al menos– el Impuesto sobre Sociedades. Pero, más allá de eso, cabría asimismo preguntarse qué incidencia tributaria tiene el pago por parte del sujeto pasivo de intereses de demora en el ámbito de otros impuestos sobre la renta, como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). Finalmente, y si se entiende que los intereses de demora han de estimarse como deducibles, habría que determinar asimismo qué criterios han de seguirse para imputarlos temporalmente a un periodo impositivo u otro. A tales cuestiones dedicamos los subepígrafes que siguen.

#### 3.1. DIVERSIDAD DE OPINIONES EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA, EN LA JURISPRUDENCIA Y EN EL DERECHO COMPARADO

La deducibilidad de los intereses de demora respecto de la base imponible de los impuestos sobre la renta ha sido una cuestión discutida desde hace tiempo, y respecto de la cual se han adoptado posiciones diversas.

En el ámbito administrativo, el propio **TEAC** ha tenido al respecto resoluciones contradictorias. Así, consideró que tales intereses no son deducibles en las resoluciones de la vocalía segunda del TEAC de 8 de septiembre de 2000 [núm. resolución: 00/194/1996 (NFJ061466) y 00/3135/1996

(NFJ061469)<sup>2</sup>], además de la ya citada RTEAC de 23 de noviembre de 2010. Sin embargo los consideró deducibles en las Resoluciones del TEAC de 20 de julio de 2001 [núm. resolución: 00/32/1998 (NFJ061472)<sup>3</sup>]; de 26 de abril de 2002 [núm. resolución: 00/348/1999 (NFJ061474)<sup>4</sup>]; de 16 de junio de 2005 [núm. resolución: 00/1226/2002 (NFJ020996)]; de 30 de marzo de 2006 [núm. resolución: 00/4463/2003 (NFJ023687)<sup>5</sup>]; de 18 de mayo de 2006 [vocalía cuarta, núm. resolución: 00/3759/2003 (NFJ023715)]; de 1 de junio de 2006 [núm. resolución: 00/1611/2004 (NFJ023104)<sup>6</sup>].

<sup>2</sup> La última resolución citada recoge en su FJ 3.º: «En lo relativo a la deducibilidad o no de los intereses de demora exigidos en la misma acta, el criterio del Tribunal Supremo, plasmado entre otras en Sentencia de fecha 24 de octubre de 1998 es el de que los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento, por los contribuyentes, de su obligación de pagos de cuota dentro del plazo fijado, asumiendo tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, excluyendo tal naturaleza la pretensión de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades por carecer de sentido aminorar dicha compensación con su pretendida deducción. En consecuencia los intereses de demora liquidados en el acta por retenciones incoada no son deducibles por tener carácter indemnizatorio no pudiendo considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública».

<sup>3</sup> En el FJ 3.º de la citada resolución se recogía: «El Tribunal Supremo (Sentencia de 28 de septiembre de 1990) y el Tribunal Constitucional (Sentencia 76/1990 de 26 de abril) han reconocido el carácter indemnizatorio y no sancionador de los intereses de demora, señalando que (Fundamento Jurídico Noveno de la Sentencia del Tribunal Constitucional citada) "[...] su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al Erario Público por el perjuicio que a este supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria [...]. Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas". La utilización de recursos ajenos en las actividades de la empresa constituye el fundamento de los gastos financieros, deducibles por naturaleza, como reconoce el artículo 109 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre), si bien dicha deducibilidad queda subordinada con carácter general a la efectividad y contabilización del gasto de acuerdo con lo previsto en los artículos 11 y 22 de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre. Este criterio ha sido mantenido por este Tribunal Central, en resoluciones, entre otras, de 21 de febrero y 24 de octubre de 1990 (esta última citada por la reclamante), 8 de mayo de 1996, 11 de julio de 1997 y 23 de febrero de 2001».

<sup>4</sup> Recoge dicha resolución en su FJ 3.º: «A este respecto, es necesario destacar que, puesto que tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional en Sentencia de 26 de abril de 1990, y este Tribunal Central, en reiteradas Resoluciones, han reconocido la naturaleza indemnizatoria y no sancionadora de los intereses de demora, estos responden al mismo fundamento que los gastos financieros a que se refiere el artículo 109 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y que son, por su naturaleza, deducibles de los ingresos. Por tanto, los intereses de demora correspondientes a actas de inspección tienen carácter de gasto deducible independientemente de que en dichas actas los hechos regularizados se hayan calificado de rectificación o de infracción tributaria».

<sup>5</sup> El FJ 4.º de dicha resolución indica: «Baste decir que las actas se incoan bajo la vigencia de la Ley 43/95, que de acuerdo con su art. 10 los intereses de que se trata, debidamente contabilizados, forman parte del resultado contable y que nada hay en la Ley 43/95, ni en su art. 14 –gastos no deducibles– ni en otro de sus preceptos, que establezca su no deducibilidad».

<sup>6</sup> Recoge el FJ 3.º de dicha resolución: «Según se deduce del expediente, estando suspendido el pago de la cuota de este tributo, la entidad procedió a dotar una provisión por el importe de los intereses de demora que tendría que abonar en caso de que los Tribunales acabaran confirmando la legalidad de la tasa y, por tanto, tuviera que proceder a su abono. La deducción de esta provisión por intereses de demora está amparada, a juicio de este Tribunal, en lo previsto en el artículo 13 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que regula la provisión para riesgos y gastos en los siguientes términos:

Por su parte, la Dirección General de Tributos (DGT) ha entendido de forma continuada que los intereses de demora son deducibles del Impuesto sobre Sociedades<sup>7</sup>. En lo que concierne al IRPF, el mismo centro directivo entiende que no son necesariamente deducibles en cuanto que el citado tributo es un impuesto analítico dividido en varias cestas de rendimientos; así, cuando no resulte probado que los intereses de demora de la liquidación tributaria derivada del acta de la inspección estén correlacionados con los ingresos de actividades económicas, los mismos no resultarán deducibles<sup>8</sup>. Ello no obstante, cabría pensar que al menos si la comprobación tributaria y liquidación administrativa se relaciona exclusivamente con las actividades económicas del sujeto pasivo del IRPF, los intereses de demora derivados del acta sí serían deducibles, por encontrarse en la misma situación que en el Impuesto sobre Sociedades<sup>9</sup>. Sobre ello se volverá, no obstante, en el epígrafe 3.2.2 siguiente.

"1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida (...)"

Y en el presente caso, existía efectivamente un litigio en curso en relación con este Impuesto, pues su legalidad estaba planteada ante los Tribunales, de tal modo que el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 30 de noviembre de 2000, acabó declarando la inconstitucionalidad del Impuesto sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente dictada por el Gobierno Balear (la llamada ECOTASA BALEAR), al considerar que este se había extralimitado de sus competencias. Por otro lado, es evidente que, en el caso en que el fallo hubiera sido desestimatorio, la entidad habría tenido que efectuar no solo el pago del principal sino también el de los intereses de demora, al encontrarse suspendida la liquidación, por lo que ha de concluirse que la cuantía de estos intereses forma parte del concepto "responsabilidades derivadas de litigios en curso" al que se refiere la Ley y son, por tanto, deducibles».

<sup>7</sup> Cfr. entre otras las contestaciones a las Consultas no vinculantes de la DGT de 10 de junio de 1997 [1179/1997 (NFC057142)], de 23 de diciembre de 1997 [2669/1997 (NFC007114)], de 16 de diciembre de 2003 [2266/2003 (NFC035384)]; así como las contestaciones a las Consultas vinculantes de 7 de abril de 2014 [V0983/2014 (NFC051022)] o de 27 de marzo de 2015 [V0989/2015 (NFC054286)].

<sup>8</sup> Cfr. contestación a la Consulta vinculante de la DGT de 2 de febrero de 2015 [V0394/2015 (NFC053919)], la cual sostiene que «la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto a los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se pruebe suficientemente no podrán considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados.

Con este planteamiento, y al ser el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un impuesto que tiene por objeto la totalidad de la renta del contribuyente y no exclusivamente los beneficios de la actividad económica, no se aprecia la existencia de aquella correlación respecto a los intereses de demora del acta levantada por este impuesto».

<sup>9</sup> Vid. sobre el particular la contestación a la Consulta de la DGT de 24 de febrero de 2004 [364/2004 (NFC019221)], a cuyo tenor: «Por lo que se refiere al importe correspondiente a los intereses de demora liquidados a la entidad financiera por la Administración tributaria autonómica, cabría su consideración como partida deducible en la determinación de los rendimientos netos de la actividad económica del consultante, en la medida en que la obligación de satisfacer dicho importe a la entidad financiera derive de lo dispuesto en el contrato, y por tanto quepa conceptuarlo como un gasto originado por la utilización de un bien de titularidad ajena afecto a la actividad y siempre que figure

No obstante lo indicado en la doctrina administrativa anteriormente citada, lo cierto es que los **jueces y tribunales** han entendido, por lo general, que los intereses de demora no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades –y cabría decir, en consecuencia, que tampoco en otros impuestos sobre la renta–.

Así, por un lado, la **STS de 24 de octubre de 1998** [rec. núm. 5785/1992 (NFJ006911)] ya recogió que los intereses de demora no resultaban deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, y ello no porque tuvieran una naturaleza sancionadora, sino porque al tener un carácter indemnizador no tiene sentido que el ordenamiento permita la minoración de compensación a la Administración tributaria con la reducción en la base imponible de los mismos y, consecuentemente, la minoración de pago –vía impuestos al mismo acreedor (Hacienda Pública)<sup>10</sup>–. De tal manera que la resolución referida indica que los únicos intereses de demora que resultarían deducibles serían aquellos derivados de aplazamiento o fraccionamiento del crédito tributario, en la medida en que tienen una naturaleza pactada, como ocurre de hecho con otros intereses financieros<sup>11</sup>. En mi opinión el TS realiza en dicha sentencia un salto en el vacío al sostener, sin fundamento jurídico sólido, la imposibilidad de la deducción de determinados intereses de demora: simplemente indica que tal deducción «carecería de sentido» sin más apoyo argumental<sup>12</sup>. Sobre ello volveremos en el subepígrafe siguiente.

debidamente contabilizado en los correspondientes libros registros». En un sentido similar se había expresado, entre otras, la contestación a la Consulta de la DGT de 6 de marzo de 2000 [446/2000 (NFC011143)].

<sup>10</sup> Recoge el FJ 1.º de dicha sentencia que «los intereses de demora no son sanción es, en efecto, la doctrina que nuestra jurisprudencia viene sosteniendo desde antiguo, bastando con citar a tal fin la sentencia de 28 de mayo de 1997, dictada en el recurso de apelación 7319/1991, según la cual "como ya dijo la Sentencia de esta Sala de 2 noviembre 1987, la raíz profunda de los intereses de demora se encuentra en el Derecho común y así el artículo 1.108 del Código Civil establece con carácter general que en el caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero (la cuota, en la deuda tributaria) y el deudor (aquí, el contribuyente) incurriera en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos y, a falta de convenio, en el interés legal, módulo configurado posteriormente en este ámbito o sector mediante el tipo básico del Banco de España con ciertas matizaciones a lo largo del tiempo que no son del caso en este momento. En consecuencia, queda claro que el interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria"».

<sup>11</sup> Recoge el FJ 3.º de la sentencia aludida que «teniendo los intereses de demora una función compensadora del incumplimiento, por los contribuyentes, de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluye la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende.

En otros términos, podemos establecer las siguientes afirmaciones:

- a) Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.
- b) Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento.
- c) Los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública».

<sup>12</sup> Criticando igualmente la sentencia, *vid.* IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «¿Son deducibles los intereses de demora tributarios?: crítica a la STS 24 octubre 1998», *Quincena Fiscal*, núm. 14/1999, págs. 43-46.

Por su parte, la **STS de 25 de febrero de 2010** [rec. núm. 10396/2004 (NFJ038068)], que confirma la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 10 de septiembre de 2004 [rec. núm. 553/1999 (NFJ018398)], reiteró su doctrina anterior en el sentido de que los intereses de demora no resultan deducibles del Impuesto sobre Sociedades, extendiendo en algo la fundamentación jurídica de la resolución de 1998 al indicar –como se reprodujo más atrás en la propia RTEAC comentada– que «[r]epugna al principio de Justicia, consagrado en el artículo 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo». Ello no obstante, y aunque el argumento del TS en la sentencia referida tiene un mayor nivel de elaboración que el de la sentencia de 1998, en mi opinión el mismo peca de ser en exceso reduccionista. En efecto, en un ordenamiento jurídico tan complicado de interpretar como el tributario, en el que no existen verdades dogmáticas sino que muchas veces podrían plantearse dos o incluso más soluciones razonables y fundadas aun con diferentes cuotas a ingresar, mantener que una falta de ingreso tributario conlleva una ilicitud tan reprochable es, cuanto menos, poco realista<sup>13</sup>. De hecho, cabría decir que tal penalización de un proceder reprochable, en su caso, en el que habría que analizar además la antijuridicidad y culpabilidad, corresponde al derecho sancionador administrativo-tributario (o incluso a la ley penal), pero no al ámbito del cálculo de la cuota tributaria en función de los criterios fijados en las normas reguladoras (Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) y los principios constitucionales aplicables al efecto (entre los que se encuentra el de capacidad económica, como se desarrolla más adelante).

Es preciso indicar que sentencias posteriores del TS han otorgado alguna otra justificación para considerar no deducibles los intereses de demora, como por ejemplo el hecho de implicar una liberalidad<sup>14</sup>.

Ciertamente, las sentencias de la Audiencia Nacional han seguido como resulta lógico la jurisprudencia del TS antes referida, ya sea considerando que las resultas de actos ilícitos no pueden

---

<sup>13</sup> En este sentido cabe traer a colación el voto particular del magistrado José Antonio Montero Fernández, quien indica: «En este caso, ya se ha puesto en evidencia las muchas dudas que suscitaba supuestos como el que dio origen a la controversia que nos ocupa, incluso nos encontramos con cambios legislativos con carácter retroactivo clarificando una situación sinuosa e, incluso, una última jurisprudencia antes referida que se decanta por un cambio de criterio que afecta directamente a las retenciones de capital; pero además nadie discute ni el carácter de deducibilidad de las cantidades que debieron ser retenidas y no lo fueron, de hecho el Sr. Abogado del Estado no cuestiona su procedencia sino su imputación temporal, ni el derecho a la devolución a favor de la entidad actora. No discutiéndose dichas consecuencias del incumplimiento de la obligación *ex lege*, de la no retención, no parece lógico que a los intereses de demora derivados del incumplimiento en tiempo de la citada obligación, se le niegue su carácter de gasto deducible, de carga financiera –que despojado de consideraciones ajenas a su realidad, resulta incuestionable técnicamente–, por derivar del incumplimiento de una obligación legal, en tanto que hechas las anteriores matizaciones, en este caso el incumplimiento de la obligación no da lugar, a los efectos que en este interesa, sin más, a un acto ilícito del que no puede surgir consecuencias favorables para su autor».

<sup>14</sup> *Cfr.* SSTs de 14 de septiembre de 2012 [rec. núm. 3254/2008 (NFJ049031)] y de 14 de febrero de 2013 [rec. núm. 565/2010 (NFJ050378)], al deberse los intereses de demora a la no repercusión de empresas eléctricas de las cuotas de IVA a sus empleados.

otorgar derecho a la aminoración de los tributos, o bien que en determinados casos –de acuerdo con el carácter de la cuota impositiva regularizada– tales intereses de demora son liberalidades no conectadas con la obtención de ingresos derivados de la actividad económica del empresario<sup>15</sup>.

Si acudimos, como mero punto de contraste, al derecho comparado, aunque en algunos países de nuestro entorno se suele interpretar que los intereses de demora no son deducibles –en muchos casos por entender, de forma cuestionable en mi opinión, que los mismos tienen un carácter sancionador–, no puede decirse que ello sea un patrón generalizado<sup>16</sup>.

Por todo ello, es preciso en este momento dilucidar cuál de las dos posturas mencionadas (deducibilidad o no de los intereses de demora en los impuestos sobre la renta) es más razonable desde un análisis de la normativa y principios aplicables, tarea a la que dedicamos el siguiente subepígrafe.

### 3.2. ¿ES CORRECTO SOSTENER QUE LOS INTERESES DE DEMORA NO SON DEDUCIBLES EN LA BASE IMPONIBLE DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA (IS, IRPF E IRNR)?

Si bien la cuestión de la deducibilidad de los intereses de demora se ha puesto de manifiesto, sobre todo, en relación con el Impuesto sobre Sociedades –y por ello se dedica el siguiente subepígrafe de forma monográfica a tal cuestión– me ha parecido interesante derivar las oportunas conclusiones en relación con otros impuestos sobre la renta, como son el IRPF o el IRNR, a lo cual se dedica un subepígrafe diferenciado.

<sup>15</sup> Cfr. SAN de 30 de marzo de 2011 [rec. núm. 141/2008 (NFJ042746)], 25 de julio de 2013 [rec. núm. 435/2010 (NFJ061516)] y de 6 de marzo de 2014 [rec. núm. 124/2011 (NFJ054264)].

<sup>16</sup> Así en Alemania, *vid.* Sentencia del Tribunal Supremo Financiero (BFH) de 15 de junio de 2010 (VIII R 33/07, *BStBl* 2011 II, págs. 503 y ss.) al interpretar que los intereses de demora (*Nachzahlungszinsen*) entran entre los no deducibles previstos en el artículo 10.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*Körperschaftsteuergesetz*); del mismo modo, en Francia se consideran los *intérêts de retard* como encuadrables entre las partidas no deducibles previstas en el artículo 39.2 del *Code Général des Impôts* referidas a «sanciones pecuniarias, penas de cualquier naturaleza de las que respondan quienes contravengan obligaciones legales» (cfr. *Conseil d'Etat*, 7 novembre 2008, n.º 302032, *Société civile immobilière Vega Investissement*); en Italia, por su parte, no se consideran deducibles los *interessi di mora* (art. 109.7 del *Testo unico delle imposte sui redditi*); en Portugal, el artículo 45.1 d) del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* expresamente excluye como gasto deducible a los *juros compensatórios*, por equipararlos a las infracciones. Ello no obstante, en el Reino Unido en algunos casos sí son deducibles los *interest on late payment tax* en el Impuesto sobre Sociedades desde el 1 de julio de 1999 (cfr. <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/bim45740.htm> consultado el 21 de enero de 2016). En un sentido similar, en los Estados Unidos los intereses de demora no son deducibles por lo general, pero dicha regla no se aplica a las sociedades (26 U.S. Code § 163). Por su parte, en Brasil en contestación a consulta interna núm. 9- Cosit de 18 de junio de 2012, se indica que ante el silencio del artículo 41.1 de la *Lei 8981/95, de 20 de janeiro de 1995*, deben considerarse deducible los *acréscimos moratorios*.

### 3.2.1. Impuesto sobre Sociedades

Desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, la base imponible se conforma a partir del resultado contable alterado por las correcciones previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>17</sup>. Consecuentemente, en buena lógica, debe partirse de las reglas de contabilización de los intereses de demora y, posteriormente, acudir a los preceptos sobre gastos no deducibles contenidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades<sup>18</sup>.

Pues bien, en lo que respecta a la **contabilización de los intereses de demora**, los mismos son considerados como gastos financieros por el Plan General de Contabilidad (PGC)<sup>19</sup>. Ello no obstante, y a pesar de su apariencia de retribución financiera por el uso de capitales ajenos, lo cierto es que referidos intereses de demora no se deben por lo general a pacto o contrato (salvo en supuestos de aplazamiento y fraccionamiento), sino que tienen el carácter de indemnización por incumplimiento, como de hecho ha sostenido la jurisprudencia, tal y como se ha indicado más atrás. En definitiva, resultaría más adecuado entender que los intereses de demora habrían de contabilizarse como provisiones para otras responsabilidades (abono en la cuenta 142 del PGC, probablemente con cargo en la cuenta 678, «Gastos excepcionales»).

Aunque la contabilización entre ambos supuestos previamente mencionados no difiere significativamente (abono a una cuenta de provisiones y cargo a otra de gastos), lo cierto es que enturbia en cierto modo la información que refleja la contabilidad y, como se verá seguidamente, pudiera desenfocar el tratamiento tributario de tal anotación contable. Por todo lo anterior, pudiera acaso asumirse que en este punto el PGC cometió un exceso reglamentario respecto de la idea de imagen fiel contenida en el artículo 34.2 de nuestro Código de Comercio. Es más, en la medida en que el citado precepto del Código de Comercio no es más que la transposición del artículo 2, apartados 3 a 5, de la Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978 (Cuarta Directiva del Derecho de Sociedades), pudiera asimismo considerarse que el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, vulnera asimismo el Derecho de la Unión Europea (UE)<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> Cfr. artículo 10.3 de la LIS/1995, TRLIS y LIS/2014.

<sup>18</sup> Cfr. artículo 14 de la LIS/1995 y TRLIS; artículo 15 de la LIS/2014.

<sup>19</sup> Así, el PGC entiende que los intereses de demora se contabilizarán por lo general con abono a la cuenta 141 (provisión de impuestos) con cargo cuentas del grupo 66 (gastos financieros). Con amplias referencias a consultas del ICAC y también críticas, *vid.* VILLEGAS MORENO, A.: «A propósito de los gastos financieros: ¿son fiscalmente deducibles los intereses de demora tributarios?», *RCyT. CEF*, núm. 387, 2015, págs. 82-95.

<sup>20</sup> *Vid.* sobre el particular ÁLVAREZ MELCÓN, S.: «El principio contable de la imagen fiel: una introducción», en *Fiscalidad y contabilidad empresarial. Homenaje a Carlos Cubillo Valverde*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, págs. 13-22; ANTOLINET COLLET, S.: «Imagen fiel y principios contables», *Revista española de financiación y contabilidad*, núm. 63, 1990, págs. 351 y ss., así como LUCAS DURÁN, M.: «La contabilidad en el marco de la armonización del derecho europeo de sociedades. Comentarios críticos en torno a la 4.ª directiva del derecho de sociedades», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 46, núm. 242, 1996, págs. 913 y ss. De hecho, es preciso indicar que existe jurisprudencia de la UE en virtud de la cual se ha declarado no conforme al citado princi-

Pues bien, si consideramos que el pago de intereses de demora se contabiliza con abono a una provisión por responsabilidades y cargo a gastos extraordinarios (no financieros), la perspectiva tributaria pudiera acaso variar. Dado que el resultado contable debe modificarse –en su caso– por lo dispuesto en la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades**, habría que examinar qué preceptos de dicha normas podrían resultar aplicables.

Así, por un lado, convendría en primer lugar referirse al artículo 14 de la LIS/2014 (art. 13 LIS/1995 o TRLIS), el cual alude a determinadas *provisiones* que no resultarían deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades aun cuando hubieran sido tenidas en cuenta a efectos contables. Nada indica tal precepto sobre la no deducibilidad de provisiones por riesgos o responsabilidades, de manera que no cabría realizar ajuste positivo alguno.

En segundo lugar, es preciso acudir al artículo 15 de la LIS/2014 (art. 14 LIS/1995 o TRLIS) referido a *otros gastos no deducibles* (distintos a las amortizaciones y otras correcciones de valor o bien a provisiones) que obligarían a realizar ajustes positivos en el resultado contable. Al respecto, el precepto citado guarda silencio sobre los intereses de demora. Y ello a pesar de que sí se mencionan como gastos no deducibles «las multas o sanciones penales o administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo». En efecto, al haber afinado tanto la norma aludiendo a conceptos muy cercanos a los intereses de demora del artículo 26 de la LGT (como los recargos tributarios de los arts. 27 y 28 LGT), pero no haber incluido a aquellos –como de hecho sí lo hicieron otras normas de países de nuestro entorno– todo parece indicar que el legislador ha excluido expresamente tales intereses de demora de los gastos no deducibles, permitiendo por ende su deducibilidad. Bien es cierto que el nuevo apartado f) del artículo 15 de la LIS/2014 («gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico») pudiera hacer pensar que acaso los intereses de demora deberían encuadrarse allí. Sin embargo, como se indicará seguidamente, ello derivaría de una interpretación errónea del precepto referido.

De hecho, las sentencias del TS en las que se fundamenta la no deducibilidad de los intereses de demora tienen varios argumentos, que pueden fácilmente rebatirse:

Por un lado, indican que **no se trata de gastos necesarios para la obtención de beneficios empresariales**. Como han comentado diversos autores, la idea de «necesariedad» del gasto es algo que pertenece al pasado<sup>21</sup>. De hecho, las SSTs de 24 de octubre de 1998 (NFJ006911) y de 25 de

---

pio un Real Decreto belga que versaba sobre cuestiones contables [Cfr. STJUE *GIMLE SA*, de 3 de octubre de 2013, C-322/12 (NFJ052005)].

<sup>21</sup> *Vid.*, entre otros, PAGÉS I GALTÉS, J.: «El abandono del concepto de gasto necesario por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus efectos en el IRPF», *Quincena Fiscal*, núm. 9/1996, págs. 11-14; IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «Son deducibles los intereses de demora tributarios?: crítica a la STS 24 octubre 1998», *Quincena Fiscal*, núm. 14/1999, págs. 45-46; UCELAY SANZ, I.: «La licitud del gasto como requisito previo para su deducibilidad. Efectos de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Carta Tributaria*, núm. 3/2015, pág. 2; CUESTA CABOT, G.: «¿Son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los intereses de demora liquidados por la inspección? Comentarios a la luz de la re-

febrero de 2010 (NFJ038068), ya aludidas, a las que se refieren las RRTEAC de 23 de noviembre de 2010 (NFJ061476) y de 7 de mayo de 2015 (NFJ058171), se pronunciaron interpretando la normativa anterior (Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y RD 2631/1982, de 15 de octubre) en la que el concepto de gasto necesario sí resultaba relevante<sup>22</sup>. Así, la normativa vigente a partir de 1996 no alude a que los gastos, para ser deducibles, deban ser necesarios para obtener los ingresos de la actividad, salvo en el particular caso de las liberalidades a que nos referimos en el siguiente párrafo. En definitiva, no cabe en estos momentos con la actual normativa el debate sobre la «necesariedad» de los gastos, siendo ello algo caduco que debe abandonarse después de haber transcurrido 20 años desde los cambios legislativos referidos.

Por otro lado, el Alto Tribunal ha indicado en algunos casos que los intereses de demora no son deducibles por tratarse de una **liberalidad**. Ello merece una aclaración. En efecto, las referidas SSTs de 14 de septiembre de 2012 (NFJ049031) y de 14 de febrero de 2013 (NFJ050378) aludieron a dicho argumento para justificar la no deducibilidad de los intereses de demora. Ello no obstante, se trataba de un supuesto muy particular: no repercusión del IVA a empleados de compañías a quienes se les suministraba de forma gratuita el fluido eléctrico. Con todo, cabe indicar que en mi opinión el argumento del Alto Tribunal era erróneo de partida: sin perjuicio de entender o no que los IVA no repercutidos a su personal eran una liberalidad (y no un salario en especie, lo cual es en sí cuestionable), lo que parece claro es que los intereses de demora derivados de la oportuna regularización no son liberalidad alguna; y ello es así porque al resultar obligatorios (como obligación *ex lege*, según recoge el art. 1.089 del Código Civil, a tenor del art. 26 LGT), faltaría el elemento esencial de toda donación: el ánimo de liberalidad<sup>23</sup>. En definitiva, el TS parece confundir en las resoluciones referidas dos conceptos: la eventual –y discutible– liberalidad producida al no repercutir IVA a sus empleados, por un lado, y los efectos de no haber cumplido con tal obligación fiscal en tiempo y forma (compensación vía intereses de demora), por otro. Sin embargo tales intereses de demora responden a un silogismo causa-efecto fundado en la ley y no depende de voluntad privada alguna. Y en cualquier caso, fuera de los supuestos específicos contemplados en las sentencias referidas, la mayoría de los casos en los que se presente una regularización no tendrán conexión con ánimo alguno de liberalidad, sino con interpretaciones diferentes de la norma o, eventualmente, infracciones de la misma.

---

ciente resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 y la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Carta Tributaria*, núm. 3/2015, pág. 4. Particularmente, recoge al respecto la STS de 19 de diciembre de 2003 [rec. núm. 7409/1998 (NFJ018232)], FJ 3.º, lo siguiente: «Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de "gasto contable", que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios».

<sup>22</sup> En el mismo sentido, *cfr.* UCELAY SANZ, I. y CUESTA CABOT, G., *ibidem*.

<sup>23</sup> En sentido similar se ha pronunciado la contestación a la Consulta de la DGT V4080/2015, de 21 de diciembre (NFC057227), a cuyo tenor «los intereses de demora no tienen la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la entidad el *animus donandi* o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico».

Finalmente, nuestra Corte Suprema ha esgrimido el argumento de que resulta **contrario al principio de Justicia (art. 1 de la Constitución), que quien ha realizado un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio fiscal por ello**. Tal argumento también resulta, a mi juicio, rechazable. Ello es así porque todo sistema jurídico contempla sanciones para los supuestos de contravención de sus propias normas: ya sea una sanción civil de nulidad (*v. gr.* arts. 6 –apdos. 3 y 4– y 1.255 del Código Civil), o bien una sanción administrativa o penal. Esto es, la reacción del ordenamiento es una sanción civil o punitiva que castiga y pretende desincentivar la infracción del ordenamiento jurídico. Y, ciertamente, en caso de haberse cometido una infracción administrativa o penal de carácter tributario, la sanción pecuniaria impuesta no es deducible en el Impuesto sobre Sociedades, como recoge expresamente la norma y ocurre en la mayoría de los países de nuestro entorno, pues efectivamente ello alteraría la cuantía de la sanción –en puridad la rebajaría–, restando efectividad a la misma. Ciertamente, ello no parece conforme con lo pretendido por el ordenamiento jurídico.

Ahora bien, como ha señalado reiteradamente nuestra jurisprudencia, los intereses de demora tienen un carácter indemnizatorio y no sancionador<sup>24</sup>. Esto es, no puede justificarse su falta de deducibilidad en una cuestión de política criminal para evitar que la sanción pierda parte de su virtualidad, pues no estamos en tal supuesto. Solo pretenden compensar a la Administración por el pago tardío de los tributos, lo cual no es un acto contrario al ordenamiento sino precisamente debido a él (art. 26 LGT). Y ello con independencia de que el desencadenante de los intereses de demora sea un acto ilícito. Así, quien de forma imprudente conduce con exceso de velocidad y por ello provoca un accidente de tráfico, habrá de indemnizar a los perjudicados por tal imprudencia (sin perjuicio de que le corresponda una sanción administrativa o penal por tal hecho), siendo así que tal indemnización es debida conforme al ordenamiento jurídico y provoca una alteración patrimonial en el sujeto que puede ser tenida en cuenta a efectos fiscales. Indicar que es contrario a la justicia que el ordenamiento tributario tome en cuenta tal alteración patrimonial es, en realidad, un salto en el vacío, pues precisamente se podría argumentar lo contrario: en la medida en que no se tome en cuenta podría contravenir el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31 de nuestra Constitución.

Cuestión distinta sería que los intereses de demora se consideraran no deducibles a partir de la entrada en vigor de la LIS/2014 por entenderse encuadrados en el supuesto previsto en el apartado f) del artículo 15 de tal cuerpo legal, a tenor del cual no serán deducibles «[l]os gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico». Ahora bien, ¿el pago de una indemnización puede considerarse una actuación contraria al ordenamiento jurídico, aunque la causa de tal indemnización provenga de haber cometido una infracción legal? Como ya hemos comentado, no parece que esto sea así. Por contra, lo que resultaría contrario al ordenamiento jurídico sería no restablecer el equilibrio patrimonial al que obliga el Derecho por causa de una acción dolosa o, cuanto menos, culposa. Imagínese que una compañía farmacéutica ha sido demandada por haber vendido medicamentos que provocan determinados efectos secundarios no anunciados ni previsibles, siendo así que por ello un grupo de pacientes le exigen una indemnización. Ciertamente

<sup>24</sup> *Cfr.* STC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), además de las SSTs antes citadas.

no podría decirse que tal indemnización no tiene el carácter de deducible en el IS, pues su pago es necesario para que la actividad empresarial continúe y, de hecho, no existe la posibilidad de zafarse de la misma si es consecuencia de una condena firme<sup>25</sup>.

Deben, pues, diferenciarse dos ámbitos: por un lado, estaría la sanción que el ordenamiento jurídico impone como represión del acto ilícito, la cual no resulta deducible –en cuanto multa pecuniaria– a tenor del artículo 15 c) de la LIS/2014 (así como del correlativo art. 14 LIS/1995 o TRLIS)<sup>26</sup>; y, por otro lado, estaría la indemnización debida por el acto ilícito de impago tributario, que no puede calificarse como sanción ni recargo de los artículos 27 y 28 de la LGT, ni siquiera como actuación contraria al ordenamiento jurídico –como sí lo fue el impago–, toda vez que es el mismo ordenamiento jurídico le obliga a pagar tal indemnización a la Administración en forma de intereses de demora, como reiteradamente ha sostenido la jurisprudencia del TS. Lógicamente, una actuación (pago de intereses de demora) no puede ser contraria al ordenamiento jurídico si resulta obligada por el mismo. Otra cosa es que la obligación *ex lege* derive de un acto ilícito, pero eso es otra cuestión que no logra en mi opinión incardinar a los intereses de demora en el artículo 15 f) de la LIS/2014<sup>27</sup>.

En definitiva, según la normativa del Impuesto sobre Sociedades la base imponible del mismo ha de ser el resultado que derive del cómputo contable de los intereses de demora (como gasto),

- <sup>25</sup> Así, la STS de 21 de mayo de 2015 [rec. núm. 2167/2013 (NFJ058599)], FJ 7.º indica en relación con la contabilización y tributación de las indemnizaciones que «su adecuado registro contable debe ser el de una dotación a la provisión para riesgos y gastos, estimativa del riesgo derivado de las indemnizaciones por incumplimiento». *Vid.* asimismo STS de 25 de julio de 2012 [rec. núm. 3416/2009 (NCJ060761)]. Particularmente la STS de 19 de enero de 2013 [rec. núm. 3726/2009 (NFJ046221)] recoge en su FJ 9.º, aplicando ya la LIS/1995 –pero con cierto atavismo al concepto de *gasto necesario* propio del sistema anterior– lo siguiente: «El concepto de "gastos necesarios" no es pacífico. La "necesidad" del gasto es tendencial, en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la "obtención" de ingresos. Esta característica del "gasto necesario" puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio, criterio que sigue el citado artículo 13 de la Ley 61/78, en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a "donativo" o "liberalidad"; criterio mantenido en el artículo 14.1 e) de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Las indemnizaciones serán gastos deducibles para determinar la base imponible en el IS "siempre que los gastos de indemnización sean necesarios para la continuación de la actividad de la entidad"».
- <sup>26</sup> Lo mismo ocurriría con determinadas acciones ilícitas en sí mismas que de hecho constituyen un gasto contable para las empresas, como serían por ejemplo los sobornos y otros pagos por corrupción. En tales casos, la acción cuyo gasto pretende deducirse es esencialmente contraria al ordenamiento jurídico, y este no puede permitir que beneficie al sujeto pasivo que ha cometido tal irregularidad. A tales casos sí podría resultar aplicable la doctrina de las SSTS comentadas sobre la injusticia que supone permitir un beneficio fiscal al infractor de la norma (aunque infelizmente aplicadas al supuesto de los intereses de demora) y, a partir de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, el apartado f) del artículo 15 de referido cuerpo normativo.
- <sup>27</sup> En un sentido similar *vid.* contestación a la Consulta de la DGT V4080/2015, de 21 de diciembre (NFC057227), a cuyo tenor «En el caso de los intereses de demora, no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por el mismo, por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por la referida letra f). Precisamente aquellos gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran no deducibles de forma expresa por la normativa tributaria, mientras que nada establece la normativa fiscal respecto a los intereses de demora».

sin que proceda sobre el particular alteración alguna por la LIS/2014 (ni tampoco por la LIS/1995 o el TRLIS). Es más, cabría indicar que otras interpretaciones normativas tendentes a no permitir la consideración como gasto de los citados intereses de demora, al entender que los mismos no son deducibles, a tenor del artículo 15 de la LIS/2014 (o art. 14 LIS/1995 o TRLIS), podrían contravenir principios constitucionales consolidados que rigen la imposición. En este sentido la interpretación del precepto citado debería hacerse, de entre todas las posibilidades que cabrían al respecto, en la forma más conforme con el artículo 31 de nuestra Constitución.

Así, en primer lugar, podría entenderse que el *principio de capacidad económica* exige la deducibilidad de los intereses de demora: si el pago de los mismos implica una minoración del patrimonio y no es un acto voluntario (pues ello entraría en el ámbito de las liberalidades), conlleva una reducción de la capacidad económica del sujeto pasivo que debe ser tomada en cuenta por el Derecho tributario. En efecto, podría comentarse que algunos gastos aun cuando suponen una menor capacidad económica no resultan deducibles según el artículo 15 de la LIS/2015 por razones de política criminal o por motivos éticos, como sería el caso de las sanciones y recargos de carácter desincentivador de determinadas conductas tributarias, así como ciertos gastos que son contrarios al ordenamiento jurídico (como pago de sobornos, etc.). Ahora bien, tales circunstancias no parecen sin embargo concurrir en el pago de los intereses de demora, como se ha indicado. Y siendo así que el pago indemnizatorio que se debe por los intereses de demora supone un quebranto económico para el sujeto pagador, y que el mismo está íntegramente relacionado con la actividad empresarial que realiza (como cualquier otra responsabilidad que pueda derivarse de la misma), la falta de consideración de dicho gasto en el cálculo de la base imponible pudiera considerarse como contraria al referido principio de capacidad económica.

Adicionalmente, cabe indicar que podría producirse una vulneración del *principio de igualdad* si son tratados fiscalmente de forma diversa y sin justificación razonable y objetiva los intereses de demora pagados o recibidos por el sujeto pasivo. Así, no parece discutible que los intereses de demora recibidos por el sujeto pasivo tributan en los respectivos impuestos sobre la renta, pues implican una mayor capacidad económica de este<sup>28</sup>. En paralelo, si los intereses de demora pagados a la Administración tributaria no fueran tenidos en cuenta para minorar la base imponible de la imposición sobre la renta, existiría una diferencia de trato entre sujetos (públicos y privados) que difícilmente encontraría una adecuada justificación.

<sup>28</sup> Así, la DGT en contestación a las Consultas vinculantes de 23 de noviembre de 2007 [V2508/2007 (NFC028156) y V2510/2007 (NFC027999)], de 8 de febrero de 2008 [V0273/2008 (NFC028643)], de 25 de febrero de 2008 [V0418/2008 (NFC028736) y V0421/2008 (NFC028737)]; o de 9 de diciembre de 2009 [V2720/2009 (NFC036851)], entre otras; indica particularmente esta última resolución que «los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento, circunstancia que concurre en el presente caso. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 23 y 31.1 del mismo texto refundido, han de tributar como ganancia patrimonial, tributación que procede en este supuesto». En un sentido similar *vid.* más recientemente las consultas vinculantes de la DGT de 30 de enero de 2015 [V0347/2015 (NFC053620)], 5 de agosto de 2015 [V2499/2015 (NFC056079)] y 7 de octubre de 2015 [V2958/2015 (NFC056356)], entre otras.

### 3.2.2. IRPF e IRNR

En lo que respecta a otros impuestos directos distintos del Impuesto sobre Sociedades los intereses de demora debidos resultarían igualmente deducibles de la base imponible en las condiciones contempladas en la normativa oportuna<sup>29</sup>. Ahora bien, en el ámbito del IRPF y del IRNR la respuesta no es tan evidente, y cabría preguntarse si los intereses de demora tendrían de algún modo incidencia fiscal en la base imponible de los mismos.

En lo que respecta al IRPF, podría en principio pensarse que son extrapolables las conclusiones obtenidas en relación con el Impuesto sobre Sociedades siempre y cuando los intereses de demora se refieran a regularización de rendimientos de actividades económicas, por expresa reconducción en la LIRPF a las normas del Impuesto sobre Sociedades<sup>30</sup>. Ello no obstante, parece más razonable pensar que la naturaleza indemnizatoria y no financiera de los intereses de demora abogarían por que los mismos pudieran considerarse como pérdidas patrimoniales<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> Así por ejemplo ocurriría en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio por los intereses de demora debidos a la Administración, en la medida en que las deudas del sujeto pasivo resultan deducibles (*cf.* art. 9.dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio); y algo similar ocurre en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con las deudas por intereses de demora del causante de la herencia o del donante si se transmiten al heredero, legatario o donatario (*cf.* arts. 9 y 13 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

<sup>30</sup> *Cfr.* artículo 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sobre el particular *vid.* las contestaciones a las Consultas de la DGT de 24 de febrero de 2004 [364/2004 (NFC019221)] y de 2 de febrero de 2015 [V0394/2015 (NFC053919)], ya citadas.

<sup>31</sup> *Cfr.* contestación a la Consulta vinculante de la DGT de 26 de noviembre de 2010 [V2564/2010 (NFC039700)], que textualmente indica: «La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...]. A continuación, los apartados siguientes de este mismo artículo 33 se dedican a matizar el alcance de esta configuración, apartados de los que procede referir aquí el número 5, donde se establece lo siguiente:

"No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

- a) Las no justificadas.
- b) Las debidas al consumo.
- c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades.
- d) Las debidas a pérdidas en el juego.
- e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, [...].
- f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores [...].
- g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores [...]"

De acuerdo con lo anterior, la condena al pago de la indemnización que en la sentencia se impone al consultante comporta para este una alteración en la composición de su patrimonio (en cuanto surge una obligación de pago de una cantidad de dinero) que da lugar a una pérdida patrimonial, ajena totalmente a las recogidas en el artículo 33.5, y por tanto perfectamente computable como tal».

Por otro lado, y en lo que respecta al IRNR, dado que la normativa de dicho tributo se remite en bloque a la del Impuesto sobre Sociedades y a la del IRPF con algunas peculiaridades que no afectan en este momento, cabría extrapolar las conclusiones obtenidas con anterioridad respecto de ambos impuestos<sup>32</sup>. Ello no obstante, podría presentarse algún problema en relación con las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente respecto de los intereses de demora analizados en este trabajo, habida cuenta del devengo instantáneo de dichos rendimientos en casos distintos a los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España. En la medida en que esto sea así –al menos en relación con otros países de la UE y del Espacio Económico Europeo– podría presentarse alguna incompatibilidad en relación con las libertades fundamentales de la UE y del principio de no discriminación. Pero ello plantea de hecho una cuestión general en relación con las pérdidas patrimoniales en el referido tributo, que no puede acometerse en este trabajo<sup>33</sup>.

### 3.3. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS INTERESES DE DEMORA EN EL CASO DE CONSIDERARSE DEDUCIBLES

Así pues, si se considera en la línea expresada más arriba que los intereses de demora pueden deducirse de la base imponible de los impuestos sobre la renta (IS, IRPF, IRNR) debería resolverse seguidamente a qué ejercicio han de imputarse tales gastos o pérdidas patrimoniales.

En relación con el **Impuesto sobre Sociedades**, cabrían básicamente dos opciones: por un lado, podrían imputarse al momento en que tales intereses han nacido al mundo jurídico (se han devengado en su sentido más jurídico), pues los mismos traen por causa la liquidación derivada del acta de la inspección aun cuando esta no sea firme; por otro lado, podría pensarse que deben imputarse a cada uno de los ejercicios respecto de los cuales se calculen tales intereses, aunque sea por un cálculo realizado *a posteriori*, precisamente por su consideración contable como gastos financieros. Pues bien, para solucionar tal duda debe acudir al artículo 11 de la LIS, el cual se remite a su vez a la normativa contable. Ahora bien, si consideramos que los intereses de demora no son –como se ha defendido más atrás– un gasto financiero sino un gasto por indemnización, el devengo no puede entenderse producido sino en el momento en que sea firme el acto administrativo de liquidación de intereses derivados del acta de regularización<sup>34</sup>.

<sup>32</sup> Cfr. artículos 18 y 24 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.

<sup>33</sup> Puede consultarse sobre el particular CORNUDELLA MARQUÉS, J.: «El importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales» en MENÉNDEZ MORENO, A. (coord.), *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes: Estudio de sus leyes reguladoras y reglamentos generales*, Lex Nova, Valladolid, 2008, págs. 307-360.

<sup>34</sup> En este sentido ya se manifestó la ya citada RTEAC de 20 de julio de 2001 [vocalía segunda, núm. resolución: 00/32/1998 (NFJ061472)] al indicar en su FJ 3.º que «[e]n cuanto al momento temporal en que son deducibles los in-

Lo anterior se refiere a intereses de demora calculados *a posteriori*, esto es, en el momento de la regularización tributaria. Cabe preguntarse sin embargo si serían deducibles las dotaciones a provisiones realizadas en previsión del pago de intereses de demora (conforme al principio de prudencia) en el caso de recurrir una determinada liquidación tributaria habiendo pedido la suspensión del ingreso. Ello es común en algunos casos en los que se estime que un determinado tributo es ilegal o inconstitucional y se haya recurrido convenientemente. Pues bien, en tales casos cabría realizar las oportunas dotaciones de provisiones por responsabilidades, que resultarían deducibles al ser contabilizadas dado que no implicarían ajustes extracontables conforme al artículo 14 de la LIS/2015 (art. 13 LIS/1995 o TRLIS)<sup>35</sup>. En cuanto a los intereses de demora por aplazamiento y fraccionamiento de pago, al tener un carácter financiero y no indemnizador, sí se devengarían en cada periodo impositivo.

En lo que respecta a la imputación temporal en el **IRPF**, habría que atender a lo dispuesto en el artículo 14 de la LIRPF, que diferencia la imputación temporal en relación con los rendimientos de actividades económicas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales, que como se indicó más atrás serían los dos supuestos que podrían contemplarse en relación con la toma en consideración de los intereses de demora en dicho tributo. Así pues, de acuerdo con la doctrina de la DGT antes comentada, si los intereses de demora derivan de una comprobación de rentas de actividades económicas, habría que remitirse a la normativa del Impuesto sobre Sociedades antes referida, con los matices que recoge el RIRPF en relación con la opción por el criterio de cobros y pagos<sup>36</sup>. Ello no obstante nos parece más razonable indicar que habida cuenta de la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora (que conllevarían su calificación como pérdida patri-

---

tereses de demora derivados de Actas que regularicen la situación tributaria de ejercicios anteriores, la resolución de este Tribunal Central de 8 de mayo de 1996 señala que "[...] si bien es cierto que en el artículo 22 de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre (y en el artículo 88 del Reglamento del Impuesto), se establece que los ingresos y los gastos que componen la base del Impuesto se imputarán al periodo en que se hubieran devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se efectúen los correspondientes cobros y pagos, también es cierto que en el supuesto en cuestión, el gasto correspondiente a los intereses de demora no resulta conocido hasta el ejercicio en que se produce la comprobación por parte de la Administración tributaria, que es cuando se cuantifican los intereses de referencia. Por tanto, al no poder conocer con anterioridad el importe de este gasto, tampoco puede efectuarse anotación ni contabilización alguna", debiendo en consecuencia admitirse en dicho momento, como concluye este Tribunal en la resolución citada, y en aplicación de los artículos 37.3 y 110 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, "la deducibilidad de los intereses de demora liquidados como consecuencia de las Actas de Inspección". En el presente caso, por las razones expuestas, ha de admitirse la deducibilidad en el ejercicio comprobado (1993) de los intereses de demora liquidados en el mismo periodo [...] por la Inspección». Sobre el particular, y permitiendo imputarlo al momento del cierre del acta según el artículo 19.3 del TRLIS *vid.* contestación a la Consulta vinculante DGT de 7 de abril de 2014 [V0983/2014 (NFC051022)].  *Vid.* asimismo en relación con tal cuestión contestaciones a las Consultas vinculantes de la DGT de 4 de julio de 2011 [V1716/2011 (NFC042032)], de 12 de marzo de 2013 [V0761/2013 (NFC047104)] y 23 de marzo de 2015 [V0890/2015 (NFC054281)].

<sup>35</sup> En este sentido *vid.* la ya citada RTEAC de 1 de junio de 2006 [vocalía cuarta, núm. resolución: 00/1611/2004 (NFJ023104)], FJ 3.º.

<sup>36</sup> *Cfr.* artículo 7 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

monial, como se examinó más atrás), habrá de estarse a la fecha en que adquiera firmeza el acto administrativo de imposición de tales intereses de demora<sup>37</sup>.

Finalmente y en relación con el **IRNR**, habría que estar a los artículos 20 y 27 del TRLIRNR.

### 3.4. CONSIDERACIONES FINALES

Como reflexión de conjunto sobre la deducibilidad de los intereses de demora en los impuestos sobre la renta (IS, IRPF e IRNR), parece oportuno indicar que una adecuada interpretación de la normativa vigente, conforme a los postulados de justicia tributaria, abogarían por su consideración como gasto deducible.

Así, por un lado, el artículo 15 de la LIS/2014 (y tampoco el art. 14 LIS/1995 o TRLIS) no excluye de forma explícita como gasto deducible a los intereses de demora, aun cuando sí se refiere a otros elementos de la deuda tributaria (recargos de los arts. 27 y 28 LGT) o a las sanciones [apdo. c) de referido precepto]. El silencio de la norma debe interpretarse, pues, como un apoyo a la deducibilidad de tales intereses de demora.

Por otro lado, aun cuando el apartado f) del artículo 15 de la LIS/2014 contempla como no deducibles «[l]os gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», no puede interpretarse que dicho supuesto afecte a la deducibilidad de los intereses de demora. Esto es así dado que la propia ley obliga a su pago y ello, por definición, no puede entenderse contrario al ordenamiento jurídico sino, precisamente, compelido por él.

Por otro lado, la jurisprudencia a la que se refiere la RTEAC de 7 de mayo de 2015 (NFJ058171) aludida en este trabajo, menciona sentencias del TS que interpretan normas anteriores al cambio producido por la LIS/1995, a partir de la cual se abandona el concepto de gasto necesario para descansar en el resultado contable con las modificaciones que prevea la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, parte de los argumentos utilizados por la citada resolución no resultan hoy en día aplicables.

En lo que respecta, asimismo, a una eventual exigencia del principio de justicia que postularía por la no deducibilidad de los intereses de demora, tal afirmación parece carente de fundamento jurídico, sobre todo si se toma en consideración el principio de capacidad económica en virtud del cual toda alteración patrimonial (salvo las expresamente prohibidas por el ordenamiento por diversos motivos) habrá de tenerse en cuenta por los tributos que graven la renta. Adicionalmente, la consideración de los intereses de demora como liberalidad en algunas sentencias del TS resulta igualmente indebida, pues el pago de los mismos resulta obligatorio y no opcional para el sujeto pasivo.

<sup>37</sup> En palabras de la contestación a la Consulta vinculante de la DGT de 26 de noviembre de 2010 [V2564/2010 (NFC039700)]: «A la imputación temporal de las pérdidas y ganancias patrimoniales se refiere el artículo 14.1 c) de la Ley del Impuesto estableciendo que "se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial", circunstancia que en el presente caso cabe entenderse producida en el periodo impositivo en que adquiere firmeza la sentencia condenatoria».

Una vez que se ha concluido que los intereses de demora han de considerarse deducibles del Impuesto sobre Sociedades, es preciso indicar que de igual modo han de tomarse en consideración tanto en el IRPF como en el IRNR, ya sea como gasto deducible –en el caso de que deriven de regularizaciones de actividades económicas en el ámbito del IRNR y cuando se trate de personas jurídicas–, o bien como pérdida patrimonial en los demás casos.

Finalmente, considerando que los intereses de demora tienen una naturaleza indemnizatoria, deberá imputarse su gasto por lo general al periodo impositivo en que resulte firme el acto administrativo que determina su exigencia, sin perjuicio de que puedan dotarse las oportunas provisiones *pro futuro* en caso de determinados recursos contra la legalidad o constitucionalidad de determinados tributos en los que se ha solicitado la suspensión del ingreso.

---

## Bibliografía

ÁLVAREZ MELCÓN, S. [1983]: «El principio contable de la imagen fiel: una introducción», en *Fiscalidad y contabilidad empresarial. Homenaje a Carlos Cubillo Valverde*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ANTOLÍN ET COLLET, S. [1990]: «Imagen fiel y principios contables», *Revista española de financiación y contabilidad*, núm. 63.

CUESTA CABOT, G. [2015]: «¿Son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los intereses de demora liquidados por la inspección? Comentarios a la luz de la reciente resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 y la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Carta Tributaria*, núm. 3.

CORNUDELLA MARQUÉS, J. [2008]: «El importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales», en MENÉNDEZ MORENO, A. (coord.), *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes: Estudio de sus leyes reguladoras y reglamentos generales*, Lex Nova, Valladolid.

GABINETE DE ESTUDIOS DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF) [2015]: «Tratamiento en el IS de los intereses de demora tributarios: resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015», julio.

IBÁÑEZ GARCÍA, I. [1999]: «¿Son deducibles los intereses de demora tributarios?: crítica a la STS 24 octubre 1998», *Quincena Fiscal*, núm. 14.

LUCAS DURÁN, M. [1996]: «La contabilidad en el marco de la armonización del derecho europeo de sociedades. Comentarios críticos en torno a la 4.ª directiva del derecho de sociedades», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 46, núm. 242.

PAGÉS I GALTÉS, J. [1996]: «El abandono del concepto de gasto necesario por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus efectos en el IRPF», *Quincena Fiscal*, núm. 9.

UCELAY SANZ, I. [2015]: «La licitud del gasto como requisito previo para su deducibilidad. Efectos de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Carta Tributaria*, núm. 3.

VILLEGAS MORENO, A. [2015]: «A propósito de los gastos financieros: ¿son fiscalmente deducibles los intereses de demora tributarios?», *RCyT. CEF*, núm. 387.

# ANÁLISIS CON CASOS PRÁCTICOS DE LAS PRINCIPALES MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LGT POR LA LEY 34/2015 (Y II): PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

**José Rivaya Fernández-Santa Eulalia**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

## EXTRACTO

En esta segunda entrega continuamos analizando, mediante la utilización de casos prácticos, las principales modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria (LGT). En esta ocasión se abordan, como ya avanzamos en el trabajo anterior, las 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, procedimiento de inspección, delito contra la Hacienda Pública y casos prácticos.

---

---

## Sumario

1. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartados 1 y 2
2. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartado 3
3. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartado 4
4. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartado 5
5. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartado 6
6. Nueva redacción del artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras. Apartado 7

## 1. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADOS 1 Y 2

Los apartados 1 a 6 del artículo serán aplicables a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir del 12 de octubre de 2015, según lo dispuesto en la disposición transitoria única.6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

### Artículo 150.1 y 2 de la LGT:

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración».

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

«La nueva redacción de los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley».

#### **EJEMPLO 1**

Señale en cada caso el plazo máximo de duración del procedimiento inspector:

- a) Sociedad XX, SA que tributa en el régimen especial de las entidades de reducida dimensión.
- b) Sociedad MM, SA, dominante de un grupo de consolidación fiscal.
- c) Sociedad ZZ, SA, inscrita en el Registro de Grandes Empresas.
- d) Don Amancio Pérez, que acaba de aparecer en la revista *Forbes* como la segunda persona más rica del mundo, socio de una gran cantidad de sociedades residentes en diversos lugares del mundo y propietario de un gran patrimonio inmobiliario repartido por diversos países.
- e) Don Juan Carlos Fernández, abogado de reconocido prestigio, que regenta un despacho que factura 6.000.000 de euros al año.
- f) Doña Francisca Martínez, promotora y constructora inmobiliaria que se encuentra inscrita en el Registro de devolución mensual de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

.../...

.../...

## Solución

Con el presente ejemplo trataremos de analizar la nueva regulación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Este se encuentra regulado en el artículo 150 de la LGT, en su nueva redacción. Recordemos que, según la redacción anterior del artículo 150 de la LGT, el procedimiento inspector tenía un plazo máximo de duración de 12 meses, plazo este que podía ser ampliado hasta un máximo de 24 meses cuando concurría alguna de las circunstancias previstas legal y reglamentariamente<sup>1</sup>. Además, para que tuviera lugar la ampliación del plazo se requería la adopción de un acuerdo en tal sentido por parte del órgano competente para liquidar –inspector jefe–. Dicho acuerdo debía estar debidamente motivado pues así lo exigía, no solo el propio artículo 150.1 *in fine* de la LGT, sino también el artículo 54.1 e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC)<sup>2</sup>. En este último artículo se exige, con carácter general, que se motiven con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia o de ampliación de plazos.

Sin embargo, en la nueva redacción del artículo 150.1 de la LGT se contempla la posibilidad de que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pueda tener distinta duración según que concurran o no determinadas circunstancias. En efecto, si bien con carácter general resultará de aplicación el plazo de 18 meses (plazo que contrasta con el plazo de 12 meses de la anterior regulación), cuando en los obligados tributarios objeto del procedimiento se dé alguna de las circunstancias expresamente previstas en el artículo 150.1 de la LGT, el plazo máximo será de 27 meses. Además, en estos casos no será necesario que por el órgano competente para liquidar –inspector jefe– se adopte un acuerdo de ampliación del plazo máximo pues, en puridad, no se trata de un supuesto de ampliación de dicho plazo. Al contrario, el plazo de 27 meses se encuentra directamente vinculado a la concurrencia en el sujeto inspeccionado de alguna de las circunstancias mencionadas. En este sentido, la constatación, ya al inicio del procedimiento, ya en un momento posterior, de que, efectivamente, concurre alguna de ellas provocará que el plazo de 27 meses resulte de aplicación desde la fecha en que se inició el procedimiento.

- <sup>1</sup> Estas circunstancias que se desarrollaban en el artículo 184.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), podían resumirse en dos: cuando revistan especial complejidad (pudiendo entenderse que concurre esta circunstancia, entre otras, atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional) y cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.
- <sup>2</sup> La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ha sido derogada, a partir de 2 de octubre de 2016, por la disposición derogatoria única.2 a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. El nuevo artículo 35.1 e) mantiene la misma exigencia que hasta ahora se recoge en el artículo 54.1 e) de la LRJAP y PAC respecto de la motivación de los actos administrativos.

.../...

.../...

Las circunstancias a las que nos venimos refiriendo son las siguientes:

- 1.º Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Además, señala el artículo 150.1 que cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la concurrencia de las circunstancias anteriormente reseñadas en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

Por lo tanto, el plazo de duración del procedimiento inspector seguido acerca de un obligado tributario en el que no concurra ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 150.1 de la LGT solo será de 27 meses si simultáneamente se siguieran actuaciones inspectoras con una persona o entidad vinculada en la que sí concurrieran aquellas circunstancias.

Por otro lado, tal y como exige el apartado segundo del artículo 150, la Inspección deberá comunicar al obligado tributario, al inicio del procedimiento, cuál es el plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Si posteriormente se advirtiera de que concurre alguna de las circunstancias ya señaladas, la Inspección vendrá también obligada a informar al obligado tributario de que el plazo máximo pasa a ser el de 27 meses. Se trata, en definitiva, de una nueva obligación de información impuesta a la Inspección.

En este sentido, se afirma lo siguiente en el preámbulo de la Ley 34/2015:

«Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:

[...]

b) Una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando **nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo**<sup>3</sup> (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.

c) Reducir significativamente la conflictividad tributaria.

<sup>3</sup> La negrita es nuestra.

.../...

.../...

Es decir, la modificación de la regulación del plazo del procedimiento inspector permitirá que las actuaciones inspectoras tengan una fecha más previsible de finalización, conocida por el obligado tributario, sin merma de derecho alguno de este, contribuyendo, a su vez, al buen fin de las liquidaciones tributarias y defensa de los intereses generales».

En definitiva, es necesario que el obligado tributario se encuentre permanentemente informado acerca de cuál es, en cada momento, el plazo máximo de duración del procedimiento para lo que se impone a la Inspección la obligación de información a la que aludíamos anteriormente, obligación que, en última instancia, coadyuvará a la consecución del objetivo de lograr una mayor seguridad jurídica en el cómputo de los plazos del procedimiento inspector y de las vicisitudes que con respecto a este se puedan producir.

Veamos ahora la solución a los ejemplos planteados.

*a) Sociedad XX, SA que tributa en el régimen especial de las entidades de reducida dimensión.*

La aplicación a un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del régimen especial de las entidades de reducida dimensión no es determinante de la aplicación del plazo de 27 meses pues el artículo 150.1 de la LGT tan solo exige para su aplicación que la cifra anual de negocios sea igual o superior a la requerida para auditar las cuentas de la sociedad.

Pues bien, siendo que el artículo 263 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), impone a las sociedades la obligación de designar auditores de cuentas para que informen sobre las cuentas anuales y el informe de gestión cuando tengan un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 5.700.000 euros será esta (y no la exigida por la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la aplicación del régimen especial de entidades de reducida dimensión) la que deba tenerse en cuenta a efectos de decidir acerca del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. De forma que si el importe neto de la cifra de negocios fuese de una cuantía inferior a dicha cifra el plazo máximo de duración del procedimiento inspector sería de 18 meses. De lo contrario, esto es, cuando la cifra anual de negocios sea igual o superior a 5.700.000 euros, el plazo máximo será de 27 meses.

Por otro lado, la cifra anual de negocios a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT es la del periodo impositivo comprobado (o en caso de ser varios los periodos impositivos comprobados la de cualquiera de ellos). Por lo tanto, si la cifra anual de negocios del último ejercicio cerrado antes del inicio de la comprobación fuese igual o superior a 5.700.000 euros y, sin embargo, en el periodo impositivo comprobado no se hubiese alcanzado dicha cifra el plazo máximo del procedimiento sería de 18 meses.

En conclusión, con los datos que proporciona este supuesto no se puede concluir cuál sería el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, lo que dependerá, como ya hemos señalado, de la cifra anual de negocios del periodo impositivo comprobado.

.../...

.../...

*b) Sociedad MM, SA, dominante de un grupo de consolidación fiscal.*

El plazo máximo de duración del procedimiento inspector será, en el caso de que el procedimiento tenga por objeto la comprobación de la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal, de 27 meses. Nótese como el artículo exige que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal y el objeto de la comprobación inspectora sea, precisamente, la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del grupo. Es decir, que si el objeto del procedimiento fuese exclusivamente el IVA de la sociedad MM, SA y la sociedad no tributase en régimen de grupos de entidades, sino en el régimen general, habría que entender que el plazo máximo de duración del procedimiento sería de 18 meses. Por el contrario, si además del IVA el procedimiento tuviera por objeto desde su inicio (o, en su caso, tras una posterior ampliación de la extensión) la comprobación del Impuesto sobre Sociedades del grupo, entonces el plazo sería de 27 meses.

En definitiva, el mayor plazo de duración del procedimiento viene justificado por la mayor complejidad de la comprobación de un grupo fiscal. Dicha complejidad viene determinada, fundamentalmente, por el hecho de que para la comprobación de un grupo fiscal se requiera la comprobación de la correcta cuantificación de la base imponible y demás elementos determinantes de la cuantificación del Impuesto sobre Sociedades, a nivel individual, no solo de la sociedad dominante, sino también de las sociedades dependientes. En este sentido, el procedimiento inspector que tiene por objeto la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de un grupo fiscal es único, entendiéndose las actuaciones inspectoras con la sociedad dominante. Por su parte, las actuaciones inspectoras que se sigan con las sociedades dependientes en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a aquellos periodos impositivos en los que la sociedad dependiente haya estado integrada en el grupo fiscal tienen la naturaleza de actuaciones de colaboración. Así las califica el artículo 195.2 del RGAT. De hecho, las actuaciones de comprobación que se realicen con las sociedades dependientes producen el efecto interruptivo de la prescripción de la obligación tributaria del grupo (siempre que se comuniquen formalmente a la sociedad dominante) y, hasta la modificación de la LGT, las interrupciones justificadas y las dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria que se produjeran en el curso del procedimiento seguido con cualquiera de las entidades dependientes y que se refirieran a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, afectaban al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la sociedad dominante como representante del grupo fiscal, siempre que la sociedad dominante tuviese conocimiento formal de ello y desde ese momento. No obstante, como veremos más adelante, en la nueva regulación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras desaparecen los periodos de dilación y de interrupción justificada del procedimiento, por lo que la cuestión que acabamos de comentar carecerá ya de relevancia práctica.

En sentido contrario, si la comprobación tuviera por objeto el IVA de una sociedad que tributa en el régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, la mera pertenencia a un grupo fiscal no determinará, como ya hemos indicado, y según el

.../...

.../...

tenor literal del artículo 150.1 de la LGT, que el plazo del procedimiento inspector sea de 27 meses. Más dudas plantea el supuesto de una comprobación relativa al IVA de una sociedad dominante de un grupo fiscal cuya cifra de negocios sea igual o superior a la prevista para auditar cuentas (5.700.000 euros) ya que, en puridad, la cifra de negocios no constituye un elemento de dicha obligación tributaria (IVA). Sí podría serlo el «volumen de operaciones» concepto este que, regulado en el artículo 121 de la LIVA no coincide con la cifra anual de negocios. Por lo tanto, cabría concluir que, incluso en ese caso, el plazo de duración del procedimiento sería de 18 meses.

c) *Sociedad ZZ, SA, inscrita en el Registro de Grandes Empresas.*

El Registro de Grandes Empresas está formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto (art. 3.5 del RGAT). Así, aquellos obligados tributarios que en el año natural inmediato anterior superen la referida cifra vienen obligados a comunicar a la Administración tributaria tal circunstancia mediante la presentación de una declaración censal de modificación, tal y como exige el artículo 10.2 l) del RGAT. Y es que, como consecuencia de su inclusión en dicho registro, cambiará la periodicidad con la que al obligado tributario se le exigirá la presentación de las autoliquidaciones de IVA y de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes, pasando a ser esta mensual, circunstancia esta de notable importancia desde el punto de vista de la gestión censal.

Pues bien, en lo que a nosotros nos interesa, la inclusión de un obligado tributario en el Registro de Grandes Empresas no debe llevar a concluir, automáticamente (por mucho que el volumen de operaciones necesario para su inclusión en él sea superior a la cifra anual de negocios determinante de la necesidad de auditar las cuentas), que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector sea de 27 meses. Sin embargo, sí será determinante de cuál sería, en su caso, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector que eventualmente se inicie en relación con el periodo en el que se alcanzó dicha cifra (y que desencadenó la inclusión en el citado registro) y siempre que el procedimiento tenga por objeto la comprobación de alguna obligación tributaria en la que dicha magnitud sea relevante. Y es que debemos insistir en que para que el plazo aplicable sea el de 27 meses es necesario que concurra la circunstancia de tener una cifra anual de negocios igual o superior a la prevista para auditar las cuentas **en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación**. Por lo tanto, si dicha circunstancia (la cifra anual de negocios) no constituye un elemento del IVA, cabe al menos plantearse la duda de si resultaría de aplicación el plazo de 27 meses. Como ya hemos avanzado anteriormente, entendemos que no.

En definitiva, habrá que estar a las obligaciones tributarias comprobadas y a la cifra anual de negocios del/los periodo/s impositivo/s objeto del procedimiento para determinar cuál sería el plazo máximo de duración del procedimiento.

.../...

.../...

d) *Don Amancio Pérez, que acaba de aparecer en la revista Forbes como la segunda persona más rica del mundo, socio de una gran cantidad de sociedades residentes en diversos lugares del mundo y propietario de un gran patrimonio inmobiliario repartido por diversos países*

En la medida en que don Amancio no realice una actividad empresarial o profesional no tendrá «cifra anual de negocios». Tampoco puede tener la condición de entidad dominante de un grupo fiscal, para lo que el artículo 58 de la LIS requiere tener la condición de persona jurídica. En consecuencia, no concurriendo ninguna de dichas circunstancias no podría aplicársele el plazo de 27 meses, por lo que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector sería de 18 meses. No obstante, si en algún momento posterior al inicio del procedimiento se iniciara un procedimiento inspector para comprobar a alguna de las personas vinculadas en las que concurre alguna de las dos circunstancias ya expuestas, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector seguido con don Amancio pasará a ser de 27 meses, debiendo entenderse que el *dies a quo* de dicho plazo es la fecha de notificación a don Amancio de la comunicación de inicio del procedimiento inspector. Además, y como ya se ha expuesto en la introducción de la solución de estos ejemplos, la Inspección deberá poner en conocimiento del obligado tributario su concurrencia y, por tanto, la nueva duración del procedimiento. Para ello, entendemos que la Inspección podrá, o bien enviar una comunicación<sup>4</sup>, o bien hacerlo constar en la correspondiente diligencia<sup>5</sup>.

e) *Don Juan Carlos Fernández, abogado de reconocido prestigio, que regenta un despacho que factura 6.000.000 de euros al año.*

En este caso el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses pues el artículo 150.1 b) de la LGT no se limita en su aplicación a las personas jurídicas. Es decir, que cuando una persona física realice actividades económicas (empresariales o profesionales) por las que facture un importe igual o superior al previsto en el TRLSC para auditar cuentas (5.700.000 euros) el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses.

Podría plantearse, no obstante, la posibilidad de que el procedimiento se iniciara con alcance parcial y limitado a la comprobación de algún otro elemento de la obligación tributaria que nada tuviera que ver con la comprobación de los rendimientos derivados de sus actividades económicas<sup>6</sup>. ¿Debe en este caso entenderse también aplicable el plazo máximo

<sup>4</sup> Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan (art. 99.7 de la LGT).

<sup>5</sup> Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias (art. 99.7 de la LGT).

<sup>6</sup> La referencia a la cifra anual de negocios tiene sentido en la medida en que el obligado tributario realice una actividad económica.

.../...

.../...

de 27 meses? La contestación a esta pregunta la hemos realizado en los ejemplos anteriores al señalar que para que resulte de aplicación el mencionado plazo de 27 meses el artículo 150 de la LGT exige que el importe de la cifra anual de negocios sea igual o superior a la exigida para auditar cuentas **en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación**. Por lo tanto, si aplicáramos literalmente el precepto, bastaría con que se iniciara un procedimiento de inspección en relación con el IRPF de algún ejercicio en el que se hubiese alcanzado dicha cifra para que pudiera entenderse que el plazo máximo de duración del procedimiento fuese el de 27 meses. Es decir que, incluso, iniciándose un procedimiento de inspección de alcance parcial y limitado, por ejemplo, a la comprobación de una ganancia patrimonial, el plazo máximo de duración de dicho procedimiento sería de 27 meses.

Si realizáramos por el contrario una interpretación finalista del precepto no parece que esta conclusión sea acertada. Carecería de sentido, en definitiva, que el plazo máximo de duración de un procedimiento de inspección de alcance parcial, referido a una persona física (que realiza actividades económicas) y limitado a la comprobación de elementos de la obligación tributaria distintos de los rendimientos que derivan, precisamente, de dicha actividad tenga un plazo máximo de duración de 27 meses. Al contrario, la norma parece estar pensada, precisamente, para que la Inspección disponga de un mayor plazo en aquellos procedimientos en los que, por razón de su mayor complejidad, resulte necesario garantizar que la actuación de la Inspección pueda acabar en plazo. La mayor complejidad en este caso vendría dada por el importe de la cifra de negocios del obligado tributario, operando tal causa de modo automático y sin necesidad siquiera de adoptar un acuerdo motivado en tal sentido. En consecuencia, si dicha magnitud (la cifra de negocios) no va a resultar relevante para la comprobación inspectora porque esta se hubiese limitado a la comprobación de otros elementos de la obligación tributaria entonces no cabría sino entender que el plazo máximo es el de 18 meses.

*f) Doña Francisca Martínez, promotora y constructora inmobiliaria que se encuentra inscrita en el Registro de devolución mensual de IVA.*

Para estar inscrito en el Registro de devolución mensual de IVA no es necesario que la cifra de negocios del sujeto pasivo del impuesto haya alcanzado un determinado importe. En efecto, los requisitos para acceder al Registro de devolución mensual de IVA se encuentran regulados en el artículo 30 del RIVA<sup>7</sup>, que no exige para su inclusión acreditar un deter-

<sup>7</sup> Tales requisitos son: a) Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el ministro de Economía y Hacienda; b) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos a que se refiere el artículo 74 del RGAT c) Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b), c) y d) del RGAT; d) Que no realicen actividades

.../...

.../...

minado volumen de operaciones. En consecuencia, la inclusión en el Registro de devolución mensual de IVA no es una circunstancia determinante de la aplicación del plazo máximo de 27 meses, motivo por el cual en este caso, y salvo que su cifra anual de negocios sea igual o superior a la prevista para auditar cuentas, el plazo máximo de duración del procedimiento será de 18 meses.

Además, como venimos indicando, para que la circunstancia relativa a la cifra de negocios sea determinante del plazo de duración del procedimiento es necesario que dicha magnitud constituya un elemento de la obligación tributaria objeto de la comprobación, lo que no parece que suceda con el IVA. Por tal motivo cabría entender que el plazo aplicable sería el de 18 meses.

---

que tributen en el régimen simplificado; e) En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la ley del impuesto, la inscripción en el registro solo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

## EJEMPLO 2

Dependiente, SA está siendo objeto de un procedimiento inspector de alcance general que tiene por objetivo la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de 2012 y 2013 así como del IVA de 2013. El procedimiento se inicia el día 15 de octubre de 2015. Tras 17 meses de instrucción se constata la realización de una serie de operaciones con personas o entidades con las que la sociedad está vinculada, operaciones que a juicio del jefe del equipo de inspección que está llevando a cabo la instrucción del procedimiento deberían ser objeto de una comprobación pormenorizada, pues existen claros indicios de que en ellas podría haberse convenido un precio inferior al valor normal de mercado. Dos de las sociedades vinculadas se encontraban obligadas a auditar sus cuentas en los ejercicios en los que se realizaron las operaciones controvertidas.

*Se pide:*

- a) ¿Cuál es el plazo máximo de duración del procedimiento inspector teniendo en cuenta que la sociedad objeto del procedimiento no está obligada a auditar sus cuentas?
- b) ¿Puede ampliarse el plazo máximo de duración del procedimiento inspector habida cuenta de los riesgos fiscales detectados? ¿Cuál sería el plazo máximo para adoptar el acuerdo de ampliación?

.../...

.../...

### Solución

a) El plazo máximo de duración del procedimiento inspector es, con carácter general, y tal y como ya hemos visto en la solución del ejemplo anterior, de 18 meses. Solo si concurre alguna de las circunstancias previstas en el artículo 150.1 de la LGT, el plazo puede ser de 27 meses.

Sin embargo, en el caso de que se inicien actuaciones inspectoras en relación con otros obligados tributarios con los que se encuentre vinculada Dependiente, SA, el plazo máximo de duración del procedimiento seguido con esta última pasará a ser de 27 meses aunque solo si en alguna de aquellas sociedades concurre en alguna de las circunstancias previstas en el artículo 150.1 de la LGT. Como efectivamente es así, puesto que se afirma en el enunciado del ejemplo que las dos sociedades vinculadas se encuentran obligadas a auditar sus cuentas anuales en los ejercicios a los que se refiere la comprobación inspectora, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector que se siga con dichas sociedades será de 27 meses. Al mismo tiempo, el plazo máximo de duración del procedimiento seguido con Dependiente, SA, pasará a ser, automáticamente, y sin necesidad de adoptar acuerdo de ampliación alguno, de 27 meses. No obstante, para que opere esta regla es necesario que el inicio del procedimiento inspector con las entidades vinculadas se produzca antes del transcurso del plazo de 18 meses contado desde que inició el procedimiento inspector respecto de Dependiente, SA.

Por otro lado, en caso de que efectivamente pueda entenderse que el plazo es el de 27 meses, este se contará desde el día 15 de octubre de 2015, fecha en que se notificó a Dependiente, SA la comunicación de inicio del procedimiento (art. 150.2 tercer párrafo de la LGT), debiendo finalizar el día 14 de enero de 2018. Esta será la fecha en la que, como máximo, deberá ser notificada la liquidación que ponga fin al procedimiento inspector.

Finalmente, la Inspección se encuentra obligada a informar al obligado tributario acerca del plazo máximo de duración del procedimiento, información que debe suministrársele, no solo en el momento en que se le notifica la comunicación de inicio del procedimiento, sino también posteriormente, al concurrir en alguna entidad vinculada que sea objeto de un procedimiento inspector alguna de las circunstancias determinantes de la aplicación del plazo de 27 meses.

b) El plazo máximo de duración del procedimiento inspector ya no puede ampliarse por decisión de la Inspección. En efecto, tal y como venimos exponiendo, el plazo de duración del procedimiento viene determinado por la concurrencia de determinadas circunstancias en las que subyace el fundamento (recogida en la anterior redacción del art. 150 de la LGT en la que sí se contemplaba la posibilidad de ampliar el plazo máximo de duración del procedimiento) de la mayor complejidad de la comprobación inspectora.

## 2. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADO 3<sup>8</sup>

### Artículo 150.3 de la LGT:

«3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta ley.

b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.

c) El planteamiento por la Administración tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las comunidades autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo.

d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de esta ley.

f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo que concurra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. No obstante, si la Administración tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo

<sup>8</sup> La cuestión que en este artículo se plantea fue en parte analizada en el ejemplo número 1 de la entrega anterior de este mismo trabajo. «Análisis con casos prácticos de las principales modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015 (I)». *RCyT. CEF*, núm. 394 (enero 2016). Págs. E1-E56.

de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.

La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste».

### EJEMPLO 3

Con fecha 15 de octubre de 2015 se notificó a Maquinadora, SA el inicio de un procedimiento inspector respecto del Impuesto sobre Sociedades e IVA del año 2012. En el curso del procedimiento se detecta la existencia de una factura que le fue emitida por una sociedad que, según los datos que obran en poder de la Inspección, carecería de la estructura mínima necesaria para prestar el servicio por el que fue emitida. Además, la descripción de los trabajos por los que se facturó el servicio es tan vaga e imprecisa que la Inspección tiene serias dudas de su efectiva prestación. De hecho, en el curso de la comprobación inspectora se detecta que dicha sociedad emitió a otras sociedades facturas que responderían a conceptos diversos y que tampoco responderían a una efectiva prestación de servicios. El importe facturado a Maquinadora, SA asciende 700.000 euros. La factura fue emitida en fecha 5 de febrero de 2013 y deducida por el obligado tributario en la autoliquidación correspondiente al primer trimestre de dicho año. Asimismo, se registró en el libro diario de la contabilidad en la cuenta de «servicios exteriores».

Tras conseguir las pruebas que indiciariamente permitirían acreditar que el servicio nunca fue prestado, la Inspección decide presentar la correspondiente denuncia ante el Ministerio Fiscal por la comisión de dos delitos contra la Hacienda Pública: un delito por la defrauda-

.../...

.../...

ción en el Impuesto sobre Sociedades y el otro por la defraudación en el IVA. La consideración de la conducta defraudatoria en el Impuesto sobre Sociedades como constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública se justifica por la deducción de un gasto inexistente a sabiendas y con la única finalidad de reducir la carga tributaria de dicho impuesto; y en el IVA, en la deducción de cuotas de IVA soportado inexistentes, también a sabiendas, y con la única intención de minorar la carga tributaria de dicho impuesto siendo el importe de la defraudación en ambos casos superior a 120.000 euros.

Por otro lado, y además de la contingencia anterior, se considera que en el Impuesto sobre Sociedades procedería rectificar la autoliquidación presentada por el obligado tributario por los siguientes motivos:

- a) Incorrecta aplicación del régimen de cesión del uso de activos intangibles.
- b) Falta de integración de una renta derivada de una operación a plazos que habiendo motivado un ajuste negativo al resultado contable en el ejercicio 2011 y habiendo resultado exigible parte del precio en 2012 no ha dado lugar al correspondiente ajuste positivo al resultado contable en dicho periodo impositivo.
- c) Improcedente aplicación de los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión por no reunir los requisitos legalmente previstos.

Además, y por lo que se refiere al IVA, se ha detectado que el obligado tributario dedujo improcedentemente cuotas de IVA que no eran fiscalmente deducibles a tenor de lo previsto en los artículos 95 y 96 de la LIVA.

En definitiva, las deudas tributarias resultantes de la comprobación inspectora ascienden a los siguientes importes por cada uno de los conceptos y obligaciones tributarias comprobadas<sup>9</sup>:

Concepto/Motivo de regularización	Cuota dejada de ingresar
<b>Impuesto sobre Sociedades</b>	
Gastos inexistentes .....	210.000
Incorrecta aplicación del régimen de cesión del uso de activos intangibles	50.000
	.../...

<sup>9</sup> Se supone un tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades del 30% y un tipo de gravamen en el IVA del 18%, vigente hasta el 31 de agosto de 2012.

.../...

.../...

Concepto/Motivo de regularización	Cuota dejada de ingresar
.../...	
Ajuste por falta de reversión de un ajuste temporal .....	20.000
Improcedente aplicación de los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión .....	60.000
<b>Total .....</b>	<b>340.000</b>
<b>Impuesto sobre el Valor Añadido</b>	
Cuotas soportadas inexistentes .....	126.000
Otras cuotas soportadas no deducibles .....	15.000
<b>Total .....</b>	<b>231.000</b>

Se pide:

- a) ¿Qué consecuencia tiene para la tramitación del procedimiento inspector la apreciación de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública?
- b) ¿Puede continuar el procedimiento en vía administrativa para regularizar los elementos de la obligación tributaria en los que no se aprecie la existencia de dolo?
- c) ¿Qué efectos produce la apreciación de estas circunstancias desde el punto de vista de la duración del procedimiento inspector?

**Solución**

a) La apreciación de la concurrencia de los elementos (objetivo y subjetivo) determinantes de la existencia de delito contra la Hacienda Pública ya no determina la necesidad de paralizar el procedimiento inspector en relación con dicha obligación tributaria. Tal paralización solo será preceptiva en la medida en que la Inspección no pueda dictar una liquidación vinculada al delito, tal y como establece el artículo 150.3 a) de la LGT. La paralización del procedimiento inspector derivaba de la aplicación de la denominada prejudicialidad penal. A ella se refería el artículo 180 de la LGT, antes de la modificación introducida por la Ley 34/2015. Su contenido ha sido incorporado ahora al artículo 250, primero de los artículos del nuevo título VI dedicado a las «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia de delitos contra la Hacienda Pública», y al 251 de la LGT. En virtud de lo establecido en el apartado primero del primero de estos artículos:

.../...

.../...

«1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, **se continuará la tramitación del procedimiento**<sup>10</sup> con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este título.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido este con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el capítulo IV del título III de esta ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su título V».

El artículo que acabamos de transcribir ha supuesto la incorporación a la LGT de lo que ya se encontraba recogido en el artículo 305.5 del Código Penal (aprobado por Ley Orgánica 10/1995) en la redacción que a dicho precepto le dio la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 5/1995, de 23 de noviembre, en materia

<sup>10</sup> La negrita es nuestra.

.../...

.../...

de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. En este precepto se establece que:

«Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

Como vemos, de la lectura de los preceptos transcritos se deduce que la Inspección, no solo debe continuar con el procedimiento hasta dictar la denominada liquidación vinculada al delito, además, los órganos de recaudación podrán continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria a pesar de que, tras haberse dictado la liquidación vinculada al delito, se haya presentado la correspondiente denuncia ante el Ministerio Fiscal y haya comenzado a operar la preferencia del proceso penal sobre el administrativo. Como señala Antonio MONTERO<sup>11</sup>, el objetivo es eliminar las situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo incrementar la eficacia de la actuación de control de la Administración, que la sola pendencia del proceso judicial no paraliza su acción de cobro, que podrá paralizar el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o cuando este considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación.

<sup>11</sup> *La Reforma de la Ley General Tributaria. La última evolución y adaptación del Derecho Tributario General: Comentarios a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.* Tirant Tributario. Tirant lo Blanch. Valencia, 2015.

.../...

.../...

En definitiva, de lo dispuesto en ambos artículos se deduce que en aquellos casos en los que la Inspección aprecie la concurrencia de las circunstancias determinantes de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública procederá dictar una liquidación vinculada al delito que afectará a aquella obligación tributaria o elementos de la misma en que concurren los elementos propios del tipo penal. Esta liquidación<sup>12</sup> se notificará al obligado tributario con la advertencia de que a partir del momento en que se le notifique la admisión a trámite de la querrela o denuncia comenzará el plazo de ingreso en periodo voluntario de la deuda liquidada. Una vez dictada y notificada al obligado tributario la liquidación, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal o se presentará denuncia ante el Ministerio Fiscal, dando con ello por terminado el procedimiento de comprobación, al menos en lo que se refiere a la obligación tributaria o elementos de la misma afectados por la liquidación vinculada al delito.

La pendencia penal, sin embargo, sí afectará a la posibilidad de sancionar en vía administrativa, acción esta que la Administración tributaria solo podrá ejercitar en el caso de que finalmente se decida por la jurisdicción penal que no existe responsabilidad penal (arts. 180 y 250.2 segundo párrafo de la LGT).

**b)** Respecto de aquellas otras obligaciones tributarias o elementos de las mismas que no se encuentren afectadas por el delito, se continuará el procedimiento inspector, procediéndose, en su caso, a dictar la liquidación que proceda en vía administrativa y siguiéndose para ello la tramitación ordinaria del procedimiento de inspección (capítulo IV del título III de la LGT).

Asimismo, debe destacarse la regulación que se contiene en el apartado 3 del artículo 253 de la LGT pues en él se contempla (como ya lo hacía el art. 305.5 de la LGT) la posibilidad de que se aprecie la existencia de dolo en la conducta defraudatoria del obligado tributario cuando esta se refiera solo a determinados elementos de la obligación tributaria (mismo concepto y periodo). En estos casos, el artículo 253.3 de la LGT señala también que se practicarán dos liquidaciones, una liquidación vinculada al delito, que afectará a aquellos elementos de la obligación tributaria en los que se aprecie la conducta dolosa y un acta de inspección, en la que se regularizarán aquellos otros elementos de la obligación tributaria no afectados por el delito. En la liquidación vinculada al delito deberán integrarse aquellas partidas que puedan favorecer al obligado tributario al objeto de reducir la cuantía de la cuota defraudada (por ejemplo, bases imponibles negativas o deducciones pendientes de ser aplicadas), permitiéndosele incluso la posibilidad de aplicar un sistema de cálculo basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o a deducir en la base o en la cuota que deberá ser comunicada expresamente a la Administración.

<sup>12</sup> La tramitación de las liquidaciones vinculadas al delito se encuentra regulada en el artículo 253 de la LGT. De ella destacan dos trámites esenciales: primero, la notificación de una propuesta de liquidación que será notificada al obligado tributario, notificación a partir de la cual se iniciará el trámite de alegaciones; y segundo, la previa y preceptiva autorización del delegado especial o director de departamento competente de la AEAT (órgano competente para interponer denuncia o querrela).

.../...

.../...

La novedad que incorpora este precepto se encuentra, como se habrá advertido, en la necesidad de dictar dos liquidaciones, una liquidación vinculada al delito y una liquidación «administrativa». Sin embargo, y al margen de que la actual regulación impone la necesidad de dictar una liquidación vinculada al delito, por lo que se refiere al supuesto contemplado en el apartado 3, la Administración ya venía entendiendo que cuando respecto de una obligación tributaria (e insistimos, mismo concepto y periodo) concurrían conductas dolosas conjuntamente con otras que no lo eran podía dictar liquidación provisional [arts. 101 de la LGT y 190.4 b) del RGAT] respecto de aquellos elementos de la obligación no afectados por el dolo, sin perjuicio de la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal solo respecto de aquellos elementos de la obligación en los que sí se apreciara dolo y el importe de la defraudación fuera superior a 120.000 euros. Así, y ante la resolución de algún Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) que entendió que esto no era posible, el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria hubo de interponer un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 de la LGT) ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que mediante Resolución de 4 de diciembre de 2014 [Vocalía 12.<sup>a</sup>, R. G. 8667/2012 (NFJ056658)] dejó sentado el siguiente criterio:

«[...] cuando para un mismo periodo y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, existen motivos de regularización en la que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con irregularidades meramente administrativas por hechos distintos y sin conexión con los hechos presuntamente delictivos, es posible su desagregación, dictando la correspondiente liquidación provisional en la parte en la que no concurren los elementos característicos del tipo penal».

Esta resolución, cuyo criterio fue reiterado en otra posterior de 10 de septiembre de 2015 [Vocalía 12.<sup>a</sup>, R. G. 2660/2014 (NFJ059625)] encontraba su fundamento en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014, recurso n.º 1419/2012 (NFJ054623).

Pues bien, centrándonos ya en la solución del ejemplo planteado, la existencia de elementos de la obligación tributaria correspondientes, tanto al Impuesto sobre Sociedades como al IVA, en los que se aprecia la existencia de dolo, será determinante de la necesidad de que la Inspección deba proceder a dictar sendas liquidaciones vinculadas al delito en relación con dichos elementos, al tiempo que continuará la tramitación del procedimiento inspector en relación con el resto de los elementos de la obligación tributaria no afectados por el mismo. La liquidación vinculada al delito en el IVA se debe a la deducción de cuotas de IVA soportado inexistentes que determinó que el obligado tributario dejara de ingresar 126.000 euros. Pues bien, con la liquidación vinculada al delito se exigirán dichos 126.000 euros. En el caso del Impuesto sobre Sociedades, la liquidación vinculada al delito se practicará por haberse deducido en concepto de gasto deducible los 700.000 euros correspondientes a las facturas que documentaban servicios inexistentes. En este caso la cuota que se habría dejado de ingresar como consecuencia de ello habría sido también de un importe superior a 120.000 euros, en concreto de 210.000 euros, exigiéndose su ingreso

.../...

.../...

en la Hacienda Pública a través de la liquidación vinculada al delito. En consecuencia, la Inspección procederá a dictar dos liquidaciones vinculadas al delito, una por el concepto IVA 2012 y otra por el concepto Impuesto sobre Sociedades también de 2012.

Contra las liquidaciones vinculadas al delito el obligado tributario no podrá interponer recursos o reclamaciones en vía administrativa sin perjuicio de los que el ordenamiento penal les reconozca, correspondiendo en última instancia al juez de lo penal determinar mediante sentencia el importe de la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública liquidadas al amparo de lo previsto en los artículos 250.2 de la LGT y 305 del Código Penal (art. 254 de la LGT).

Por otro lado, una vez conste admitida a trámite la denuncia o querrela por los delitos contra la Hacienda Pública cometidos por Maquinadora, SA, la Administración tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del periodo voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de las deudas tributarias liquidadas en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de la LGT. Contra los actos ejecutados por los órganos de recaudación para cobrar las cuotas vinculadas al delito podrá el obligado tributario oponerse en los términos previstos en los artículos 167.3 (motivos de oposición a las providencias de apremio), 170.3 (motivos de oposición contra las diligencias de embargo) y 172.1 segundo párrafo (motivos de oposición al acuerdo de enajenación de los bienes embargados) de la LGT.

Además, y junto a la tramitación de las liquidaciones vinculadas al delito, el jefe del equipo de inspección procederá a incoar actas (con acuerdo, de conformidad o disconformidad, según proceda) respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, así como en relación con los cuatro periodos de liquidación del IVA del mismo ejercicio, limitándose la regularización a los motivos expuestos en el enunciado del ejemplo (distintos de los regularizados a través de la liquidación vinculada al delito), a saber:

a) En relación con el Impuesto sobre Sociedades:

- Incorrecta aplicación del régimen de cesión del uso de activos intangibles.
- Falta de integración de una renta derivada de una operación a plazos que habiendo motivado un ajuste negativo al resultado contable en el ejercicio 2011 y habiendo resultado exigible parte del precio en 2012 no ha dado lugar al correspondiente ajuste positivo al resultado contable en dicho periodo impositivo.
- Improcedente aplicación de los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión por no reunir los requisitos legalmente previstos.

b) En relación con el IVA, regularizando las cuotas de IVA que no son fiscalmente deducibles por aplicación de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de la LIVA.

Las actas seguirán la tramitación que les corresponda según que el obligado tributario preste conformidad o no a la propuesta de regularización, teniendo el obligado tributario derecho a interponer los correspondientes recursos y reclamaciones en los términos previstos

.../...

.../...

en los capítulos III y IV del título V de la LGT («Revisión en vía administrativa»). Además, vendrá obligado a ingresar la deuda tributaria, salvo que solicite la suspensión y esta le sea concedida, dentro de los plazos de ingreso en periodo voluntario abiertos con la notificación de la liquidación (plazos del art. 62.5 de la LGT).

c) Para concluir, debe indicarse que la paralización del procedimiento inspector sí se producirá cuando apreciada la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública concurre alguna de las circunstancias que impiden dictar la liquidación vinculada al delito y que se encuentran previstas en el artículo 251 de la LGT. Estas circunstancias son:

- Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
- Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
- Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En estos casos, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación vinculada al delito a que se refiere el artículo 250 de la LGT. El procedimiento inspector quedará en estos casos suspendido (arts. 150.3 y 251.2 de la LGT) mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Así, de no apreciarse la existencia de delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que el órgano jurisdiccional hubiera considerado probados. Para concluir el procedimiento inspector, la Inspección dispondrá del mismo plazo que le quedaba cuando se suspendió el procedimiento o, si este plazo fuera inferior a seis meses, el plazo de seis meses. Este plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

En conclusión, solo constituirá causa de suspensión del procedimiento (art. 150.3 de la LGT), la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública y la inmediata remisión del expediente a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal por no ser posible dictar una liquidación vinculada al delito. En estos casos, si existieran otros periodos, obligaciones tributarias, o elementos de esta que no estén afectadas por el delito, el procedimiento podría continuar respecto de los mismos pudiéndose practicar respecto de ellos la correspondiente liquidación administrativa. Además, se produce, desde el punto de vista de la tramitación del procedimiento, la denominada desagregación, que supone una excepción a la regla según la cual el plazo de duración del procedimiento es único y afecta a todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector. En efecto, cuando opere la desagregación, el procedimiento inspec-

.../...

.../...

tor continuará respecto de estos periodos, obligaciones o elementos de estas no afectados por el delito debiendo concluir dentro del plazo máximo de duración del procedimiento. A partir de ese momento, el procedimiento relativo a dichos periodos, obligaciones o elementos de estas no afectados por el delito tendrá sus propias causas de suspensión y de extensión del plazo.

Adviértase, por último, de que cuando concurre una causa de suspensión, como lo puede ser la presentación de una denuncia ante el Ministerio Fiscal, la Inspección **no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido** sin perjuicio de que las solicitudes realizadas al obligado tributario o a terceros antes de concurrir la causa de suspensión deban ser atendidas por uno y otros. Esta circunstancia contrasta, como veremos, con los efectos que se deriven de la concurrencia de las causas de extensión del plazo máximo, para las que no se prevé la paralización absoluta de las actuaciones inspectoras.

### 3. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADO 4

#### Artículo 150.4 de la LGT:

«El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa».

#### EJEMPLO 4

Con fecha 22 de noviembre de 2015 se notifica el inicio de un procedimiento inspector que tiene por objeto la comprobación del IVA correspondiente a los periodos de liquidación comprendidos entre el 1T/2011 a 4T/2013 (ambos inclusive) y por el Impuesto sobre Sociedades, en relación con los mismos ejercicios (2011 a 2013).

.../...

.../...

En el curso del procedimiento, el obligado tributario ha atendido todos los requerimientos que le fueron formulados por la Inspección. Sin embargo, ante la petición de que aportara todos los contratos de venta de las operaciones inmobiliarias llevadas a cabo en los ejercicios objeto de la comprobación, presentó un escrito en el que manifestó que, debido a la enfermedad de la persona del departamento de asesoría jurídica responsable de la custodia y archivo de los citados contratos, dicha documentación no iba a poder ser aportada en el plazo que la Inspección le había otorgado para ello. De esta forma, y considerando que la baja por enfermedad le tendría impedido en su casa durante 15 días, el obligado tributario solicita al inspector la concesión de un aplazamiento de 25 días para atender tal petición.

*Se pide:*

- a) ¿Qué consecuencias tiene la solicitud formulada por la empresa en relación con la tramitación del procedimiento?
- b) ¿Qué órgano es el competente para decidir acerca de tal cuestión? ¿Dispone de un plazo para ello? ¿Su decisión puede ser objeto de recurso o reclamación?
- c) ¿Y si el requerimiento afectase solo a la comprobación de una de las obligaciones tributarias objeto del procedimiento?

### **Solución**

a) La primera cuestión que se suscita en el presente supuesto es la relativa a las consecuencias que con respecto al cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector produce la petición de un aplazamiento formulada por el obligado tributario. Y es que en esta materia se ha introducido una de las principales novedades por la Ley 34/2015. En efecto, como ya hemos señalado en la solución del ejemplo número 1, si con la regulación anterior el procedimiento inspector tenía como máximo una duración de 12 meses (o 24 meses si el órgano competente para liquidar adoptaba el correspondiente acuerdo de ampliación del plazo máximo haciendo uso de la facultad que le otorgaban los arts. 150.1 de la LGT y 184 del RGAT, que a la vista de la nueva redacción del art. 150 de la LGT habrá que entender derogado), ahora el procedimiento ha pasado a tener una duración máxima de 18 o 27 meses, según que concurran o no determinadas circunstancias de carácter objetivo que no requieren de una especial interpretación en su aplicación, sino que, antes bien al contrario, son de aplicación cuasiautomática. Desaparece, por tanto, la necesidad de motivar adecuadamente la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento y de adoptar la decisión de su ampliación dentro del plazo máximo de duración antes de su ampliación.

Como contrapartida, y junto a la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento, se ha eliminado la posibilidad de que en el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento se considere la existencia de dilaciones en el procedimiento por

.../...

.../...

causa no imputable a la Administración o periodos de interrupción justificada del procedimiento. A ambas circunstancias se referían genéricamente los artículos 104.2 y 150.1 de la LGT (ambos en su anterior redacción). El primero de los artículos de aplicación a todos los procedimientos de aplicación de los tributos y el segundo de aplicación específica al procedimiento inspector (aunque contenía una remisión expresa al primero).

Es decir, que si por un lado se introduce una ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento, por el otro se recorta, al no poder añadir a la fecha en que como máximo debe concluir, el periodo de tiempo correspondiente a aquellas vicisitudes que, no pudiendo ser controladas por el órgano inspector, determinaban un entorpecimiento en el normal desarrollo del procedimiento y, por tanto, impedían su conclusión en el plazo establecido por la ley.

Las causas determinantes de la existencia de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria y periodos de interrupción justificada del procedimiento se encontraban previstas en los artículos 102 a 104 del RGAT, a los que el artículo 104 de la LGT se remitía. Además, al estar ubicados dichos artículos entre las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (capítulo III «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios» del título III dedicado a los «Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos») la regulación contenida en ellos resultaba de aplicación, no solo al procedimiento inspector, sino también al resto de procedimientos de aplicación de los tributos (procedimientos de gestión tributaria y de recaudación). Incluso resultaban de aplicación a los procedimientos sancionadores, pues el artículo 211.2 de la LGT dispone que «A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley». No ocurría lo mismo con los procedimientos de revisión por razones obvias.

En este sentido, se afirma en el preámbulo de la Ley 34/2015 que uno de los objetivos perseguidos con la reforma ha sido, precisamente, simplificar la normativa vigente al eliminar el complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo. Del mismo modo, y con la misma justificación, se suprime el periodo de interrupción injustificada del procedimiento inspector por más de seis meses.

Yendo a la cuestión fáctica planteada en el enunciado, la petición que formula el obligado tributario (aplazamiento para la aportación de determinada documentación) se encontraba recogida en el artículo 104 c) del RGAT como supuesto de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. Dicho precepto disponía que:

«A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes: [...]

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado,

.../...

.../...

por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar».

Recuérdese además que el artículo 91 del RGAT, en relación con la concesión de ampliaciones de plazos o aplazamientos, dispone que:

«1. El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.

2. No se concederá más de una ampliación del plazo respectivo.

3. Para que la ampliación pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

a) Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

c) Que no se perjudiquen derechos de terceros.

4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar.

La notificación expresa de la concesión de la ampliación antes de la finalización del plazo inicialmente fijado podrá establecer un plazo de ampliación distinto e inferior al previsto en el párrafo anterior.

5. Cuando el obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el lugar, día y hora que le hubiesen fijado, podrá solicitar un aplazamiento dentro de los tres días siguientes al de la notificación del requerimiento. En el supuesto de que la circunstancia que impida la comparecencia se produzca transcurrido el citado plazo de tres días, se podrá solicitar el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia.

En tales casos, se señalará nueva fecha para la comparecencia.

6. El acuerdo de concesión o la denegación de la ampliación o del aplazamiento no serán susceptibles de recurso o reclamación económico-administrativa».

Por lo tanto, para los procedimientos a los que resultase de aplicación la anterior redacción del artículo 150 de la LGT, el periodo de tiempo transcurrido desde el día siguiente a la finalización del plazo previsto para la aportación de la documentación y hasta

.../...

.../...

la fecha fijada en el acuerdo de concesión del aplazamiento, constituía una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. Dicho periodo de tiempo, computado por días naturales, debía añadirse al plazo de 12 meses para así determinar la fecha en que debía entenderse finalizado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Por el contrario, para los procedimientos iniciados a partir de la fecha de entrada en vigor de la modificación del artículo 150 de la LGT, como ocurre en nuestro ejemplo, el periodo de tiempo que transcurre desde que el obligado tributario debió haber aportado la documentación solicitada por la Inspección hasta la fecha fijada por la Inspección en atención a la petición de aplazamiento formulada, no constituye un periodo de dilación pues, tal y como avanzábamos anteriormente, en la actual redacción ya no se contempla la posibilidad de computar periodos de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración ni periodos de interrupción justificada del procedimiento. Por lo tanto, dado que el procedimiento se inició el día 22 de noviembre de 2015, este debería finalizar el día 21 de mayo de 2017<sup>13</sup>. En cuanto al cómputo del plazo de 18 meses y la fecha concreta en que dicho plazo debe considerarse finalizado debe recordarse cuál es el criterio del TEAC al respecto. Así, en la Resolución de 17 de marzo de 2015 [R. G. 566/2014 (NFJ057660)]<sup>14</sup> el TEAC afirma en relación con esta cuestión (fundamento de derecho segundo) que:

«Es criterio de este Tribunal Central, expresado en resoluciones como las de 25 de julio de 2013 (R. G. 1576/2011), 5 de septiembre de 2013 (R. G. 4526/2011) y 5 de noviembre de 2013 (R. G. 3099/2011), entre otras, que **los plazos contemplados en la Ley General Tributaria que comienzan en la misma fecha de producción de un acto o su notificación y que se computan por meses finalizan en el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes correspondiente.** [...]».

En definitiva, iniciado el procedimiento el día 22 de noviembre de 2015 no cabe entender que el plazo máximo de duración del procedimiento finaliza el día 21 de mayo de 2017 pues el artículo 150 de la LGT continúa diciendo (al igual que lo hacía en su anterior redacción) que «El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio [...]».

Sin embargo, dado que el plazo en que las actuaciones inspectoras permanecen interrumpidas como consecuencia de la concesión de una ampliación de los plazos previstos para atender las comparecencias fijadas por la Inspección o de un aplazamiento para cumplir un determinado trámite ya no se tienen en cuenta a los efectos de determinar la fecha de finalización del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, la Inspección

<sup>13</sup> Si el plazo de duración de las actuaciones inspectoras hubiese sido el de 12 meses, el procedimiento debería haber finalizado el día 21 de noviembre de 2016.

<sup>14</sup> En el mismo sentido se pronuncia la Resolución de 17 de marzo de 2015 [R. G. 1507/2012 (NFJ057799)].

.../...

.../...

podría tratar de reconducir este tipo de solicitudes a las que se contemplan en el apartado cuatro del artículo 150 de la LGT. En él se prevé la posibilidad de que el obligado tributario pueda solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, uno o varios periodos en los que la Inspección no pueda efectuar actuaciones con el obligado tributario quedando suspendido el plazo para atender los requerimientos que le hayan sido efectuados por la Inspección. Dichos periodos no pueden exceder de 60 días naturales y suponen una extensión del plazo máximo de duración del procedimiento (ahora la ley habla, por tanto, de causas de extensión del plazo máximo de duración del procedimiento, que en la práctica producen los mismos efectos que los periodos de dilación al procedimiento al añadirse a la fecha máxima de conclusión del procedimiento).

Por lo tanto, si la Inspección consiguiera reconducir, como decimos, la solicitud formulada por el obligado tributario a la que el nuevo apartado cuatro contempla, se produciría el efecto de que el plazo máximo de duración del procedimiento se extendiese por un periodo adicional equivalente al de la solicitud formulada por el obligado tributario. Si así fuera, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector ya no sería de 18 meses sino de 18 meses y 25 días naturales (recuérdese que el supuesto decía que el periodo de tiempo durante el cual se esperaba que el empleado encargado de la custodia de los documentos requeridos por la Inspección iba a encontrarse de baja durante 25 días). No obstante, durante dicho periodo la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario, ni tampoco formularle requerimientos, aunque no se impide la realización de actuaciones de comprobación e investigación de otro tipo, ni, por supuesto, la realización de actuaciones de obtención de información con otros obligados tributarios.

**b)** La resolución de la solicitud de paralización de las actuaciones inspectoras (cuando esta se corresponda con las solicitudes a las que se refiere el apartado 4 del art. 150 de la LGT) le corresponde al órgano actuante, que es el competente –también– para denegarlas. Por órgano actuante debemos entender al inspector de Hacienda, jefe del equipo de inspección, al que el inspector jefe le haya encomendado la tramitación del procedimiento inspector.

Por otro lado, la denegación solo procede cuando el órgano actuante considere que la solicitud no se encuentra suficientemente justificada o en los que se aprecie que su concesión pudiera afectar al normal desarrollo del procedimiento.

Esta decisión no podrá ser objeto de recurso o reclamación.

**c)** Si la petición de aplazamiento del plazo para atender el requerimiento formulado por la Inspección fuese reconducido a la petición a que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la LGT (la de no efectuar actuaciones con el obligado tributario durante un plazo de hasta 60 días naturales para todo el procedimiento), dicho periodo producirá la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento tal y como ya hemos visto. Ahora bien lo que ahora se cuestiona es si, afectando el requerimiento a determinada obligación tributaria o periodo, el resto de los que son objeto de comprobación se ven afectados por tal causa de extensión.

.../...

.../...

Pues bien, la contestación es que sí. En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.2 párrafo cuarto de la LGT, el plazo de duración del procedimiento es único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a algunas de las obligaciones tributarias o periodos incluidos en el mismo. La única excepción a esta regla la encontramos en el supuesto de la desagregación previsto en el apartado tercero del artículo 150 de la LGT y al que ya nos hemos referido al comentar la solución del ejemplo 3.

#### 4. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADO 5

##### **Artículo 150.5 de la LGT:**

«Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias».

##### **EJEMPLO 5**

La Inspección inició actuaciones de comprobación e investigación en relación con la sociedad YY, SA el día 26 de octubre de 2015. En la comunicación de inicio del procedimiento, la Inspección requirió la aportación de determinada documentación, requerimiento que se reiteró después al representante autorizado del obligado tributario (persona que comparece ante la Inspección en nombre de este), a quien, hasta en cuatro ocasiones, se le comunicó la

.../...

.../...

necesidad de su aportación. Así, en las diligencias extendidas con el representante autorizado para reflejar los hechos y circunstancias relativas a las distintas comparecencias que tuvieron lugar ante la Inspección se señaló la necesidad de completar el requerimiento de información efectuado en la comunicación de inicio del procedimiento y reiterado en anteriores diligencias. Tras cinco meses de instrucción del procedimiento, el obligado tributario aporta a través del Registro Electrónico de la AEAT la documentación que le venía siendo requerida.

*Se pide:*

- a) ¿Tiene alguna consecuencia en la tramitación del procedimiento el retraso en la aportación de la documentación requerida en la comunicación de inicio del procedimiento?
- b) ¿Y si la aportación de la documentación hubiese tenido lugar tras la formalización del acta? ¿Está obligado en este caso el órgano competente para liquidar valorar la documentación aportada?

### **Solución**

a) En primer lugar, recordemos de nuevo que, dado que el procedimiento se inicia el 26 de octubre de 2015, después por tanto de haber entrado en vigor la modificación del artículo 150 de la LGT, será la nueva redacción de este artículo la que debemos considerar en la solución del supuesto. Así se desprende de lo dispuesto en el apartado 6 de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015.

Así, a la pregunta de si tiene alguna consecuencia el hecho de que en el procedimiento se haya producido un retraso en la aportación de la documentación requerida en la comunicación de inicio, la contestación es, con ciertas matizaciones, afirmativa. En efecto, en el apartado 5 se señala que si el obligado tributario manifiesta que no tiene o no va a aportar o no aporta íntegramente la documentación requerida por la Inspección tras habersele requerido al menos en tres ocasiones y, posteriormente, la aporta una vez transcurridos nueve meses desde la iniciación del procedimiento, el plazo máximo de duración del procedimiento se extenderá por otros tres meses adicionales. Para que opere esta norma es necesario que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Ante la petición de determinada documentación por parte de la Inspección, el obligado tributario manifiesta que no dispone de ella o no la puede aportar; o
- b) Se requiere al obligado tributario la aportación de determinada documentación en, al menos, en tres ocasiones.

Así, si posteriormente la documentación es aportada y han transcurrido nueve meses desde que se inició el procedimiento, el plazo máximo de duración del procedimiento se exten-

.../...

.../...

derá por un periodo de tres meses (la extensión será de seis meses si la aportación de la documentación tiene lugar tras el trámite de audiencia).

En nuestro supuesto, la documentación es objeto de aportación tras los cinco primeros meses, por lo que no operará esta causa de extensión del plazo máximo. En definitiva, el incumplimiento de la obligación de aportar la documentación en el plazo otorgado para ello por la Inspección no provoca, a diferencia de lo que ocurría con la versión anterior del artículo 150 de la LGT<sup>15</sup>, ninguna consecuencia desde el punto de vista de la duración del procedimiento inspector. En este sentido, podría afirmarse que esta circunstancia podría dar lugar a que los sujetos inspeccionados caigan en la tentación de dilatar al máximo la aportación de la documentación que le vaya requiriendo el órgano actuante (para tratar así de conseguir que este no disponga de la información necesaria en plazo) lo que pudiera dar lugar finalmente al incumplimiento del plazo máximo.

Sin embargo, no puede perderse de vista que el incumplimiento de la obligación de atender en plazo un requerimiento de documentación efectuado por la Inspección constituye una infracción tributaria. En efecto, el artículo 203 de la LGT tipifica como infracción tributaria la «resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Administración», disponiendo que:

«Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

[...].».

En el caso de cometerse en el seno de un procedimiento inspector esta infracción tributaria se sanciona, además, con multas pecuniarias, que, según el apartado 6 del mismo artículo 203 de la LGT, pueden ser de los siguientes importes (se supone que la sociedad del ejemplo realiza actividades económicas):

1.º Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en

<sup>15</sup> Dicho incumplimiento habría sido calificado como de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria.

.../...

.../...

el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 % de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

2.º Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

- a) Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- b) Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- c) Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:
  - Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.
  - Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 % de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

No obstante, en cualquiera de los casos contemplados en el artículo 203.6, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías anteriormente señaladas.

b) En caso de que la documentación se aporte tras la formalización del acta, el artículo 150.5 de la LGT establece como consecuencia la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento por un periodo adicional de seis meses siempre que ello obligue al órgano competente para liquidar a dictar un acuerdo por el que se ordena completar el expediente para que el actuario realice actuaciones complementarias. Esta es una posibilidad de la que dispone el inspector jefe cuando a la vista de la propuesta de regularización contenida en el acta

.../...

.../...

(de conformidad o disconformidad<sup>16</sup>), de las alegaciones formuladas por el obligado tributario y la documentación incorporada en el expediente administrativo, aprecie la falta de prueba suficiente de alguno de los elementos de la obligación tributaria afectados por la propuesta de regularización. En definitiva, la extensión del plazo máximo se explica por el hecho de necesitar un mayor plazo para comprobar la documentación aportada siempre que ello exija, además, realizar actuaciones de comprobación o investigación adicionales, pues si el órgano competente para liquidar pudiera dictar una liquidación valorando en el acuerdo de liquidación la nueva documentación aportada, entonces la extensión del plazo carecería de sentido, motivo por el cual tampoco la LGT lo contempla como supuesto de extensión. En definitiva, la mera aportación tardía de documentación tras la formalización de las actas no constituye, por sí solo, un supuesto de extensión del plazo. Solo si dicha circunstancia fuese determinante de la necesidad de complementar el expediente operaría como causa de extensión.

Por otro lado, y por lo que se refiere a la necesidad de valorar la documentación aportada en ese momento procedimental –tras la incoación de las actas– resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 96.4 del RGAT, en el que se establece que «Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución». Por lo tanto, si la Inspección quisiera ser estricta en la aplicación de esta norma, en la medida en que la documentación fuese aportada una vez vencido el plazo del correspondiente trámite de alegaciones posterior a la firma de las actas (suponiendo que estas se firmaran en disconformidad), la documentación podría no ser incorporada en el expediente administrativo por el órgano competente para liquidar. No obstante, esta posibilidad se nos antoja un tanto excesiva pues si no es en dicho momento procedimental la documentación deberá ser valorada en un momento posterior, cuando se presentase recurso o reclamación contra la liquidación (salvo, entendemos, que la documentación hubiese sido requerida sistemáticamente por la Inspección y negada su aportación por el obligado tributario). Además, no podemos perder de vista que el obligado tributario tiene derecho [ex art. 34.1 r) de la LGT] a aportar aquella documentación que estime conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando, sin que el derecho sea objeto de limitación en lo que se refiere al momento para su ejercicio a un momento procedimental concreto.

De hecho, en la anterior regulación del plazo de duración del procedimiento inspector, y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 104 y 150 de la LGT y 104 b) del RGAT, esta circunstancia constituía un periodo de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En concreto, dispone el artículo 104 b) del RGAT que:

«A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes: [...]

<sup>16</sup> Véanse los artículos 156 y 157 de la LGT.

.../...

.../...

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior».

Pues bien, con la nueva regulación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, en el caso de que la Inspección decida valorar la nueva documentación aportada e incorporar-la al expediente administrativo, el periodo de tiempo que transcurre desde la finalización del plazo correspondiente al trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones, hasta que dicha documentación se presenta no constituirá un periodo de dilación al haber desaparecido estas del cómputo del plazo máximo y, además, solo si la documentación aportada obliga al inspector jefe a dictar un acuerdo por el que se ordene completar el expediente podrá extenderse el plazo máximo de duración del procedimiento en los términos previstos en el artículo 150.5 de la LGT.

## EJEMPLO 6

Con fecha 15 de noviembre de 2015 se notifica el inicio de un procedimiento inspector de alcance parcial en relación con el IRPF de don Agustín, limitado a la comprobación de la correcta aplicación de la exención aplicable a la indemnización obtenida por el despido de una conocida entidad de crédito local. En el curso de las actuaciones inspectoras se detecta la existencia de operaciones con dos sociedades en cuyo capital participa respecto de las que se sospecha podrían haberse valorado por importe distinto al de mercado.

Con el objetivo de comprobar dichas operaciones se amplía el alcance de las actuaciones inspectoras, que manteniendo el alcance parcial, pasan a comprender también la comprobación de aquellas operaciones. La notificación de la ampliación del alcance se produce el día 12 de enero de 2017.

Una de las sociedades en las que participa está obligada a auditar sus cuentas.

*Se pide:*

- a) ¿Cuál es el plazo máximo de duración del procedimiento inspector? ¿Afecta para ello el hecho de que se detecte la existencia de operaciones vinculadas con posterioridad al inicio del procedimiento?

.../...

.../...

- b) ¿Puede el obligado tributario solicitar tras la notificación de la ampliación del alcance del procedimiento que el procedimiento tenga alcance general? ¿Cuál es el plazo de que dispone la Inspección para resolver tal petición? ¿Qué efectos produce su incumplimiento?

### Solución

a) Ya sabemos que uno de los supuestos en los que el plazo máximo de duración del procedimiento es de 27 meses es aquel en que se comprueba a diversas personas o entidades vinculadas y respecto de alguna de ellas concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 150.1 de la LGT, a saber:

- 1.º Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Es decir, que para que opere la causa de ampliación del plazo a 27 meses no se requiere la comprobación de una o varias de las operaciones vinculadas que eventualmente pudiera haber realizado el sujeto inspeccionado sino que es necesario que se hayan iniciado actuaciones inspectoras en relación con alguna de las personas o entidades vinculadas y que en aquella persona o entidad respecto de la que se inicie el procedimiento inspector concurra alguna de las circunstancias ya mencionadas. En definitiva, lo relevante no es la comprobación de una o de un conjunto de operaciones vinculadas, sino la comprobación de alguna persona o entidad vinculada cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 5.700.000 euros (o que esté integrado en un grupo de consolidación fiscal o grupo de entidades del IVA).

Por lo tanto, a las dos primeras cuestiones debe contestarse que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 18 meses, sin que el hecho de que se amplíe el alcance del procedimiento para comprobar determinadas operaciones vinculadas determine por sí solo que el plazo máximo de duración de aquel pase a ser de 27 meses. En consecuencia, el procedimiento deberá concluir (sin perjuicio de la existencia de periodos de suspensión o de extensión del plazo máximo de duración del procedimiento) el día 14 de junio de 2017.

b) Por lo que se refiere al alcance del procedimiento inspector el artículo 148 de la LGT dispone que:

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

.../...

.../...

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado.

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

La regulación del alcance del procedimiento se completa con lo dispuesto en el artículo 178 del RGAT:

«1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.

3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.

b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.

c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá

.../...

.../...

determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial».

Por otra parte, el artículo 149 de la LGT reconoce al obligado tributario el derecho a solicitar a la Inspección que la comprobación de alcance parcial pase a tener alcance general, si bien este derecho se encuentra ciertamente limitado por cuanto la solicitud debe referirse a la misma obligación tributaria y periodo, no pudiendo, por tanto, afectar ni a obligaciones tributarias ni a periodos distintos de los incluidos inicialmente en el alcance del procedimiento. Cuando no se respeten estos límites el órgano competente para resolver la solicitud podría inadmitirla, lo que requerirá la notificación de un acuerdo debidamente motivado al obligado tributario, sin que contra dicho acuerdo pueda interponerse recurso o reclamación administrativa (sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección). Además, el obligado tributario dispone también de un plazo, ciertamente limitado, para formular su solicitud, plazo que asciende a 15 días naturales a contar desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

Por su parte, la Inspección dispone, a su vez, de un plazo de seis meses para decidir si amplía el alcance de la actuación inspectora a general o si, por el contrario, inicia un procedimiento de alcance parcial, debiendo entenderse que, en este último caso, la Inspección tendrá abiertos dos procedimientos: el iniciado con alcance parcial y el que posteriormente se inicie con alcance general. En caso de que el órgano competente para liquidar no resuelva la solicitud formulada por el obligado tributario en el plazo de seis meses que le otorga el artículo 149 de la LGT, se entenderá que las actuaciones inspectoras de alcance parcial no interrumpirán el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y periodo con carácter general.

Por otro lado, en el ejemplo se plantea la posibilidad de que el sujeto inspeccionado pueda presentar la solicitud de ampliación del alcance del procedimiento tras la notificación de la ampliación del alcance del mismo, manteniendo el alcance parcial.

.../...

.../...

En relación con esta cuestión, debe hacerse notar, en primer lugar, que el literal del artículo 149 de la LGT contempla tan solo la posibilidad de que la solicitud se presente tras la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Por lo tanto, la aplicación literal del precepto provocaría que, en casos como el planteado, y una vez transcurrido el plazo de 15 días naturales desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector el obligado tributario ya no pudiese formular tal solicitud, incluso en el caso de que el órgano de inspección le notificase sucesivamente diversas ampliaciones del alcance del procedimiento, manteniéndose en todo caso el alcance parcial del mismo. No parece ser esta la interpretación que debe imperar. Al contrario, atendiendo al espíritu y finalidad de la norma (que no es otra que evitarle al contribuyente una situación de permanente alerta ante la posibilidad de que se actúe por la Inspección de Hacienda en relación con determinada obligación tributaria y periodo), entendemos que la Inspección debería, dentro de los límites del artículo 149 (misma obligación tributaria y periodo), atender la petición del obligado tributario.

En consecuencia, tras la notificación de la ampliación del alcance del procedimiento, al obligado tributario se le abrirá, de nuevo, un plazo de 15 días naturales para solicitar que el procedimiento pase a tener alcance general. Si así fuera, la Inspección, a través del órgano competente para liquidar (a quien se le atribuye la competencia en esta materia), deberá ampliar el alcance del procedimiento en relación con la obligación tributaria y periodo afectados por la solicitud o, en su caso, decidir el inicio de un procedimiento de alcance general. En este segundo caso, la Inspección podría tener abiertos dos procedimientos: por un lado, el procedimiento de alcance parcial que se inició con la comunicación de inicio del procedimiento y, por otro, el procedimiento de alcance general que se inicie a raíz de la solicitud presentada por el obligado tributario y de la decisión en este sentido de la Inspección. Hay que entender que en este último supuesto la liquidación que se dicte en el procedimiento de alcance parcial tendrá carácter provisional, y que lo será a cuenta de la definitiva que, en su caso, se dicte a la conclusión del procedimiento de alcance general.

Por lo tanto, vemos como en esta materia ninguna novedad ha introducido la modificación de la LGT.

## 5. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADO 6

«6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento».

## EJEMPLO 7

El día 15 de octubre de 2015 se inicia un procedimiento inspector de alcance parcial en relación con la sociedad AAA y del Impuesto sobre Sociedades de los años 2011 a 2013, limitado a la comprobación de una determinada operación inmobiliaria en la que podría haberse ocultado parte del precio de venta pactado. La cifra de negocios correspondiente a los periodos objeto de comprobación no superó en ninguno de ellos la cifra de 5.500.000 euros.

La información determinante de la decisión de la Inspección de cargar en Plan de Inspección a la sociedad se debe a una actuación de obtención de información previa que tuvo por objeto investigar el destino de los billetes de 500 euros retirados de la sucursal de la entidad de crédito en la que los compradores tienen abierta una cuenta.

En el curso del procedimiento, y tras el análisis de la contabilidad, se detectan otros incumplimientos tributarios, como la incorrecta aplicación del régimen de entidades de reducida dimensión o la incorrecta deducibilidad de una pérdida por deterioro de valor correspondiente a una de las sociedades de grupo, residente en Panamá, sociedad *holding* de la que cuelgan dos sociedades filiales residentes en Brasil y Argentina, respectivamente. Por tal causa, el inspector actuario solicitó la ampliación del alcance del procedimiento al objeto de incluir en el mismo la comprobación de dichas contingencias.

En el curso del procedimiento el inspector actuario es hospitalizado a causa de una hernia inguinal, lo que le hace estar de baja un mes, entre el día 2 de noviembre de 2015 hasta el día 2 de diciembre de 2015.

Por otro lado, y al objeto de comprobar la referida pérdida por deterioro, se han realizado sendos requerimientos de obtención de información a las autoridades fiscales bra-

.../...

.../...

sileñas y argentinas, respectivamente. Los requerimientos de información son enviados el día 15 de febrero de 2016, no recibándose la contestación de las autoridades brasileñas hasta el día 1 de septiembre de 2016 y de las autoridades argentinas hasta el día 15 del mismo mes.

Finalmente, y tras concluir la instrucción del procedimiento, se comunica el trámite de audiencia previo a la firma de las actas, otorgándosele un plazo de 10 días (hábiles) para acceder al expediente, aportar documentación y formular las alegaciones que estimase convenientes. El día 2 de febrero de 2017 se notifica la comunicación de la apertura del trámite de audiencia. El día 13 de febrero de 2017 se firman las actas en disconformidad, una por cada periodo objeto de comprobación.

Dentro del plazo (de 15 días hábiles) para formular alegaciones ante el inspector jefe, el obligado tributario solicita una ampliación de dicho plazo. La Inspección no contestó en el plazo previsto para ello tal solicitud.

El acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2013 se dicta el día 10 de abril de 2015, mientras que los correspondientes a los años 2011 y 2012 se dictan el día 19 de abril de 2017 (en relación con dichos periodos impositivos el obligado tributario aportó en el trámite de alegaciones diversos documentos que tuvieron que ser debidamente valorados para dictar el acuerdo). El primero de los actos administrativos se pone a disposición del obligado tributario en su dirección electrónica habilitada con fecha 11 de abril de 2015, mientras que los acuerdos del Impuesto sobre Sociedades de 2011 y 2012 se ponen a su disposición en fecha 20 de abril de 2017. El obligado tributario accede al contenido de la notificación el día 21 de abril, fecha en la que, por tanto, se entienden notificados los acuerdos de liquidación.

*Se pide:*

- a) ¿Ha concluido el procedimiento en plazo? ¿Producen los requerimientos de información remitidos a las autoridades fiscales extranjeras algún tipo de efecto en relación con el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector? ¿Y el periodo de enfermedad del actuario? ¿Y la solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones?
- b) En caso de entender que el procedimiento no ha concluido dentro del plazo máximo de duración previsto en la LGT, ¿qué consecuencias produce tal incumplimiento? ¿En ese caso podría reiniciarse el procedimiento?
- c) ¿Y si el obligado tributario, obligado a recibir sus notificaciones por medios electrónicos, había señalado los 30 días naturales del mes de abril como periodo en el que no deseaba se pusiese a su disposición acto administrativo alguno en su sede de dirección electrónica?

.../...

.../...

## Solución

a) En el presente ejemplo nos encontramos con una sociedad que no se encuentra en ninguna de las circunstancias que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la LGT, permiten considerar que el plazo máximo de duración del procedimiento sea de 27 meses. Por lo tanto, considerando que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector es de 18 meses y prescindiendo de la posible existencia de causas de extensión del plazo o de suspensión del procedimiento, la liquidación que ponga fin al procedimiento debería notificarse (o al menos acreditarse un intento de la notificación según lo previsto en los arts. 104.2 y 150.2 de la LGT), como máximo, el día 14 de abril de 2017<sup>17</sup>. No obstante, analicemos a continuación las vicisitudes procedimentales que se producen en el curso de la tramitación del procedimiento.

En primer lugar, y por lo que se refiere a los requerimientos de información remitidos a las autoridades fiscales de otros Estados, estos no afectan al plazo máximo de duración del procedimiento puesto que, a diferencia de lo que ocurría con la regulación anterior, los periodos de interrupción justificada del procedimiento (aquellos que todavía se encuentran enumerados en el art. 103 del RGAT) ya no tienen incidencia en el cómputo del plazo máximo. Por lo tanto, el periodo de tiempo que transcurre desde que se remite el requerimiento de información a la autoridad competente de Brasil y Argentina, respectivamente, hasta que se recibe la contestación por la autoridad competente (en España la autoridad competente es el Ministerio de Hacienda que la tiene delegada en el Equipo Central de Información de la AEAT<sup>18</sup>) no debe descontarse a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento. En definitiva, todo el tiempo que las autoridades fiscales de otros Estados utilicen para contestar las peticiones de información remitidas desde España es, en términos coloquiales, un tiempo que *corre de cuenta* de la Inspección.

Ni siquiera la ampliación del alcance del procedimiento para comprobar las operaciones realizadas en Brasil y Argentina constituye una causa que permita suspender el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

En segundo lugar, en lo que respecta a la enfermedad del inspector actuario podría plantearse si esta podría considerarse como una causa de fuerza mayor que obligaría a la Ins-

<sup>17</sup> Ya hemos visto cómo debe efectuarse el cómputo del plazo de los 18 (o 27 meses) según el criterio del TEAC [Resolución de 17 de marzo de 2015, R. G. 566/2014 (NFJ057660)].

<sup>18</sup> De acuerdo con el apartado dos de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, 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, el Equipo Central de Información se encuentra integrado en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude y le corresponde el ejercicio de las funciones de asistencia mutua internacional incluidas en la letra s) del artículo 5.1 de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, como órgano encargado de la canalización del intercambio de información con otras Administraciones públicas nacionales, supranacionales o extranjeras, actuando, a estos efectos, como oficina central de enlace, en comunicación directa con oficinas similares de otros países.

.../...

.../...

pección a suspender las actuaciones. De ser así, y de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3 de la LGT, desde el momento en que concurra esta causa de fuerza mayor y hasta el momento en que desaparezca se suspenderá el plazo máximo de duración del procedimiento. Además, la Inspección viene obligada a informar al obligado tributario de la concurrencia de dicha circunstancia, advirtiéndole de los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentren afectados/as por la causa de suspensión pues pudiera ocurrir que la causa de suspensión afectase solo a alguno/a o algunos/as de ellos/as. Tratándose de la concurrencia de una circunstancia de fuerza mayor lo cierto es que esta afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos afectados por el inicio del procedimiento, lo que habrá de ser informado al obligado tributario convenientemente.

Una cuestión que surge en torno al análisis de las causas de fuerza mayor que obligan a suspender las actuaciones inspectoras es si dichas circunstancias deben recaer sobre el obligado tributario o si también pueden hacerlo sobre la Administración tributaria. Como vemos, el artículo habla, sin más, de la concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones, por lo que perfectamente podría defenderse la tesis de que esta puede ocurrirle tanto a uno como a la otra.

Lo cierto, sin embargo, es que no parece que la enfermedad del actuario constituya una causa de fuerza mayor que impida continuar las actuaciones inspectoras puesto que la propia Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, 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, contempla la posibilidad de que como consecuencia de la enfermedad del jefe del equipo de inspección que esté llevando a cabo las actuaciones inspectoras este sea sustituido por el inspector de Hacienda que a tal efecto designe el jefe de la dependencia (inspector jefe)<sup>19</sup>. En definitiva, teniendo la Inspección a su alcance la posibilidad de solucionar la ausencia del inspector actuario que causa baja por enfermedad, no parece que esta pueda calificarse como de fuerza mayor. Y es que la fuerza mayor se define en el artículo 1.105 del Código Civil como aquellos sucesos que son imprevisibles o que siendo previsibles resulten inevitables. Pues bien, siendo imprevisible la enfermedad del jefe del equipo de inspección, no puede afirmarse que la paralización de las actuaciones inspectoras sea inevitable por la razón ya apuntada. En cualquier caso, dado que la fuerza mayor debe ser probada por quien la alega, difícilmente podría justificarse por la Inspección la imposibilidad de continuar el procedimiento por una causa de este tipo cuando tiene la posibilidad (que le brinda la resolución de competencias del Departamento de Inspección) de designar un sustituto por el tiempo que dure la baja por enfermedad del jefe del equipo.

Cuestión distinta es que se advirtiera, por ejemplo, de la existencia de un defecto estructural en el edificio en el que tiene su sede la Inspección y que tal defecto fuese de tal gravedad que le obligase a trasladar sus oficinas a una nueva sede. En este caso, parece razonable considerar que

<sup>19</sup> Apartado 6.1.2 de la Resolución de 24 de marzo de 1992.

.../...

.../...

el periodo de tiempo que transcurriese hasta que la Inspección pudiese reanudar su trabajo constituiría un supuesto de suspensión del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento, pues esta sí puede considerarse una causa de fuerza mayor que obliga a interrumpir las actuaciones inspectoras.

En tercer lugar, la petición de ampliación del plazo para formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar tampoco tiene incidencia alguna en el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector pues, a pesar de constituir un periodo de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración [art. 104 c) del RGAT], estos ya no inciden en el cómputo del plazo máximo como ya sabemos.

b) Considerando, por tanto, que el plazo máximo de duración del procedimiento es de 18 meses y que no han concurrido ni causas de extensión, ni de suspensión del cómputo del plazo máximo, el procedimiento debería concluir el día 14 de abril de 2017. Además, el plazo de duración del procedimiento es único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento (aunque las circunstancias para la determinación del plazo, que en nuestro ejemplo no concurren, solo afectasen a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo) y salvo en el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3 del propio artículo 150 de la LGT (la desagregación solo se produce cuando la causa de suspensión de las previstas en el apartado 2 del art. 150 de la LGT afecte solo a alguna de las obligaciones tributarias, periodos o elementos de aquellas objeto de las actuaciones inspectoras). Sin embargo, y a pesar de que, como acabamos de afirmar, el plazo del procedimiento inspector es único<sup>20</sup>, lo cierto es que, tal y como sucede en el presente ejemplo, es perfectamente posible que las liquidaciones que proceda practicar en relación con las obligaciones tributarias comprobadas sean dictadas o, en su caso, notificadas en fechas distintas. En consecuencia, debemos valorar cuáles son las consecuencias que desde el punto de vista del cumplimiento o incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento se producen en relación con las distintas obligaciones tributarias comprobadas.

Para ello es preciso tener en cuenta que el artículo 150.6 de la LGT, artículo en el que se regulan los efectos del incumplimiento del plazo máximo, circunscribe la aplicación de tales efectos a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar. Es decir, que el propio artículo reconoce, implícitamente al menos, que es perfectamente posible que parte de las obligaciones tributarias objeto del procedimiento sean regularizadas dentro del plazo máximo y otras una vez transcurrido el citado plazo, lo que provocará que las consecuencias derivadas del citado incumplimiento afecten (a pesar de que el plazo de duración del procedimiento inspector es único *ex art. 150.2 de la LGT*) solo a las obligaciones tributarias respecto de las que se produzca el incumplimiento.

En nuestro ejemplo, el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de 2013 se pone a disposición del obligado tributario en su dirección electrónica habilitada

<sup>20</sup> *Vid.* artículo 150.2 segundo párrafo de la LGT.

.../...

.../...

en fecha 11 de abril de 2017, unos días antes de que se produzca el vencimiento del plazo máximo (que como hemos visto anteriormente tenía lugar el día 14 de abril de 2017). Pues bien, de acuerdo con los artículos 150.2 y 104.2 de la LGT, la puesta a disposición del obligado tributario del acto administrativo en su dirección electrónica habilitada equivale, a estos efectos, a un intento de notificación por lo que, al menos en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades de 2013, cabe entender que se ha cumplido con la obligación de notificar dentro del plazo máximo y ello con independencia de la fecha en que se acceda efectivamente al contenido de la notificación. Esta es, como ya tuvimos ocasión de analizar en un trabajo anterior<sup>21</sup>, otra de las novedades que se ha introducido en la LGT, modificación, por otro lado, fruto de la necesidad de adaptar el texto legal a la normativa que regula la práctica de notificaciones por medios electrónicos<sup>22</sup>.

Por el contrario, el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los periodos impositivos de 2011 y 2012 se pone a disposición del obligado tributario en su dirección electrónica habilitada en fecha 20 de abril de 2014, habiendo transcurrido ya en ese momento el plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Por tanto, es respecto de estas obligaciones de las que procederá analizar las consecuencias que el incumplimiento del plazo máximo provoca pues como ya hemos señalado es perfectamente posible que los efectos del incumplimiento del plazo operen solo respecto de parte de las obligaciones tributarias comprobadas. Los efectos del incumplimiento son:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta que se produce el incumplimiento.
- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.
- c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

En consecuencia, siendo que el día 19 de abril de 2017 (fecha en que se dictan los acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades de 2011 y 2012) ya había concluido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, el primer efecto que se produce es la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2011 mediante la correspondiente liquidación [art. 66 a) de la LGT], no así la del Impuesto sobre Sociedades de 2012. En efecto,

<sup>21</sup> «Análisis con casos prácticos de las principales modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015 (I)». *RCyT*. CEF, núm. 394 (enero 2016), págs. E1-E56.

<sup>22</sup> Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

.../...

.../...

considerando que el plazo para la presentación en periodo voluntario de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2011 finalizó el día 25 de julio de 2012<sup>23</sup> y que el plazo de prescripción de cuatro años finaliza el 25 de julio de 2016, es evidente que en la fecha en que se dicta la liquidación se ha producido la prescripción de dicha obligación tributaria.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades de 2012 no se alcanza la prescripción, puesto que el plazo para la presentación en periodo voluntario de la autoliquidación finalizó el día 25 de julio de 2013<sup>24</sup> por lo que el día 21 de abril, cuando se notifica el acuerdo de liquidación, no ha prescrito esta obligación tributaria.

Por otro lado, cabe entender, de acuerdo con el artículo 150.6 a) *in fine* de la LGT, que la notificación del acuerdo de liquidación –primera actuación realizada con posterioridad a la finalización del plazo de 18 meses– interrumpe el plazo de prescripción, por lo que es plenamente eficaz. Así deriva, por otro lado, de la aplicación de los artículos 66 a) y 68.1 a) de la LGT [este último precepto establece que el plazo de prescripción del derecho del art. 66 a) de la LGT se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria].

En relación con la cuestión de la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento debe recordarse que el artículo 150 de la LGT aclara que dicha circunstancia no determinará la caducidad del procedimiento, que deberá continuar hasta su terminación, aunque solo respecto de aquellas obligaciones tributarias que, como hemos visto, no hayan prescrito.

En este mismo sentido se ha pronunciado el TEAC en la Resolución de 17 de marzo de 2015 [R. G. 1507/2012 (NFJ057799)] que adopta el siguiente criterio:

«Una vez superado el plazo máximo de doce meses previsto al efecto, las actuaciones anteriores al incumplimiento no surten efectos interruptivos de la prescripción, debiendo distinguir:

- <sup>23</sup> Artículos 136 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y 8 de la Orden HAP/1023/2012, de 11 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.
- <sup>24</sup> Artículos 136 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y 8 de la Orden HAP/864/2013, de 14 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

.../...

.../...

– Si la primera actuación tras el incumplimiento se produce una vez transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la correspondiente declaración, dicha actuación no surtirá efecto alguno por haber prescrito el derecho de la Administración a regularizar ese concepto tributario.

– Ahora bien, si transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pero aún dentro del plazo general de prescripción de cada concreto concepto tributario, se producen actuaciones en el marco del mismo de las que pueda predicarse efecto interruptivo, la actuación podrá proseguir hasta la finalización de la misma».

Ahora bien, lo que no estaba resuelto por el artículo 150 de la LGT (y sigue sin estarlo) es qué ocurre con el plazo de duración de aquellos procedimientos en los que habiendo finalizado el plazo máximo sin haberse notificado la liquidación, deban continuar hasta su terminación respecto, al menos, de las obligaciones tributarias no prescritas. En este sentido, y tal y como se puso de manifiesto en la resolución anteriormente citada, cabrían dos opciones: primero, entender que la Inspección, una vez finalizado el plazo máximo y sufridas las consecuencias que se derivan de la ausencia de efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras realizadas hasta el momento en que se produce el incumplimiento, ya no está sometida a plazo alguno para terminar el procedimiento; y segundo, que con la primera actuación interruptiva de la prescripción realizada con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo se inicia un nuevo plazo de 12 meses. Pues bien, el TEAC ha abogado por esta segunda opción, no solo en la resolución que acabamos de citar, sino también en otras posteriores. Por su interés reproducimos a continuación, al menos, parte de su argumentación (véanse los fundamentos de derecho tercero y cuarto):

«[...] Haciendo una interpretación literal se podría sostener que una vez interrumpida la prescripción y salvadas las actuaciones anteriores al incumplimiento, las posteriores actuaciones de comprobación e investigación no estarían sometidas a plazo alguno de duración de las actuaciones inspectoras sino únicamente al general de la prescripción. El no sometimiento de nuevo a un plazo de duración de doce meses de las actuaciones inspectoras supondría que, superado el inicial plazo máximo de doce meses, al permitir la normativa a la Administración seguir actuando siempre y cuando no se hubiese superado el plazo general de prescripción en el momento de realizarse, tras dicho primer incumplimiento, la primera actuación con conocimiento formal del obligado tributario tendente a la regularización, en la medida en que se continuaran realizando actuaciones inspectoras sin que mediara entre las mismas un periodo de interrupción injustificada superior a seis meses, se podría prolongar la actuación inspectora indefinidamente, en cuanto con cada una de dichas actuaciones, "el contador de la prescripción se pondría de nuevo a cero". [...]

Leyendo esta declaración de intenciones de los autores de la Ley 58/2003 mal puede sostenerse que al redactar el artículo 150 pretendiesen retroceder en el tiempo menoscabando así la seguridad jurídica de los contribuyentes que se había consigui-

.../...

.../...

do con la determinación, en la Ley 1/1998, de un plazo concreto de duración máxima de las actuaciones inspectoras. Esa interpretación literal que hemos mencionado dejaría vacíos de contenido pronunciamientos jurisprudenciales que se formulan a la luz de unas garantías y derechos de los contribuyentes que a juicio de este Tribunal Central, no pueden abdicar de su función inspiradora de nuestro actual ordenamiento jurídico-tributario.

#### Cuarto.

Si en el curso de una actuación inspectora se supera el plazo máximo de doce meses (o veinticuatro si ha existido ampliación), el efecto querido por el legislador es que las actuaciones anteriores al incumplimiento no surtan efectos interruptivos de la prescripción. Por tanto, si la primera actuación tras el incumplimiento se produce una vez transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la correspondiente declaración, dicha actuación no surtirá efecto alguno por haber prescrito el derecho de la Administración a regularizar ese concepto tributario.

Ahora bien, si transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pero aún dentro del plazo general de prescripción de cada concreto concepto tributario se producen actuaciones en el marco del mismo de las que pueda predicarse efecto interruptivo en los términos señalados por la jurisprudencia, la actuación podrá proseguir hasta la finalización de la misma. Debiendo exigirse, en todo caso, con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo:

- que existan actuaciones con valor interruptivo de la prescripción de forma que no pueda apreciarse paralización de las actuaciones inspectoras por periodo superior a seis meses;
- que tras la primera actuación posterior al incumplimiento no se supere el plazo máximo de duración establecido en el artículo 150.1 LGT, para cuyo cómputo no se tendrán en cuenta ni las dilaciones ni las interrupciones justificadas;
- que si se supera nuevamente el plazo máximo puedan continuarse las actuaciones únicamente si en el momento de realizarse la primera actuación con valor interruptivo de la prescripción no se hubiera superado el plazo general de prescripción, operando otra vez el límite de doce meses».

Vemos pues como en aplicación del modificado artículo 150 de la LGT el TEAC interpretaba que lo que pretendió el legislador al regular los efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento fue equiparar tales efectos a los que se producen en los procedimientos de gestión tributaria. Si en los procedimientos de gestión tributaria, el incumplimiento del plazo máximo de duración determina su caducidad, sin perjuicio del derecho de la Administración tributaria a reiniciar el procedimiento dentro del plazo de prescripción, es decir, siempre que esta no se haya ganado como consecuencia, precisamente, de la falta de eficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones realizadas en el

.../...

.../...

seno del procedimiento gestor; en los procedimientos de inspección, debería aplicarse una regla similar. No obstante, se argumenta que, por la naturaleza y trascendencia de este tipo de procedimientos, carece de sentido imponer a la Inspección la necesidad de notificar –de nuevo– formalmente la comunicación de inicio del procedimiento. Basta pues con que el procedimiento se reinicie formalmente (en el sentido de que el obligado tributario tenga conocimiento formal de la primera actuación interruptiva de la prescripción tras el incumplimiento del plazo máximo) para que dicha actuación sirva para poner de nuevo en marcha el reloj que medirá un nuevo plazo de 12 meses (o 18 meses tras la modificación del art. 150 de la LGT).

Como ya hemos señalado, estas conclusiones fueron alcanzadas por el TEAC a propósito de la aplicación de la redacción del artículo 150 de la LGT en su anterior redacción. Sin embargo, todo parece indicar (a juzgar por la casi idéntica redacción que se le ha dado al apartado 6 frente a la contenida en el anterior apartado 5) que con la nueva redacción del citado artículo la cosa no cambiará por lo que, en el caso de procedimientos iniciados tras la entrada en vigor de la modificación legal en los que se produzca el incumplimiento del plazo máximo, habrá que entender que la primera actuación realizada por la Inspección con conocimiento formal del obligado tributario producirá no solo la interrupción de la prescripción del derecho a que se refiere el artículo 66 a) de la LGT respecto de aquellas obligaciones tributarias que no hayan prescrito como consecuencia, precisamente, de su incumplimiento, sino también el inicio de un nuevo plazo, en este caso, de 18 meses a contar desde dicho momento. Así, a efectos del cómputo del nuevo plazo habrá de tenerse en cuenta la posible existencia de periodos de extensión o de suspensión en los términos ya expuestos más arriba.

c) La tercera cuestión que se plantea en el supuesto es la relativa al derecho del obligado tributario para señalar días en los que la Administración tributaria no puede poner a su disposición en su dirección electrónica habilitada el contenido de acto administrativo alguno. Este derecho se regula en la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre, por la que se regulan los términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar días en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada y por la que se modifica la Orden HAC/661/2003, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo y se determinan el lugar, la forma y los plazos para su presentación.

La aprobación de la Orden EHA/3552/2011 trae causa de la previsión contenida en el apartado 1 de la disposición adicional tercera del 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 Agencia Estatal de Administración Tributaria, y que fue introducida por el artículo 2 del Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, por el que se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en el RGAT, y se modifica el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

.../...

.../...

De acuerdo con la citada previsión, los obligados tributarios que estén incluidos, con carácter obligatorio o voluntario, en el sistema de dirección electrónica habilitada en relación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán señalar, en los términos que por orden ministerial se disponga, hasta un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales dicha Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

Conforme a la normativa citada, la Orden EHA/3552/2011 fija los términos en los que los obligados tributarios pueden señalar días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada. La orden consta de cinco artículos en los que se detallan las personas que pueden hacer el señalamiento de los días, el ámbito procedimental al que afecta, el límite máximo de días a señalar, así como su posible modificación, los efectos del señalamiento de días y el procedimiento y condiciones para hacerlo.

El artículo 3 de la orden concreta que por cada obligado tributario se podrá señalar un máximo de 30 días naturales, siendo estos días de libre elección y sin necesidad de tener que agrupar un número mínimo de días, debiendo solicitarse con una antelación mínima de siete días naturales al primer día en que vaya a surtir efecto.

En cuanto a los efectos del señalamiento de los días en los que no se pondrán notificaciones a disposición del obligado tributario en su dirección electrónica habilitada, el artículo 4 de la orden señala, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de la disposición adicional tercera del 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 Agencia Estatal de Administración Tributaria, que el retraso en la notificación derivado del señalamiento de los días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104 del RGAT.

No obstante, aclara que el señalamiento de los días en los que no se pondrán a disposición del obligado tributario notificaciones en la dirección electrónica habilitada afectará exclusivamente a las notificaciones que pudieran haberse efectuado en los días señalados, no descontándose del cómputo de los plazos que se hayan iniciado por haberse producido la notificación con anterioridad al primero de los días señalados. A estos efectos la Administración debe certificar el citado retraso, acreditando la fecha y la hora en que se pudo poner a disposición del obligado tributario el acto objeto de notificación en la dirección electrónica habilitada.

Pues bien, la cuestión que tras la modificación del artículo 150 de la LGT se plantea es si, al haber desaparecido las dilaciones en el procedimiento inspector como circunstancias determinantes de la determinación del plazo máximo de duración del procedimiento y no haberse contemplado esta como una causa de suspensión del cómputo del plazo máximo o de extensión del mismo, podría descontarse de dicho plazo (máximo) el periodo de tiempo durante el cual la Administración no puede poner a disposición del obligado tributario la

.../...

.../...

notificación de los actos administrativos. Es decir, ¿puede entenderse que aun habiendo desaparecido los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración este puede seguir computándose a la vista de su especialidad o, por el contrario, como ocurre con el resto de periodos de dilación, no influye en absoluto en la determinación del plazo máximo de duración del procedimiento?

Alternativamente podemos plantearnos la siguiente cuestión: ¿es posible reconducir el periodo de tiempo durante el cual los obligados tributarios señalan días en los que la Administración tributaria no podrá poner a su disposición el contenido del acto administrativo en su dirección electrónica habilitada hacia alguno de los supuestos de suspensión o de extensión del plazo máximo?

Vaya por delante que entendemos que lo deseable hubiese sido que el legislador hubiera contemplado esta como una causa de extensión del plazo máximo. En concreto, podría haberse adoptado la solución de haberla incardinado en el apartado 4 en el que, como ya sabemos, se regula la posibilidad de que el obligado tributario solicite de la Administración antes del trámite de audiencia que no realice actuaciones con él, suspendiéndose el plazo para la atención de requerimientos, para lo que dispone de un periodo de hasta 60 días naturales en el curso del procedimiento de inspección.

Lo cierto, sin embargo, es que el legislador no ha cerrado adecuadamente esta cuestión pues, aun no habiéndose suprimido la posibilidad de ejercer, al menos, en el seno del procedimiento inspector, el derecho al señalamiento del que venimos tratando (solución esta que nos hubiera parecido adecuada teniendo en cuenta que el apartado 4 del art. 150 de la LGT ha incorporado al texto legal la posibilidad de solicitar de la Inspección que no actúe con él durante un periodo de hasta 60 días naturales), lo que sí que ha hecho es suprimir la posibilidad de considerarlo como un periodo de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

En consecuencia, en aquellos procedimientos en los que el plazo máximo de duración del procedimiento se encuentre muy próximo a su conclusión, existe un riesgo evidente de que los obligados tributarios puedan efectuar el señalamiento de días para que no les sea notificado el acto administrativo de liquidación que deba poner fin a dicho procedimiento dentro de su plazo máximo de duración.

## EJEMPLO 8

En el curso de un procedimiento de comprobación e investigación de alcance parcial limitado a la comprobación de una solicitud de devolución del IVA de 2014 con el objeto de constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se

.../...

.../...

ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, se han producido varios retrasos en la aportación de la documentación que en las sucesivas comparecencias ante la Inspección. Estos retrasos han ascendido a 36 días naturales.

Las autoliquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres se presentaron los días 20 de abril, julio y octubre, respectivamente, mientras que la correspondiente al último trimestre se presentó el día 30 de enero de 2015, junto con la declaración resumen anual (modelo 390).

Finalmente, tras las comprobaciones realizadas, la Inspección acuerda dar conformidad a la devolución solicitada. Las actas de conformidad se incoan el día 10 de noviembre de 2015, ordenándose el pago de la devolución el día 15 de diciembre de 2015.

*Se pide:*

- a) ¿En qué fecha se entiende dictada la liquidación derivada del acta? ¿Qué carácter tiene la liquidación dictada? ¿Podría volverse a comprobar el IVA de 2014?
- b) ¿Está la Administración tributaria obligada a abonar intereses de demora al obligado tributario? ¿Debe este solicitar el pago de los intereses?

### **Solución**

a) En relación con la fecha en que se entiende dictada la liquidación, al haberse incoado un acta de conformidad resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 156 de la LGT, según el cual, cuando se incoa un acta de conformidad la liquidación que en ella se propone se entenderá practicada y notificada por el mero transcurso del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta y siempre que antes del transcurso de dicho plazo no se hubiese dictado por el órgano competente para liquidar un acuerdo con alguno de los siguientes contenidos:

- a) Rectificando errores materiales.
- b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
- c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
- d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

Por tanto, siendo que las actas se incoaron el día 10 de noviembre de 2015, la liquidación derivada del acta de conformidad se entenderá dictada y notificada el día 11 de diciembre de 2015. A partir de ese momento el órgano competente deberá proceder a ordenar el pago

.../...

.../...

de la devolución ya acordada. En nuestro caso, el pago de la devolución se ordena el día 15 de diciembre, fecha esta que resultará relevante para resolver a las cuestiones b) y c).

En definitiva, la Ley 34/2015 no ha introducido cambio alguno en la tramitación de las actas de conformidad, que seguirán tramitándose como hasta ahora, por lo que la liquidación que en ellas se proponga se entenderá practicada y notificada, sin necesidad de que exista acto administrativo expreso, en los términos ya expuestos.

La liquidación dictada tiene, en todo caso, carácter provisional pues el procedimiento de comprobación ha tenido un alcance parcial. Así es, el artículo 148.2 de la LGT considera que las actuaciones inspectoras tienen alcance parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación, así como en todos aquellos supuestos en que así se señale reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado. En este sentido, el artículo 178.3 c) del RGAT contempla, precisamente, el supuesto que se analiza en el presente ejemplo como supuesto de actuación inspectora de alcance parcial, en todo caso. En dicho artículo se establece que tiene alcance parcial el procedimiento que tenga por objeto la comprobación de una solicitud de devolución, siempre que la comprobación se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

El carácter provisional de la liquidación deriva, por otro lado, de lo dispuesto en el artículo 101 de la LGT, que atribuye carácter definitivo exclusivamente a aquellas liquidaciones que se dicten en procedimientos inspectores de alcance general o en aquellos otros en los que la normativa de aplicación así lo establezca. En el mismo sentido, el artículo 190.3 c) del RGAT atribuye carácter provisional a las liquidaciones que derivan de procedimientos que hayan tenido el alcance previsto en el artículo 178.3 c) del mismo RGAT (el de nuestro ejemplo).

La contestación a la pregunta relativa al carácter de la liquidación se encuentra directamente relacionada con la contestación a la siguiente pregunta: la relativa a la posibilidad de volver a comprobar el IVA de 2014. La contestación debe ser afirmativa.

En efecto, si afirmamos que la liquidación dictada tiene carácter provisional, el artículo 148.3 de la LGT limita sus efectos preclusivos al objeto de las actuaciones inspectoras. En efecto, dispone el artículo que: «Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

Pues bien, siendo las comprobaciones que se realizan al amparo del artículo 178.3 c) de la LGT de carácter eminentemente formales y siendo los únicos motivos por los que la Inspección podría practicar liquidación también formales (por ejemplo, falta de contabilización de una

.../...

.../...

factura en el libro registro de facturas recibidas, o incumplimiento de alguna de las facturas recibidas de alguno de los requisitos reglamentariamente establecidos), en la medida en que en un procedimiento posterior se realizara una comprobación que excediera de dicha comprobación formal procediendo, por ejemplo, a analizar la correcta aplicación de la normativa del impuesto en materia de deducciones, sería posible volver a dictar una liquidación por el mismo concepto y periodo. En definitiva, si debido al limitado alcance del procedimiento inspector, la Inspección no puede proceder a comprobar y a regularizar la obligación tributaria por motivos materiales (por ejemplo, por el incumplimiento del requisito de la afectación del bien adquirido a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, o por apreciarse la falta de regularización de las cuotas de IVA soportado en la transmisión de un bien de inversión antes del transcurso del plazo de regularización) y, sin perjuicio de que, a estos efectos, pudiera ampliarse el alcance del procedimiento, nada obstará a que en un futuro pueda iniciar un nuevo procedimiento en relación con la misma obligación tributaria y periodo y dirigida a comprobar otros elementos de la obligación tributaria distintos de los anteriores.

En este sentido se llama la atención sobre la existencia de una reciente Resolución del TEAC de fecha 15 de diciembre de 2015 [R. G. 3063/2013 (NFJ061097)] en la que dicho tribunal consideró que, en la medida en que el alcance de un procedimiento de comprobación limitada se circunscribía a constatar que los datos que figuraban en los libros registros del IVA habían sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como a comprobar los requisitos formales de las facturas que se habían solicitado, y en la medida en que en la regularización se consideró que se habían incumplido los requisitos materiales establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para ejercer el derecho de la deducción, la Administración, en su comprobación, no se ajustó al alcance comunicado al inicio del procedimiento de comprobación limitada, y tampoco procedió a la modificación de dicho alcance en los términos previstos en el artículo 164.1 del RGAT. En consecuencia, se apreció por el Tribunal un defecto procedimental trascendente, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 140 de la LGT, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en el acta incoada. Se trata de un defecto procedimental invalidante de la resolución con liquidación provisional dictada, cuya subsanación exige, según el TEAC, retrotraer las actuaciones para que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario. Es decir, no se trata de un defecto insubsanable, determinante de la nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación, pues la oficina gestora no ha dictado dicho acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. La oficina gestora realiza actuaciones de comprobación limitada en el seno de un procedimiento diseñado por la norma para realizar dichas actuaciones y lo que ha incumplido es la obligación de ampliar el alcance inicialmente comunicado al sujeto pasivo antes de la apertura del plazo de alegaciones. Se trata, por tanto, de un defecto procedimental trascenden-

.../...

.../...

te que vicia de anulabilidad el acuerdo de liquidación y que obliga a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquel en que se produce el defecto, para su subsanación.

Por lo tanto, si por la Inspección no se procedió a la ampliación del alcance del procedimiento, ni de oficio ni a instancia del obligado tributario (cosa que este último podía haber solicitado al amparo de lo previsto en el art. 149 de la LGT), tampoco se puede pretender *a posteriori* atribuir a la liquidación dictada una eficacia más amplia de la que se deriva de la comprobación efectivamente realizada.

b) Con respecto a la cuestión que se plantea en relación con la obligación de abonar intereses de demora, cabe señalar, en primer lugar, que esta obligación deriva de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 31 de la LGT, en el que se regula la obligación de la Administración tributaria de realizar en un determinado plazo las devoluciones derivadas de la normativa del tributo (que se definen en el propio artículo como las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo). En efecto, en dicho artículo se impone a la Administración tributaria la obligación de abonar tales devoluciones en el plazo previsto en la normativa reguladora del tributo y, en su defecto, en el plazo de seis meses. En concreto, el artículo 115.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, fija un plazo de seis meses contado desde el siguiente al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación (o en caso de que esta se hubiese presentado fuera de plazo a la presentación de la autoliquidación extemporánea) para que la Administración tributaria devuelva de oficio la devolución solicitada (sin perjuicio de la práctica de ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas que procedan). Así, transcurrido el mencionado plazo, la Administración debe proceder a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio, de nuevo, de la facultad para dictar ulteriormente liquidaciones provisionales o definitivas, según proceda.

Si transcurrido el mencionado plazo la Administración tributaria no hubiese procedido a la devolución de lo solicitado por el obligado tributario, deberá abonarle, de acuerdo con lo establecido en el artículo 26.6 de la LGT, los intereses de demora correspondientes al periodo durante el cual se hubiese extendido el retraso de la Administración en ordenar su pago (en concreto, el periodo de devengo de los intereses a favor del obligado tributario comienza el día siguiente al de la finalización del plazo máximo para ordenar el pago de la devolución y termina el día en que finalmente se ordene). Además, los intereses deberán abonarse sin necesidad de que el obligado tributario reclame su liquidación y pago.

En todo caso, y al igual que el artículo 115.Tres de la LIVA, el artículo 124.2 de la LGT considera que el plazo para efectuar la devolución comienza a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación (incluso cuanto la autoliquidación se presente antes de la conclusión del mencionado plazo) o, en su caso, desde la presentación de la autoliquidación extemporánea.

Por lo tanto, el transcurso del plazo máximo para ordenar la devolución solicitada (seis meses) sin que la Administración tributaria haya actuado en tal sentido hará nacer el derecho del obligado tributario al cobro de los correspondientes intereses de demora. Así, según el artículo 125.4 del RGAT:

.../...

.../...

«Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 de este reglamento y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos».

En consecuencia, a efectos del cálculo de los intereses demora a abonar al obligado tributario, procederá descontar los periodos de tiempo que puedan ser considerados como periodos de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 del RGAT y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos (verificación de datos, comprobación limitada o inspección).

Pues bien, la cuestión que cabe plantearse es si habiéndose eliminado del procedimiento de inspección los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración al no considerarse ya en el cómputo de su plazo máximo de duración, sí podrían ser considerados a efectos del cálculo de los intereses de demora a favor del obligado tributario. Y, aun cuando la solución que *a priori* pudiera resultar de la aplicación literal del artículo 150 de la LGT es la primera que acabamos de ofrecer (por lo tanto, aun concurriendo en el procedimiento inspector alguna de las circunstancias previstas en el art. 104 de RGAT no cabría descontar dichos periodos del periodo de devengo de los intereses de demora a abonar al obligado tributario), lo cierto es que nada impide considerar que la remisión que el artículo 125 del RGAT hace al artículo 104 del mismo texto normativo lo es a los meros efectos de considerar que si concurre alguna de las circunstancias previstas en él los citados periodos no se consideren en el periodo de devengo de los intereses, y ello con independencia de que no puedan tenerse en cuenta en el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

No obstante, habrá que esperar al futuro desarrollo reglamentario de la reforma operada en la LGT pues es probable que tanto el artículo 104 como el artículo 127 del RGAT sean objeto de la correspondiente modificación.

### EJEMPLO 9

En el curso de un procedimiento inspector iniciado el día 15 de octubre de 2015 en relación con el Impuesto sobre Sociedades de una sociedad de inversión de capital variable (SICAV), y ante la sospecha de que la sociedad pudiera no estar cumpliendo los requisitos a que la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva condiciona su aplicación, la Inspección decide comu-

.../...

.../...

nicar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) tal circunstancia, remitiéndole la documentación que había sido recabada en el curso del procedimiento para que proceda a la revocación de la autorización para operar como tal. El motivo del interés de la Inspección en que por la CNMV se proceda a revocar la autorización de la SICAV se encuentra en el reducidísimo tipo de gravamen con las que el Impuesto sobre Sociedades grava las rentas de este tipo de entidades (el 1%). Ello es debido a la existencia de un régimen especial cuya aplicación se condiciona al cumplimiento de la normativa financiera reguladora de este tipo de entidades. Y es que, de no respetarse las condiciones establecidas en dicha normativa para operar como SICAV, el tipo de gravamen que resultaría de aplicación sería el general del impuesto.

Además, en el curso del procedimiento se comprueba que la sociedad habría venido contabilizando de forma incorrecta determinadas operaciones financieras realizadas con los activos gestionados, lo que dio lugar a la contabilización de un resultado inferior al que debería haber lucido en sus cuentas anuales y, por tanto, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

*Se pide:*

- a) ¿Qué consecuencias, si existe alguna, produce el envío de la comunicación a la CNMV? ¿El periodo de tiempo en que la CNMV emplee en decidir acerca de la revocación o no de la autorización otorgada a la SICAV para operar como tal constituye una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración o un periodo de interrupción justificada del procedimiento?
- b) ¿Qué ocurre con aquella parte de la regularización inspectora que consiste, exclusivamente, en la regularización de la base imponible declarada? ¿Puede seguirse la comprobación respecto de esta cuestión o las actuaciones inspectoras deben paralizarse a la espera de lo que, en su caso, decida la CNMV?

### Solución

a) La Ley 34/2015 ha dado una nueva redacción al apartado 5 de la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad. De acuerdo con la nueva redacción de la citada disposición adicional:

«Se considerará periodo de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, el tiempo que transcurra entre la comunicación efectuada por la Administración tributaria y la recepción por esta del pronunciamiento o acuerdo de la Comisión, o el plazo de seis meses a que alude el apartado 3 anterior de no recibirse aquellos en ese término. Si la ejecución del acuerdo de la Comisión resultara suspendida, el periodo de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector abarcará hasta la finalización de la suspensión del acuerdo.

.../...

.../...

Se trata, por tanto, de una norma de carácter especial que recoge un supuesto de suspensión del plazo máximo duración del procedimiento (y por tanto, de las actuaciones inspectoras) que se prolonga por el periodo de tiempo durante el cual la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, CNMV) tramita el procedimiento para la suspensión o revocación de la autorización concedida a la SICAV para operar como tal».

Por lo tanto, el legislador ha optado por regular como supuesto específico de suspensión del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector el relativo a la circunstancia fáctica de la que estamos tratando. Además, también ha optado por mantener su regulación al margen de la LGT (como sabemos es en el apartado 3 del art. 150 de la LGT donde se regulan los supuestos de suspensión del plazo de duración del procedimiento inspector) y ello a pesar de que, quizás, hubiese sido más deseable haberlo incluido en el propio texto de la LGT.

Recuérdese que la especial regulación de esta materia trae causa de las regularizaciones inspectoras impulsadas por la AEAT en tiempos pasados, cuando comenzaron a advertirse abusos en la utilización de este vehículo de inversión, que era utilizado a los solos efectos de conseguir una mejor tributación de las rentas derivadas de la gestión de los activos de los que la SICAV era titular. No en vano, estas entidades estaban sometidas a un tipo de gravamen muy inferior al tipo general del Impuesto sobre Sociedades (y, por supuesto, también, a los tipos que en cada momento han resultado de aplicación en el IRPF sobre las ganancias patrimoniales y dividendos). En este sentido, contrasta el tipo de gravamen que resulta de aplicación a este tipo de entidades, el 1 %, frente al tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades, el 30 % en periodos impositivos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 27/2014 y 25 % para periodos impositivos que se inicien a partir de su entrada en vigor (salvo para 2015, en el que el tipo de gravamen es del 28 %).

Pues bien, frente a dichas regularizaciones se concluyó por los tribunales económico-administrativos que la Inspección carecía de competencia para verificar el cumplimiento de los requisitos que este tipo de instituciones de inversión colectiva debía reunir, no solo para conseguir la autorización por parte de la CNMV para constituirse como tales, sino también para verificar, una vez esta había sido ya concedida, la continuidad en el cumplimiento de tales requisitos. Así, en el fundamento de derecho noveno de la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 2007 [Vocalía 10.<sup>a</sup>, R. G. 2278/2007 (NFJ026818)] se afirmó lo siguiente:

«La valoración del régimen jurídico material de las instituciones de inversión colectiva corresponde al órgano supervisor y de ella es consecuencia el régimen fiscal pues así lo ha dispuesto el legislador tributario al remitirse en bloque a las condiciones reseñadas; y más aun cuando el presupuesto jurídico del disfrute de un determinado régimen jurídico fiscal (tratarse de una IIC conforme a la Ley 46/1984 y estar admitido a negociación en Bolsa) requiere una actuación administrativa de autorización, supervisión, control e inspección, encomendados con independencia

.../...

.../...

funcional a una entidad independiente, la CNMV, que centraliza en esta materia y, por consiguiente, en las dos cuestiones que nos ocupan, los criterios interpretativos de su normativa sustantiva; y, llegado el caso, agotando dicha Comisión la vía administrativa, sometidos al juicio de la jurisdicción contencioso-administrativa. Piénsese que, si en relación con la misma normativa financiera o bursátil, el órgano público supervisor aplica unos criterios y la Inspección de los Tributos otros diferentes, la materia del Mercado de Valores llegaría a ser competencia de la vía económico-administrativa, lo que indudablemente no parece ser lo previsto por el legislador.

La Inspección tiene sin duda competencia para comprobar si proceden o no los regímenes de tributación especial que la normativa tributaria alberga pero ello siempre dentro de los términos en que estos están concebidos, por lo que, respecto al que nos ocupa, del tenor de este se desprende de la constatar los datos, que el legislador tributario ha querido como fácticos, por tanto, sin la apreciación jurídica subyacente, de ser una IIC y cotizar en Bolsa; competencia, en suma, para recabar de la entidad en cuestión la acreditación de ser una IIC y estar admitida a cotización en Bolsa (inscripción en el correspondiente Registro de la CNMV, certificación de esta, en su caso, respecto a tal circunstancia, certificación de la pertinente sociedad rectora de Bolsa u organismo equivalente)».

En la misma resolución se abordó la trascendencia que adquirió la Ley 23/2005 en la solución a la controversia suscitada entre la Administración y los contribuyentes por las regularizaciones practicadas a aquellas entidades que incumplían alguno de los requisitos previstos por la normativa financiera (Ley 26/1984, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva, posteriormente derogada por la Ley 35/2005) para poder mantener la condición de SICAV. Y es que la Ley 23/2005 (y, en especial, su disp. adic. tercera) se aprobó, precisamente, cuando se encontraba tramitándose un buen número de procedimientos de comprobación inspectora relacionados con esta cuestión.

Pues bien, como a continuación se podrá comprobar, el TEAC, consideró que la disposición adicional tercera tenía carácter interpretativo de forma que lo previsto en ella resultaba de aplicación incluso a los procedimientos iniciados con anterioridad a su aprobación y posterior entrada en vigor. En este sentido, se señala en el fundamento de derecho cuarto de la mencionada Resolución de 22 de noviembre de 2007 lo siguiente:

«[...] es importante analizar esta disposición adicional, como criterio interpretativo para juzgar la polémica suscitada en el marco de la anterior LIIC y que ha dado lugar al presente expediente. A tal fin es elocuente traer a colación la justificación que acompañaba a la enmienda que en la tramitación del Proyecto de Ley de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad añadió una nueva disposición adicional al texto tramitado. Así, en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, de fecha 31 de mayo de 2005 aparece tal justificación de la Enmienda 81, que resulta ilustrativo extractar:

.../...

.../...

"La importancia de las instituciones de inversión colectiva en la canalización del ahorro hacia la inversión productiva y los mercados financieros organizados en general es decisiva, siendo la seguridad del inversor, la transparencia y la fiabilidad de su sistema de supervisión elementos indispensables para la confianza de los inversores y el desarrollo de la inversión colectiva.

La fiscalidad de las instituciones de inversión colectiva no solo es elemento fundamental de su régimen especial y contrapartida de las exigencias y limitaciones a que se ve sometida su actividad sino que, además, incide de modo directo en el valor liquidativo de dichas entidades, en el que descansa no solo la toma de decisiones de los inversores sino también la garantía del valor de realización de los activos que estos adquieren. Es por tanto de la mayor importancia determinar, sin ningún margen de duda, en qué momento cualquier institución de inversión colectiva pasa a tributar en régimen general y pierde el régimen fiscal especial, para que los inversores puedan ejercer su derecho a realizar las acciones o participaciones que posean y para que en ningún caso pueda ocurrir que el valor liquidativo de una institución, en el que confiaron los inversores, quede alterado retroactivamente por una modificación del régimen fiscal que el inversor no podía prever.

Por otro lado, también es prioritario que la decisión que dé lugar a la pérdida del régimen especial se adopte por el órgano supervisor, dispensando un tratamiento unitario a las relaciones jurídicas de las instituciones de inversión colectiva y evitando el potencial riesgo de que una institución de inversión colectiva pueda ser considerada como tal a todos los efectos regulatorios, pero no lo sea a efectos fiscales, con el consiguiente desequilibrio entre derechos y obligaciones y la incidencia patrimonial sobre quienes hubieran confiado en la información bursátil y de los Registros Oficiales.

Por ello y sin perjuicio de que en la regulación vigente pudiera desprenderse de las normas generales el régimen que se postula en esta enmienda se considera conveniente fijar de modo inequívoco que la competencia para apreciar las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 13 de la Ley 35/2003 corresponde exclusivamente a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, como órgano supervisor, a partir de cuya decisión se producirá la modificación del régimen fiscal aplicable".

De lo expuesto **puede concluirse que la disposición adicional que se introduce presenta un carácter fundamentalmente interpretativo**, pretendiendo dotar de carácter inequívoco a lo que se entiende se desprendía de la normativa pero que se considera importante fijar sin ningún género de dudas; a saber, que **el competente para apreciar las circunstancias de la pérdida del régimen es la CNMV, siendo su decisión la que dé lugar a la pérdida del régimen especial**. Por ello no puede compartirse la afirmación del Centro Directivo recurrente, que en su alegación segunda entiende que la cuestión fue objeto de modificación por esta disposición adicional

.../...

.../...

tercera, por lo que concluye que «con anterioridad a la modificación operada» la AEAT sí era competente para llevar a cabo la comprobación del cumplimiento de las circunstancias debatidas.

Compartiendo, como a continuación se razonará, que de la normativa existente con anterioridad a la citada disposición adicional se desprenden las conclusiones resaltadas en la justificación parlamentaria, ha de añadirse que también se aprecia que la disposición adicional articula los cauces formales que habilitan a la AEAT para provocar una actuación del órgano supervisor competente, regulando minuciosamente el procedimiento a través del cual materializar esta interacción; de lo que se deduce que, no existiendo tal procedimiento regulado, la conclusión razonable no podía ser que la Agencia Tributaria asumiese unas competencias que no le correspondían sino que, en su caso, había que haber utilizado cauces informales o no tipificados pero posibles en la vida administrativa ("coordinación de competencias" preveía la Ley 30/1992, de RJAP y PAC, en el artículo 18, que más adelante se expondrá), a fin de suscitar, si lo estimaba conveniente, la actuación del órgano supervisor.

[...]

Por lo que se refiere al contexto y a los antecedentes, ha de destacarse que, como se ha expuesto asimismo en los fundamentos de derecho anteriores, desde la originaria regulación de las IIC, la tributación especial en el Impuesto de Sociedades ha ido indisolublemente ligada al régimen especial administrativo-financiero de estas entidades. Ya se ha dicho también cómo en el anterior cuerpo normativo básico de estas Instituciones, y vigente en el ejercicio de referencia, Ley 46/1984 y Reglamento 1393/1990, se contenía la misma previsión que en la referida disposición adicional tercera, relativa a la vinculación de la pérdida del régimen fiscal especial a la pérdida del régimen de IIC en su globalidad, es decir, a la pérdida de su condición de tal entidad, en aquel entonces, en su doble faceta de IIC y entidad cotizada en Bolsa (en el marco de la Ley 35/2003 –art. 13–, suprimido el condicionante de la cotización en Bolsa, vinculado solo a la revocación de la autorización que la erige como IIC); y relativa también a la determinación del momento a partir del cual se pierde dicho régimen especial y pasa la entidad a tributar por el general: Así, el artículo 34 de la antigua Ley 46/1984 ya preveía que la exclusión de la negociación en Bolsa de Valores de los valores representativos del capital de estas sociedades daría lugar a la pérdida del régimen fiscal especial, que se entendería referida a la fecha en que se produjese efectivamente dicha exclusión. Previsión igualmente contenida en el artículo 75 del Reglamento 1393/1990.

Ello no es sino el colofón lógico de la caracterización fundamental de este tipo de entidades para las que, como se expondrá más adelante, la autorización previa y la inscripción en el Registro especial de la CNMV tienen carácter "constituyente" y las cuales, como disponía el artículo 15 de la LIIC (relativo a las características básicas de las SICAV) en su apartado 5, "solo funcionarán como Sociedades de Capital Variable

.../...

.../...

mientras permanezcan inscritas en el registro administrativo correspondiente y sus acciones estén admitidas con plenos efectos, en la cotización oficial".

Ello, a su vez, se halla en coherencia con la articulación de la CNMV como **órgano supervisor y garante de la seguridad, transparencia y fiabilidad de los mercados** o, como apunta la justificación parlamentaria de la DA. 3.<sup>a</sup> antes aludida, de la confianza de quienes, valga la redundancia, ha confiado en la información bursátil y de los Registros Oficiales. **Por eso, la regulación de la LIIC, en aplicación de estos principios, confiere a la CNMV la ponderación de las circunstancias determinantes de la pérdida o revocación de la autorización y la exclusión de la negociación en Bolsa, eliminando el automatismo en la exclusión, no operando las causas de modo retroactivo e incluso articulando un plazo de un año para reconstituir el nivel de capital o el número de accionistas, durante el cual la entidad puede seguir operando como tal, siendo posteriormente y con efectos a partir de que se acuerde, cuando el órgano supervisor puede acordar tales medidas** (art. 9.3 de la LIIC).

El marco en el que la disposición adicional 3.<sup>a</sup> se inserta (Ley 35/2003 y Reglamento, RD 1309/2005) es, en este particular, igual al que se acaba de describir, con la única diferencia de que, no exigiéndose el requisito de cotización en Bolsa de las SICAV, lo expuesto respecto de la revocación en el artículo 13 tiene eficacia en relación con los requisitos de acceso y ejercicio de la actividad del artículo 11, pero carece de relevancia respecto a la cotización en Bolsa. [...]».

En definitiva, solo en la medida en que por la CNMV se acuerde revocar la autorización de una entidad para operar como SICAV cabrá entender inaplicable el régimen especial previsto en la LIS para este tipo de entidades. Por lo tanto, si la Inspección no puede continuar el procedimiento inspector conducente a la inaplicación del régimen especial por estar condicionada esta posibilidad a la previa tramitación del correspondiente procedimiento de revocación de la autorización por parte de la CNMV, es lógico que mientras se sustancia dicho procedimiento, tampoco corra el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, al menos, en relación con dicho elemento de la obligación tributaria. Porque, como ya hemos tenido ocasión de señalar anteriormente, la suspensión del procedimiento determina, en el caso de que afecte solo a alguno de los elementos de la obligación tributaria comprobada, o a alguno de los periodos objeto de comprobación, o incluso a uno solo de los conceptos comprobados, que se produzca la desagregación del procedimiento, de manera que este deberá continuar respecto de los elementos de la obligación tributaria no afectados por la causa de suspensión hasta su conclusión dentro del plazo máximo (18 o 27 meses) que corresponda, mientras que permanecerá suspendido (sin que se pueda realizar actuación alguna por parte de la Inspección) respecto del elemento de la obligación tributaria afectado por la causa de suspensión.

b) En consecuencia, a la segunda cuestión que se formula en el enunciado de nuestro ejemplo debe contestarse que la Inspección podrá continuar la tramitación del procedimiento al objeto de comprobar la correcta determinación del resultado contable y, por ende, de la base

.../...

.../...

imponible de la SICAV. Con ello se producirá su **desagregación**, al permanecer suspendido solo en lo que se refiere a la correcta aplicación del tipo de gravamen aplicable a las SICAV, mientras que continuará por el resto de elementos de la obligación tributaria. De esta forma, si se concluyera que la base imponible declarada es inferior a la que debió ser declarada, y la CNMV no hubiese dictado resolución acerca de la necesidad de revocar la autorización a la SICAV, la Inspección procederá a dictar liquidación aplicando el tipo de gravamen del 1 % sobre la base imponible comprobada, sin perjuicio de que posteriormente dicha liquidación sea rectificada en el caso de que la CNMV confirme dicha revocación. Es decir, que la liquidación que en su caso se dicte por aquellos elementos de la obligación tributaria no afectados por la causa de suspensión habrá de calificarse necesariamente como provisional [art. 101.4 a) de la LGT] pues en ella se aplicará *provisionalmente*, y en tanto no se recibe contestación de la CNMV, el tipo de gravamen del 1%. Solo si posteriormente se recibiera dicha comunicación informando de la revocación de la autorización para operar como SICAV la Inspección procederá a dictar liquidación con aplicación del tipo general del impuesto que, en este caso, ya sí tendrá carácter definitivo.

Se reproduce a continuación el contenido de la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, por su interés:

«Tercera. Efectos de determinados incumplimientos relativos a las Instituciones de Inversión Colectiva.

1. En los supuestos previstos en el artículo 13 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, no resultará de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con efectos desde el periodo impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

2. La iniciación de oficio de los procedimientos de suspensión o revocación, por parte de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, comprenderá la incoación mediante petición razonada de la Administración tributaria.

3. Cuando la Administración tributaria comunique la existencia de circunstancias o hechos distintos de los que motivaron la inscripción en los Registros previstos en el artículo 16 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003 de los que pueda apreciarse la concurrencia de alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 13, la Comisión Nacional del Mercado de Valores se pronunciará sobre la improcedencia de incoar expediente de revocación o suspensión o dictará acuerdo declarando o no la suspensión o revocación en el plazo de seis meses desde que la comunicación haya tenido entrada en cualquiera de los registros de la Comisión.

El transcurso de dicho plazo sin que se haya producido el pronunciamiento o el acuerdo de la Comisión a los que se refiere el párrafo anterior habilitará a la

.../...

.../...

Administración tributaria para dictar el acto de liquidación que procediera, si bien las calificaciones que lo motiven solo tendrán efectos tributarios.

Cuando la Comisión dicte con posterioridad al acto de liquidación pronunciamiento en el que se declare la improcedencia de la incoación del expediente o acuerdo en el que no se declare la suspensión o revocación, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria.

4. Todas las revocaciones y suspensiones acordadas por la Comisión deberán ser comunicadas a la Administración tributaria.

La Administración tributaria podrá practicar la regulación que, en su caso, sea procedente en atención a los acuerdos de revocación o suspensión que sean ejecutivos, sin perjuicio de la aplicación del citado artículo 219 de la Ley General Tributaria a la vista de la resolución de los recursos interpuestos contra aquellos.

5. Se considerará periodo de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, el tiempo que transcurra entre la comunicación efectuada por la Administración Tributaria y la recepción por esta del pronunciamiento o acuerdo de la Comisión, o el plazo de seis meses a que alude el apartado 3 anterior de no recibirse aquellos en ese término. Si la ejecución del acuerdo de la Comisión resultara suspendida, el periodo de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector abarcará hasta la finalización de la suspensión del acuerdo».

## 6. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 150 DE LA LGT. PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. APARTADO 7

### Artículo 150.7 de la LGT:

«Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de

acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación».

### **Disposición transitoria única, apartado 6 *in fine*:**

«No obstante, la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción que se haya ordenado se produzca a partir de la entrada en vigor de esta ley».

#### **EJEMPLO 10**

Tras la instrucción de un procedimiento de inspección de alcance parcial seguido acerca de don Jaime y que ha tenido por objeto exclusivo la comprobación de la tributación de la renta derivada de la indemnización percibida por el supuesto cese de la relación laboral que le vinculaba a La Pagadora, SL, y sobre la que aquel aplicó la exención prevista en el artículo 7 e) de la LIRPF, relativa, precisamente, a las indemnizaciones por despido, se concluye que don Jaime se aprovechó de ella indebidamente pues tenía la condición de administrador de La Pagadora, SL, y no le prestaba servicios distintos de los propios de los de dirección y gerencia de la sociedad. Esta circunstancia ha provocado que la Inspección califique la relación jurídica existente entre don Jaime y La Pagadora, SL, como mercantil, al amparo de la doctrina de la unidad del vínculo elevada a rango de doctrina jurisprudencial por el Tribunal Supremo. Don Jaime decide recurrir ante el TEAR, no solo por motivos de fondo sino también por motivos de forma, al haberse omitido parcialmente el trámite de alegaciones previo al acuerdo de liquidación. En concreto, teniendo este una duración de 15 días, el órgano competente para liquidar dictó la liquidación antes de su vencimiento pues se iba de vacaciones y quería dejarse «la mesa limpia». Como consecuencia de ello no pudieron tenerse en cuenta las alegaciones formuladas por el obligado tributario. En el momento en que se notificó la apertura del trámite de alegaciones (con la firma del acta) faltaban tres meses para que concluyera el plazo máximo de duración del procedimiento inspector. La liquidación se dictó el día 30 de julio de 2014, siendo notificada al obligado tributario el día siguiente (31 de julio de 2015).

El TEAR estima la reclamación presentada ordenando la retroacción del procedimiento al momento en el que se produjo el vicio. La resolución tiene entrada en el órgano competente para la ejecución de la resolución el día 15 de octubre de 2015.

Tras ejecutarse el fallo y notificarse la propuesta de liquidación con apertura de un nuevo plazo para formular alegaciones, el órgano competente para liquidar dicta la liquidación el día 15 de diciembre de 2015.

.../...

.../...

*Se pide:*

¿Qué efectos produce la estimación de la reclamación por el TEAR?

### **Solución**

En el supuesto planteado, el TEAR anula la liquidación impugnada por motivos de forma, es decir, que sin entrar a analizar el fondo del asunto, y con carácter previo, aprecia la existencia de un vicio en el procedimiento causante de indefensión que debe ser subsanado, para lo que decide estimar la reclamación ordenando la retroacción del procedimiento al momento en el que aquel se produjo. Esta forma de actuar se encuentra respaldada por los artículos 239.3 de la LGT y 66.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (RRVA). En el primero de los artículos citados se dispone (segundo párrafo) que:

«Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal».

Por su parte, el artículo 66.4 del RRVA dispone que:

«No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora».

A la retroacción de actuaciones se refirió el TEAC en su Resolución de 29 de junio de 2010 [R. G. 229/2009 (NFJ038869)], en la que señaló, a propósito de los límites de los pronunciamientos que anulan liquidaciones por razones de forma, que:

«Considerando el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, cuando un TEA anula un acto administrativo impugnado por estimar existente un defecto formal que invalida el acto, bien retro trayendo las actuaciones y ordenando la práctica de una nueva liquidación en la que se corrijan los defectos observados, bien anulando el acto administrativo por considerar que el vicio no permite la retroacción, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario (entrar a conocer de la cuestión de fondo que

.../...

.../...

plantea el acto impugnado), además de suponer una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión del obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se practicara nueva liquidación (por retroacción de las actuaciones corrigiendo los defectos observados o por iniciar un nuevo procedimiento de liquidación en su caso al impedir los defectos puestos de manifiesto la retroacción), y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negarsele arbitrariamente la posibilidad de impugnar la cuestión de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios en el procedimiento, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre la cuestión de fondo, y las declaraciones efectuadas en este sentido invaden la vía de gestión.

Tampoco desde la óptica del principio de economía procesal puede entrarse a conocer de la cuestión de fondo cuando un acto y la liquidación contenida en él se anulan por razones procedimentales o formales. Los principios de garantía procesal para los obligados tributarios o interesados y de seguridad jurídica, impiden llevar a cabo pronunciamientos como los que ahora se examinan. El procedimiento es garantía y da seguridad para el obligado tributario sin que puedan ser objeto de una interpretación que conlleve, como se ha apuntado en el apartado anterior, a una situación bifronte que afecte al derecho a la defensa del obligado tributario.

En el sentido que hemos expuesto se pronuncia también la Audiencia Nacional (AN) entre otras en sentencia de 18 de abril de 2002 (recurso 1095/1999) o el Tribunal Supremo (TS), entre otras en sentencias de 10 de enero de 2001 (recurso 5187/1995) y de 23 de abril de 2008 (recurso 4141/2002)».

Acotado, pues, el pronunciamiento del TEAR a la estimación de la reclamación interpuesta por motivos de forma (el TEAR no entra en el análisis de la cuestión de fondo, tal y como exige la doctrina del TEAC) y ordenada por este la retroacción del procedimiento, la siguiente cuestión que se plantea es la relativa al devengo de los intereses de demora (los que proceda liquidar en la nueva liquidación resultante de las actuaciones realizadas por la Inspección para subsanar el vicio formal del procedimiento). En relación con esta cuestión, la doctrina administrativa y jurisprudencial venían negando a la Administración tributaria la posibilidad de liquidar intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la fecha en que se dictase la liquidación impugnada –y posteriormente anulada– y la fecha en que se dictase la nueva liquidación<sup>25</sup>. Pues bien, la nueva redacción del artículo 150.7 de la

<sup>25</sup> La misma restricción venía entendiéndose que operaba en los supuestos de estimación total por motivos sustantivos o de fondo cuando la Administración tributaria, en el uso de la facultad para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación de aquellas obligaciones tributarias que no hubiesen prescrito, dictaba una nueva liquidación, en este caso, sí ajustada a Derecho.

.../...

.../...

LGT elimina tal restricción, al habilitar al órgano competente para dictar la liquidación (el inspector jefe) a liquidar los intereses de demora que correspondan al periodo de tiempo que transcurra desde que se dictó la liquidación anulada hasta la fecha en que se dicte la nueva liquidación tras la subsanación del vicio que motivó la anulación de la liquidación impugnada. Es decir, que con la modificación legal desaparece la limitación al devengo de intereses de demora que venía impuesta por la doctrina administrativa y jurisprudencial. En consecuencia, el *dies a quo* del devengo de los intereses será el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para la presentación en plazo de la autoliquidación del IRPF en la que don Jaime aplicó indebidamente tras la subsanación del vicio formal.

No obstante, debe advertirse de que la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción que se haya ordenado se produzca a partir de la entrada en vigor de esta Ley.

Por lo tanto, en la medida en que en nuestro supuesto la recepción del fallo tuvo lugar antes de la entrada en vigor de la modificación legal (la entrada en vigor se produjo el 20 de octubre de 2015 y la recepción del fallo se produce el día 15 de octubre de 2015), la Inspección solo podrá liquidar intereses de demora por el tiempo transcurrido desde que finalizó el plazo para la presentación en periodo voluntario de la declaración hasta que se dictó la liquidación anulada.

Al tratarse del IRPF de 2012 el plazo para la presentación en periodo voluntario de la autoliquidación finalizó el día 1 de julio de 2013<sup>26</sup> por lo que el periodo de devengo de los intereses será el comprendido entre el día 2 de julio de 2013 (*dies a quo*) y el 30 de julio de 2014 (*dies ad quem*).

---

Frente a estos supuestos (estimación por motivos de forma con retroacción de actuaciones o estimación total por motivos de fondo), en aquellos otros casos en los que el tribunal estima parcialmente por razones sustantivas o de fondo y la Administración se limita, en ejecución del fallo, a dictar una nueva liquidación que se acomoda al pronunciamiento contenido en la resolución, se considera que el periodo de devengo de los intereses de demora de la nueva liquidación es el transcurrido entre la fecha de finalización del plazo establecido para el ingreso en periodo voluntario de la deuda y la fecha en que se dicte la nueva liquidación, considerándose aplicable, en definitiva, el artículo 26.5 de la LGT. Se trata este del único supuesto que, en realidad se contemplaba en el citado artículo a juzgar por la interpretación que se había realizado del mismo por los órganos revisores. *Vid.* Resoluciones del TEAC de fechas 10 de septiembre de 2010 [R. G. 6864/2013 (NFJ059613)] y de 28 de octubre de 2013 [R. G. 2452/2011 (NFJ052315)].

<sup>26</sup> Así lo establece el artículo 9 de la Orden HAP/470/2013, de 15 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2012, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención o puesta a disposición, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos.

.../...

.../...

Nótese cómo en caso de haberse recibido el fallo tras la entrada en vigor de la modificación introducida en la LGT la liquidación de intereses de demora lo hubiera sido por el periodo de tiempo transcurrido entre el 2 de julio de 2013 y el 15 de diciembre de 2015, fecha en que se dicta la nueva liquidación tras la retroacción de actuaciones. La modificación operada en esta materia puede calificarse como sustancial.

## EL INFORME PAÍS POR PAÍS

**M.<sup>a</sup> Concepción Burgos García**

*Doctora en Economía y Administración de Empresas  
Decana de la Facultad de CC. Económicas y Empresariales.  
UDIMA*

**Ubaldo González de Frutos**

*Inspector de Hacienda del Estado*

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

La última adición a las obligaciones de suministro de información por las multinacionales es el Informe País por País (IPPP). Con la aplicación del nuevo RIS el IPPP será exigible, ya para los ejercicios iniciados durante 2016, a las multinacionales cuyo grupo facture más de 750 millones. El IPPP recopila, desglosándolas por países, ciertas magnitudes que van a hacer más evidente la deslocalización de beneficios hacia territorios de baja tributación. Este IPPP será exigible también como mínimo en los países de la OCDE y del G20, con formato y condiciones similares acordes con la Acción 13 del Plan BEPS de la OCDE y el G20.

Con ciertas variaciones, una obligación similar existía ya en Europa desde 2015 para las entidades de crédito y existirá en breve para las de la industria extractiva y de explotación de bosques primarios. Además, la Propuesta de Directiva de 28 de enero de 2016 prevé que el IPPP se extienda a todas las multinacionales europeas, en consonancia con la Acción 13 de BEPS.

Examinamos aquí el origen y significado del IPPP, sus virtudes y limitaciones y las perspectivas evolutivas de este estado informativo. El IPPP es un avance histórico que ha de alterar los planteamientos convencionales del IASB porque, transformado en estado contable, ayudaría a los inversores a evaluar el riesgo país, a la Hacienda a mejor estimar el riesgo fiscal y a la sociedad a exigir mejor la RSC.

**Palabras claves:** Informe País por País, fiscalidad, precios de transferencia, Impuesto sobre Sociedades y NIC.

---

*Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015*

## COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING

M.<sup>a</sup> Concepción Burgos García

Ubaldo González de Frutos

---

### ABSTRACT

The most recent addition to reporting obligations by MNEs is Country-by-Country Reporting (CBCR). Applicable to fiscal years beginning already in 2016, CBCR is applicable to MNEs with a turnover over 750 Million Euro. It includes a series of data, allocated by countries, which shall reveal structures for profit shifting towards low tax jurisdictions. A similar CBCR regime is applicable in OECD and G20 countries at least, following the same conditions and template as approved by Action 13 of the BEPS Project.

With some differences, a similar obligation was applicable in Europe since 2015 for financial entities and shortly there will be another one for extractive industries and loggers of primary forests. Moreover, the proposed Directive published 20 28 January 2016 promotes an extension of CBCR to all members of the European Union following the BEPS template.

This paper examines the origin and significance of CBCR, its highlights and limitations, as well as the potential future developments of this report as an international accounting standard. CBCR is a historical advance with the potential to change the views of the IASB because, transformed into a fully developed accounting standard, would help investors assess country risks, revenue authorities better estimate tax risks, and the society at large hold companies accountable in a more effective SCR environment.

**Keywords:** Country-by-Country Reporting, taxation, transfer pricing, Corporate Tax and IAS.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. El IPPP: Concepto y clases
3. Finalidades del IPPP
  - 3.1. El IPPP para los inversores: Análisis del riesgo-país
  - 3.2. El IPPP para las administraciones: Evaluación del riesgo fiscal
  - 3.3. La función social del IPPP
  - 3.4. El valor de la transparencia en los países ricos en recursos naturales
4. Historia del IPPP
  - 4.1. *Publish What You Pay* (PWYP)
  - 4.2. La iniciativa de transparencia en la industria extractiva
  - 4.3. Comunicación de la Comisión sobre Buena Gobernanza Fiscal
  - 4.4. Proyecto de norma sobre la industria extractiva por el IASB
  - 4.5. La Ley Dodd-Frank y la transparencia en la industria extractiva
  - 4.6. La respuesta de la UE
  - 4.7. La Directiva Contable sobre Declaración de Pagos a los Gobiernos por las Industrias Extractivas y Forestales
  - 4.8. La Directiva de Solvencia de 2013 y la Ley 10/2014 de Ordenación y Solvencia de las Entidades de Crédito
5. El IPPP como documento fiscal: La Acción 13 de BEPS y el RIS
  - 5.1. La Acción 13 del Plan BEPS
  - 5.2. Nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
6. El IPPP como documento contable
7. IPPP y precios de transferencia
8. Expectativas de desarrollo futuro del IPPP
9. Conclusiones

## 1. INTRODUCCIÓN

Examina este artículo la última novedad en las obligaciones contables de las multinacionales, el informe país por país (IPPP)<sup>1</sup>. Regulado en España en el artículo 14 del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS)<sup>2</sup>, la presentación de este informe es exigible para ejercicios iniciados a partir de 2016 para multinacionales con matriz residente en España cuando el grupo facture más de 750 millones de euros al año y para las filiales residentes que estén en los casos previstos en el artículo 13.1<sup>3</sup>. Se trata de un documento que recopila, desglosándolas por países, determinadas magnitudes financieras (ingresos brutos, resultados antes de impuestos, impuestos devengados y satisfechos, capital y fondos propios, y activos materiales e inmobiliarios), no financieras (plantilla media, listado de entidades y actividades), así como otra información relevante. Esta obligación no es exclusiva de España; será exigible como mínimo en los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del G20 con un formato y condiciones muy similares porque se ha de ajustar al informe de la Acción 13 de BEPS<sup>4</sup>.

Con algunas variaciones, una obligación similar de desglosar datos por países existe a nivel europeo desde 2015 para las entidades de crédito, en virtud de la Directiva de Acceso y Supervisión Prudencial de Actividades Crediticias y Empresas de Inversión<sup>5</sup>, y existirá para las entidades de la industria extractiva y de explotación de bosques primarios cuando queden transpuestas las Directivas Contable<sup>6</sup> y de Transparencia Contable<sup>7</sup>. Además, la Unión Europea (UE) ya ha publicado la Propuesta de Directiva que modifica la de Asistencia Mutua para el intercambio automático de los IPPP<sup>8</sup>.

<sup>1</sup> *Country-by-country reporting* en inglés.

<sup>2</sup> Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

<sup>3</sup> Este artículo contiene un regla de cierre, incluyendo entidades no residentes que hayan sido designadas para presentar el IPPP, filiales de matrices residentes en países donde no exista la obligación de presentar IPPP, o bien donde, existiendo, no se haya celebrado un acuerdo para el intercambio de la información, o bien, existiendo tal instrumento, no se cumpla.

<sup>4</sup> OCDE. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (en línea). París, OECD Publishing, 2014. 49 págs. ISBN 978-92-64-20780-6. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es> (consulta 25 de enero de 2016).

<sup>5</sup> Directiva 2013/36/UE, artículo 89: «Informes por país», transpuesto en la legislación española en el artículo 87 de la Ley 10/2014, de 26 de junio, sobre Ordenación, Supervisión y Solvencia de las Entidades de Crédito.

<sup>6</sup> Directiva 2013/34/UE, artículo 44: Informe consolidado sobre pagos efectuados a las Administraciones públicas.

<sup>7</sup> Directiva 2013/50/UE, artículo 6: Informe sobre pagos realizados a las Administraciones Públicas.

<sup>8</sup> Propuesta de Directiva del Consejo COM(2016)25 final, publicada el 28 de enero de 2016.

Por consiguiente, el IPPP, cuya idea surgió hace una década, parece que está aquí para quedarse y, transformado ya en una obligación legal y reglamentaria, es el momento de analizar cómo se ha gestado, para comprender sus virtudes y limitaciones, cuál es su finalidad, para facilitar su cumplimiento, cuál es su relación con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y, finalmente, cuáles son las perspectivas evolutivas de este estado informativo, toda vez que ni la OCDE ni la UE consideran que haya concluido el proceso de discusión de este estándar internacional.

El artículo se estructura en nueve apartados: tras la introducción (i) examinamos el concepto y clases del IPPP (ii), para abordar luego su relevancia como informe contable, tanto para los proveedores de financiación –accionistas y acreedores– como para otros interesados en la información contable (iii). Echaremos la vista atrás para repasar la evolución histórica de esta idea, desde la campaña *Publish What You Pay* lanzada por una serie de Organizaciones no Gubernamentales (ONG) en 2002 al Plan de Acción BEPS de la OCDE, pasando por la Iniciativa de Transparencia de la Industria Extractiva (ITIE), la Ley Dodd-Frank en Estados Unidos, los proyectos de normas contables del IASB y las directivas de la UE (iv). Nos detendremos en el alcance del IPPP como declaración fiscal (v) y sus posibilidades como documento contable (vi), en la relación del IPPP con las normas sobre precios de transferencia, que convierten a este estado financiero en algo más que un mero reflejo de datos, siendo razonable que pueda condicionar las decisiones sobre la política de distribución de los beneficios entre las entidades integrantes del grupo (vii), así como en las expectativas de desarrollo futuro de este estándar (viii). Finalmente, aportamos nuestras conclusiones (ix).

## 2. EL IPPP: CONCEPTO Y CLASES

El IPPP es, para MURPHY<sup>9</sup>, una idea muy simple. Se trata de que las multinacionales publiquen, como parte de sus cuentas anuales y para todas las jurisdicciones donde operen, una cuenta de pérdidas y ganancias y un balance simplificado, así como información sobre sus flujos de caja. Es un complemento perfecto a las cuentas consolidadas, pues mientras estas recogen las actividades de todo el grupo de compañías integradas en una multinacional en unos únicos estados financieros, lo que permite a los inversores y a otros usuarios de la contabilidad comprender la posición del grupo en su conjunto y su rentabilidad al presentar una visión unitaria de la empresa, el IPPP la desagrega por territorios. No es, por consiguiente, un sustituto para las cuentas consolidadas sino más bien un complemento.

El IPPP se introdujo primero en la legislación europea sectorial, empezando por las multinacionales financieras<sup>10</sup> y posteriormente por las que se dedican a la industria extractiva<sup>11</sup>. Además,

<sup>9</sup> MURPHY, R.: *Country-by-country reporting. Accounting for globalization locally*. 2012 (en línea). Disponible en <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/CBC2012.pdf> (consulta 16 de febrero de 2016). MURPHY sostiene que fue él quien primero lanzó la idea, concretamente en 2003.

<sup>10</sup> Directiva 2013/36/UE *ut supra*.

<sup>11</sup> Directiva 2013/34/UE *ut supra*. También es obligatorio por disposición legal en Estados Unidos, si bien el desarrollo reglamentario de la norma está en suspenso.

a partir de 2016 se convierte en una declaración informativa de carácter tributario en aplicación de la Acción 13 del Plan BEPS de la OCDE, aunque queda algún tiempo para que lo veamos integrado como estándar en las NIC. La Acción 13 de BEPS modifica la regulación de la documentación de precios de transferencia e incorpora el IPPP al Capítulo V de las Directrices sobre Precios de Transferencia<sup>12</sup>, con la recomendación de que sea obligatorio para las multinacionales cuya cifra de negocios supere los 750 millones de euros y se aplique a los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016.

La historia de este estándar se teje a partir de las propuestas de las ONG, atendiendo a su maduración en la Iniciativa de Transparencia de la Industria Extractiva (ITIE) y a su recepción por parte de las organizaciones internacionales, y es reveladora de las dificultades que conlleva la promoción de la transparencia pues sus beneficios directos son difíciles de visualizar. Su desarrollo va ligado a dos objetivos: la reducción de la corrupción y la adecuación de la tributación de las multinacionales a la creación de valor. La mayor transparencia va a fomentar el autocontrol a través de la gestión de riesgos, riesgo financiero ante actuaciones de control de la Hacienda y riesgo de reputación por pérdida de confianza en la opinión pública. Esto debería redundar en una mejora del cumplimiento voluntario, sobre todo en los países en desarrollo. También la evolución pasada nos permite formular hipótesis sobre el desarrollo futuro del IPPP, que en modo alguno puede considerarse definitivo, ni en su aspecto de declaración fiscal, ni en su acepción de documento contable.

El IPPP que ha alumbrado la OCDE no es propiamente un estándar contable, sino una declaración fiscal, y como tal adecuadamente se regula en España por la normativa tributaria. Como declaración informativa su contenido tiene carácter reservado, siendo su único destinatario las administraciones tributarias y su finalidad exclusiva facilitar el análisis de riesgos. Por consiguiente, no hablamos de una norma contable que obligue a la publicidad general del IPPP, salvo en el caso de las industrias extractivas y financieras de la UE, donde la regulación existente sí puede considerarse de tipo mercantil y contable por el carácter público de los IPPP que propugna.

En general, pues, el IPPP es hoy un concepto en proceso de definición cuya andadura futura es incierta, y ya se han anunciado revisiones por parte de sus promotores. La OCDE ha anunciado que acometerá una revisión profunda en 2020<sup>13</sup>, y la UE hará lo mismo en 2018. La cuestión es si el regulador contable internacional acometerá la tarea de redactar una norma que se integre en las NIC-NIIF<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> OCDE: *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 2013, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>

<sup>13</sup> OECD: *Country-by-Country Reporting Implementation Package*. 2015 (en línea). Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf> (consulta 16 de febrero de 2016), pág. 17.

<sup>14</sup> Hace una década el IASB acometió un proyecto para regular la contabilidad de la industria extractiva, en cuyo seno se consideró la inclusión del IPPP, al hilo de las propuestas de las ONG. El proyecto de reforma quedó finalmente reducido

El IPPP confronta dos visiones sobre la transparencia: la de las ONG, que abogan por una transparencia total y reclaman la publicidad de estos datos como asunto de interés general, y la de las grandes empresas y de los reguladores contables, que sostienen que no existe un interés social. Las organizaciones internacionales, junto con algunos gobiernos, están inclinándose hacia el lado del interés general, con normas como la Directiva de Divulgación de Información no Financiera y de Diversidad, que abona la existencia de un interés general y de utilidad potencial para interesados cuya relación con las actividades económicas de la multinacional no es tan directa, como son las organizaciones de la sociedad civil, que podrían utilizar esta información para pedir responsabilidades. De particular utilidad son los datos para las administraciones públicas que ejercen funciones de control en materia social, medioambiental, etc., y sobre todo tributaria, pues tienen un claro interés en conocer la estrategia de cumplimiento fiscal de la multinacional, sus prácticas de precios de transferencia y el grado en que utiliza los paraísos fiscales.

Por su naturaleza, el IPPP puede ser de carácter contable o fiscal, siendo distinto su objetivo o finalidad y su régimen de publicidad. Por su ámbito subjetivo, el IPPP puede ser sectorial, por ejemplo para la industria financiera (obligatorio en la UE), en la industria extractiva (Directivas de la UE y Ley Dodd-Frank en Estados Unidos), maderera (pronto obligatorio en la UE), o bien de alcance general, como es la Acción 13 de BEPS. Puede abarcar a todas las multinacionales, o solo a las que superen un umbral (750 millones en nuestro caso) y obligar a todo tipo de entidades o solo a las cotizadas (como en la Ley Dodd-Frank de Estados Unidos). Por su ámbito material, el IPPP puede ser muy amplio, como propone MURPHY<sup>15</sup>, de tipo medio, como propugna la Acción 13, o mínimo, como es el del artículo 87 de la Ley de Entidades de Crédito. Desde otro punto de vista, puede estar auditado o no. En la UE no es obligatorio pero la Directiva Contable sugiere esta posibilidad<sup>16</sup>.

### 3. FINALIDADES DEL IPPP

El IPPP puede servir a una función privada, para la estimación del riesgo país para los inversores, o a una función pública, para facilitar la supervisión gubernativa así como una rendición de cuentas social, de acuerdo con la visión de las organizaciones de la sociedad civil. Este aspecto gana relevancia con la creciente importancia de las multinacionales y con su modelo organizativo nuevo: las cadenas mundiales de creación de valor<sup>17</sup>.

---

a las políticas contables en la activación de gastos de investigación y evaluación de yacimientos petrolíferos y minerales que se plasmaron en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 6, y el IPPP quedó fuera de su alcance.

<sup>15</sup> MURPHY, R., 2012, *ut supra*.

<sup>16</sup> Directiva 2013/34/UE, considerando 52.

<sup>17</sup> Las cadenas mundiales de creación de valor (CMCV) son sistemas de producción organizados a escala mundial que integran actividades económicas diversas (extractivas, manufactureras, comerciales, de gestión, distribución, investigación y desarrollo, atención posventa, etc.) llevadas a cabo por entidades pertenecientes al mismo grupo pero ubicadas en distintos territorios. Las CMCV sirven a las multinacionales para producir aprovechando las ventajas comparativas, las economías de escala, su posición dominante o simplemente las sinergias inherentes a la mera pertenencia a

### 3.1. EL IPPP PARA LOS INVERSORES: ANÁLISIS DEL RIESGO-PAÍS

Los inversores e intermediarios financieros necesitan información para evaluar los riesgos asociados al país, porque pueden ser determinantes para la sostenibilidad de su inversión. Los principios de gobierno corporativo de la OCDE<sup>18</sup> reconocen la importancia del riesgo-país, que abarca varias modalidades: político (conflictos bélicos, revoluciones...), regulatorio (cambios en las condiciones de la inversión, subida impositiva, expropiación) y financiero (fundamentalmente, cambiario). Otros riesgos son menos evidentes: las tendencias de expansión geográfica de la empresa pueden servir a los inversores para estimar si la entidad aplica una política sostenible de diversificación. De particular importancia en relación con el riesgo de reputación resultan la cadena de suministro<sup>19</sup> y la planificación fiscal agresiva. Por otro lado, el conocimiento sistemático de las distintas magnitudes por territorio es importante también para la propia multinacional, especialmente para su gestión de riesgos y el inventario de activos por jurisdicción ofrece la base para calcular los rendimientos relativos y así poder exigir responsabilidad a los gestores de los países donde la rentabilidad es inferior. Finalmente, la existencia de datos consistentes y comparables para distintas multinacionales permitiría establecer comparaciones en su desempeño.

### 3.2. EL IPPP PARA LAS ADMINISTRACIONES: EVALUACIÓN DEL RIESGO FISCAL

La Hacienda Pública tiene obviamente un gran interés en conocer los negocios de la multinacional en su territorio para determinar su base imponible, donde los precios de transferencia son una de las claves. Hasta ahora, han satisfecho esta necesidad con el examen de los estados financieros de la filial, pero la solución es manifiestamente insatisfactoria porque falta la visión de conjunto sobre el grupo, lo que lleva a una deficiente estimación de los riesgos y, como consecuencia, a la sospecha permanente y al deterioro de las relaciones entre la Hacienda y la multinacional. El IPPP evita este problema facilitando la comprensión global de las actividades productivas de la multinacional, facilitando la comprensión de los procesos de creación de valor y la importancia relativa de las aportaciones realizadas en la jurisdicción en cuestión.

Por añadidura, en la medida en que las multinacionales se autodisciplinen y ajusten la distribución de las bases imponibles a su mapamundi de creación de valor, los países en desarrollo

---

un grupo multinacional. La ventaja de las CMCV es que hacen innecesario crear cadenas de suministro en los países individualmente considerados, lo que provee a la multinacional de oportunidades para diversificar su producción y distribución, a la vez que permite a los países en desarrollo participar en la creación de valor a escala mundial sin necesidad de esperar a desarrollar competencias que abarquen toda la cadena productiva.

<sup>18</sup> OCDE: *Principios de Gobierno Corporativo* (en línea), 2004. Disponible en <http://www.oecd.org/daf/ca/corporat-governanceprinciples/37191543.pdf> (consulta 30 de enero de 2016), pág. 53.

<sup>19</sup> Por ejemplo, si hay proveedores que recurren a la explotación infantil.

deberían ver cómo se incrementa la contribución de las multinacionales. Ciertamente, la mayor transparencia debería asignar las bases a los territorios donde se genera el valor, lo cual es importante como mínimo para la industria extractiva, y equilibrar el ejercicio de los derechos de imposición por parte de las naciones, con ventajas para los países en desarrollo y progreso hacia una mejor justicia contributiva universal.

### 3.3. LA FUNCIÓN SOCIAL DEL IPPP

Pero las ventajas del IPPP van más allá del interés de los accionistas y de las Haciendas. El IPPP se encuadra entre las iniciativas encaminadas a brindar mayor transparencia a la información financiera porque la importancia económica de las multinacionales es insoslayable: las 200 de mayor tamaño totalizan una cifra de ventas equivalente a prácticamente el 30% del producto interior bruto (PIB) mundial, y están establecidas en economías en desarrollo, emergentes e industrializadas. Según la Organización Internacional del Trabajo (OIT), aproximadamente el 80% de las actividades comerciales mundiales se producen entre grupos multinacionales<sup>20</sup>. Además, aunque pueda pensarse que el número de multinacionales no es tan amplio, en realidad existen en el mundo 65.000 matrices que poseen unas 850.000 filiales extranjeras, abarcando a todos los países del mundo<sup>21</sup>.

Hasta qué punto una entidad privada debe ser transparente no es una cuestión fácil de responder. La reserva sobre el *know how* u otros activos intangibles, o sobre la misma estrategia empresarial, puede ser necesaria para asegurar su competitividad. Sin embargo, hay buenas razones para defender la transparencia porque las multinacionales afectan a muchas personas más allá de los accionistas. Por eso, aunque incluso desde el estricto punto de vista del inversor la transparencia es deseable porque aumenta la confianza de los mercados de capital y, por tanto, la competencia, podemos concluir que existe un interés más amplio en conocer los datos de su actividad. La opacidad, por el contrario, puede albergar comportamientos poco éticos y destruir la integridad del mercado, en detrimento de la sociedad, sus accionistas y la economía en su conjunto.

Los principios de gobierno corporativo de la OCDE consagran la revelación de datos y la transparencia como uno de sus cinco principios. La información que la empresa ha de divulgar, dicen los principios, debe ser amplia, incluyendo los resultados financieros y de explotación de la sociedad, sus objetivos, la composición de su accionariado, revelando la titularidad de los grandes grupos de acciones y de derechos de voto, las operaciones con partes vinculadas, los factores

<sup>20</sup> OIT: *Involucrar a las empresas multinacionales en la creación de más y mejores empleos* (en línea) 2013. Disponible en [http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed\\_emp/---emp\\_ent/---multi/documents/publication/wcms\\_185357.pdf](http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/---multi/documents/publication/wcms_185357.pdf) (consulta 16 de febrero de 2016).

<sup>21</sup> UNCTAD: *Training Manual on Statistics for FDI and the Operations of TNCs* (en línea). Nueva York y Ginebra, 2009. Disponible en [http://unctad.org/es/Docs/diaeia20092\\_en.pdf](http://unctad.org/es/Docs/diaeia20092_en.pdf) (consulta 25 de enero de 2016).

de riesgo previsible y otras cuestiones relativas a los empleados y otras partes interesadas<sup>22</sup>. La transparencia es, pues, un principio básico reconocido internacionalmente, pero los *principios* no constituyen una norma de obligado cumplimiento, solo indicaciones a los países a la hora de dictar sus propias normas, como la última ley española<sup>23</sup>. Por añadidura, no es claro que la transparencia se predique en los *principios* respecto del grupo multinacional, más bien parece que se refiere a las sociedades que lo integran. En suma, no ofrecen un fundamento suficiente para defender un IPPP, como es lógico dada la fecha en que se escribieron<sup>24</sup>, pero sí contienen las bases porque mencionan expresamente la publicidad sobre operaciones entre partes vinculadas<sup>25</sup> y el riesgo-país<sup>26</sup>.

También las Directrices para Empresas Multinacionales<sup>27</sup> buscan asegurar una conducta responsable y fomentar la contribución de las mismas al progreso económico, medioambiental y social en todo el mundo, siendo hoy por hoy el único código de conducta empresarial acordado multilateralmente. Su última revisión, publicada en 2011, demuestra que la actividad de las multinacionales incide sobre campos tan diversos como la transparencia, los derechos humanos, el empleo y las relaciones laborales, el medio ambiente, la lucha contra la corrupción, el soborno y la extorsión, la protección de los intereses de los consumidores, ciencia y tecnología, competencia, gobierno corporativo y tributación. En muchos de estos campos, si no en todos, la cuestión del territorio donde se generan las rentas es un dato de importancia insoslayable.

En el ámbito europeo, la Comisión estableció la responsabilidad social corporativa (RSC) como una clave para el crecimiento europeo. Su estrategia renovada sobre la RSC la define por el impacto que las empresas multinacionales producen en la sociedad, y reconoce su naturaleza pluridimensional<sup>28</sup>. Habla además la Comisión de la buena gobernanza fiscal, que identifica con los

<sup>22</sup> OCDE: *Principios de Gobierno Corporativo* (en línea), 2004. Disponible en <http://www.oecd.org/daf/ca/corporate-governanceprinciples/37191543.pdf> (consulta 30 de enero de 2016), pág. 22.

<sup>23</sup> Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del Gobierno Corporativo.

<sup>24</sup> Los principios datan de 1999 y fueron revisados ampliamente en 2004, cuando la idea del IPPP estaba en su infancia. En la actualidad se trabaja en una nueva revisión.

<sup>25</sup> «En este sentido, resulta esencial para la compañía revelar al mercado todos los detalles relativos a posibles operaciones materiales de partes vinculadas, ya sea de forma individual o en grupo, y con independencia de si se han llevado a cabo a precios y en condiciones normales de mercado». OCDE, 2004, *ut supra*, pág. 53.

<sup>26</sup> «Los usuarios [...] precisan de información relativa a posibles riesgos [...] entre los que pueden citarse: los riesgos específicos de la industria o zonas geográficas en las que la sociedad desarrolla su actividad; la dependencia de determinadas materias primas; los riesgos de los mercados financieros, incluidos los tipos de interés y el riesgo cambiario; el riesgo asociado a las operaciones sobre derivados y las que no se registran en el balance; y los riesgos asociados a responsabilidades en el ámbito medioambiental». (*Ibid.* pág. 53).

<sup>27</sup> OCDE: *Líneas Directrices para Empresas Multinacionales*, Revisión 2011 (en línea) edición en español de 2013. Disponible en <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/MNEguidelinesESPANOL.pdf> (consulta 25 de enero de 2016).

<sup>28</sup> La Comisión cita los derechos humanos, las prácticas de trabajo y de empleo (como la formación, la diversidad, la igualdad de género y la salud y el bienestar de los trabajadores), las cuestiones medioambientales (como la biodiversidad).

principios de transparencia, intercambio de información y competencia leal en materia fiscal, invitando también a las empresas a que trabajen por la implementación de estos principios. En definitiva, viene de este modo la Comisión a avalar la transparencia como un principio básico de buena gobernanza fiscal que las empresas deberían aplicar voluntariamente, lo cual abona, aunque no de modo explícito, la idea del IPPP.

### 3.4. EL VALOR DE LA TRANSPARENCIA EN LOS PAÍSES RICOS EN RECURSOS NATURALES

La transparencia es un valor en sí porque ataja la corrupción, pues las prácticas corruptas solo caben en escenarios de opacidad. Por eso los paladines del IPPP pusieron en sus primeros años el foco en la industria extractiva como medio de lucha contra la llamada «maldición de los recursos naturales»<sup>29</sup>, que lleva a los países dotados de gran abundancia de recursos no renovables, como el petróleo, los minerales o los diamantes, a experimentar un menor crecimiento del PIB a largo plazo, con pérdida del bienestar económico, conflictos sociales e incluso bélicos. La explicación de esta paradoja se relaciona con la corrupción y la mala gestión pública de los recursos naturales, en sistemas políticos débiles e ineficaces donde se produce impunemente la apropiación de las rentas por parte de las élites, en un marco de opacidad que oculta los pagos realizados por las multinacionales que los extraen. El problema se complica con el llamado «mal holandés»<sup>30</sup>, alusivo a la disminución de la competitividad de los sectores económicos no extractivos, que tiene lugar porque los ingresos de los recursos naturales causan la apreciación del tipo de cambio, restando competitividad a los otros sectores en cuanto se descubren importantes reservas minerales. Además, la alta volatilidad de los precios de las *commodities* en mercados internacionales causa tensiones macroeconómicas.

A la larga, los problemas económicos derivados de la abundancia de recursos naturales significan también una menor calidad democrática, porque los gobiernos pueden financiar pro-

---

sidad, el cambio climático, el uso eficiente de los recursos, la evaluación del ciclo de vida y la prevención de la contaminación), la lucha contra el fraude y la corrupción, la participación de las comunidades locales y el desarrollo y la integración de las personas con discapacidad y los intereses de los consumidores, incluida la intimidad. UE: *Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas* (en línea), 25 de octubre de 2011. Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:ES:PDF>, (consulta 25 de enero de 2016), pág. 8

<sup>29</sup> También conocida como la *paradoja de la abundancia*, el concepto «maldición de los recursos naturales» designa la tragedia de ciertos países y regiones provistos de una abundancia de recursos naturales, especialmente de yacimientos minerales y petrolíferos, que a pesar de su riqueza, y en contra de toda intuición, experimentan menores tasas de crecimiento económico a largo plazo que otros países sin esa riqueza de recursos naturales. AUTY, R.: *Sustaining Development in Mineral Economies: The Resource Curse Thesis*. Londres, Routledge, 1993.

<sup>30</sup> La apreciación del tipo de cambio de la divisa que se produce después del descubrimiento de importantes yacimientos minerales, y debilita la competitividad de las exportaciones en todas las industrias distintas de la extractiva. El nombre proviene de un artículo en *The Economist* que describía el fenómeno a propósito del descubrimiento en los Países Bajos de importantes yacimientos de gas natural. *The Economist*, «The Dutch Disease», 26 de noviembre de 1977, págs. 82-83.

gramas sociales sin necesidad de acudir a la imposición, lo cual debilita el pacto social y genera gobiernos autoritarios e inestabilidad política, y normalmente corrupción. Además, las rentas de los recursos naturales no son, a diferencia de los recursos impositivos, fruto del esfuerzo social, y, por tanto, hay una propensión a que su retorno social sea también inferior<sup>31</sup>. La transparencia es el antídoto para estos males, aumentando la calidad democrática y la sostenibilidad económica de los países ricos en recursos. No se trata solo de obligar a los gobernantes a rendir cuentas de la ingente cantidad de ingresos públicos derivados de la actividad extractiva, sino también de planificar a largo plazo teniendo en cuenta la evaluación y la valoración de las reservas existentes, su duración prevista y su potencial como fuente de ingresos para el país, al estilo de Noruega, notable excepción a la paradoja de los recursos naturales. La relación entre la industria extractiva y el IPPP es tan intensa que, como veremos más adelante, el IASB consideró en su momento la conveniencia del IPPP en el marco de sus trabajos sobre normas contables de la industria extractiva.

#### 4. HISTORIA DEL IPPP

La idea del IPPP tiene apenas algo más de una década, desde que las ONG la lanzaron mediante la campaña *Publish What You Pay*, luego continuada por la ITIE. A continuación examinamos los pasos más relevantes hasta el advenimiento de la Acción 13 de la OCDE, reflejada en el nuevo RIS, y próximamente en la Directiva de Cooperación Administrativa Mutua.

##### 4.1. PUBLISH WHAT YOU PAY (PWYP)

En 1999 se publicó el reportaje «Un crudo despertar» analizando la responsabilidad de la industria petrolífera y bancaria en la guerra civil de Angola, un conflicto que se extendió a lo largo de 40 años. La tesis del reportaje era que la guerra civil se debía al saqueo de los fondos procedentes del petróleo por parte de las élites del país, del que las grandes compañías petroleras habían sido cómplices, y que eso solo había sido posible gracias a la opacidad en la información financiera. El informe concluía con un llamamiento a las compañías petroleras de Angola: «Publish what you pay»<sup>32</sup>.

A partir de ahí, una serie de ONG lanzaron en 2002 la campaña «Publique lo que paga» (PWYP) demandando a todas las multinacionales que explotaran recursos naturales hacer públi-

<sup>31</sup> En Bolivia, Ecuador, México o Venezuela, por ejemplo, los ingresos públicos provenientes de los hidrocarburos oscilan entre el 25 y el 50%, pero estas rentas no se traducen necesariamente en financiación adicional para programas sociales. En efecto, en ninguno de estos países el gasto público es particularmente elevado, ubicándose en torno al 20% del PIB, en el promedio de América Latina, y muy por debajo de Brasil, donde el gasto público se acerca al 35% del PIB y se financia íntegramente con impuestos (MARCEL, 2007).

<sup>32</sup> Globalwitness: «A crude awakening» (en línea), reportaje de 1 de diciembre de 1999. Disponible en <https://www.globalwitness.org/library/crude-awakening> (consulta 20 de febrero de 2016).

cas sus cifras de pagos a los gobiernos extranjeros, sobre todo tratándose de países en desarrollo. A partir de una propuesta inicial circunscrita casi exclusivamente al Reino Unido, fueron sumándose organizaciones en otras latitudes, llegando a 60 países. El crecimiento se atribuye por la propia PWYP a la gran sed de cambio en los países en vías de desarrollo ricos en recursos ante el impacto devastador de la maldición de los recursos naturales<sup>33</sup>. La campaña fue precursora de otras en materia de buen gobierno societario, RSC y, en general, transparencia en la gestión de los recursos de las multinacionales. Aunque PWYP parece hoy superada, en 2012, con ocasión de la celebración de sus 10 años de antigüedad, se relanzó con un planteamiento renovado en la llamada «Visión 2020».

## 4.2. LA INICIATIVA DE TRANSPARENCIA EN LA INDUSTRIA EXTRACTIVA

No obstante, el liderazgo en esta materia corresponde a la ITIE. Concebida inicialmente como una prolongación de PWYP, la ITIE se gestó en una conferencia organizada en 2003 por el gobierno del Reino Unido. En la Casa Lancaster de Londres se dieron cita un buen número de representantes gubernativos, de organizaciones internacionales, empresas privadas y ONG para dotar de un marco institucional a las demandas de mayor transparencia. En un proceso relativamente lento, se llegó al acto formal de constitución como persona jurídica de la ITIE en la Conferencia Global de Doha en 2009. La ITIE cuenta hoy con un secretariado permanente para vigilar la implementación del estándar, que se basa en el principio fundamental de que la riqueza proveniente de los recursos naturales de un país debe beneficiar a todos los ciudadanos del mismo, lo cual solo se puede conseguir con altos estándares de transparencia y de rendición de cuentas.

Siendo su objetivo la mejora de la transparencia en los países con abundancia de recursos naturales, el instrumento es la revelación de la información relativa a las fuentes de los recursos financieros generados por los yacimientos no renovables y a los objetivos a que se aplican. Desde que la primera Conferencia de la ITIE en 2003 aprobó sus principios rectores, hasta hoy, el estándar de transparencia de la ITIE ha evolucionado notablemente. Se compone de unos principios y de una serie de reglas técnicas para garantizar que todos los países miembros se comprometan a un nivel mínimo de transparencia a la hora de que las empresas informen de los pagos al gobierno y de que los gobiernos den cuenta de los pagos recibidos.

Tras la experiencia de 10 años de su aplicación, la ITIE recibió el apoyo del G8 en Loch Erne en junio de 2013, y varios países industrializados<sup>34</sup> la respaldaron solicitando su ingreso, mientras otros países desarrollados manifestaron también su apoyo expreso aun sin ingresar como miembros<sup>35</sup>.

<sup>33</sup> *Publiquen lo que pagan: Historia* (en línea). Disponible en <http://www.publishwhatyoupay.org/es/about/historia> (consulta 21 de febrero de 2016).

<sup>34</sup> Reino Unido, Estados Unidos, Francia e Italia.

<sup>35</sup> Australia, Alemania, Bélgica, Canadá, Catar, España, Finlandia, Países Bajos, Rusia, Suecia, Suiza y Japón, que en distinto grado apoyan la iniciativa.

También en 2013 se lanzó una revisión profunda del estándar para hacerlo más sencillo y aplicable<sup>36</sup>, con una metodología más robusta para garantizar la transparencia y, a la vez, para mantener comparabilidad internacional entre los diversos países adheridos<sup>37</sup>, permitiendo establecer paralelismos.

La nueva versión incluye una declaración de principios, un conjunto de «guías para los informes financieros» así como sus «seis criterios», que representan el estándar mínimo para garantizar la transparencia en la industria extractiva y mejorar la gobernanza de los recursos naturales en los países en desarrollo<sup>38</sup>. La ITIE se aplica país por país, y la decisión política de aplicarla incumbe al Gobierno, que decide la adhesión. Una vez adoptada esta decisión política, en el país se crea un grupo de multiparticipes responsable de la gobernanza de la ITIE a nivel local. Una vez que el grupo ha fijado la estrategia nacional, las industrias extractivas quedarán sujetas a las reglas de transparencia, teniendo en cuenta los umbrales cuantitativos y de relevancia definidos por el propio grupo, y en consecuencia obligadas a publicar los pagos a los gobiernos, quedando también obligados estos a publicar lo que reciben.

El marco conceptual de la ITIE se aplica a todos los pagos a entidades públicas por las actividades de producción petrolífera o gasística *upstream* y por extracción de recursos minerales. En consecuencia, define los tipos de pagos que van a ser incluidos, aunque los umbrales mínimos y los periodos de declaración se remiten a la decisión de cada país. Es igualmente obligatoria la publicidad sobre la titularidad de licencias mineras o de explotación de hidrocarburos, preferiblemente mediante un registro público o, en su defecto, mediante los informes de la ITIE. La ITIE entronca directamente con las iniciativas de transparencia norteamericana y de la UE centradas en la industria extractiva, como veremos enseguida. Por tanto, su influencia en el IPPP es definitiva.

#### 4.3. COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN SOBRE BUENA GOBERNANZA FISCAL

La primera vez que la Comisión Europea mostró una preocupación pública por el IPPP fue el 28 de abril de 2009, con ocasión de su Comunicación relativa al Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal<sup>39</sup>, sugiriendo medidas concretas para promover los principios

<sup>36</sup> Se simplificaron los requisitos, pasando de 21 normas a 7, y se estableció la obligación de que los datos publicados sean susceptibles de lectura magnética para facilitar los análisis por todas partes interesadas.

<sup>37</sup> Actualmente son 28: Burkina Faso, Camerún, Costa de Marfil, Guinea Ecuatorial, Gabón, Ghana, Guatemala, Guinea, Kazajistán, Kirguistán, Liberia, Madagascar, Mali, Mauritania, Mongolia, Nigeria, República Centroafricana, República del Congo, República Democrática del Congo, Noruega, Perú, Santo Tomé y Príncipe, Sierra Leona, Tanzania, Timor Oriental, Trinidad y Tobago, Yemen y Zambia.

<sup>38</sup> EITI: *El Estándar del EITI*, versión revisada (en línea). Disponible en [https://eiti.org/files/Spanish\\_EITI\\_STANDARD.pdf](https://eiti.org/files/Spanish_EITI_STANDARD.pdf) (consulta en 21 de febrero de 2016).

<sup>39</sup> Comisión Europea: *Comunicación relativa al Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal* (en línea), 21 de abril de 2010. Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0163:FIN:ES:PDF> (consulta de 21 de febrero de 2016).

de buena gobernanza en el ámbito tributario, lo que incluye la transparencia, el intercambio de información y la competencia fiscal desleal, tanto dentro de la UE como con respecto a países terceros.

Se lamentaba en su Comunicación la Comisión de la inexistencia de un estándar internacional que exigiera a las empresas multinacionales desvelar sus datos financieros desglosados por países, pues esto «les permite intentar reducir sus obligaciones fiscales en los países en desarrollo, sobre todo a través de prácticas de fijación de precios de transferencia»<sup>40</sup>. La Comisión recordaba que la transparencia internacional en asuntos financieros y fiscales es una meta apoyada por el G20, y pedía a las instituciones internacionales de normalización contable que presentaran un único grupo de normas contables mundiales de elevada calidad<sup>41</sup>.

Es en este contexto donde la Comisión sugería que, como forma de paliar la evasión y el fraude fiscal internacional, reforzar la transparencia y facilitar el acceso a los datos necesarios por parte de las administraciones fiscales de los países en desarrollo, se adoptase una norma de información desglosada por países que obligase a las multinacionales establecidas en los países en desarrollo a ser más transparentes. La declaración de la Comisión fue un avance muy importante por dos motivos: en primer lugar, la demanda de información desglosada por países no se limitaba ya a la industria extractiva, dándole un alcance más general, y en segundo lugar hacía un llamamiento a la normalización contable mediante una NIC.

#### 4.4. PROYECTO DE NORMA SOBRE LA INDUSTRIA EXTRACTIVA POR EL IASB

Las actividades extractivas no solo carecen de una regulación contable especial sino que están frecuentemente excluidas del ámbito de aplicación de otras normas importantes, lo que las deja en una situación de incertidumbre. Para solucionar esta carencia, el IASC, antecesor del IASB, lanzó un proyecto de reforma el 30 de noviembre de 2000, organizando un subcomité<sup>42</sup> sobre la contabilidad de las industrias extractivas. El subcomité se dedicó a varios temas, incluyendo el cálculo de reservas y recursos, los conceptos de medición de activos basados en el método histórico y en otros métodos de valoración, el tratamiento o de los costes de restauración y de desmantelamiento, la atribución de rentas, la valoración de inventarios y de los contratos para compartir riesgos y costes. Pese a lo ambicioso del proyecto, se concretó finalmente solo en la contabilidad de los gastos de exploración y evaluación incurridos en la búsqueda de minerales,

<sup>40</sup> Comisión Europea, 2010, *ut supra*, pág. 6.

<sup>41</sup> La Comisión también mostraba su apoyo a las tareas de investigación realizadas por el Consejo de las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que a la sazón contemplaba la posible inclusión del IPPP en una NIIF para las industrias extractivas.

<sup>42</sup> Integrado por funcionarios de los institutos contables de Australia, Canadá, Noruega y Sudáfrica.

petróleo, gas natural y recursos similares no renovables, realizada una vez que la entidad ha obtenido derechos legales para explorar en un área determinada<sup>43</sup>.

La NIIF 6 permite elegir la política contable para los gastos de exploración y evaluación cuando aplican por vez primera las NIC, sin necesidad de aplicar los requisitos de los párrafos 11 y 12 de la NIC 8. De este modo, una entidad que haya adoptado la NIIF 6 puede continuar usando las prácticas contables que venía aplicando con anterioridad<sup>44</sup>. Pero los trabajos que finalmente acabarían por plasmarse en la NIIF 6 eran mucho más amplios y buscaban dar respuestas contables adecuadas a la especial naturaleza de los activos que se generan en el proceso de extracción, como son los derechos de acceso y la información sobre los yacimientos minerales.

El IASB publicó un borrador para información pública a partir de estos trabajos<sup>45</sup>, a lo que siguió un análisis de los comentarios en octubre del mismo año. El proyecto de la industria extractiva marchaba a buen ritmo, pero en 2012 se dejó en suspenso en favor de otro sobre activos intangibles, donde estarían comprendidos los derechos de acceso y la información sobre los yacimientos minerales. Sin embargo, el Borrador de 2010 tiene un extraordinario valor a efectos del IPPP porque contiene el único análisis publicado por el IASB sobre el particular. Se contenía en el Capítulo Sexto y era una respuesta a las propuestas que a la sazón realizaban PWYP e ITIE. En particular, discutía la propuesta de que las compañías extractivas declarasen en sus estados contables los pagos hechos a los países anfitriones, que deberían ser clasificados país por país. Además, PWYP también proponía la publicidad de otro tipo de información país por país, entre ellas la cantidad de reservas, las cantidades producidas, los ingresos y los costes incurridos en el desarrollo de la producción en cada Estado, de suerte que los ciudadanos en países de abundantes recursos naturales pudieran comparar esta información y exigir responsabilidades a su gobierno.

Algunas entidades publican esta información, pero lo hacen en sus informes de RSC o de sostenibilidad, lo cual plantea problemas porque la información se publicará de forma voluntaria, y por ende algunas entidades lo publicarán y otras no, en detrimento de la veracidad y de la compa-

<sup>43</sup> Los gastos para determinar la viabilidad técnica y comercial de la extracción de recursos minerales se pueden reconocer como activos materiales de acuerdo con la NIC 16 («Propiedad, planta y equipamiento») o como intangibles bajo la NIC 36, dependiendo de las políticas contables aplicadas por la entidad. Pues bien, la NIIF 6 («Exploración y evaluación de recursos minerales»), que se gestó entre el año 2000 y 2006, prácticamente se limitó a ratificar esta dicotomía y a permitir a las empresas extractivas continuar con sus prácticas contables previas a la adopción de las NIC.

<sup>44</sup> La NIIF 6 es claramente continuista. CORTESE, IRVINE y KAIDONIS analizaron el proceso seguido por el Subcomité para elaborar el estándar sobre las industrias extractivas de la NIIF 6 y sostienen que las industrias se alinearon con las Cuatro Grandes para que el nuevo estándar no fuera más allá de las prácticas habituales en la industria. CORTESE, C.; IRVINE, H. y KAIDONIS, M.: «Powerful players: how constituents captured the setting of IFRS6, a standard for the extractive industries». En *Accounting Forum*, 34(2). Junio de 2010, págs. 76-88.

<sup>45</sup> IASB: *Discussion Paper DP/2010/1, Extractive Industries* (en línea) 2010. Disponible en <http://www.crirSCO.com/dpextractiveActivitiesApr10.pdf> (consulta 21 de febrero de 2016).

rabilidad, porque no estará sometida a un estándar normalizador, por tanto será difícil o imposible compararla y, finalmente, porque no estará sometida a auditoría, por lo que la información será de segunda calidad, menos fiable que la información contenida en estados financieros.

Los expertos del IASB analizaron hasta qué punto esa publicidad en estados financieros era consistente con los objetivos generales de la contabilidad financiera, y si resistía un análisis coste-beneficio. El IASB llegó a la conclusión de que los inversores y los ciudadanos de los países ricos en recursos y las ONG no tienen el mismo interés en la información contable, pues las ONG tienen como finalidad exigir responsabilidades al gobierno mientras que los inversores quieren determinar la exposición de la entidad al riesgo-país y al de reputación. En su opinión, el marco general de la contabilidad permite distinguir estas dos clases de usuarios de la contabilidad financiera: los proveedores de capital, es decir, socios, prestamistas y otros acreedores, mientras que la categoría de segundo rango agrupa a proveedores, clientes, empleados y gobiernos, para los cuales no está necesariamente concebida la contabilidad<sup>46</sup>. Por tanto, el IASB decidió examinar la cuestión del estándar contable solo desde el punto de vista de los proveedores de capital, en particular determinando si sería útil para evaluar los flujos de caja futuros y los riesgos que les afectan. Para el IASB en el IPPP solo sería recomendable si (1) ayudase a los proveedores de capital a tomar decisiones, (2) si se pudiera entender que está razonablemente amparado dentro de la definición de las funciones de los estados financieros y, por último, (3) si es razonable en función de la relación coste-beneficio.

Hasta qué punto la información específica por país es importante para los inversores depende de la importancia relativa, en términos cuantitativos, de las inversiones de la multinacional en el país de que se trate. En este sentido, la conclusión del IASB era que el IPPP puede cumplir una función a la hora de determinar cuáles son los países donde el riesgo-país sea significativo. Para ello, sería importante publicar la cantidad de reservas en el país, los cánones o primas pagadas y las rentas generadas, así como los costes de desarrollo y de exploración, que son un indicador sobre los flujos de caja futuros. La diferencia entre los inversores y las ONG en este punto es que mientras que los contables exigen la publicación de datos relevantes, en cambio las ONG abogan por la publicidad sin atender al principio de importancia relativa.

Como conclusión, el IASB entendía que el IPPP sería útil cuando la información fuera relativamente importante para la entidad, especialmente si se trata de cantidades de reservas, cantidades producidas y costes de desarrollo y producción, pues eso ayudaría a estimar el riesgo-país. También apoyaba el IASB la información sobre la relación de las filiales más importantes. Sin embargo, también entendía que el coste es demasiado alto en relación con la utilidad para los inversores, pues solo utilizan esta información para evaluar los riesgos-país y los de reputación. En definitiva, concluía, serían necesarios más estudios para determinar si la información se justifica sobre análisis de coste-beneficio.

---

<sup>46</sup> Argumento después negado por MURPHY (2012).

#### 4.5. LA LEY DODD-FRANK Y LA TRANSPARENCIA EN LA INDUSTRIA EXTRACTIVA

Esta ley, en vigor desde julio de 2010, importó en Estados Unidos los conceptos de la transparencia de la industria extractiva, obligando a las entidades negociadas en mercados norteamericanos a informar de los pagos hechos a los gobiernos extranjeros. La Ley Dodd-Frank es amplia y de contenidos variados, siendo concretamente la norma de transparencia la ubicada en la Sección 1504, conocida también como «norma de transparencia de Cardin-Lugar» por el nombre de los legisladores que la inspiraron<sup>47</sup>. La norma modifica el artículo 13 de la Ley de Bolsa y Valores de 1934 para obligar a las empresas petrolíferas, gasísticas y mineras negociadas en mercados norteamericanos<sup>48</sup> a presentar un informe anual a la SEC (CNMV norteamericana) en que revelen los pagos efectuados por la extracción de recursos naturales, proyecto por proyecto, a gobiernos extranjeros.

La aplicación de la ley quedaba supeditada al desarrollo reglamentario, encomendado a la SEC. La SEC promulgó el reglamento el 22 de agosto de 2012, pero el Instituto Americano del Petróleo consiguió que el Juzgado de Distrito de la capital federal primero suspendiese su aplicación y luego devolviese el reglamento a la SEC para que volviera a dictarlo. El argumento de las compañías petrolíferas, que estimó el tribunal, es que algunos países anfitriones prohíben que se publique esta información, por lo cual las compañías estarían en un conflicto entre dos legislaciones<sup>49</sup>. En consecuencia la norma de transparencia americana sigue suspendida, esperando a que la SEC dicte nuevas normas.

La Ley Dodd-Frank refuerza a la ITIE al obligar a las compañías que se financian en mercados norteamericanos a cerrar el círculo, publicando los datos también en el país de los inversores. En su momento, cuando se levante la suspensión, las industrias extractivas deberán presentar un informe ante la SEC con los pagos realizados por la compañía, sus filiales o las entidades que controle, aunque está en discusión también si dicho informe debe ser facilitado al público o no.

En la definición de los pagos, la Ley Dodd-Frank se remite expresamente a las directrices de la ITIE en la medida de lo posible, dotándole de mayor consistencia. El Reglamento de aplicación de 2012 también especificaba el concepto de Gobierno extranjero, incluyendo las entidades públicas de ámbito territorial inferior al nacional, y contenía un umbral mínimo de 100.000 dólares, en un solo pago o en una serie de ellos. Al igual que la ITIE, el reglamento exigía que las declaraciones se hagan en lenguaje xBRL, y daba un plazo de declaración de 150 días después del cierre del ejercicio.

<sup>47</sup> La enmienda fue propuesta por el senador Patrick Leahy, pero se basaba en la Ley «A la seguridad energética Mediante la Transparencia» (*Energy Security through Transparency Act*), aprobada en 2009, y promovida por los senadores Richard Lugar (republicano) y Ben Cardin (demócrata).

<sup>48</sup> Incluye 8 de las 10 empresas mineras y 29 de las 32 petrolíferas de mayor tamaño activas en el mundo.

<sup>49</sup> El IAP citaba el caso de Angola, aunque *Publish What You Pay* deniega la veracidad de estos argumentos (<http://www.publishwhatyoupay.org/about/stock-listings/cardin-lugar-amendment-dodd-frank-1504>).

La Sección 1504 de la Ley Dodd-Frank constituye, por consiguiente, un importante avance en el camino de la información país por país por haberse situado en el corazón mismo de Wall Street, pero tiene tres limitaciones importantes: en primer lugar, su vigencia, al hallarse suspendida por decisión judicial; en segundo lugar, porque solo abarca a las entidades extractivas, y finalmente porque solo comprende los pagos a los gobiernos, dejando al margen la información sobre la aplicación de factores de producción en cada país y los resultados económicos obtenidos.

#### 4.6. LA RESPUESTA DE LA UE

El Consejo Europeo de junio de 2010 volvió a apoyar el IPPP, pidiendo a las instituciones de la UE y a sus Estados miembros que intentaran explorar este informe como un posible nuevo estándar para las entidades multinacionales, invitando a la vez a la OCDE a continuar los trabajos que venía realizando sobre el particular, e incorporarlo a sus Principios de Gobierno Corporativo y a la Declaración sobre la Corrección, Integridad y Transparencia en la Conducción de los Negocios y las Finanzas Internacionales. El Consejo instaba también a los Estados miembros a apoyar las consultas llevadas a cabo por el IASB sobre la incorporación del IPPP en la NIC 6, al menos para el sector extractivo, así como invitar al IASB a explorar las posibilidades de ir más allá del sector extractivo.

El 22 de septiembre de 2010, apenas dos meses después de entrar en vigor la Ley Dodd-Frank, la Comisión y el Parlamento Europeo acordaron evaluar las posibilidades de exigir una declaración país por país a nivel europeo. El objetivo sería ayudar a los inversores a entender mejor y valorar las actividades de las multinacionales en los distintos países donde operan y mejorar la transparencia sobre los flujos de capitales, incluyendo expresamente la mejora del cumplimiento tributario.

El primer paso fue convocar una consulta pública por la Dirección General del Mercado Interior (UE, 2010), para conocer mejor la opinión de los interesados acerca de la posibilidad de obligar a las multinacionales a declarar, como parte de sus cuentas anuales, información financiera sobre sus operaciones en terceros países<sup>50</sup>. Las 73 respuestas recibidas durante las diez semanas que duró la consulta abarcaban un amplio abanico de intereses. La mayoría provenían de profesionales de la contabilidad, aunque también estaban representados los usuarios, autoridades públicas, organismos de normalización contable y organizaciones no gubernamentales. Los profesionales de la contabilidad mostraron, como cabía esperar, su oposición a la idea, mientras que los usuarios generalmente la apoyaron. En lo que respecta a la industria, el documento de resumen por la Comisión<sup>51</sup> demuestra que, en contra de lo que podría esperarse, el sector más afecta-

<sup>50</sup> En el momento de producirse esta consulta la única obligación que tuviera algo que ver con esta publicidad en las Directivas Contables era la obligación que pesaba sobre las entidades emisoras de valores de incluir a las filiales y a las entidades controladas dentro de los estados consolidados, pero en ningún momento desglosando la información por países. UE: *Consulta pública de la DG del Mercado Interior*, 2010 (en línea). Disponible en [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/docs/2010/financial-reporting/consultation\\_document\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/financial-reporting/consultation_document_en.pdf) (consulta 21 de febrero de 2016).

<sup>51</sup> UE: *Consulta pública DG del Mercado Interior. Análisis de respuestas*. 2011 (en línea), Disponible en [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/docs/2010/financial-reporting/consultation\\_summary\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/financial-reporting/consultation_summary_en.pdf) (consulta 21 de febrero de 2016).

do, en particular la industria petrolífera y gasística, expresó en general una opinión constructiva, entendiendo que un estándar como el que se planteaba mejoraría la transparencia y la gobernanza en los países ricos en recursos, coincidiendo por tanto con las ONG.

La cumbre celebrada en Dauville-Francia, en mayo de 2011, se hizo eco también del IPPP y en su documento de conclusiones los jefes de Estado invitaron a las empresas a declarar de forma voluntaria y exhortaron a los países y las organizaciones internacionales a dictar normas de transparencia o estándares voluntarios que requieran o inviten a las empresas petrolíferas mineras o gasísticas a declarar los pagos que hagan a los gobiernos. Posteriormente, en 2013, el G8 expresaría también su apoyo explícito al proyecto BEPS de la OCDE, cuya Acción 13 ha propiciado el desarrollo de un formato común para que las multinacionales hagan públicos sus datos país por país.

#### 4.7. LA DIRECTIVA CONTABLE SOBRE DECLARACIÓN DE PAGOS A LOS GOBIERNOS POR LAS INDUSTRIAS EXTRACTIVAS Y FORESTALES<sup>52</sup>

Con estos antecedentes, el Parlamento Europeo requirió a la Comisión para que presentase una propuesta de directiva para la declaración de pagos realizados a gobiernos por industrias del sector extractivo. El estudio de impacto explica por qué es necesaria la actuación pública, y es que las multinacionales podían tomar en cualquier momento la decisión voluntaria de revelar la información país por país, pero en realidad muy pocas lo hacían. Ciertamente, la ITIE cubre este objetivo, pero en 2011 tan solo nueve de los cincuenta países ricos en petróleo y recursos minerales formaban parte de ella, y tan solo había un país que informase de los pagos relacionados con las actividades forestales.

Los datos del volumen de recursos en juego justificaban también la acción pública<sup>53</sup>, lo que animaba a la Comisión a seguir con su iniciativa, con el objetivo primario de «aumentar la transparencia de las operaciones de las multinacionales mediante un informe país por país que sirva para ofrecer los datos a la sociedad civil y así aumentar el control sobre los ingresos de los gobiernos procedentes de la explotación de recursos naturales». Lógicamente, la directiva se limita a las multinacionales negociadas en mercados regulados de la UE, pero la Comisión decidió incluir los bosques primarios junto a otras industrias extractivas<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> Directiva 2013/36/UE.

<sup>53</sup> En un informe publicado por la ITIE con datos de once países, se ofrecía una cifra agregada de 43.000 millones de dólares recaudados por recursos naturales en petróleo, gas natural, minería y explotación forestal. Como media, esos pagos representaban el 11,5% del PIB de los mencionados países. La Comisión, extrapolando datos, calculó que el volumen de recursos públicos (incluyendo impuestos, bonos y cánones) procedentes de las empresas petrolíferas y gasísticas negociadas en mercados de la UE habría alcanzado 362.000 millones de dólares en 2009. *Ibid.* UE, Consulta pública, 2011.

<sup>54</sup> A causa del Reglamento (UE) 995/2010, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de octubre de 2010, que establece las obligaciones de los agentes que comercializan madera y productos de la madera, para facilitar que los importadores de maderas garanticen la procedencia legal de las mercancías.

En el estudio de impacto se preguntó también la Comisión por los costes que comportaría para las empresas cumplir la nueva obligación. En concreto, para las 614 empresas, que en principio se verían afectadas (incluyendo 171 entidades cotizadas, 414 grandes empresas no cotizadas y 26 en el sector forestal primario), se alcanzaría un coste de implementación el primer año de 1.145 millones de euros, bajando en ejercicios posteriores a 297. La Comisión también analizó el coste medido en términos de pérdida de competitividad si las empresas europeas se ven obligadas a revelar los datos de sus pagos a los gobiernos y otros en cambio están exentas, pero concluyó que no es posible dar una valoración económica a esta pérdida de competitividad. Razonaba la comisión que la competitividad de las empresas europeas debería estar más en la ingeniería y el *know how* que en la opacidad de sus transacciones, y que además una mayor transparencia significaba mitigar los riesgos del daño a la reputación.

Tras la tramitación por la Comisión, el Consejo y el Parlamento, se aprobó finalmente la Directiva<sup>55</sup>, que también simplifica las obligaciones contables para las pequeñas y medianas empresas. El IPPP ha de desglosar los datos por país y por proyecto<sup>56</sup>. Igual que la Ley Dodd-Frank, se alinea con los principios y criterios de la ITIE, facilitando su aplicación en los países donde se extraen los recursos no renovables y la explotación maderera de bosques primarios. El umbral de 100.000 euros anuales por país también recuerda a los 100.000 dólares de la ley americana. El IPPP de la directiva tiene como destino ser publicado, lo que se hace con arreglo a lo dispuesto en la legislación de cada Estado miembro, excepto que cumpla los requisitos de información de un tercer país y estos han sido declarados equivalentes a los requisitos establecidos en la directiva, en cuyo caso la empresa queda exceptuada de la obligación de publicarlo, provisión que indirectamente se refiere a la ITIE. En conclusión, aunque está pendiente de transposición, existe también en Europa la obligación de declarar, país por país, los pagos realizados a los gobiernos en conexión con sus actividades en la industria extractiva o de bosques primarios.

#### 4.8. LA DIRECTIVA DE SOLVENCIA DE 2013 Y LA LEY 10/2014 DE ORDENACIÓN Y SOLVENCIA DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

La Directiva Europea de Requisitos de Capital<sup>57</sup> incluye entre los requisitos de mayor transparencia para las entidades financieras y de inversión europeas un «informe por país», ampliando así el ámbito subjetivo del IPPP en Europa. Las negociaciones del Bloque de Ca-

<sup>55</sup> Directiva 2013/36/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio.

<sup>56</sup> Entendiendo por tal el conjunto de actividades operativas bajo un único contrato, licencia, arrendamiento, concesión o acuerdo jurídico similar, salvo que varios de estos acuerdos están sustancialmente interconectados, en cuyo caso se considerarán como un solo proyecto.

<sup>57</sup> Directiva 2013/36/UE, que junto con el Reglamento (UE) 575/2013 integra el paquete «CRD IV» sobre normativa de solvencia de entidades de crédito, conocido también como Acuerdo de Basilea III, destinado a poner en marcha un nuevo marco prudencial global tras la crisis financiera de 2008.

pital IV habían comenzado en 2009, pero la provisión que refuerza la transparencia solo se incluyó en el último momento, de manera que se negoció en apenas cuatro meses. El proyecto finalmente se transformó en directiva en junio de 2013 e incorporaba en su artículo 89 los «informes por país». La directiva obliga a los Estados miembros a exigir a todas las entidades financieras a conminar la publicación, a partir del 1 de enero de 2015, de una serie de datos en base consolidada anual, desglosando sus actividades por Estado miembro y por tercer país en donde estén establecidas.

Están obligados a presentar esta declaración los bancos y las sociedades de inversión, tanto si el grupo tiene matriz europea como si son grupos extranjeros con filiales en la UE. El objetivo de esta legislación, primordialmente dirigido a implementar Basilea III a nivel europeo, incluye una serie de medidas destinadas a paliar las debilidades del mercado financiero puestas de manifiesto en la crisis de 2008. El objetivo final es reducir la exposición al riesgo de las entidades bancarias en la UE, y el rol de la transparencia es importante en este sentido porque los bancos necesitan recuperar la confianza de los ciudadanos. La exposición de motivos destaca que una mayor transparencia sobre las actividades de las entidades financieras, en particular sobre sus beneficios, impuestos pagados y ayudas públicas recibidas, es esencial para la confianza de los ciudadanos de la Unión en el sector financiero. Por tanto, la obligación de presentar estas declaraciones es un elemento importante del progreso hacia la responsabilidad corporativa de las instituciones financieras no solo para sus socios sino para otros interesados y para la sociedad en general.

A efectos de la publicidad del «informe por país», la directiva distingue entre un bloque de información menos sensible y otro que todavía no ha decidido hasta qué punto vaya a hacerse público. Ciertamente, todas las entidades de importancia sistémica a escala mundial autorizadas en la Unión, e identificadas a nivel internacional, han debido ya publicar los datos sobre denominación, ubicación geográfica, volumen de negocio y número de trabajadores desde el 1 de julio de 2014, de acuerdo con el artículo 89.2 de la directiva. En cambio, para la información financiera más sensible (resultado bruto antes de impuestos, impuestos sobre el resultado y subvenciones públicas recibidas) la obligación no es dar publicidad a estos datos, sino solo suministrarla a la Comisión con carácter confidencial. La Comisión está estudiando, en consulta con las entidades representativas del sector, el destino de esta información, teniendo en cuenta las posibles consecuencias económicas negativas de su divulgación, incluidas sus repercusiones sobre la competitividad, la disponibilidad de inversiones y crédito y la estabilidad del sistema financiero<sup>58</sup>.

Las razones a favor son que los inversores tendrán mejores elementos a la hora de tomar decisiones informadas sobre el destino de sus fondos, y podrán exigir mejor las responsabilida-

<sup>58</sup> El 30 de octubre de 2014 la Comisión hizo público el resultado de sus estudios, encaminados a determinar si el IPPP puede tener efectos económicos negativos para los grupos financieros europeos. La conclusión es que las obligaciones establecidas por el artículo 89 de la directiva no van a tener efectos económicos negativos de importancia, y que no van a afectar a la competitividad a las instituciones europeas, a la oferta de crédito o a la estabilidad del mercado financiero [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-1229\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1229_en.htm).

des que procedan. El IPPP ha de facilitar también la gestión del riesgo-país a las entidades que tienen obligación de presentarlo. Limita de esta forma el riesgo de reputación y otorga mayor estabilidad al sector financiero en su conjunto. Además, una información de mayor calidad debería llevar a una reducción en el coste del pasivo, lo que significaría menores intereses en los créditos a empresarios y familias. Otra ventaja es que las entidades financieras tendrán dificultades para esconder los problemas de gestión en territorios específicos cuando estos aparezcan.

La directiva fue transpuesta al ordenamiento español mediante el Real Decreto-Ley 14/2013 para los aspectos más apremiantes, y finalmente por la Ley 10/2014 de Ordenación, Supervisión y Solvencia de las Entidades de Crédito. El artículo 87, «Informe bancario anual», transpone al derecho español el artículo 89 de la directiva y establece la obligación de que las entidades de crédito remitan al Banco de España y publiquen anualmente, especificando por los países donde estén establecidas, una serie de datos en base consolidada para cada ejercicio:

- a) Denominación, naturaleza y ubicación geográfica de la actividad.
- b) Volumen de negocio.
- c) Número de empleados a tiempo completo.
- d) Resultado bruto antes de impuestos.
- e) Impuestos sobre el resultado.
- f) Subvenciones o ayudas públicas recibidas.

La Ley 10/2014 de Ordenación, Supervisión y Solvencia de las Entidades de Crédito establece también la forma de publicación del informe país por país: como un informe anexo de sus estados financieros auditados, denominado «informe bancario anual», y que el Banco de España tendrá disponibles estos informes en su página web. Ya es posible encontrar publicados en internet los IPPP de entidades como Bankia, Bankinter, Santander, Unicaja, Banca March o Barclays Bank.

## 5. EL IPPP COMO DOCUMENTO FISCAL: LA ACCIÓN 13 DE BEPS Y EL RIS

### 5.1. LA ACCIÓN 13 DEL PLAN BEPS

La Acción 13 introduce el IPPP como un estándar mundial no sectorial para suministrar a las Haciendas información desglosada por países acerca de los ingresos, beneficios, impuestos abonados y otros indicadores de la actividad económica de las multinacionales en cada uno de los países donde actúan<sup>59</sup>. El objetivo es incrementar la transparencia ante las administraciones tribu-

<sup>59</sup> OCDE: *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13. Final report*. OECD Publishing, París, 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>

tarias, proporcionándoles información suficiente para realizar la evaluación del riesgo en materia de precios de transferencia de las entidades incluidas en el grupo, matriz y filiales. También se refuerzan los objetivos originarios de la documentación de precios de transferencia, consistentes en obligar a los contribuyentes a que reflexionen sobre la sostenibilidad de sus decisiones sobre los precios de transferencia.

Este nuevo estándar, respaldado por el G20, tiene como destinatario único las administraciones tributarias, estando su divulgación protegida por la cláusula de reserva. Ante las dudas surgidas sobre su puesta en práctica, y con la necesidad de que su aplicación fuese lo más normalizada posible, la OCDE publicó posteriormente las normas de implementación de la Acción 13<sup>60</sup>.

La Acción 13, además de crear este informe, modifica las normas del Capítulo V de las Directrices de Precios de Transferencia<sup>61</sup>, quedando la documentación configurada en un sistema de tres niveles, con un archivo maestro (*master file*) que contiene información normalizada sobre todos los miembros del grupo multinacional; un archivo local (*local file*) que incluye específicamente las operaciones significativas del contribuyente en la jurisdicción donde es residente; y un tercer nivel, el informe con datos desglosados por países.

El IPPP obligará a las empresas multinacionales a declarar anualmente la cuantía de sus ingresos y beneficios netos antes del impuesto sobre sociedades, así como el importe del impuesto sobre sociedades devengado y pagado en cada jurisdicción fiscal donde operen, junto a otros indicadores de actividad económica, lo que se concreta en el total de sus trabajadores (equivalencia a jornada completa), su capital, los beneficios no distribuidos y los activos tangibles poseídos en cada jurisdicción fiscal. Por último, el IPPP contiene también una plantilla para que las multinacionales identifiquen a todas las entidades del grupo que operan en una determinada jurisdicción fiscal e indiquen las actividades económicas que lleva a cabo cada entidad y un tercer documento con texto libre para notas explicativas.

El Capítulo V se incorporó a las directrices en 1995, y su primera intención fue facilitar orientaciones a los Ministerios de Hacienda o a las administraciones tributarias, a la hora de dictar normas sobre la documentación que habrían de aportar los contribuyentes para la evaluación por las administraciones de los riesgos en materia de precios de transferencia o bien, en una fase posterior, estando ya incursos en comprobaciones inspectoras<sup>62</sup>. Otro objetivo de este capítulo era ayudar a los contribuyentes a cumplir con las directrices identificando la do-

<sup>60</sup> OECD: *Guidance on the implementation of Transfer Pricing Documentation and Country by Country reporting*. 2015 (en línea). Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf> (consulta 16 de febrero de 2016).

<sup>61</sup> OCDE: *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 2013 DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>

<sup>62</sup> Así, por ejemplo, muchas administraciones obligan a incluir en la declaración del impuesto sobre sociedades un estadiño informativo sobre las operaciones vinculadas más relevantes.

cumentación idónea a la hora de demostrar o probar que sus operaciones se ajustan al principio de plena concurrencia.

Sin embargo, en el sistema faltaba un elemento, y es que, por cuestiones de jurisdicción, las administraciones tributarias no han podido en el pasado recabar información sobre el grupo como un todo, quedando las normas de comunicación de información financiera circunscritas a la filial local, lo cual produce una visión fraccionaria de la actividad de la multinacional a través de su filial, impidiendo un verdadero análisis de los riesgos en materia de precios de transferencia e incrementando las sospechas sobre malas prácticas por parte de los órganos de control. El valor de la nueva obligación es extender el ámbito de las obligaciones de informar para abarcar la actividad global de la multinacional, lo cual ha de facilitar el análisis de riesgos a partir de una información completa y veraz sobre el papel que la filial local desempeña en el conjunto, así como de la medida en que sus activos, riesgos y operaciones contribuyen a crear valor<sup>63</sup>. La nueva situación debería suponer un alivio para los contribuyentes cuyas prácticas sean aceptables, pues quedarían en principio fuera de los planes de inspección, una optimización de la utilización de los recursos de la inspección, y un apoyo para facilitar su desempeño en caso de que proceda incoar un procedimiento inspector.

En suma, el IPPP está llamado a cumplir una función clave en las administraciones tributarias, pero lo que nunca va a hacer es sustituir la metodología de determinación de las bases en materia de operaciones vinculadas: seguirá siendo necesario realizar un análisis funcional y de comparabilidad. En efecto, el nuevo Capítulo V se preocupa de especificar claramente que el IPPP no va a sustituir al análisis funcional y de comparabilidad necesario para comprobar la idoneidad de una política dada de precios de transferencia, de suerte que no podrá constituir, por sí mismo, una prueba concluyente de que los precios de transferencia sean correctos o no. Yendo un paso más allá, se cuida mucho de excluir cualquier intento de determinar las bases directamente a partir del IPPP, indicando que no puede utilizarse la información contenida en dicho estado financiero para hacer ajustes de precios de transferencia mediante un reparto global del beneficio aplicando una fórmula predeterminada. De este modo, el nuevo texto de la OCDE insiste en la exclusión expresa de la distribución formularia como método para distribuir los beneficios.

La plantilla modelo del IPPP contiene dos estadillos, el primero ofrece una visión general económica del grupo como entidad única, desglosando por territorios o jurisdicciones el monto de sus beneficios, impuestos y actividades económicas. Con él, la Hacienda Pública puede estimar si el volumen de participación en beneficios por las entidades residentes en su jurisdicción es proporcional a los activos empleados, funciones desarrolladas y riesgos asumidos en la jurisdicción fiscal. El segundo permite conocer mejor el conjunto del grupo al listar todas las entidades integradas en el mismo, detallando para cada una su rol en la cadena de creación de valor. He aquí los formatos de la Acción 13.

<sup>63</sup> Para que la evaluación del riesgo sea efectiva y tenga suficiente fiabilidad, el IPPP se complementa con un instrumento importante: el Manual de la OCDE sobre evaluación del riesgo de precios de transferencia OCDE (2013f): *Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment* (en línea). Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf> (consulta 21 de febrero de 2016).

Tabla 1. *Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal*

Nombre del grupo multinacional:										
Ejercicio fiscal correspondiente:										
Jurisdicción fiscal	Ingresos			Beneficios/(pérdidas) antes de impuesto sobre sociedades	Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre sociedades devengado – Año en curso	Capital declarado	Resultados no distribuidos	Número de trabajadores	Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería
	Entidad no asociada	Entidad asociada	Total							

**Fuente:** Orientaciones relativas a la Documentación sobre Precios de Transferencia y el Informe País por País © OCDE 2014.

Tabla 2. Lista de todas las entidades integrantes del grupo multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal

Nombre del grupo multinacional:		Ejercicio fiscal correspondiente:															
Jurisdicción fiscal	Entidades integrantes en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Principal(es) actividad(es) económica(s)												...		
			Investigación y desarrollo	Titularidad o gestión de propiedad intelectual	Compras o suministros	Fabricación o producción	Ventas, comercialización o distribución	Servicios de administración, gestión o apoyo	Servicios de servicios a entidades no asociadas	Finanzas internas del Grupo	Servicios financieros regulados	Seguros	Titularidad de acciones u otros instrumentos representativos de capital	Sin actividad		Otra (1)	
	1.																
	2.																
	3.																



Conviene tener en cuenta que el acuerdo plasmado en el Capítulo V de las directrices es de mínimos. Dentro del grupo de BEPS los países emergentes<sup>64</sup> defendieron que en el informe país por país se hicieran constar otros indicadores de actividad económica, especialmente los pagos efectuados a entidades vinculadas en concepto de intereses, cánones y retribuciones por servicios prestados por entidades vinculadas. Habida cuenta de la diversidad de opiniones, se llegó a una solución de compromiso consistente en partir de un acuerdo de mínimos y volver a evaluar, antes de finales de 2020, el funcionamiento del IPPP, con el objeto de perfeccionar gradualmente su operatividad, así como la posible conveniencia de extender su contenido con datos adicionales o distintos, en particular con intereses, cánones y pagos por servicios entre empresas asociadas. El marco inclusivo para la implementación de BEPS, a desarrollar por la OCDE de acuerdo con el mandato del G20<sup>65</sup>, será el encargado de hacer un seguimiento del funcionamiento del IPPP para promover las innovaciones que sean necesarias en 2020.

Una cuestión que generó bastante debate fue el flujo de la información. Todos los países participantes en el Proyecto BEPS estaban de acuerdo en que el archivo local y el archivo maestro deberían entregarse directamente por los contribuyentes a la administración tributaria competente, pero no se daba el mismo consenso con respecto al informe país por país, dada la necesidad de garantizar la confidencialidad. Al final, las normas de implementación recogen la solución de que el informe sea entregado por la matriz última en su jurisdicción de residencia. Esto planteaba la cuestión de cómo transmitir la información a otras jurisdicciones de manera que se garantice la integridad y la confidencialidad. Para ello era necesaria una infraestructura legal (acuerdos de intercambio de información o ser miembros de la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria<sup>66</sup>) y tecnológica. En el proceso se debía armonizar la protección de la confidencialidad, la necesidad de que la información llegue a todos los países interesados para que pueda ser utilizada tempestivamente en la evaluación del riesgo, la importancia de asegurar que en todos los países se declare una información financiera coherente y que se haga en formatos y plazos relativamente homogéneos para limitar los costes de cumplimiento para el contribuyente. Pues bien, el 27 de enero de 2016 España y otros 30 países firmaron un acuerdo multilateral de autoridades competentes, con fundamento en el artículo 6 de la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua, para el intercambio automático de los IPPP<sup>67</sup>. El acuerdo detalla las normas y procedimientos para el

<sup>64</sup> Argentina, Brasil, China, Colombia, India, México, Sudáfrica o Turquía. OCDE, *Informe de la Acción 13, ut supra*, pág. 10.

<sup>65</sup> G20: *G20 Leaders' Communiqué. Antalya Summit*, 15-16 de noviembre de 2015 (en línea). Disponible en <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/11/16-g20-summit-antalya-communicue/> (consulta 11 de febrero de 2016), párrafo 15, pág. 4.

<sup>66</sup> OECD: *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as amended by the 2010 Protocol*. (en línea). Disponible en [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters\\_9789264115606-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1) (consulta 21 de febrero de 2016).

<sup>67</sup> *A boost to transparency in international tax matters: 31 countries sign tax co-operation agreement to enable automatic sharing of country by country information*, en <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/a-boost-to-transparency-in-international-tax-matters-31-countries-sign-tax-co-operation-agreement.htm>

intercambio de los IPPP de modo automático y con periodicidad anual. El acuerdo se basa en las soluciones tecnológicas desarrolladas para el intercambio automático de información bajo las Normas Comunes de Declaración.

El calendario de implementación es bastante apretado, pero necesario si se quiere revisar la implementación de estos nuevos estándares para replantear su alcance antes de que acabe 2020, pues será necesario partir de algunos años de experiencia en la aplicación de la declaración país por país. Esto obliga a dictar la nueva normativa en cada país de manera rápida, y llevar a cabo los cambios estructurales en las administraciones tributarias para estar en condiciones de explotar adecuadamente la información recibida. Las empresas se verán compelidas a suministrar un nuevo modelo de información, y a ajustar sus sistemas de contabilidad cuando no tengan marca-dores que permitan obtener la información relevante.

Otra cuestión importante es el umbral a partir del cual deberían presentarse las declaraciones país por país. El informe provisional de la Acción 13 de BEPS en 2014 no abordó este asunto con detenimiento, por lo que se planteaban dudas sobre la posible exención de las empresas medianas y pequeñas, posibles excepciones de carácter sectorial para industrias como el transporte o los fondos de inversión, así como la relevancia del hecho de que las entidades coticen en bolsa a la hora de exigir esta obligación. Si se obligaba a todo tipo de multinacionales a entregar la declaración país por país, se corría el riesgo de imponer una carga administrativa importante sobre las multinacionales más pequeñas, y un exceso de información para las autoridades tributarias, que no podrían en una primera fase explotar toda la información suministrada, con la dificultad añadida de que el sistema de compartir la información se basa en mecanismos de intercambio de información a partir de convenios internacionales, lo que añade tareas administrativas adicionales para la administración tributaria de la matriz del grupo.

Por ello, se llegó al acuerdo de eximir a las micromultinacionales (las que facturen menos de 750 millones de dólares), dado que su riesgo de manipulación de los precios de transferencia a gran escala es relativamente bajo, que su estructura no es tan compleja y que tienen menos recursos para asumir el cumplimiento de la nueva obligación.

## 5.2. NUEVO REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, regula en España el IPPP, al que llama «la principal novedad de este reglamento», reconociendo que es consecuencia del Plan BEPS. Están obligadas las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo y no sean al mismo tiempo dependientes de otra, así como las entidades no residentes que hayan sido designadas para presentar el IPPP, filiales de matrices residentes en países donde no exista la obligación de presentar IPPP, o bien donde, existiendo, no se haya celebrado un acuerdo para el intercambio de la información, o bien, existiendo tal instrumento, no se cumpla. También en concordancia con las normas de aplicación de la OCDE, en España solo

afecta a las multinacionales cuya cifra de negocios neta para el conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo, sea superior a 750 millones de euros.

Los apartados de la declaración son los mismos que recomienda la OCDE, es decir, ingresos brutos, resultados antes de impuestos, impuestos sobre sociedades devengados y satisfechos, capital y fondos propios, plantilla media, activos materiales e inversiones inmobiliarias, listado de entidades vinculadas y otra información relevante. La información se ha de presentar en los doce meses siguientes a la finalización del periodo impositivo.

## 6. EL IPPP COMO DOCUMENTO CONTABLE

La carencia de un IPPP contable es el principal motivo por el que la OCDE ha creado un sustitutivo, y esto sugiere la cuestión de si se precisa una norma internacional de información contable que discrimine los rendimientos económicos en función del país de origen. La NIC 24 regula la información a revelar por las partes vinculadas, pero su ámbito se reduce a las operaciones específicas, siendo por tanto más restringido que el IPPP, que abarca tanto operaciones vinculadas como las realizadas con terceros independientes. Más próxima es la NIIF 8, «Segmentos de operación», desarrollada en el proceso de convergencia entre el FASB y el IASB, si bien queda a la discreción del sujeto de la información contable decidir si las fronteras de los países son una forma idónea para segmentar la información, porque hay otras alternativas como las líneas de negocio o la clientela. El estándar contable de información por segmentos, de este modo, no articula una obligación de informar desglosando las actividades país por país, y el presente no existe ningún proyecto del IASB para crearlo, a pesar de las críticas sobre la NIIF 8.

Esta norma requiere que una entidad proporcione, en la información financiera intermedia, información específica sobre sus segmentos de operación. El principio básico subyacente es «ver la empresa desde los ojos de los gerentes». La entidad ha de revelar la información de forma que permita a los usuarios evaluar la naturaleza y la situación financiera de sus actividades, sus áreas de negocio y los entornos económicos en los que opera del mismo modo que lo hacen sus directivos<sup>68</sup>. Los «segmentos» en que se divide la actividad de la empresa a estos efectos pueden ser (1) productos y servicios, (2) áreas geográficas o (3) principales clientes; de suerte que el criterio geográfico es posible, pero solo es uno entre varias opciones, y aunque se

<sup>68</sup> Se denomina a este enfoque en inglés *the management approach*. Los segmentos de operación se definen como aquellos elementos sobre los cuales la entidad obligada dispone de información financiera separada y que se analiza y evalúa regularmente por la máxima autoridad en la toma de decisiones operativas para decidir cómo asignar recursos y para evaluar su rendimiento. Generalmente, esto significa que los segmentos van a reflejar los criterios organizativos internos, porque se requiere que la información financiera se proporcione sobre la misma base que la usada internamente para evaluar el rendimiento de los segmentos de operación y para decidir cómo asignarles recursos.

adopte el criterio territorial, esto no significa que los «segmentos» se igualen con países o jurisdicciones fiscales.

El criterio geográfico, por tanto, será relevante solo cuando sea utilizado en la gestión y dirección de los negocios y, como sabemos, las cadenas globales de creación de valor relativizan mucho la utilización del criterio jurisdiccional como modelo de organización. Por otro lado, el IPPP es importante para la autoridad tributaria, pero probablemente poco relevante para el gerente o el inversor, de manera que aunque usen segmentos geográficos pueden definirse como subdivisiones en una sola jurisdicción (zona centro-este, por ejemplo), o bien tratarse de agrupaciones regionales, por ejemplo, África, Europa, Oriente Medio, etc. El segmento geográfico se define de hecho como el componente de la empresa que (a) ofrece productos y servicios dentro de un entorno económico particular y (b) está sujeto a riesgos y retornos que son diferentes de los componentes que operan en otros entornos económicos.

La norma tiene alcance subjetivo limitado, por otra parte, porque se aplica solo a las entidades negociadas en mercados públicos o que emitan instrumentos en dichos mercados, o bien a grupos de sociedades cuya entidad controladora esté en las mismas circunstancias, es decir, esté negociada en mercados públicos o sea emisora de valores.

En cualquier caso, la NIIF 8 no garantiza la existencia de información geográfica ni mucho menos el desglose por países. Donde más se aproxima es en la disposición que obliga a las entidades a proporcionar información sobre los ingresos procedentes de sus productos o servicios (o de grupos de productos similares y servicios), sobre los países en los que obtiene ingresos de las actividades ordinarias y mantiene activos, y sobre los clientes más importantes, con independencia de que esa información sea utilizada por la gerencia en la toma de decisiones sobre las operaciones. Ahora bien, esta norma no es obligatoria si la información no se prepara para su uso interno en la toma de decisiones, o bien si la información que se necesitaría no está disponible y el costo de obtenerla podría ser excesivo para la entidad.

La NIIF 8 también requiere que una entidad facilite información descriptiva sobre la forma en que se determinan los segmentos de operación, los productos y servicios proporcionados por los segmentos, las diferencias entre las mediciones utilizadas al proporcionar la información financiera segmentada y la utilizada en los estados financieros de la entidad, y los cambios en la medición de los importes de los segmentos de un periodo a otro.

El antecedente de esta NIIF es la NIC 14, «Información por segmentos», que era muy similar a la norma americana originaria, la FAS 14, sustituido luego por la FAS 131. La norma americana se reformó en su día para atajar las críticas a la preexistente porque, se argumentaba, no permitía a los inversores ver los negocios desde el mismo punto de vista que la gerencia. Según los críticos, esto se debía a que la FAS 14 utilizaba parámetros geográficos, tratando la información interna de la empresa como secundaria y causando que el punto de vista del inversor fuera frecuentemente distinto del que se usa en la toma de decisiones. De esta forma, el principio del *management approach* alejó más el criterio geográfico en Estados Unidos, y luego el IASB adoptó esta orientación en el proceso de convergencia contable transatlántica. La NIIF 8 es además

más laxa que la NIC 14<sup>69</sup>, lo que ha llevado a los partidarios del IPPP como MURPHY a denunciar la NIIF 8 no solo por su escasa utilidad para la Hacienda sino también para los inversores<sup>70</sup>.

## 7. IPPP Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Las dificultades de llevar a cabo un control efectivo de los precios de transferencia han animado desde antiguo un debate sobre la imposición unitaria como alternativa al principio de plena concurrencia. Un grupo de autores<sup>71</sup> y ONG como Tax Justice Network la defienden con vehemencia y sostienen que ese cambio ha de ser beneficioso para los países en desarrollo, a los cuales presentan como víctimas del principio de plena concurrencia, mientras la mayor parte de la doctrina y todos los gobiernos mantienen el consenso sobre los precios de transferencia. La cuestión que surge a la luz del IPPP es si esta innovación es susceptible de alterar este equilibrio, es decir, si la evolución de la contabilidad hacia modelos que incrementan la transparencia acerca de las rentas generadas y los impuestos pagados en cada país o territorio pueden ir seguidas en su momento de la adopción de otro estándar internacional y, en concreto, de la imposición unitaria.

La importancia de la contabilidad a la hora de definir el modelo del impuesto sobre sociedades difícilmente puede exagerarse. La contabilidad es la columna vertebral del impuesto, es la técnica que permite traducir en unidades monetarias una magnitud discreta como es el beneficio económico, y por tanto es a la vez el instrumento básico de la concepción del impuesto sobre sociedades y de su aplicación práctica el que marca el límite de lo que es posible a la hora de configurar técnicamente el tributo y lo que no lo es. La contabilidad, como herramienta indispensable para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades, condiciona así las posibilidades de acción de la fiscalidad, y a su vez ambas deben adecuarse a la realidad económica cambiante. Las finalidades de una y otra son divergentes, pues mientras que la contabilidad tiene por objetivo informar a los accionistas de la imagen fiel del patrimonio y las operaciones de la empresa, la fiscalidad busca determinar la verdadera capacidad de pago de la empresa. También son diferentes sus principios fun-

<sup>69</sup> Bajo la norma antigua, todas las ventas tenían que ser asignadas a un segmento, de manera que el total por segmentos debía coincidir con la cifra de ventas de la información consolidada. En la NIIF 8, en cambio, solo es obligatorio asignar el 75% de las ventas totales, de manera que puede quedar hasta un 25% sin atribuir a un segmento. Además, en la NIC 14 era obligatorio utilizar las mismas normas contables en las cuentas anuales y en el informe por segmentos. En la NIIF 8, por el contrario, puede utilizarse otras normas contables. Finalmente, en la NIC 14 los segmentos eran obligatorios y hasta cierto punto comparables, pero en la NIIF 8 no está garantizada ni la consistencia ni la comparabilidad.

<sup>70</sup> MURPHY, R. (2007): *It is true, IFRS 8 will be bad for investors* (en línea). Disponible en <http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2007/05/08/its-true-ifrs-8-will-be-bad-for-shareholders/> (consulta 21 de febrero de 2016).

<sup>71</sup> PICCIOTTO, S.: *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations* (en línea), 9 de diciembre de 2012. Disponible en [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards\\_Unitary\\_Taxation\\_1-1.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf) (consulta 21 de febrero de 2016), AVI-YONAH, R. S.; CLAUSING, K. y DURST, M.: «Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split». En *Florida Tax Review*, 9, n. 5. 2009, págs. 497-553 (disponible en <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1773&context=articles> (consulta 16 de enero de 2016).

damentales, pues en la contabilidad domina el principio de prudencia valorativa que, en cambio, no sirve en fiscalidad porque equivaldría a un diferimiento de la imposición. La vigencia del principio de capacidad de pago condiciona de hecho el desarrollo y la evolución de las normas contables de origen fiscal, pues la fiscalidad necesita de un ritmo de adaptación al cambio económico más dinámico que la contabilidad, que tiende a ser más conservadora. Así, la cadencia de las reformas fiscales es mucho mayor que la de las normas contables, y el resultado es que la fiscalidad explora la aplicabilidad de nuevos instrumentos o conceptos más allá de su tratamiento contable<sup>72</sup>.

Las consecuencias suelen sustanciarse mediante la técnica de los ajustes fiscales sobre la base contable. Cuanto mayor es la proximidad entre el beneficio contable y la base fiscal menor es la necesidad de ajustes fiscales, quedando solo para las necesidades, los casos en que el tratamiento contable es susceptible de manipulación y podría distorsionar las rentas sujetas a gravamen, como la deducibilidad de determinados gastos, la aplicación de métodos diferentes de amortización o la distinta imputación temporal de las rentas, por citar algunos casos.

Sin embargo, las posibilidades de redefinir la renta a efectos fiscales partiendo de los estados financieros se limitan precisamente a eso: a establecer normas especiales, pero no pueden operar en una esfera distinta de la contabilidad. La relación es tan estrecha que las posibilidades de aplicación del impuesto sobre sociedades a nivel nacional e internacional se basan en la contabilidad. Por eso, en ausencia de información contable desglosada por países, el modelo de imposición unitaria para arbitrar el gravamen de los grupos multinacionales no pasaría de ser una propuesta escolástica, una pura quimera.

Pues bien, hoy día tenemos ese instrumento contable de las multinacionales, lo cual permite replantear la imposición unitaria desde una perspectiva novedosa. Las administraciones fiscales de los países en desarrollo van a tener esta herramienta al alcance de sus manos, y aunque la normativa internacional explícitamente indica que los datos allí consagrados no pueden ser usados como un medio de determinar directamente un reparto de beneficios dentro del grupo distinto del propuesto por la multinacional, sino solo para estimar la validez de los análisis y postulados de los precios de transferencia de la misma, a nadie se le oculta que para el grupo de sociedades va a resultar más difícil sostener una atribución de beneficios que no respete el criterio de sustancia<sup>73</sup>.

A partir de ahí, una posibilidad es que los precios de transferencia vean su importancia reforzada, como sostienen algunos, por una información contable que refuerza su eficacia, o bien,

<sup>72</sup> Es el caso, por ejemplo, de las normas de imputación de rentas, que consisten en hacer tributar a los sujetos pasivos por rentas que formalmente no han sido devengadas por los mismos, pero que sin embargo determinan su renta en sentido amplio o aumentan su capacidad de pago. Un ejemplo son las normas de transparencia fiscal internacional. También el volumen y densidad de las disposiciones que el Proyecto BEPS ha propuesto añadir a las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE refleja la ausencia de una norma contable que permita registrar en el balance los intangibles desarrollados internamente.

<sup>73</sup> En el sentido utilizado por el Plan BEPS, es decir, en el sentido de fijar los beneficios a las jurisdicciones donde tienen lugar las actividades económicas que los generan, evitando la erosión de bases y el traslado de beneficios.

como otros recelan, puede que la comunidad internacional valore positivamente la utilidad de la información contable país por país, y refuerce este mecanismo hasta el punto de constituir un sistema mixto entre imposición unitaria y precios de transferencia<sup>74</sup> apunta en esta dirección cuando sugiere que el sistema vigente del principio de plena competencia se complemente con una distribución mediante fórmula para el beneficio residual en el método de división de beneficios, que no puede ser atribuido mediante el análisis funcional porque ese beneficio no se puede atribuir a funciones específicas, sino a la existencia de intangibles o a la asunción de riesgos, y tanto los intangibles como el riesgo son imposibles de atribuir a partes concretas de la empresa.

En el consenso internacional las cosas no han cambiado, y aunque la relación entre el IPPP y la imposición unitaria está reconocida implícitamente en el informe de la OCDE sobre la Acción 13, cuando prohíbe utilizar los informes para «un reparto global del beneficio realizado aplicando una fórmula predeterminada», parece difícil que el IPPP sea suficiente para fundamentar un nuevo consenso internacional. La inclusión en el IPPP de factores de producción como el capital humano o los activos materiales y su ponderación por territorios acentúan la validez del estándar actual y permiten anticipar que un mejor cumplimiento por parte de las multinacionales le servirá también de refuerzo, eso sí, con mayor disciplina para las multinacionales.

## 8. EXPECTATIVAS DE DESARROLLO FUTURO DEL IPPP

Que el estándar creado es provisional parece fuera de toda duda. El informe de BEPS tiene incluso fecha programada para revisarlo: 2020. El acuerdo de revisar la plantilla del IPPP es un compromiso entre los países que dentro del grupo de BEPS querían un informe con datos ampliados y los que preferían que tuviera el contenido mínimo. El proyecto llegó a la transacción de partir de un acuerdo de mínimos y volver a evaluar, antes de finales de 2020, el funcionamiento del IPPP, con el objeto de perfeccionar gradualmente su operatividad, así como la posible conveniencia de extender su contenido con datos adicionales o distintos, en particular con intereses, cánones y pagos por servicios entre empresas asociadas.

No obstante, la Propuesta de Directiva de la Unión Europea publicada el 28 de enero de 2016 viene a reforzar y consolidar la plantilla de la OCDE, aunque la Directiva Contable<sup>75</sup>, que también respalda el IPPP fija un plazo de tres años para la reconsideración de esta obligación, a partir del vencimiento del plazo de transposición por los Estados miembros, es decir, el 20 de julio de 2018. La Comisión deberá entonces presentar un informe sobre la eficacia del régimen. La evaluación habrá de tener en cuenta la evolución internacional, en particular en relación con

<sup>74</sup> Como sugiere AVI-YONAH, R. S.: «The Rise and Fall of Arm's Length: A study in the Evolution of U.S. International Taxation», en *University of Michigan Law School*, Research Paper 73, 2007 (en línea) [http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law\\_econ\\_archive](http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law_econ_archive) (consulta 24 de enero de 2016).

<sup>75</sup> Directiva 2013/34/UE.

el aumento de la transparencia de los pagos a administraciones públicas, las repercusiones de otros regímenes internacionales, y considerar los efectos sobre la competitividad y la seguridad del abastecimiento energético. También se encomienda a la Comisión que estudie la extensión a otros sectores de actividad distintos de la industria extractiva, así como la conveniencia de someter a auditoría el informe (art. 48).

La Directiva 2014/95/UE, que modifica a la anterior en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos, refuerza la petición de un informe para evaluar y revisar el régimen en 2018. Concretamente, inserta un párrafo en el artículo 48, para que la posición de la Comisión se armonice con la experiencia del IPPP en el seno de la OCDE y de los resultados de las iniciativas europeas conexas. Por otro lado, la UE publicó en julio de 2015 el paquete de medidas de transparencia fiscal<sup>76</sup> que, haciéndose eco de lo anterior, anuncia la decisión de la Comisión de examinar si el IPPP debe divulgarse públicamente, «de forma que no se limite a la cooperación administrativa y permita el acceso público a un conjunto limitado de información fiscal de las empresas multinacionales. Estas obligaciones de transparencia ya existen en el sector bancario (en virtud de la Cuarta Directiva sobre los requisitos de capital) y, por lo que respecta a los pagos a los gobiernos, también en el caso de las grandes empresas de las industrias extractivas y de explotación maderera (en virtud de la Directiva de Contabilidad), mediante "información desglosada por países". Extender la obligación de divulgación pública de determinada información fiscal a las empresas multinacionales de todos los sectores podría sujetar a las empresas a un mayor escrutinio público, y sensibilizar más con respecto a sus prácticas fiscales. Ello crearía, además, condiciones equitativas de competencia entre las empresas de la UE por lo que atañe a las obligaciones en materia de transparencia, y evitaría complejidades legales en cuanto a la definición de sector»<sup>77</sup>.

En definitiva, los pronunciamientos de las organizaciones internacionales indican que el IPPP en su configuración actual puede no ser definitivo, lo cual directa o indirectamente apunta al IASB, que es el único legitimado para llevar a cabo una verdadera reforma contable<sup>78</sup>. El regulador contable internacional podría partir de la NIIF 8 para crear un estándar independiente para el desglose de datos por país o empezar de cero y hacer su estándar PPP compatible con la NIIF 8.

La agenda del IASB se determina en consulta con las partes interesadas (reguladores contables nacionales, profesionales de la contabilidad y empresas), y en la última reunión consultiva, celebrada en 2011, la opinión mayoritaria fue contraria. Sin embargo, puede que en el futuro la decisión sea diferente. La oposición se fundamenta básicamente en dos argumentos, uno más

<sup>76</sup> UE: *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales*. 18 de marzo de 2015. COM(2015) 136 final.

<sup>77</sup> *Ibidem*, pág. 3.

<sup>78</sup> Ya en junio de 2010 el Consejo Europeo instó a los Estados miembros a apoyar las consultas llevadas a cabo a la sazón por el IASB sobre la incorporación del IPPP en la NIC 6, al menos para el sector extractivo, así como a invitar al IASB a explorar las posibilidades de ir más allá del sector extractivo.

confesable –el coste de producir la documentación– y otro mucho menos confesable: el deseo de mantener la confidencialidad ante la revelación de datos que podrían poner de manifiesto a la competencia su estrategia y, sobre todo, ante el riesgo de reputación si la información revela, por ejemplo, un uso importante de paraísos fiscales por parte de sus filiales o establecimientos permanentes<sup>79</sup>. Pues bien, el argumento del coste decae a partir del momento en que a las multinacionales se les obliga a recopilar y procesar los datos con fines fiscales, por lo que un estándar normalizado por el IASB sería como mucho neutral. La defensa de la opacidad, por su parte, puede fundamentar una resistencia pasiva, pero no va a triunfar en un debate abierto ni a ser secundaria mayoritariamente; desde luego no por los gobiernos, pero seguramente tampoco por muchas organizaciones empresariales, especialmente en un momento en que se refuerzan las normas de buen gobierno y RSC. Al final, es posible que el IASB sea exhortado por las propias organizaciones empresariales ante la provisionalidad de las medidas actualmente vigentes, su carácter fiscal y no contable, y ante la necesidad de mejorar la gobernanza fiscal.

## 9. CONCLUSIONES

La Acción 13 del Plan BEPS y el RIS introducen un nuevo estándar de documentación de precios de transferencia e incorpora al Capítulo V de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia el Informe País por País, obligatorio para las multinacionales con matriz residente en España cuando la cifra de negocios del grupo supere los 750 millones de euros, para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016.

Con algunas variaciones, una obligación similar de desglosar datos por países existe a nivel europeo desde 2015 para las entidades de crédito, en virtud de la Directiva de Acceso y Supervisión Prudencial de Actividades Crediticias y Empresas de Inversión, y existirá para las entidades de la industria extractiva y de explotación de bosques primarios cuando queden transpuestas las Directivas Contable y de Transparencia Contable. Además, la UE ya ha publicado el Borrador de Directiva de Asistencia Administrativa Mutua para ajustarlo a la Acción 13 de BEPS, e incluso se plantea hacer la difusión obligatoria con carácter general en el paquete de medidas de transparencia fiscal [COM(2015)136].

El IPPP es hoy ya una obligación legal y reglamentaria en 12 países de la OCDE, incluida España y enseguida lo será en el resto de los 34 países de la OCDE, en los países del G20 no miembros de la OCDE pero que son Asociados a BEPS, y en los Estados de la UE que no están ni en uno ni en otro. Se espera además que muchos países en desarrollo adopten esta norma que les resulta claramente beneficiosa. En este trabajo hemos visto cómo se ha gestado, empezando

---

<sup>79</sup> A veces las multinacionales dan el mismo nombre e imagen corporativa a sus filiales, pero también es frecuente que no ofrezcan indicaciones externas sobre la titularidad del capital como forma de paliar los riesgos de reputación que acarrearía la exposición pública de sus actividades, por ejemplo si están situadas en paraísos fiscales.

por la campaña *Publish What You Pay* lanzada por una serie de ONG en 2002, continuando por la ITIE, la Ley Dodd-Frank en Estados Unidos, los proyectos de normas contables del IASB y las iniciativas legislativas de la UE.

También hemos analizado su relevancia como documento fiscal en el contexto de los precios de transferencia y las posibilidades de que el IASB lo transforme en su día en una NIIF, toda vez que ni la OCDE ni la UE consideran que haya concluido el proceso político de discusión de este estándar internacional positivo.

En nuestra opinión la regulación actual es un avance histórico, pero no podemos evadirnos a la sensación de provisionalidad. Creemos que los avances que ha experimentado la transparencia gracias al gobierno corporativo hacen que el IPPP, en su versión actual, sea insuficiente, y la presión la tiene ahora el IASB para dictar una norma internacional que regule los aspectos del IPPP como documento público por su relevancia tanto para los proveedores de financiación –accionistas y acreedores– como para otros interesados en la información contable. La OCDE ha anunciado una revisión del IPPP para 2020 y se antoja que ese sería un periodo suficiente para que el IASB pudiera completar un proyecto que normalice esta nueva obligación en el marco más amplio de la RSC.

**ASPECTOS CONTABLES E IMPLICACIONES FISCALES  
(SEGÚN LA LEY 27/2014 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES)  
DE LAS FUSIONES (PROPIA, IMPROPIA E INVERSA),  
DE LA DIFERENCIA DE FUSIÓN Y DE LA ADQUISICIÓN  
INVERSA CONTABLE**

**Jacinto Ruiz Quintanilla**

*Profesor Mercantil  
Censor Jurado de Cuentas  
Asesor Fiscal*

---

**EXTRACTO**

Este trabajo se refiere al análisis de la fiscalidad de las operaciones reseñadas en el título (fusión: propia, impropia e inversa y adquisición inversa contable), considerando el régimen especial del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Adicionalmente, se analiza la denominada diferencia de fusión fiscal, vigente hasta 2014, pero que también se podrá aplicar en los ejercicios futuros, si se cumplen las normas transitorias de la Ley 27/2014.

Dada la dificultad para la comprensión de la fiscalidad de estas operaciones, se analiza previamente la normativa y problemática contable de las mismas, para estudiar posteriormente las implicaciones fiscales.

Finalmente, indicar que el trabajo se acompaña de varios cuadros que contienen esquemas así como varios casos prácticos.

**Palabras claves:** fusiones, adquisición inversa, Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, diferencia de fusión fiscal y método de adquisición.

---

*Fecha de entrada: 22-01-2016 / Fecha de aceptación: 29-01-2016*

## ACCOUNTING AND TAX ASPECTS (ACCORDING INCOME TAX LAW 27/2014) OF MERGERS (NORMAL, UPSTREAM AND DOWNSTREAM), IMPLICATIONS OF THE TAX MERGER DIFFERENCE AND ACQUISITION ACCOUNTING REVERSE

Jacinto Ruiz Quintanilla

---

### ABSTRACT

This work concerns the analysis of taxation of operations outlined in the title, considering the special regime of chapter VII of title VII of Law 27/2014, of 27 November, Corporate Income Tax Law. Additionally, it analyzes the so called different tax merger, current until 2014, but may also apply in future years, if the transitional provisions of Law 27/2014 are met.

Given the difficulty of understanding the taxation of these transactions, regulatory and accounting issues are previously analyzed, followed by the study of the tax implications.

Finally, indicate that the work is accompanied by several frames containing clearing process schemes as well as several examples.

**Keywords:** mergers, reverse acquisition, Corporate Income Tax Law 27/2014, merger tax difference and purchase acquisition method.

---

---

## Sumario

1. Normativa aplicable a las fusiones
  - 1.1. Normas contables
  - 1.2. Normas fiscales
2. Fusión
  - 2.1. Norma fiscal. Definición
  - 2.2. Caso práctico. Fusión
3. Fusión impropia
  - 3.1. Norma fiscal. Definición
  - 3.2. Caso práctico. Fusión impropia
  - 3.3. Caso particular. Diferencia de fusión (disp. trans. 27.<sup>a</sup> LIS)
4. Fusión inversa
  - 4.1. Introducción
  - 4.2. Norma fiscal. Definición
  - 4.3. Caso práctico. Fusión inversa
5. Adquisición inversa (contable) en una fusión
  - 5.1. Introducción
  - 5.2. Norma contable
  - 5.3. Caso práctico. Adquisición inversa: fusión
  - 5.4. Norma fiscal. Interpretación e implicaciones fiscales
6. Cuadro comparativo resumen

## 1. NORMATIVA APLICABLE A LAS FUSIONES

### 1.1. NORMAS CONTABLES

#### 1.1.1. Combinaciones de negocios

La norma de registro y valoración (en adelante NRV) número 19.<sup>a</sup> del PGC<sup>1</sup> regula las denominadas combinaciones de negocios, «entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios». En este sentido la propia NRV identifica a la fusión como una de las formas jurídicas que se puede originar como consecuencia de una combinación de negocios. Asimismo dicha NRV 19.<sup>a</sup> establece lo siguiente:

«A efectos de esta norma, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

Para cada transacción la empresa deberá determinar si se trata de una combinación de negocios conforme a la definición del párrafo anterior; en particular, si el conjunto de elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario, no será de aplicación el método de adquisición salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos, de acuerdo con lo que a tal efecto dispone la citada norma».

Para simplificar este trabajo, en todos los casos analizados se va a entender que se están realizando operaciones en las que una empresa adquiere el **control** de uno o varios **negocios**, es decir, que se están realizando combinaciones de negocios desde el punto de vista contable.

#### 1.1.2. Método de adquisición

La NRV 19.<sup>a</sup> indica que en las combinaciones de negocios que utilicen la forma jurídica de fusión deberá aplicarse el método de adquisición para contabilizar la fusión. Dicho método se define en la NRV 19.<sup>a</sup> 2 del PGC.

---

<sup>1</sup> PGC: Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y modificado por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

Según la referida norma, de forma esquemática, la aplicación del método de adquisición requiere:

- a) **Identificar la empresa adquirente:** la que obtiene el control sobre el negocio. Existen varios criterios: mayoría de votos, designar equipo dirección, etc.
- b) **Determinar la fecha de adquisición:** cuando se obtiene el control, que en el caso de fusiones dicha fecha será la de la celebración de la junta de accionistas en que se aprueba la fusión, según dispone la NRV 19.<sup>a</sup> 2.2.
- c) **Cuantificar el coste de la combinación de negocios.** Es la suma del:
  1. Valor razonable, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos asumidos y los **instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente**.
  2. Valor razonable de cualquier **contraprestación contingente** que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, sean o no probables. (Se contabilizará como activo, pasivo o patrimonio neto).
- d) **Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.** Se valoran por su valor razonable, aunque no figuren previamente en la adquirida (intangibles generados internamente: marcas, patentes, etc.)
- e) **Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa,** que es la diferencia entre los valores resultantes de los apartados c) y d) anteriores, resultando un fondo de comercio cuando dicha diferencia sea positiva.

En cuanto a la **empresa adquirente**, que normalmente será la absorbente, la valoración de los activos y pasivos no se verá afectada por la combinación de negocios, es decir, ni se podrán contabilizar los elementos de su patrimonio por su valor razonable, ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la misma.

### 1.1.3. Efecto impositivo: impuesto sobre beneficios (NRV 13.<sup>a</sup> PGC)

En este epígrafe, es conveniente destacar tres aspectos relevantes:

#### 1.1.3.1. Diferencias temporarias

Estas diferencias son las derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura, las cuales se producen, entre otros casos, en una **combinación de negocios** (NRV 13.<sup>a</sup> 2.1 PGC).

### 1.1.3.2. Pasivo por impuesto diferido

En lo referente a las **diferencias temporarias imponibles** de un activo, esta diferencia se produce cuando la base fiscal de un activo es menor que su valor contable, como más adelante se expondrá en los casos prácticos. Ejemplo: Registro en la absorbente de un activo por valor (contable) superior al valor (fiscal) de la entidad absorbida, cuya fusión se acogió al régimen de neutralidad fiscal.

La norma contable establece que se deberá reconocer un pasivo por impuesto diferido por las **diferencias temporarias imponibles**, salvo que estas hubieran surgido del reconocimiento inicial de un **fondo de comercio** [NRV 13.<sup>a</sup> 2.2 a) PGC].

### 1.1.3.3. Registro contable del impuesto sobre beneficios (NRV 13.<sup>a</sup> 2.4 PGC)

Se registra, tanto el corriente como el diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, si hubieran surgido a causa de una **combinación de negocios** la contrapartida es la correspondiente a los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, que será el fondo de comercio (véase también la *NIC 12: párrafos 19 y 66*).

## 1.2. NORMAS FISCALES

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, etc., en los artículos 76 al 89, ambos inclusive.

A este régimen especial también se le denomina comúnmente como régimen de neutralidad fiscal, ya que su fundamento reside principalmente en que la fiscalidad no debe ser ni un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reestructuración, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial, si bien lo anterior se ha modificado y matizado en la LIS como se expondrá en el epígrafe 1.2.2.

El contenido de este régimen especial se puede resumir en las siguientes características:

### 1.2.1. Aplicación del régimen fiscal especial

- Se entiende que se aplica este régimen, salvo que se comunique expresamente lo contrario a la Administración tributaria. Se sanciona con 10.000 euros si no se presenta en plazo esta comunicación (art. 89.1 LIS).

- Se mantiene la posibilidad de renuncia, integrando las rentas de la totalidad o parte de los elementos transmitidos (art. 77.2 LIS).
- Asimismo, según el Reglamento del Impuesto (en adelante RIS)<sup>2</sup>, la realización de las operaciones se debe comunicar a la Administración tributaria por la entidad adquirente de las operaciones, dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública (art. 48 RIS), indicando, en su caso, la no aplicación del régimen especial (art. 49 RIS).

### 1.2.2. Motivos económicos válidos de la operación (fusión, etc.) (art. 89.2 LIS)

- No se aplicará el régimen de neutralidad fiscal cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, es decir, cuando no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una **ventaja fiscal**.
- En la nueva LIS se ha incluido un nuevo párrafo estableciendo que cuando se determine la inaplicación total o parcial de este régimen especial por la Administración, por no cumplir lo indicado en el párrafo anterior, se eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal. Un ejemplo sobre este aspecto se puede referir a la compensación de las bases imponibles negativas (en adelante BIN) de una absorbida. Es decir, si se demuestra que el único objetivo de la fusión era la ventaja fiscal consistente en trasladar la compensación de las BIN a la absorbente, ante la dificultad de poderlas compensar en la absorbida, tal compensación no se podrá llevar a cabo. No obstante, ello no impedirá que se difiera la tributación de la plusvalía originada, por la diferencia entre el valor de mercado y el fiscal, de los elementos transmitidos por la absorbida a la absorbente.

### 1.2.3. Otros aspectos del contenido del régimen especial

#### 1.2.3.1. Rentas derivadas de la transmisión (art. 77 LIS)

No se integran en la base imponible (en adelante BI) las rentas derivadas de las transmisiones de elementos realizadas como consecuencia de las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores, tal como se definen en el artículo 76 de la LIS.

<sup>2</sup> Aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

### 1.2.3.2. Valoración fiscal de los bienes adquiridos (art. 78 LIS)

Los bienes y derechos adquiridos, mediante las operaciones antes descritas (fusión, etc.), se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación.

### 1.2.3.3. Tributación de los socios: fusión (art. 81 LIS)

No se integran en la BI las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente (absorbente) a los socios de la entidad transmitente (absorbida).

Los valores recibidos se valoran, fiscalmente, por el valor fiscal de los entregados. No existe renta exenta, salvo en la transmisión posterior, si se cumplieran los requisitos para tener derecho a la exención (art. 21.3 LIS).

### 1.2.3.4. Diferimiento

Este diferimiento se produce tanto en la integración en la BI de las rentas originadas por la transmisión de los activos en las operaciones descritas (fusión, etc.) como en el canje de valores realizado por los socios (fusión, escisión, etc.).

### 1.2.3.5. Obligaciones contables (art. 96 LIS)

- **Memoria.** La adquirente (absorbente) debe informar de una serie de datos, entre los que se incluye una relación de los bienes adquiridos que se hayan incorporado en la contabilidad con un valor contable diferente a los que tenían en la transmitente.
- **Valoración acciones.** Valor contable y fiscal de los valores entregados, y valor por el que se hallan contabilizados los recibidos.
- **Memorias posteriores.** A partir de la segunda memoria se podrá optar por señalar que los datos obligados a informar figuran en la primera memoria, que debe conservarse.
- **Sanciones por incumplimiento.** 1.000 euros por dato omitido en los cuatro primeros años y 5.000 euros en los siguientes, con el límite del 5% de los valores por los que se hayan contabilizado los bienes transmitidos.

## 2. FUSIÓN

### 2.1. NORMA FISCAL. DEFINICIÓN

El artículo 76.1 a) de la LIS la define la fusión de la forma siguiente:

«Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad».

Desde el punto de vista mercantil, la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, recoge en su artículo 22 el concepto de fusión:

«En virtud de la fusión, dos o más sociedades mercantiles inscritas se integran en una única sociedad mediante la transmisión en bloque de sus patrimonios y la atribución a los socios de las sociedades que se extinguen de acciones, participaciones o cuotas de la sociedad resultante, que puede ser de nueva creación o una de las sociedades que se fusionan».

Como se observa, las definiciones de ambos textos legales son casi idénticas, siendo las características principales de estas operaciones las siguientes:

- Sociedad absorbida. Se disuelve, sin liquidarse, transmitiendo todos los elementos de su patrimonio a la absorbente.
- Sociedad absorbente. Recibe de la entidad absorbida todos los elementos de su patrimonio, entregando a sus accionistas nuevas acciones mediante un aumento de capital, que suele incorporar la prima de emisión de acciones.
- Accionistas sociedad absorbida. Canjean sus acciones, que poseían en la entidad absorbida disuelta, por nuevas acciones de la sociedad absorbente, cuyo canje debe guardar la debida proporción entre los valores razonables de ambas entidades.

Estas características son las que se ven afectadas por el régimen fiscal especial, tal como se expone en el siguiente esquema y como se observará en el caso práctico que se muestra en el epígrafe siguiente.

Entidad absorbida B	Entidad absorbente A
<p>Activos transmitidos</p> <p>Existe una plusvalía, que no se integra en la BI, por la diferencia entre los valores (mercado y fiscal) de los activos que se transmiten a la entidad A (absorbente) con motivo de la fusión.</p>	<p>Activos adquirido de B</p> <p>La plusvalía que quedó diferida en la absorbida (B) tributará en la absorbente (A) cuando esta venda, amortice o dé de baja a los activos que recibió de B, ya que su valor fiscal será el que tenían en la entidad B.</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

Entidad absorbida B	Entidad absorbente A
.../...	
<b>La plusvalía queda diferida.</b> <b>AJUSTES FISCALES NEGATIVOS</b>	<b>La plusvalía se integra en la BI.</b> <b>AJUSTES FISCALES POSITIVOS</b>
SOCIOS DE ABSORBIDA (B)	SOCIOS DE ABSORBIDA (B)
Existe una plusvalía, motivada por el canje, por la diferencia entre el valor de las acciones recibidas de la absorbente (A) y el de las acciones entregadas de (B).	La plusvalía diferida se integrará en la BI de los socios de B, cuando transmitan las acciones que recibieron de la absorbente (A). <i>Puede quedar exenta.</i>
<b>La plusvalía queda diferida</b>	<b>La plusvalía se integra en la BI.</b> <i>Exenta, cumpliendo los requisitos</i>

## 2.2. CASO PRÁCTICO. FUSIÓN

A continuación se expone un caso práctico, donde queda reflejada la aplicación de toda la normativa anteriormente expuesta:

### 2.2.1. Balances de fusión

#### Balances de fusión

<b>Activo</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	
No corriente y corriente .....	1.000	200	
Plusvalía tácita de 100 en B			
<b>Pasivo</b>			
No corriente y corriente .....	800	50	
Capital .....	60	100	
Reservas .....	140	50	
	<u>1.000</u>	<u>200</u>	
Valor contable en libros .....	200	150	<b>Total</b>
Valor razonable entidades .....	1.500	500	2.000
% valor razonable (VR) .....	75%	25%	100%

Estas dos sociedades deciden fusionarse mediante el procedimiento de la absorción de B por parte de A. Para ello, en primer lugar, se realizarán los cálculos aplicando el método de adquisición.

## 2.2.2. Método de adquisición

### Método de adquisición: Fondo de comercio

Coste de la combinación (acc. em.) .....	500
Valor razonable de sociedad B:	
• Activos (200 + 100) (P. tácita) .....	300
• Pasivos .....	(50)
• Pasivo (ID) asumido (100 × 25%) .....	(25)
• Valor razonable de B aportado .....	<u>225</u>
Fondo de comercio (500 – 225) .....	275

La explicación detallada de los pasos y cálculos realizados es la siguiente:

- 1. Identificar la empresa adquirente.** La entidad A tiene un mayor valor razonable (activos netos de 1.500), con respecto a la entidad B, que es de 500. El valor razonable se ha obtenido del valor actual de los flujos de caja previstos.
- 2. Determinar la fecha de adquisición. 31 de diciembre de 2015,** que es la fecha en la que la sociedad A obtiene el control de la entidad B, al haberse celebrado en dicha fecha la junta de accionistas que aprobó la fusión.
- 3. Cuantificar el coste de la combinación de negocios.** Instrumentos de patrimonio adquiridos para adquirir el negocio: **500** [valor nominal acciones (**20**) + prima emisión acciones (**480**)]. No existen otros costes (contingentes, etc.) atribuibles a la operación.
- 4. Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos:**
  1. Activos identificables adquiridos a valor razonable: **300** [activo no corriente y corriente (200) + plusvalía tácita (100)].
  2. Pasivos asumidos: **75**. Pasivos no corriente y corriente (50) + pasivos por diferencias temporarias imponibles (en adelante DTI), por la revalorización contable de un activo:  $25 = 100 \times 25\%$ .

3. Valor razonable de los activos identificables adquiridos netos de los pasivos asumidos ( $300 - 75$ ): **225**.

5. **Importe del fondo de comercio.** Exceso a **31 de diciembre de 2015** del coste de la combinación de la fusión sobre el valor razonable neto de los activos y pasivos:  
 $FC = 500 - 225 = 275$ .

### 2.2.3. Cálculo del aumento de capital en la absorbente, balance de fusión final y asientos contables

#### 2.2.3.1. Aumento de capital en la absorbente y balance de fusión final

Como se expuso en el epígrafe 2.2.1 anterior el valor razonable de la entidad A (absorbente) representa un 75 % del valor total de ambas sociedades, siendo el valor de la entidad B del 25 %. En consecuencia, los socios de la entidad absorbida B deberán recibir acciones que representen el 25 % de la entidad absorbente B, una vez realizada la fusión.

Por tanto, al ser el nominal del capital de la absorbente de 60 antes de realizar la fusión, mediante una sencilla regla de tres resultará que el nominal de acciones que se debe entregar a los socios de la entidad absorbida B será de 20, que representará el 25 % del capital total emitido (80) tras la fusión. En cuanto a la prima de emisión de acciones (cuenta 110 del PGC)<sup>3</sup>, la misma será de 480, que es la diferencia entre el valor razonable del patrimonio de la entidad absorbida (500) y el nominal emitido por la entidad A (20) en la fusión.

#### Balance sociedad A tras fusión

##### Activo

No corriente y corriente (1.000 + 200 + 100) .....	1.300
Fondo de comercio .....	275
	<hr/>
	1.575

##### Pasivo

No corriente y corriente (800 + 50) .....	850
Pasivo por DTI .....	25

<sup>3</sup> Aportación realizada por los accionistas o socios en el caso de emisión y colocación de acciones o participaciones a un precio superior a su valor nominal. En particular, incluye las diferencias que pudieran surgir entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria, de acuerdo con lo dispuesto en las NRV.

Capital (60 + 20) .....	80
Reservas .....	140
Prima de emisión acciones .....	480
	1.575

$\Delta$  de capital: VR de B = Capital + prima de emisión acciones = 20 + 480 = 500

### 2.2.3.2. Asientos contables

Finalmente, los asientos contables que dan lugar a los importes que se muestran en el balance de fusión son los siguientes:

#### 2.2.3.2.1. Entidad absorbida B

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Pasivo no corriente y corriente .....	50	
-	Activo no corriente y corriente .....		200
-	Resultado fusión .....		350
5531	Socios B, c/fusión .....	500	

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital .....	100	
11	Reservas .....	50	
-	Resultado fusión .....	350	
5531	Socios B, c/fusión .....		500

Resultado fusión: entidad B	
Valor razonable .....	500
Menos valor contable .....	-150
	350

También se indica el detalle del resultado de fusión, equivalente a la diferencia entre los valores razonables y contables de la entidad absorbida.

### 2.2.3.2.2. Entidad absorbente A

Recepción de activos netos de B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Activo no corriente y corriente .....	300	
204	Fondo de comercio .....	275	
-	Pasivo no corriente y corriente .....		50
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible .....		25
5530	Socios B, disuelta .....		500

Aumento de capital y entrega de acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios B, disuelta .....	500	
100	Capital .....		20
110	Prima de emisión de acciones .....		480

El PGC no permite que la entidad adquirente, la absorbente A en este caso, revalorice sus elementos patrimoniales ni reconozca activos o pasivos como consecuencia de la fusión.

### 2.2.4. Implicaciones fiscales

Al haberse acogido la operación de fusión al régimen especial de neutralidad fiscal, ello implica que se produzcan los siguientes efectos fiscales:

#### 1. Diferimiento en la tributación de un activo de B

1. Un elemento del activo de B tenía un valor contable de 200, reflejándose en la entidad absorbente por un importe de 300, al existir una plusvalía tácita de 100.
2. La diferencia positiva de 100 no ha tributado, sino que el impuesto correspondiente de 25 ( $100 \times 25\%$ ) ha quedado diferido y reflejado en una cuenta de pasivo.
3. La integración en la base imponible del importe de 100 se producirá en los años futuros, en la medida en que ese importe se refleje en pérdidas y ganancias, bien por amortización, deterioro o por venta del elemento.

4. El ingreso en la Hacienda Pública del impuesto diferido, según lo indicado, se hará con cargo a la cuenta del pasivo por diferencias temporarias imponibles.

## 2. Diferimiento en la tributación de los socios de B y exención posterior

La plusvalía diferida de los accionistas de 400, por la diferencia entre el capital que invirtieron en la sociedad B (100) y el valor de las acciones recibidas de A (500), no tributarán, al quedar exenta, si se cumplieran los requisitos el día en que se transmitan las acciones de A.

## 3. No deducibilidad

1. Fondo de comercio. El importe de 275 no resultará deducible fiscalmente. A pesar de no ser deducible, no es posible registrar un pasivo por impuesto diferido (PID) porque la NRV 13.<sup>a</sup> del PGC no lo permite.
2. Activo. El mayor importe de 100 no será deducible. Se contabiliza el PID por 25.

En realidad esta no deducibilidad se corresponde con la tributación de la plusvalía de 350 que quedó diferida, la cual se integra en la base imponible de la absorbente a través de estos dos elementos.

## 3. FUSIÓN IMPROPIA

### 3.1. NORMA FISCAL. DEFINICIÓN

El artículo 76.1 c) de la LIS la define como la operación por la que:

«Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social».

En este supuesto, la diferencia con la fusión convencional, en la que no existe relación de participación en el capital de las entidades fusionadas, es que no se precisa realizar canje de valores ya que la absorbente posee íntegramente el capital de la absorbida. En este sentido, la norma mercantil (Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles) la regula en el artículo 49, eximiéndola de ciertos requisitos con respecto a la fusión convencional.

### 3.2. CASO PRÁCTICO. FUSIÓN IMPROPIA

El ejemplo se realizará tomando como base el caso práctico expuesto en el epígrafe 2.2 anterior, con la diferencia de que la entidad A tendrá una partida más en el activo equivalente a la

adquisición del 100% de las acciones de la sociedad B. Por tanto, los balances previos a la fusión serán como se muestra a continuación.

### 3.2.1. Balances de fusión

<b>Balances de fusión</b>			
<b>Activo</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	
No corriente y corriente .....	1.000	200	
Inversión en B (100%) .....	500		
	<hr/>		
Plusvalía tácita de 100 en B .....	1.500	200	
<b>Pasivo</b>			
No corriente y corriente .....	1.300	50	
Capital .....	60	100	
Reservas .....	140	50	
	<hr/>	<hr/>	
	1.500	200	
Valor contable en libros .....	200	150	<b>Total</b>
Valor razonable entidades .....	1.500	500	2.000
% valor razonable (VR) .....	75%	25%	100%

### 3.2.2. Balance de fusión final

En este supuesto aplicaremos el mismo procedimiento (método de adquisición) expuesto en el epígrafe 2.2.2 anterior, con la diferencia de que la entidad A no tendrá que aumentar capital para integrar el patrimonio de la entidad B, dado que ya posee el 100% de sus acciones. Por tanto, el balance final de la sociedad A una vez realizada la fusión será el siguiente:

<b>Balance sociedad A tras fusión</b>	
<b>Activo</b>	
No corriente y corriente (1.000 + 200 + 100) .....	1.300
Fondo de comercio .....	<hr/> 275
	1.575

**Pasivo**

No corriente y corriente (1.300 + 50) .....	1.350
Pasivo por DTI .....	25
Capital .....	60
Reservas .....	140
	1.575

**3.2.3. Implicaciones fiscales**

Son idénticas a las expuestas en el epígrafe 2.2.4 anterior, salvo en lo referente a los socios de la entidad B, los cuales no han realizado canje alguno al haber vendido todas sus acciones con anterioridad a llevar a cabo la fusión.

**3.3. CASO PARTICULAR. DIFERENCIA DE FUSIÓN (DISP. TRANS. 27.<sup>a</sup> LIS)****3.3.1. Norma fiscal. Definición***3.3.1.1. Introducción*

La nueva LIS ha eliminado el concepto de diferencia de fusión que se regulaba en el artículo 89.3 del antiguo TRLIS<sup>4</sup>, vigente hasta 2014.

- La eliminación de dicha diferencia de fusión se debe al cambio efectuado en la LIS referente al mecanismo de corrección de la doble imposición por venta de acciones, vigente hasta 2014, por un nuevo método de exención, aplicable desde 2015.
- Por tanto, con la LIS no se podrá deducir fiscalmente el fondo de comercio, ni el mayor importe imputado a los bienes, derivados de la diferencia de fusión.
- En consecuencia, desde 1 de enero de 2015 se podrán dar situaciones de doble imposición, en el caso de compra de acciones a personas físicas residentes en España, al no quedar exenta su transmisión, ni tampoco existir el derecho a la deducción fiscal en el caso de una posterior absorción.

No obstante, se mantiene el régimen vigente con el antiguo TRLIS, mediante la incorporación a la LIS de la citada disposición transitoria 27.<sup>a</sup>, que permitirá la deducibilidad de la diferen-

<sup>4</sup> Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

cia de fusión, cuyo texto ha sido redactado en idénticos términos a los de la norma vigente hasta 2014 (art. 89.3 TRLIS), para las futuras fusiones derivadas de adquisiciones realizadas en un periodo impositivo, que para la absorbida, se hubiera iniciado antes del 1 de enero de 2015, ya que los accionistas podrían haber tributado por la venta de las acciones, al no existir exención en ese periodo, lo cual facultará a la absorbente a evitar la doble imposición mediante la imputación fiscal a los bienes de dicha diferencia.

### 3.3.1.2. La diferencia de fusión

En síntesis, la citada disposición transitoria 27.<sup>a</sup> de la LIS establece lo siguiente:

- **Imputación de la diferencia de fusión**

«Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios **se imputará** a:

- Los bienes y derechos adquiridos, **aplicando el método de integración global (se aplica el método de adquisición art. 21 NOFCAC<sup>5</sup> al tratarse de la eliminación inversión-patrimonio neto)** establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, **(la valoración imputada al «activo fijo» o «no corriente» tiene efectos fiscales. El activo corriente suele tener un valor contable igual al razonable)**
- y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada **será fiscalmente deducible** de la base imponible, con el límite anual máximo de **la veintava parte de su importe**, siempre que se cumplan determinados requisitos».

En 2015: el 1 % según la disposición transitoria 34.<sup>a</sup> d) de la LIS.

**Nota:** Los párrafos en cursiva han sido añadidos por el autor.

De manera esquemática los cálculos a realizar son los siguientes:

Precio de adquisición por la compra de acciones de la entidad absorbida Menos: Fondos propios de la entidad absorbida en el momento de la fusión <b>DIFERENCIA POSITIVA DE FUSIÓN A IMPUTAR FISCALMENTE</b>
---

.../...

<sup>5</sup> Normas para formular las cuentas anuales consolidadas (en adelante NOFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

.../...

En primer lugar, a los bienes y derechos adquiridos en la fusión

En segundo lugar, el remanente, o parte no imputada, que es el denominado fondo de comercio fiscal

- **Requisitos:** *Tributación de dicha diferencia de fusión en los vendedores* (no vinculados: entidad o persona física) en la transmisión de la participación. Para no residentes en territorio español, deben residir en cualquier Estado de la Unión Europea.

Por tanto, la intención de esta norma es evitar la doble tributación, para la cual considera que si los anteriores accionistas habían tributado en una anterior transmisión, ello debía permitir que dicho importe, que fue objeto de gravamen, fuera deducible en sede de la entidad absorbente, cuando procediera a realizar la fusión de la entidad de la que adquirió las acciones, cuya venta originó dicha tributación en los accionistas vendedores.

### 3.3.2. Caso práctico diferencia de fusión (régimen transitorio, disp. trans. 27.ª LIS)

Con el fin de comparar los resultados en función de los distintos supuestos planteados, tomaremos como balances de partida los utilizados en la fusión impropia anteriormente expuestos en el epígrafe 3.2.1.

#### 3.3.2.1. Balances de fusión

Balances de fusión		
Activo	A	B
No corriente y corriente .....	1.000	200
Inversión en B (100%) .....	500	
Plusvalía tácita de 100 en B .....	1.500	200
<b>Pasivo</b>		
No corriente y corriente .....	1.300	50
Capital .....	60	100
Reservas .....	140	50
	1.500	200

Valor contable en libros .....	200	150	<b>Total</b>
Valor razonable entidades .....	1.500	500	2.000
% valor razonable (VR) .....	75%	25%	100%

Como se indicó anteriormente, la entidad absorbente posee un 100% de la entidad absorbida (B), cuyas acciones había adquirido antes del 1 de enero de 2015.

### 3.3.2.2. Método de adquisición

Aplicando la metodología desarrollada en el epígrafe 1.1.2 con base en la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, resulta lo siguiente:

#### Método de adquisición. Fondo de comercio

Coste de la combinación (acc. em.) .....	500
Valor razonable de sociedad B:	
• Activos (200 + 100) (P. tácita) .....	300
• Pasivos .....	(50)
• Valor razonable de B aportado .....	<u>250</u>
Fondo de comercio (500 – 250) .....	250

Es importante observar que en este cálculo no existe impuesto diferido de pasivo, por cuanto se dan las condiciones previstas en la disposición transitoria 27.<sup>a</sup> de la LIS y, por tanto, la plusvalía tácita de 100 incrementará el valor contable del activo de la sociedad B, una vez realizada la fusión, con plena incidencia fiscal.

### 3.3.2.3. Balance de fusión final

El balance de fusión resultante será el siguiente:

#### Balance sociedad A tras fusión

##### Activo

No corriente y corriente (1.000 + 200 + 100) .....	1.300
Fondo de comercio .....	<u>250</u>
	1.550

**Pasivo**

No corriente y corriente (1.300 + 50) .....	1.350
Capital .....	60
Reservas .....	140
	<hr/>
	1.550

### 3.3.2.4. Diferencia de fusión. Efecto fiscal de la aplicación de la disposición transitoria 27.<sup>a</sup> de la LIS

En primer lugar, asumimos que la compra de las acciones de la entidad B, realizada antes del 1 de enero de 2015 por la sociedad absorbente A, originó una plusvalía fiscal en los vendedores (sociedad X) que se integró en su base imponible y tributó efectivamente, siendo su importe el siguiente:

• La sociedad X constituyó la sociedad B con un capital de .....	100
• Venta posterior a la sociedad A por .....	500
• Plusvalía por la venta de acciones .....	400
• Menos importe con derecho a deducción doble imposición .....	-50
(Fondos propios en la fecha de la venta: 150)	<hr/>
• Tributación efectiva .....	350

Ahora se calcula la diferencia de fusión fiscal según el esquema expuesto en el epígrafe 3.3.1.2 anterior:

Precio de adquisición, a la sociedad X, por la compra de acciones de la absorbida B .....	500
Menos: Fondos propios de la entidad absorbida en el momento de la fusión .....	150
DIFERENCIA POSITIVA DE FUSIÓN A IMPUTAR FISCALMENTE .....	350
En primer lugar, a los bienes adquiridos en la fusión con plusvalía tácita .....	100
En segundo lugar, el remanente, o parte no imputada, que es el denominado fondo de comercio fiscal .....	250

Este importe de 350 será fiscalmente deducible en la absorbente (A), ya que la sociedad X tributó efectivamente por ese importe al vender las acciones de B, no debiendo integrarse en la BI por parte de la sociedad A, como ajuste positivo, en la posterior transmisión, amortización o

baja de los elementos afectados. Por tanto, no existirá pasivo por impuesto diferido, al ser el valor contable de los activos igual a su valor fiscal.

Un problema que suele surgir en la práctica se refiere a que, según los criterios manifestados en las respuestas a las consultas tributarias y en las sentencias de los tribunales, el cálculo de la diferencia de fusión se debe realizar en la fecha de inscripción de la escritura de fusión. Lo anterior ocasiona que los valores contables no coincidan con los resultantes del cálculo fiscal de la diferencia de fusión, por cuanto aquellos se hicieron en el momento de la toma de control de la sociedad, lo cual sucedió con la compra de las acciones.

### EJEMPLO

- Año 2010: Una sociedad (A) adquiere el 100 % de las acciones de otra entidad (B), en cuyo momento, por aplicación del método de adquisición resultó un fondo de comercio, que solo se registró en sede consolidada.
- Años 2010 a 2016: El fondo de comercio se deteriora totalmente.
- Año 2016: La entidad A absorbe a su filial B. Contablemente no se puede registrar fondo de comercio alguno porque ya se había deteriorado totalmente. Sin embargo, fiscalmente, por aplicación de la disposición transitoria 27.<sup>a</sup>, cuando se calcule la diferencia de fusión fiscal en ese momento, seguramente determinará un fondo de comercio fiscal, pero que contablemente no aparecerá reflejado en la absorbente.

De acuerdo con el principio de inscripción contable, el fondo de comercio determinado fiscalmente no sería fiscalmente deducible, al no existir reflejo contable alguno en el balance de la absorbente, criterio que se manifestó en diversas consultas tributarias. No obstante, la Administración tributaria modificó posteriormente su criterio [véanse Consultas V2691/2010 (NFC039915), V288/2011 y V1032/2013 (NFC047322)<sup>6</sup>], permitiendo la deducibilidad fiscal de los importes que resultaran del cálculo de la diferencia de fusión que no estuvieran contabilizados. Obviamente, la integración en la base imponible se debe realizar a través de ajustes negativos fiscales al resultado contable.

<sup>6</sup> A continuación se transcribe un párrafo de esta consulta en el que no condiciona la imputación contable para la deducibilidad fiscal: «En relación a la posibilidad de que la diferencia de fusión a la que se refiere el artículo 89.3 del TRLIS tenga efecto fiscal, aun cuando la misma no tuviera reflejo contable en aplicación de las correspondientes normas contables, debe señalarse que la deducibilidad de la diferencia de fusión del artículo 89.3 del TRLIS en este caso concreto, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, teniendo en cuenta que la norma contable establece una valoración de la operación distinta de la norma fiscal».

## 4. FUSIÓN INVERSA

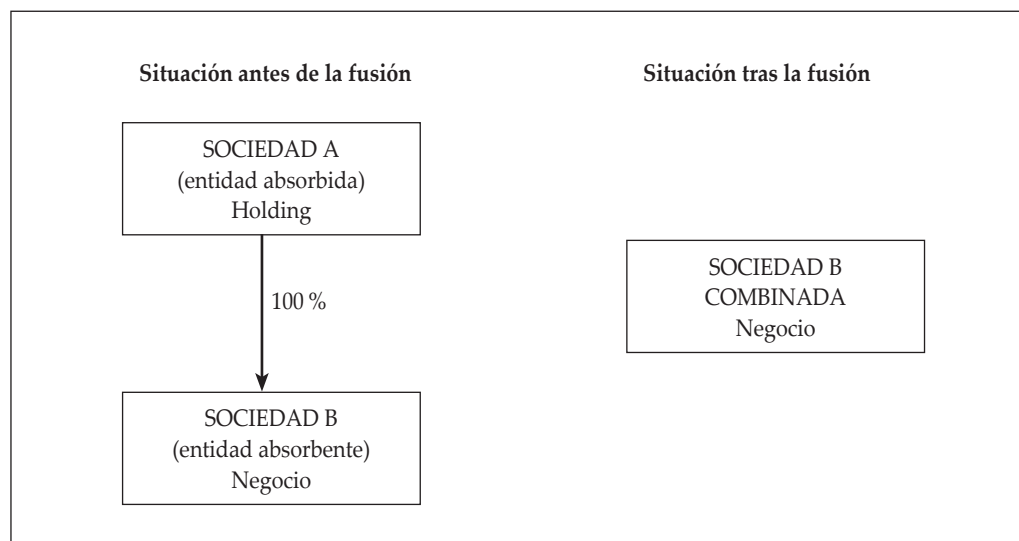
### 4.1. INTRODUCCIÓN

Desde el punto de vista mercantil, la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, regula en su artículo 52.1 este tipo de fusiones:

«1. Lo dispuesto para la absorción de sociedades íntegramente participadas será de aplicación, en la medida que proceda, a la fusión, en cualquiera de sus clases, de sociedades íntegramente participadas de forma directa o indirecta por el mismo socio, así como a la *fusión por absorción cuando la sociedad absorbida fuera titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones de la sociedad absorbente*».

La letra cursiva es del autor para indicar que la fusión que se va a analizar en este epígrafe es la correspondiente a la fusión por absorción, cuando la absorbida es la titular del 100% de la sociedad absorbente.

De manera esquemática, si trasladamos el anterior planteamiento, es decir, la entidad A es titular del 100% de las acciones de la entidad B, resulta lo siguiente:



En relación con lo anterior, la consulta n.º 14, publicada en el BOICAC 85 de 2011 (NFC040266) mencionaba la fusión inversa, indicando que en estas operaciones el contrato de fusión es el medio utilizado para otorgar a la unidad económica preexistente una nueva configuración o estructura legal. El grupo se organiza jurídicamente de otra forma, pero el fondo no varía.

## 4.2. NORMA FISCAL. DEFINICIÓN

El artículo 76.1 de la LIS no contempla de manera expresa este tipo de fusiones. No obstante, han existido varias consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos sobre este particular, como por ejemplo la V2778/2015 (NFC056377), que consideran a la fusión inversa como operación válida para acogerse al régimen fiscal especial, de la que extraemos el párrafo que contempla esta situación:

«Por tanto, si la operación proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumple además lo dispuesto en el artículo 76.1 de la LIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo. En este sentido, el artículo 76 de la LIS no distingue que los valores atribuidos a los socios de la entidad disuelta procedan de una ampliación de capital de la sociedad adquirente o bien de acciones propias que esta última recibiera como consecuencia de la operación de fusión».

En consecuencia, la fusión inversa cumple los requisitos para ser considerada como fusión, a efectos del régimen fiscal especial, añadiendo además la consulta que los valores atribuidos a los socios no es necesario que procedan de un aumento de capital, ya que tal circunstancia no se produce en la fusión inversa, sino que reciben sus propias acciones. Desde el punto de vista mercantil, esta fusión se regula por el artículo 52.1 de la Ley 3/2009 que se ha transcrito en el epígrafe 4.1 anterior.

## 4.3. CASO PRÁCTICO. FUSIÓN INVERSA

A continuación se expone un caso práctico, donde queda reflejada la aplicación de toda la normativa anteriormente expuesta:

### 4.3.1. Balances previos

Balances previos		
Activo	A	B
No corriente y corriente .....	1.000	200
Inversión en B (100%) .....	<u>500</u>	
Plusvalía tácita de 100 en B .....	1.500	200

**Pasivo**

No corriente y corriente .....	1.300	50	
Capital .....	60	100	
Reservas .....	140	50	
	<u>1.500</u>	<u>200</u>	
Valor contable en libros .....	200	150	<b>Total</b>
Valor razonable entidades .....	1.500	500	2.000
% valor razonable (VR) .....	75%	25%	100%

Partimos del mismo ejemplo que se ha expuesto en epígrafes anteriores, para de esta forma poder realizar una comparación al final del trabajo. En este sentido, el ejemplo se refiere a estas dos sociedades que deciden fusionarse mediante el procedimiento de absorción de A por parte de B, que es una fusión inversa, al haber adquirido la entidad A el 100% de las acciones de B. Para ello, en primer lugar, se realizarán los cálculos aplicando el método de adquisición.

### 4.3.2. Método de adquisición para consolidación y para fusión

#### Datos para la consolidación o fusión

Coste adquisición/combinación .....	500
Valor razonable de sociedad B:	
• Activos (200 + 100) (P. tácita) .....	300
• Pasivos (50) + Impuesto diferido (100 × 25 %) .....	(75)
• Valor razonable de B aportado .....	<u>225</u>
Fondo de comercio (500 – 225) .....	275

Como ya hemos indicado anteriormente, el método de adquisición se aplica tanto para la consolidación como para la fusión, variando únicamente el concepto del coste, que será el de adquisición o el de la combinación respectivamente.

### 4.3.3. Balance consolidado

En primer lugar, para lograr una mejor comprensión de la fusión, y una vez realizados los cálculos derivados del método de adquisición, elaboraremos el balance consolidado con anterioridad a realizar la fusión:

**Balance consolidado, antes fusión**

**Activo**

No corriente y corriente (1.000 + 200 + 100) .....	1.300
Fondo de comercio .....	275
	<hr/>
	1.575

**Pasivo**

No corriente y corriente (1.300 + 50) .....	1.350
Pasivo por DTI .....	25
Capital .....	60
Reservas .....	140
	<hr/>
	1.575

**4.3.4. Balance de fusión y asientos contables**

*4.3.4.1. Introducción*

En este supuesto, al ser una operación de grupo son de aplicación las normas particulares del apartado 2 de la NRV 21.<sup>a</sup> del PGC, que se transcriben a continuación:

«2.2. Operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio

2.2.1. Criterios de reconocimiento y valoración

En las operaciones de fusión y escisión, se seguirán las siguientes reglas:

a) En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las citadas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores, se registrará en una partida de reservas».

En síntesis, lo que regula la norma es que en este tipo de operaciones entre empresas del grupo no se pueden aplicar los valores razonables, sino los correspondientes a las cuentas anuales consolidadas. No obstante, en este caso práctico, los valores razonables van a ser igual a los consolidados al haberse realizado la adquisición de las acciones y los efectos de la fecha de fusión posterior, con el fin de que el caso práctico sea más ilustrativo, en fechas simultáneas. Asimismo, según el PGC, en el caso de existir algún tipo de diferencia al realizar la operación, esta se registrará como reserva.

#### 4.3.4.2. Asientos contables que realiza la absorbente

Previamente a mostrar el balance de fusión, es necesario exponer los asientos contables que realizará la absorbente, que son los siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Acciones propias .....	500	
-	Activo no corriente y corriente .....	1.000	
-	Pasivo no corriente y corriente .....		1.300
5531	Socios B, c/fusión .....		200

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Activo no corriente (plusvalía tácita) .....	100	
204	Fondo de comercio .....	275	
479	Pasivo por diferencia temporaria imponible .....		25
5531	Socios B, c/fusión .....	200	
-	Acciones propias .....		500
-	Reserva (por la diferencia) .....		50

Como se observa, por un lado, tenemos que cancelar la cuenta de acciones propias que recibe la sociedad absorbente con las partidas derivadas de aplicar el método de adquisición, aflorando aquellas que no estaban registradas en la absorbida, tales como la plusvalía tácita del activo, el fondo de comercio y el pasivo por impuesto diferido. Por otro lado, existe una diferencia que se abona a reservas, que es equivalente a la diferencia entre los fondos propios contables de ambas entidades antes de la fusión.

#### 4.3.4.3. Balance de fusión final

Tras realizar los asientos anteriores, el balance de fusión resultante será el siguiente:

##### Balance sociedad B tras fusión con A

##### Activo

No corriente y corriente (2.000 + 100 + 100) .....	1.300
Fondo de comercio .....	275
	1.575

**Pasivo**

No corriente y corriente (50 + 1.300) .....	1.350
Pasivo por DTI .....	25
Capital .....	100
Reservas .....	100
	1.575

**4.3.5. Implicaciones fiscales**

Al haberse acogido la operación de fusión al régimen especial de neutralidad fiscal, y haber utilizado siempre el mismo planteamiento del caso práctico, ello origina que se produzcan los mismos efectos fiscales que los expuestos en el epígrafe 2.2.4 anterior.

No obstante lo anterior, existe una diferencia con respecto a lo expuesto en dicho epígrafe que obviamente se refiere al canje de acciones por los socios, ya que en este caso la absorbente (B) recibe sus propias acciones que entrega a los accionistas de la entidad absorbida (A), sin que se requiera aumentar el capital por parte de la entidad B. Por tanto, los antiguos accionistas de la entidad A realizarán un canje de acciones, ya que recibirán acciones de la entidad B por las acciones que poseían en la entidad A, que podrá también acogerse al régimen fiscal especial.

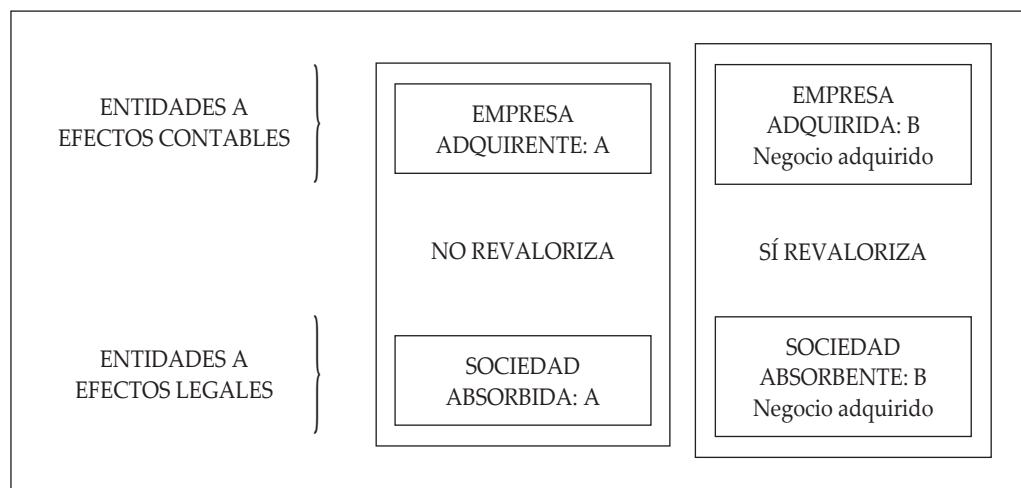
**5. ADQUISICIÓN INVERSA (CONTABLE) EN UNA FUSIÓN**

**5.1. INTRODUCCIÓN**

En primer lugar, se transcribe un párrafo que define con claridad la adquisición inversa, incluido en la exposición de motivos del Real Decreto 1159/2010 que aprobó las NOFCAC y modificó el PGC:

«... la adquirente es la empresa que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos, debiendo considerarse la realidad económica y no solo la forma jurídica de la combinación para poder identificarla. Como regla general, es la que entrega una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos. No obstante, también se precisa que puede suceder que, como consecuencia de la aplicación de los criterios anteriores (control), el negocio adquirido sea el de la sociedad que desde un punto de vista jurídico aparece en la operación como adquirente».

De manera esquemática, si trasladamos el anterior planteamiento al caso de una fusión nos encontramos con esta situación:



Como se comentó en el epígrafe 1.1.2, el método de adquisición solo permite revalorizar contablemente a la entidad que tiene el negocio adquirido. Por tanto, en este caso corresponderá realizar la revalorización a la entidad B, aunque desde el punto de vista jurídico sea la entidad absorbente.

## 5.2. NORMA CONTABLE

El último párrafo del epígrafe 2.1 de la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC menciona y define a la adquisición inversa:

«Puede suceder que, como consecuencia de la aplicación de los criterios anteriores, el negocio adquirido sea el de la sociedad absorbente, de la beneficiaria o de la que realiza la ampliación de capital. A los solos efectos de esta norma, estas operaciones se denominan **adquisiciones inversas**, debiéndose tener en cuenta los criterios incluidos en las NOFCAC, que desarrollan el Código de Comercio, con las necesarias adaptaciones por razón del sujeto que informa».

En el siguiente cuadro se exponen los dos tipos de adquisiciones inversas señaladas por la norma contable:

Tipo de operación	Entidad adquirente	Negocio adquirido
Fusión	Absorbida jurídica	Absorbente jurídica
Escisión	Escindida jurídica	Beneficiaria de la escisión jurídica

En relación con los criterios incluidos en la NOFCAC, señalados por el PGC, que deben tenerse en cuenta en las adquisiciones inversas, se exponen los siguientes:

**Artículo 33.2 d) de las NOFCAC**

«En consecuencia, el importe total del patrimonio neto en el balance consolidado inicial será la suma de:

d.1) El valor contable del patrimonio neto de la sociedad dependiente (sociedad adquirente: *absorbida legal*)

d.2) El valor razonable de los activos y pasivos identificables de la sociedad dominante (sociedad adquirida: *absorbente legal*), [...] Y el fondo de comercio de consolidación o la diferencia negativa de consolidación».

**Nota:** Las palabras en cursiva han sido introducidas por el autor.

Adicionalmente, el **artículo 33.2 b)** establece que *los ajustes* derivados de la valoración de los activos y pasivos, en sede de la propia adquirida (sociedad absorbente legal), *se reflejarán en reservas*.

En resumen, estas normas vienen a establecer que el balance consolidado, en nuestro caso el fusionado, debe mostrar un patrimonio neto equivalente a la suma del valor razonable de la entidad absorbente (sociedad adquirida) más el valor contable de la entidad absorbida (sociedad adquirente).

**5.3. CASO PRÁCTICO. ADQUISICIÓN INVERSA: FUSIÓN**

A continuación se expone un ejemplo referido a una adquisición inversa en la modalidad de fusión, que es idéntico al expuesto en epígrafe 2.2 anterior, con la diferencia de que la entidad absorbente será B (empresa con el negocio adquirido), en vez de la entidad adquirente A.

**5.3.1. Balances de fusión previos**

Balances de fusión		
Activo	A	B
No corriente y corriente .....	1.000	200
Plusvalía tácita de 100 en B		
Pasivo		
No corriente y corriente .....	800	50

Capital .....	60	100	
Reservas .....	140	50	
	<u>1.000</u>	<u>200</u>	
Valor contable en libros .....	200	150	<b>Total</b>
Valor razonable entidades .....	1.500	500	2.000
% valor razonable (VR) .....	75%	25%	100%

Estas dos sociedades deciden fusionarse mediante el procedimiento de la absorción de A por parte de B, que será la entidad absorbente legal, aunque posea el negocio adquirido. Para ello, en primer lugar, se realizarán los cálculos para llevar a cabo la fusión aplicando el método de adquisición.

### 5.3.2. Método de adquisición

#### Método de adquisición: Fondo de comercio

Coste de la combinación (acc. em.) .....	500
Valor razonable de sociedad B:	
• Activos (200 + 100) (P. tácita) .....	300
• Pasivos .....	(50)
• Pasivo (ID) asumido (100 × 25%) .....	(25)
• Valor razonable de B aportado .....	<u>225</u>
Fondo de comercio (500 – 225) .....	275

En el epígrafe 2.2.2 anterior se expuso detalladamente el método de adquisición. En este caso, la entidad absorbente es B, siendo A la entidad adquirente (la absorbida legal). En este sentido, es apropiado transcribir el párrafo incluido en la exposición de motivos de las NOFCAC, que indica que desde el punto de vista económico habrá que atender a la entidad adquirente para aplicar el método de adquisición, con independencia de quién sea la entidad absorbente:

«El método de adquisición debe acomodarse al fondo económico de la operación y establecer un tratamiento contable amparado en los mismos razonamientos incluidos en la norma de registro y valoración 19.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad».

### 5.3.3. Cálculo del aumento de capital en la entidad absorbente legal (entidad adquirida contable) y balance de fusión final

Como se expuso en el epígrafe 4.3.1 anterior el valor razonable de la entidad A (adquirente contable/absorbida legal) representa un 75 % del valor total de ambas sociedades, siendo el valor de la entidad B (absorbente legal/adquirida contable) del 25 %. En consecuencia, los socios de la entidad absorbida B deberán recibir acciones que representen el 25 % de la entidad absorbente B, una vez realizada la fusión.

Por tanto, al ser el nominal del capital de la absorbente (B) de 100, antes de realizar la fusión, mediante una sencilla regla de tres resultará que el nominal de acciones que se deben entregar a los socios de la entidad absorbida (A) será de 300, que representará el 75 % del capital total emitido (400) tras la fusión. En cuanto a la prima de emisión de acciones (cuenta 110 del PGC), la misma será negativa por 100, que es la diferencia entre el valor contable de la entidad absorbida A (200) y el nominal emitido por la entidad B (300) en la fusión.

• Valor nominal (75%) .....	300
• Prima de emisión acciones .....	-100
• (Valor contable de A) .....	<u>200</u>

Por tanto, el balance de fusión final será el siguiente:

#### Balance B después fusión

##### Activo

No corriente y corriente (1.000 + 200 + 100) .....	1.300
Fondo de comercio .....	<u>275</u>
	1.575

##### Pasivo

No corriente y corriente (800 + 50) .....	850
Pasivo por DTI .....	25
Capital (100 + 300).....	400
Reservas .....	50
Prima de emisión acciones (100 + 275 - 25 - 100) .....	<u>250</u>
	1.575

La explicación de algunas partidas del balance es la siguiente:

- Capital: 400. Se compone del capital antes de la fusión por 100 más el nuevo capital emitido de 300.
- Reservas: 50. Las existentes antes y después de la fusión
- Prima de emisión de acciones: 250. Se compone de:
  - 350. Es la diferencia entre la revalorización contable de B, realizada en sede propia, para reflejar el valor razonable del negocio (500) y su valor contable (150).
  - -100. Proveniente del aumento de capital
- Patrimonio neto: 700, que es la suma del capital, de las reservas y de la prima de emisión de acciones, y se compone de:
  - 200. Valor contable de la entidad adquirente A, que no puede revalorizar.
  - 500. Valor razonable de la entidad B, que es el negocio adquirido.

#### 5.4. NORMA FISCAL. INTERPRETACIÓN E IMPLICACIONES FISCALES

La LIS no parece contemplar este tipo de operaciones, al menos para la entidad absorbente legal (adquirente contable), por cuanto el artículo 77 de la LIS permite no integrar las rentas por las transmisiones realizadas por las entidades que se fusionan, pero en realidad la única entidad que podría acogerse al régimen especial de neutralidad y diferir la tributación es la entidad que realiza las transmisiones de los activos que es la entidad absorbida legal (entidad adquirente contable).

Entonces, ¿qué tratamiento fiscal corresponde a la revalorización contable realizada en sede propia por la entidad absorbente legal, cuyos bienes no han sido objeto de transmisión? De acuerdo con la letra de la LIS, la revalorización que realiza una empresa adquirida (absorbente legal) podría estar sujeta a tributación y no amparada por el régimen especial de neutralidad al no existir transmisión de activos, aunque de acuerdo con su espíritu sí parecería lógico que se aplicara el régimen de diferimiento. En este sentido, no parecen existir criterios administrativos o jurisprudenciales.

No obstante lo anterior, se puede acudir al artículo 17.1 de la LIS, el cual establece que las revalorizaciones contables **se integrarán en la base imponible**, cuando se cumplan dos condiciones:

- Que se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias, y
- Que obliguen a incluir el importe de la revalorización en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por tanto, dado que las revalorizaciones contables derivadas de la fusión en una adquisición inversa contable deben reflejarse en reservas, por aplicación de la normativa reglamentaria contable, dicha revalorización no se integraría en la BI.

Aplicando los anteriores criterios al caso práctico desarrollado en el epígrafe 5.3 anterior, las implicaciones fiscales de esta adquisición inversa serían las mismas que las expuestas en el epígrafe 2.2.4 anterior. No obstante, en lo referente al diferimiento de la tributación de los socios, serían los de la entidad A los afectados ya que ellos, y no los de la entidad B, serían los que canjearían sus acciones por las emitidas por la entidad B.

## 6. CUADRO COMPARATIVO RESUMEN

A modo de resumen se muestra un cuadro con las diferencias más relevantes reflejadas en los balances de fusión de todas las operaciones incluidas en este trabajo.

Operación	Epígrafe	Fondo de comercio	Impuesto diferido	Prima emisión acciones
Fusión .....	2.2.3.1	SÍ	SÍ	SÍ
Fusión impropia .....	3.2.2	SÍ	SÍ	N/A
Fusión disposición transitoria 27. <sup>a</sup> de la LIS ....	3.3.2.3	SÍ	NO	N/A
Fusión inversa .....	4.3.4.3	SÍ	SÍ	N/A
Adquisición inversa .....	5.3.3	SÍ	SÍ	SÍ

- Fondo de comercio: Esta partida aparece en todas las operaciones dado que la contraprestación satisfecha por el negocio fue superior al valor contable del negocio, una vez asignadas otras diferencias a determinados activos.
- Impuesto diferido de pasivo: Generado por el mayor valor imputado a un activo, derivado de una plusvalía tácita existente. En el único supuesto que no existe, es el de la disposición transitoria 27.<sup>a</sup> de la LIS, ya que en este caso la revalorización contable tenía incidencia fiscal.
- Prima emisión de acciones: No existe en los casos de fusión impropia, al tener la absorbente el 100% de las acciones de la entidad absorbida, no procediendo por tanto la existencia de dicha cuenta al no realizarse aumento de capital. Lo mismo sucede para la fusión inversa.

# PRUEBAS SELECTIVAS DE ACCESO A LA SUBESCALA DE INTERVENCIÓN-TESORERÍA, CATEGORÍA DE ENTRADA DE LA ESCALA DE FUNCIONARIOS DE ADMINISTRACIÓN LOCAL CON HABILITACIÓN DE CARÁCTER NACIONAL

**María Álvarez Fernández**

*Interventora de la Administración Local*

[Pruebas selectivas de acceso a la subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada de la Escala de funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional. Segundo ejercicio de promoción interna y tercer ejercicio de acceso libre, convocadas por Orden HAP/2584/2015, de 25 de noviembre (BOE de 4 de diciembre de 2015)].

---

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Operaciones del ejercicio, regularización, asiento de cierre, cuenta de pérdidas y ganancias y balance de situación.
- Caso 2. Contabilidad pública.** Contabilidad de las operaciones del ejercicio (incluidas las fases de ejecución presupuestaria). Cálculo del coeficiente de financiación y las desviaciones presupuestarias de financiación de un ejercicio. Contabilidad del organismo autónomo de turismo de una operación de adscripción.
- Caso 3. Contabilidad pública.** Aplicación presupuestaria en la que debe ser imputado un gasto. Tipos de modificaciones presupuestarias que pueden ser tramitadas. Límites de los gastos plurianuales.
- Caso 4. Matemática financiera.** Préstamo con cuotas constantes y amortización constante.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

### Contabilidad financiera

La empresa Palas del Rey, SA se dedica a la comercialización de plásticos. A 31 de enero de 2015 dispone de la siguiente información contable por las operaciones realizadas en enero.

N.º de cuenta	Conceptos	Saldos (€)
206	Aplicaciones informáticas .....	30.000
211	Construcciones .....	250.000
216	Mobiliario .....	50.000
300	Plásticos .....	45.000
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	300.000
430	Clientes .....	400.000
542	Créditos a corto plazo .....	100.000
572	Bancos .....	?
600	Compras de plásticos .....	1.200.000
640	Sueldos y salarios .....	31.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa .....	9.000
628	Suministros .....	30.000
621	Arrendamiento local .....	2.000
100	Capital .....	180.000
112	Reserva legal .....	36.000
113	Reservas voluntarias .....	50.000
1290	Beneficios ejercicio 2014 .....	40.000
130	Subvenciones oficiales de capital .....	50.000
171	Deudas a largo plazo .....	85.000
		.../...

N.º de cuenta	Conceptos	Saldos (€)
.../...		
400	Proveedores .....	36.000
700	Ventas de plásticos .....	1.600.000
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta .....	6.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....	336.000
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales .....	50.000
476	Organismos Seguridad Social, acreedores .....	8.000
280	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .....	?
2811	Amortización acumulada de construcciones .....	?
2816	Amortización acumulada de mobiliario .....	?

### Operaciones realizadas en febrero y marzo:

1. Compras de 120.000 unidades de plásticos por un valor bruto de 1.356.000 euros con pago contado. La operación tiene un descuento por pronto pago de 60.000 euros incluido en la factura.
2. Los gastos de personal del mes de marzo: Sueldos y salarios, 62.000 euros; Seguridad Social a cargo de la empresa, 18.000 euros; Seguridad Social a cargo del empleado, 1.500 euros; IRPF, 8.000 euros. Las nóminas se pagan por transferencia bancaria. Han quedado pendientes de pago unas indemnizaciones por despido que ascienden a 20.000 euros. Se abona la seguridad correspondiente al mes de enero.
3. Se venden 110.000 unidades de plásticos por 20 euros/unidad a crédito. Se giran letras a los clientes por 2.200.000 euros. También se factura el transporte por la venta de la mercancía que asciende a 52.000 euros.
4. Se descuentan letras en el banco por 2.100.000 euros, la entidad bancaria cobra 14.000 euros por intereses y gastos.
5. Se abonan los gastos siguientes: Luz, 60.000 euros; comunicaciones, 70.000 euros; material de oficina, 20.000 euros.
6. Se pagan 50.000 euros por transportes a la empresa ZZ. De esta cifra 24.000 euros corresponden al transporte por compras de plásticos y el resto al transporte de las ventas.

7. Vencen las letras descontadas en el punto 4 y se cobra un total de 2.000.000 de euros. El resto han sido impagadas.
8. La empresa Palas del Rey tiene alquilado un local para la venta en Valencia a la empresa Rodríguez, SL con un contrato a 20 años desde 2010 pagando 2.000 euros/mes. Durante enero y febrero no se ha podido utilizar el local por estar sometido a una reforma en la infraestructura de todo el edificio que ha finalizado el 15 de febrero de 2015. Palas del Rey ha acordado con el arrendador que pagará por banco las mensualidades y 30.000 euros por el arreglo sujeto a IVA. Además durante el mes de febrero ha sido necesario acondicionar el local para poder reiniciar la venta el 1 de marzo. El coste del acondicionamiento ha ascendido a 25.000 euros y ha sido realizada por Palas del Rey con sus propios medios. Se estima la vida útil del arreglo en 10 años.
9. Con fecha 3 de marzo una riada provoca una inundación en uno de los almacenes perdiéndose 5.000 unidades de plástico.
10. El 15 de marzo se abona una prima anual, que cubre hasta el 14 de marzo de 2016, por seguros de siniestros y responsabilidad civil. La prima asciende a 7.200 euros
11. Con fecha 31 de marzo se procede a contabilizar la liquidación trimestral de IVA.

#### **Ajustes previos al cierre trimestral de cuentas:**

- a) El deterioro de las operaciones comerciales pendientes de cobro se valora en 120.000 euros.
- b) Datos relacionados con las mercancías: Existencias iniciales: 4.500 unidades; compras de enero: 100.000 unidades; compras de febrero y marzo: 120.000 unidades. El recuento físico refleja que a 31 de marzo había: 29.500 unidades en el almacén. La empresa aplica el criterio FIFO para valorar los movimientos de inventario en los activos corrientes.
- c) Datos relacionados con inmovilizados:
  - Las aplicaciones informáticas se adquirieron el 1 de enero de 2013. Se estima la vida útil en cinco años, su depreciación lineal y su valor residual nulo.
  - El edificio fue construido y comenzado a utilizar el 1 de julio de 2008. La cifra que figura en la relación de saldos incluye el valor del suelo que asciende a 50.000 euros comprado con una subvención de la Administración pública. La vida útil de la construcción se estima en 50 años y su valor residual nulo.
  - El mobiliario se adquirió el 1 de enero de 2012. Se estima la vida útil en 10 años, su depreciación lineal y el valor residual: 6.000 euros.

*Se pide:*

- a) Contabilizar en el Libro Diario las operaciones de febrero y marzo que incluya el número y la denominación de las cuentas de acuerdo con el Plan General de Contabilidad (PGC) (RD 1514/2007).
- b) Realizar los asientos de regularización contable y cierre de la contabilidad a 31 de marzo de 2015.
- c) Elaborar el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias a 31 de marzo de 2015 según los modelos de cuentas anuales incluidos en el Real Decreto 1514/2007.

**Notas:**

- Considere que el IVA de las operaciones sujetas al mismo es del 21 %.
- No es necesario que sume el total de las partidas incluidas en el balance.
- Las cuentas deben reflejarse por su codificación y denominación con arreglo al PGC.

## **SOLUCIÓN**

### **A) CONTABILIZAR EN EL LIBRO DIARIO LAS OPERACIONES DE FEBRERO Y MARZO QUE INCLUYA EL NÚMERO Y LA DENOMINACIÓN DE LAS CUENTAS DE ACUERDO CON EL PGC (RD 1514/2007)**

En primer lugar, se calculan los saldos de las cuentas que no se han facilitado por el enunciado del supuesto. Son los siguientes:

Amortización acumulada de aplicaciones informáticas $[(30.000/5) \times 2]$ .....	12.000
Amortización acumulada de construcciones $[(200.000/50) \times 6,5]$ .....	26.000
Amortización acumulada mobiliario $[(50.000 - 6.000)/10 \times 3]$ .....	13.200

Una vez obtenidos los saldos anteriores, el importe para cuadrar el balance de comprobación en la partida de bancos es de 375.200 u.m.

### Punto 1

Por las compras, considerando que los descuentos por pronto pago incluidos en factura minoran el importe de la compra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de plástico (1.356.000 – 60.000) .....	1.296.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (1.296.000 × 21 %) .....	272.160	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.568.160

### Punto 2

Por la nómina del mes de marzo (el enunciado no proporciona datos de la nómina de febrero):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios .....	62.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa .....	18.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores (18.000 + 1.500) ..		19.500
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas .....		8.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		52.500

Por el pago de la Seguridad Social del mes de enero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores .....	8.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		8.000

Las indemnizaciones pendientes de pago dan lugar al siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
641	Indemnizaciones .....	20.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...	...		
465	Remuneraciones pendientes de pago .....		20.000

### Punto 3

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes .....	2.662.000	
700	Ventas de plásticos (110.000 × 20) .....		2.200.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		462.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
624	Transportes .....	52.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	10.920	
410	Acreedores por prestaciones de servicios .....		62.920

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera .....	2.200.000	
430	Clientes .....		2.200.000

### Punto 4

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados .....	2.100.000	
4310	Efectos comerciales en cartera .....		2.100.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i> .....	14.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	2.086.000	
5208	Deudas por efectos descontados .....		2.100.000

### Punto 5

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
628	Suministros .....	130.000	
629	Otros servicios .....	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	31.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		181.500

### Punto 6

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de plástico .....	24.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	5.040	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		29.040

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
624	Transportes .....	26.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	5.460	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		31.460

### Punto 7

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados .....	2.000.000	
4311	Efectos comerciales descontados .....		2.000.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados .....	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		100.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados .....	100.000	
4311	Efectos comerciales descontados .....		100.000

## Punto 8

La mensualidad correspondiente al mes de enero según se desprende del balance de comprobación a 31 de enero habiéndose registrado como gasto del ejercicio.

Por el alquiler de los meses de febrero y marzo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones .....	2.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	420	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.420

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones .....	2.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	420	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.420

El arreglo del local arrendado por cuenta del arrendatario, al tratarse de un arrendamiento operativo, según se establece en la norma de registro y valoración (NRV) 3.<sup>a</sup> del PGC se registra en una cuenta de inmovilizado material que se amortizará en función de la vida útil con el límite de la duración del contrato.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material .....	30.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	6.300	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		36.300

Para los gastos de acondicionamiento del local, se sigue el mismo razonamiento que para el caso anterior:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material .....	25.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	5.250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		30.250

### Punto 9

Por la pérdida de 5.000 unidades de plásticos (existencias) no procede asiento contable, ya que la pérdida se registra en el recuento de las existencias finales como menor valor de las mismas.

### Punto 10

Por el pago de la prima anual del seguro y la periodificación, operación que está exenta de IVA:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros .....	7.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		7.200

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados .....	6.900	
625	Primas de seguros (7.200 × 11,5/12) .....		6.900

### Punto 11

Liquidación del IVA de trimestre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....	798.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		637.470
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA .....		160.530

Operaciones de cierre al 31 de marzo que se desprenden de la información complementaria y de las operaciones del trimestre.

#### APARTADO A)

El deterioro de las operaciones pendientes de cobro es por el sistema global, por lo que procede dotar el deterioro nuevo y eliminar el antiguo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	120.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales .....		120.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales .....	50.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		50.000

#### APARTADO B)

La valoración de las existencias se realiza a través del método de valoración FIFO, primera entrada primera salida. Dado que el enunciado no proporciona las fechas de entrada y salida, en primer lugar se registran las entradas.

Conceptos/precios	10 (1)	12 (2)	11 (3)
Existencias iniciales .....	4.500		
Compras de enero .....		100.000	
Compras de febrero .....			120.000
Total .....	4.500	100.000	120.000
Ventas (5) .....	4.500	100.000	90.000
Unidades perdidas .....			500
Existencias finales (4) .....			29.500
			.../...

Conceptos/precios	10 (1)	12 (2)	11 (3)
.../...			
(1) $45.000/4.500 = 10$ .			
(2) $1.200.000/100.000 = 12$ .			
(3) $(1.296.000 + 24.000)/120.000 = 11$ .			
(4) El número de unidades es aportado por el enunciado.			
(5) Las unidades vendidas se obtienen por diferencia.			

Por el ajuste de las existencias iniciales y finales

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías .....	45.000	
300	Plásticos .....		45.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías $(29.500 \times 11)$ .....	324.500	
610	Variación de existencias de mercaderías .....		324.500

## APARTADO C)

Aplicaciones informáticas $(30.000/5 \times 3/12)$ .....	1.500
Edificio $[(200.000/50) \times (3/12)]$ .....	1.000
Mobiliario $[(50.000 - 6.000)/10 \times (3/12)]$ .....	1.100
Otro inmovilizado material $[(30.000/20) \times (3/12)]$ .....	375
Otro inmovilizado material $[(25.000/10) \times (3/12)]$ .....	625

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	1.500	
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .....		1.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	3.100	
2811	Amortización acumulada de construcciones .....		1.000
2816	Amortización acumulada de mobiliario .....		1.100
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material .....		1.000

## B) REALIZAR LOS ASIENTOS DE REGULARIZACIÓN CONTABLE Y CIERRE DE LA CONTABILIDAD A 31 DE MARZO DE 2015

### Regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	3.062.900	
600	Compra de plásticos .....		2.520.000
640	Sueldos y salarios .....		93.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa .....		27.000
641	Indemnizaciones .....		20.000
628	Suministros .....		160.000
621	Arrendamiento local .....		6.000
629	Otros servicios .....		20.000
624	Transportes .....		78.000
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i> .....		14.000
625	Primas de seguros .....		300
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales .....		120.000
680	Amortización del inmovilizado intangible .....		1.500
681	Amortización del inmovilizado material .....		3.100

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de plásticos .....	3.800.000	
610	Variación de existencias .....	279.500	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales .....	50.000	

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
129	Resultado del ejercicio .....		4.129.500

**Cierre de la contabilidad:**

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social .....	180.000	
112	Reserva legal .....	36.000	
113	Reservas voluntarias .....	50.000	
129	Beneficio ejercicio 2014 .....	40.000	
130	Subvenciones oficiales de capital .....	50.000	
171	Deudas a largo plazo .....	85.000	
400	Proveedores .....	360.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales .....	120.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores .....	19.500	
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .....	13.500	
2811	Amortización acumulada de construcciones .....	27.000	
2816	Amortización acumulada de mobiliario .....	14.300	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material .....	1.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas .....	8.000	
465	Remuneraciones pendientes de pago .....	20.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios .....	62.920	
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA .....	160.530	
129	Resultado del ejercicio .....	1.066.600	
206	Aplicaciones informáticas .....		30.000
211	Construcciones .....		200.000
210	Terrenos y bienes naturales .....		50.000
216	Mobiliario .....		50.000
300	Plásticos .....		324.500
430	Clientes .....		862.000
542	Créditos a corto plazo .....		100.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		429.950
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta .....		6.000
4310	Efectos comerciales en cartera .....		100.000
4315	Efectos comerciales impagados .....		100.000
219	Otro inmovilizado material .....		55.000
480	Gastos anticipados .....		6.900
		2.314.350	2.314.350

### C) ELABORAR EL BALANCE DE SITUACIÓN Y LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANACIAS A 31 DE MARZO DE 2015 SEGÚN LOS MODELOS DE CUENTAS ANUALES INCLUIDOS EN EL REAL DECRETO 1514/2007

#### Cuenta de pérdidas y ganancias

Denominación	Importe
A) OPERACIONES CONTINUADAS	
1. Importe neto de la cifra de negocios .....	3.800.000
a) Ventas .....	3.800.000
4. Aprovisionamiento .....	-2.240.500
6. Gastos de personal .....	-140.000
a) Sueldos, salarios y asimilados .....	-93.000
b) Cargas sociales .....	-47.000
7. Otros gastos de explotación .....	-334.300
a) Servicios exteriores .....	-264.300
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones comerciales .....	-70.000
8. Amortizaciones del inmovilizado .....	-4.600
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN .....	1.080.600
	.../...

Denominación	Importe
.../...	
14. Gastos financieros .....	-14.000
b) Por deudas con terceros .....	-14.000
A.2) RESULTADO FINANCIERO .....	-14.000
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS .....	1.066.600
18. Impuesto sobre beneficios	
A.4) RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS .....	1.066.600
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO .....	1.066.600

**Balance de situación**

Activo	Importe
A) ACTIVO NO CORRIENTE .....	329.200
I. INMOVILIZADO INTANGIBLE.....	16.500
5. Aplicaciones informáticas .....	16.500
II. INMOVILIZADO MATERIAL .....	312.700
1. Terrenos y construcciones .....	223.000
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material .....	89.700
B) ACTIVO CORRIENTE .....	1.809.350
II. EXISTENCIAS .....	324.500
1. Comerciales .....	324.500
III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR .....	948.000
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios .....	942.000
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas .....	6.000
.../...	

Activo	Importe
.../...	
V. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO .....	100.000
2. Créditos a empresas .....	100.000
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO .....	6.900
VII. EFECTIVOS Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES .....	429.950
1. Tesorería .....	429.950
<b>TOTAL ACTIVO .....</b>	<b>2.138.550</b>
Patrimonio neto y pasivo	Importe
A) PATRIMONIO NETO .....	1.422.600
A-1) FONDOS PROPIOS .....	1.372.600
I. CAPITAL .....	180.000
1. Capital escriturado .....	180.000
III. RESERVAS .....	86.000
1. Legal y estatutarias .....	36.000
2. Otras reservas .....	50.000
VII. RESULTADO DEL EJERCICIO .....	1.106.600
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS .....	50.000
B) PASIVO NO CORRIENTE .....	85.000
II. DEUDAS A LARGO PLAZO .....	85.000
5. Otros pasivos financieros .....	85.000
C) PASIVO CORRIENTE .....	630.950
V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR .....	630.950
1. Proveedores .....	360.000
3. Acreedores varios .....	62.920
	.../...

Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...	
4. Personal (Remuneraciones pendientes de pago) .....	20.000
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas .....	188.030
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C) .....</b>	<b>2.138.550</b>

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

### Contabilidad pública

El Ayuntamiento XXX presenta la siguiente información:

1. El 20 de enero de 2015 la comunidad autónoma concede una subvención para financiar el 50 % del importe de adjudicación de la construcción de la biblioteca municipal y se compromete a ingresar, a los 30 días de la firma de ese convenio, el 80 % de su aportación y al finalizar la obra, el 20 % restante. El expediente de la obra se inicia autorizando gasto, previo certificado de existencia de crédito, por importe de 350.000 euros, se adjudica en 300.000 euros y a 31 de diciembre de 2015 se han reconocido y pagado obligaciones por importe de 200.000 euros.
2. El 31 de diciembre de 2015 el ayuntamiento adscribe a su organismo autónomo de turismo, por tiempo indefinido, un terreno cuyo valor contable es de 120.000 euros y su valor razonable se estima en 300.000 euros.
3. El 31 de marzo la diputación entrega al ayuntamiento un vehículo para incidencias que ha adquirido por 40.000 euros y cuyo valor razonable se estima también en ese importe.
4. Las facturas relativas al consumo de agua en las dependencias municipales del último trimestre ascienden a 5.000 euros. No han podido imputarse a la aplicación presupuestaria correspondiente por falta de crédito.
5. Se aprueba un aplazamiento hasta el 30 de junio de 2017, de una liquidación del Impuesto del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del ejercicio 2014, que figura pendiente de cobro por importe de 1.500 euros.
6. En el proyecto de presupuesto del ejercicio 2016 aprobado el 30 de noviembre de 2015, se ha incluido como ingreso previsto en el capítulo 6, «Enajenación de inversiones reales», por tener aprobado un plan de venta y considerar que esta se realizará en el primer trimestre del ejercicio siguiente, un local cuyo precio de adquisición, el 1 de enero de 2005, fue de 400.000 euros (25 % suelo y 75 % construcción).

7. El ayuntamiento ha publicado una convocatoria de subvenciones para fomentar la participación ciudadana. Al final del ejercicio estima que han cumplido las condiciones de las solicitudes por importe de 10.000 euros y que no existe ninguna duda de que se concederán las subvenciones en el ejercicio 2016.
8. La cuenta 4900 presenta un saldo acreedor a 1 de enero de 2015 de 8.000 euros. El cálculo del dudoso cobro se realiza por estimación global del riesgo de fallidos. Se calcula que este ejercicio se dotará un 10 % más que el ejercicio anterior.

*Se pide:*

1. Contabilizar todas las operaciones (incluidas las fases de ejecución presupuestaria) que se derivan de la información anterior durante el ejercicio 2015 y a 31 de diciembre. A este respecto debe tenerse en cuenta que el Ayuntamiento XXX aplica la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (Orden HAP/ 1781/2013, de 20 de septiembre). La vida útil de las construcciones se estima en 50 años y la de los elementos de transporte en cinco años.
2. Calcular el coeficiente de financiación y las desviaciones de financiación del ejercicio 2015 y de 2016 del Proyecto de Gastos con Financiación afectada del punto 1 del supuesto, teniendo en cuenta que, a 31 de diciembre de 2016, el importe total de obligaciones reconocidas en el proyecto asciende a 330.000 euros y la comunidad ha ingresado la totalidad de su aportación.
3. Contabilización por el organismo autónomo de turismo de la operación de adscripción del punto 2 y por la diputación de la operación de entrega del vehículo recogida en el punto 3. Ambos aplican la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local.

**Nota:**

Las cuentas deben reflejarse por su codificación y denominación con arreglo al PGCPAL.

## **SOLUCIÓN**

### **APARTADO 1**

#### **Punto 1**

En el capítulo 6 del presupuesto de gastos. Por la retención, autorización y compromiso derivado de la adjudicación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles .....	350.000	
0031	Créditos retenidos para gastar .....		350.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
0031	Créditos retenidos para gastar .....	350.000	
004	Gastos autorizados .....		350.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados .....	300.000	
005	Gastos comprometidos .....		300.000

Por la anulación del exceso de autorización y retención: en negativo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles .....	-50.000	
0031	Créditos retenidos para gastar .....		-50.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
0031	Créditos retenidos para gastar .....	-50.000	
004	Gastos autorizados .....		-50.000

Por el reconocimiento de obligaciones y su pago:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2130	Construcciones en curso .....	200.000	
4003	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras cuentas .....		200.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4003	Acreeedores obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras cuentas .....	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		200.000

Por la subvención:

La comunidad autónoma aporta el 50% de 300.000 euros, es decir, 150.000 euros, de los que se perciben en el ejercicio actual el 80%, es decir, 120.000 euros. El tratamiento de las subvenciones está recogido en la NRV 18.<sup>a</sup>:

- Como regla general, el ingreso se reconocerá directamente en el patrimonio neto, con imputación sistemática a resultados. La contabilización se realizará a través de los grupos 8 y 9.
- Si existen dudas sobre el cumplimiento de los requisitos necesarios para su percepción, tendrá la consideración de reintegrable, es decir, de un pasivo financiero.

En el caso de subvenciones recibidas para construir activos, se considerarán no reintegrables «en proporción a la obra ejecutada». En consecuencia, a 31 de diciembre, del importe total de 120.000 euros recibidos en el ejercicio, se consideran no reintegrables 100.000 euros (el 50% de 200.000 euros, como porcentaje de financiación de la obra ejecutada). El resto, 20.000 euros, se consideran reintegrables:

Con imputación al capítulo 7 del presupuesto de ingresos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	120.000	
4300	Deudores derechos reconocidos. Presupuesto corriente. Operaciones de gestión .....		120.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4300	Deudores derechos reconocidos. Presupuesto corriente. Operaciones de gestión .....	120.000	
940	Ingresos por subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero .....		120.000

A 31 de diciembre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos por subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero .....	20.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones .....		20.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos por subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero .....	100.000	
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		100.000

No procede asiento contable de amortización puesto que la obra está en curso, ni tampoco asiento contable de imputación del ingreso por subvención a resultados.

## Punto 2

La NRV 19.<sup>a</sup> señala que la adscripción supone la transferencia de la posesión física de los bienes, para su utilización y explotación, pero no supone la transferencia de su propiedad. La entidad que entrega los bienes o entidad adscribiente, sigue siendo el titular propietario de los bienes que traspasa al ente que los recibe o entidad beneficiaria. Las adscripciones tienen lugar por la entrega de una entidad local a organismos públicos dependientes (organismos autónomos y entidades públicas empresariales), y entre organismos públicos dependientes de una misma entidad local.

- La entidad local propietaria deberá registrar la adscripción como una inversión en el patrimonio de la entidad dependiente a la que efectúa la aportación (inversión financiera), por el valor razonable de la aportación
  - Si la adscripción es por **tiempo indefinido o similar a la vida económica** del bien, la contrapartida será la baja del bien por su valor contable. Esto es así porque el Modelo Normal de Contabilidad Local dispone que prevalece el fondo económico de la operación sobre su forma jurídica, por lo que contablemente la entrega del uso de un bien por tiempo indefinido se aproxima a la entrega del bien mismo.
  - Si la adscripción es por **tiempo inferior a la vida económica del bien**, la contrapartida será un deterioro (299), por el valor del usufructo cedido.

En el presente caso, la adscripción es por tiempo indefinido y el enunciado proporciona los siguientes datos:

- Valor contable terreno ..... 120.000 euros
- Valor razonable terreno ..... 300.000 euros

En la contabilidad del ayuntamiento adscribiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2500	Participaciones a largo plazo en entidades del grupo. Entidades de derecho público .....	300.000	
210	Terrenos y bienes naturales .....		120.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material .....		180.000

### Punto 3

Según la NRV 19.<sup>a</sup> la cesión supone la transferencia de la posesión física de los bienes, para su utilización y explotación, pero no supone la transferencia de su propiedad. La entidad que entrega los bienes o entidad cedente, sigue siendo el titular propietario de los bienes que traspasa al ente que los recibe o entidad beneficiaria. Las cesiones tienen lugar entre dos entidades públicas independientes entre sí (por ejemplo, de la diputación a un ayuntamiento) o entre una entidad pública y una entidad privada (por ejemplo, de la entidad local a sus sociedades mercantiles).

- La entidad local cesionaria, que recibe el bien, registrará una subvención recibida:
  - Si la cesión es por **tiempo indefinido o similar a la vida económica** del bien, la contrapartida será el alta del bien que recibe, por su valor razonable.
  - Si la cesión es por **tiempo inferior a la vida económica del bien**, la contrapartida será un inmovilizado intangible, por el valor razonable del uso temporal que recibe.

El ayuntamiento, que recibe el vehículo por tiempo indefinido, lo registra por el valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte .....	40.000	
9401	Ingresos por subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero. Del resto de entidades .....		40.000

A 31 de diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9401	Ingresos por subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero. Del resto de entidades .....	40.000	
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		40.000

Por la amortización del vehículo:  $40.000/5 \text{ años} = 8.000 \text{ euros/año}$

$$8.000 \times 9/12 = 6.000 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
6818	Amortización de elementos de transporte .....	6.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte .....		6.000

Por la imputación a resultados de la subvención recibida, en proporción a la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	6.000	
8401	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero .....		6.000

#### Punto 4

Las facturas relativas al consumo de agua en las dependencias municipales del último trimestre ascienden a 5.000 euros. No han podido imputarse a la aplicación presupuestaria correspondiente por falta de crédito.

Gastos presupuestarios pendientes de aplicar a presupuesto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
628	Suministros .....	5.000	
4130	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto. Operaciones de gestión .....		5.000

## Punto 5

Se aprueba un aplazamiento hasta el 30 de junio de 2017, de una liquidación del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del ejercicio 2014, que figura pendiente de cobro por importe de 1.500 euros.

El derecho pendiente de cobro del ejercicio 2014 figurará en la agrupación de presupuestos cerrados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2621	Deudores a largo plazo por aplazamiento o fraccionamiento .....	1.500	
43420	Derechos anulados por aplazamiento o fraccionamiento. Presupuestos cerrados. Operaciones de gestión .....		1.500

## Punto 6

En el proyecto de presupuesto del ejercicio 2016 aprobado el 30 de noviembre de 2015, se ha incluido como ingreso previsto en el capítulo 6, «Enajenación de inversiones reales», por tener aprobado un plan de venta y considerar que esta se realizará en el primer trimestre del ejercicio siguiente, un local cuyo precio de adquisición, el 1 de enero de 2005, fue de 400.000 euros (25 % suelo y 75 % construcción).

Según la NRV 7.<sup>a</sup>, los activos en estado de venta son activos no financieros, excluidos los del patrimonio público del suelo, **clasificados inicialmente como no corrientes**, cuyo valor contable se recuperará a través de una venta, en lugar de por su uso continuado. Deben estar disponibles para su venta inmediata, y la venta debe ser altamente probable (por ejemplo, porque la entidad esté comprometida con un plan para la venta y haya iniciado un programa para encontrar comprador).

- En el momento de la clasificación, la valoración se realizará por su valor contable según el modelo de coste (precio de adquisición – amortización acumulada), incluyendo el deterioro que pudiera existir.
- Estos bienes no son objeto de amortización.

Con carácter previo a la reclasificación, el ayuntamiento debe identificar la amortización acumulada y dotar la correspondiente amortización del ejercicio:

- Amortización acumulada de 10 años (2005 – 2014):  $300.000 \text{ €} / 50 \text{ años} = 6.000 \text{ euros/año}$ .
- Amortización de 10 años = 60.000 euros.

Por la amortización del ejercicio:  $6.000 \text{ €} \times 11/12 = 5.500 \text{ euros}$ .

Código	Cuenta	Debe	Haber
6811	Amortización de construcciones .....	5.500	
2818	Amortización acumulada de construcciones .....		5.500

Por la reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
380	Activos en estado de venta .....	334.500	
2818	Amortización acumulada de construcciones .....	65.500	
210	Terrenos y bienes naturales .....		100.000
211	Construcciones .....		300.000

## Punto 7

El ayuntamiento ha publicado una convocatoria de subvenciones para fomentar la participación ciudadana. Al final del ejercicio, estima que han cumplido las condiciones solicitudes por importe de 10.000 euros, y que no existe ninguna duda de que se concederán las subvenciones en el ejercicio 2016.

Del enunciado se desprende que se ha tramitado la fase A de autorización, y que a 31 de diciembre, solicitudes de subvención por importe de 10.000 euros, cumplen las condiciones para su percepción.

Según la NRV 18.<sup>a</sup>, «Transferencias y subvenciones concedidas»:

- Deben reconocerse como gasto presupuestario desde el momento en que se cumplan las condiciones para su percepción.
- Si al cierre del ejercicio no se cumplen todas las condiciones para su percepción, pero no existen dudas razonables sobre el cumplimiento, se dotará una provisión.
- Como cualquier otro gasto, si al cierre del ejercicio se cumplen todas las condiciones para su percepción, pero no se han dictado los actos administrativos de reconocimiento de la obligación, quedarán como gastos pendientes de aplicar al presupuesto (cuenta 413).

El enunciado señala que el ayuntamiento no tiene duda de que las subvenciones van a concederse en el ejercicio siguiente, por lo que, en principio, no procedería asiento contable.

No obstante, puede interpretarse que el enunciado quiere manifestar que el cumplimiento de las condiciones es una estimación a 31 de diciembre, y que no existen dudas de que ese cumplimiento va a producirse en el ejercicio siguiente, momento en el que se librarán las subvenciones. En ese caso, se contabilizaría una provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6511	Subvenciones al resto de entidades .....	10.000	
588	Provisiones a corto plazo para transferencias y subvenciones ....		10.000

## Punto 8

La cuenta 4900 presenta un saldo acreedor a 1 de enero de 2015 de 8.000 euros. El cálculo del dudoso cobro se realiza por estimación global del riesgo de fallidos. Se calcula que en este ejercicio se dotará un 10% más que en el ejercicio anterior.

Cuenta 4900, «Deterioro de valor de créditos». Su movimiento es el siguiente, según la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro al final del ejercicio mediante una estimación global del riesgo de fallidos existente en los saldos de deudores:

a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 698, «Pérdidas por deterioro de créditos y otras inversiones financieras», a través de sus divisionarias.

b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la dotación realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 798, «Reversión del deterioro de créditos y otras inversiones financieras», a través de sus divisionarias.

Por la aplicación del deterioro del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4900	Deterioro de valor de créditos. Operaciones de gestión .....	8.000	
7983	Reversión del deterioro de créditos a otras entidades .....		8.000

Por la dotación del ejercicio corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6983	Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades .....	8.800	
4900	Deterioro de valor de créditos. Operaciones de gestión .....		8.800

## APARTADO 2

**Ejercicio 2015:** Coeficiente de financiación 50% (dato)

- DF = derechos reconocidos – (coeficiente financiación × obligaciones reconocidas)
- DF imputable:  $120.000 - (0,5 \times 200.000) = 20.000$
- DF acumulada: coincide con la imputable por ser el primer año de ejecución del proyecto

**Ejercicio 2016:** El coeficiente de financiación cambia, pues el gasto ha aumentado mientras que la subvención permanece en el mismo importe:

$$\frac{\text{Ingresos realizados} + \text{ingresos previstos}}{\text{Gastos realizados} + \text{gastos previstos}} \times 100 = \frac{150.000 + 0}{330.000 + 0} \times 100 = 45,45\%$$

- DF imputable:  $30.000 - (0,4545 \times 130.000) = 29.085$  euros
- DF acumulada:  $150.000 - (0,4545 \times 330.000) = 0$

La desviación de financiación acumulada en el último ejercicio de ejecución siempre debe ser cero.

## APARTADO 3

**Contabilización por el organismo autónomo dependiente de la adscripción del terreno:**

- El organismo dependiente deberá registrar los bienes recibidos en adscripción por el valor razonable, con imputación a su patrimonio neto.
  - Si la adscripción es por **tiempo indefinido o similar a la vida económica** del bien, la contrapartida será el alta del bien que recibe, por su valor razonable.
  - Si la adscripción es por **tiempo inferior a la vida económica del bien**, la contrapartida será un inmovilizado intangible, por el valor razonable del uso temporal que recibe.

El organismo autónomo, por la adscripción por tiempo indefinido, por el valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales .....	300.000	
1011	Aportaciones de bienes y derechos .....		300.000

### Contabilización por la diputación de la entrega del vehículo:

- La entidad local propietaria cedente registrará una subvención concedida:
  - Si la cesión es por **tiempo indefinido o similar a la vida económica** del bien, registrará la baja del activo por su valor contable en la fecha de la cesión.
  - Si la cesión es por **tiempo inferior a la vida económica del bien**, la contrapartida será un deterioro (299), por el valor del usufructo cedido.

La diputación, por la entrega por tiempo indefinido, contabiliza la baja por su valor contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6511	Subvenciones al resto de entidades .....	40.000	
218	Elementos de transporte .....		40.000

## CASO PRÁCTICO NÚM. 3

### Contabilidad pública

El equipo de gobierno del Ayuntamiento XXX está interesado en acometer una obra de pavimentación de una calle o vía pública urbana. La obra cuenta ya con un proyecto que la cuantifica, incluyendo el beneficio industrial, los gastos generales del contratista, e impuestos aplicables, en 800.000 euros.

Ante la imposibilidad de afrontar la totalidad del proyecto con el presupuesto municipal actualmente aprobado, las oficinas municipales correspondientes iniciaron gestiones para conseguir una subvención del Gobierno autonómico para la obra, cuya duración estimada es de dos años.

El día 1 de julio de 2014 la Consejería de Obras comunica al ayuntamiento, mediante resolución administrativa firme, que se le ha concedido una subvención por cuantía total del 30% del coste de adjudicación de la obra, y teniendo que financiar el ayuntamiento el resto del coste de la obra. Según las bases reguladoras de la concesión de la subvención, la misma se declara compatible con cualquier otra subvención que se obtenga.

Dada la magnitud de la obra a acometer, el ayuntamiento, pese a la subvención concedida, carece de consignación presupuestaria suficiente para atender la parte no financiada de la obra, por ello, se gestiona y obtiene una nueva subvención, esta vez con la Administración del Estado, por una cuantía fija de 160.000 euros, subvención que también es compatible con cualquier otra que se obtenga o que ya se hubiese solicitado.

Para financiar la parte del coste municipal de la obra se propone por el servicio gestor usar el crédito de todas o algunas de las siguientes aplicaciones presupuestarias, cuyo crédito, a nivel de vinculación jurídica es el siguiente:

- 1522.609.01: 400.000 euros, esta aplicación está recogida como crédito ampliable en las bases de ejecución del presupuesto.
- 321.609.01: 400.000 euros.
- 1532.609.01: 400.000 euros.
- 453.609.01: 400.000 euros.

A 20 de octubre del año 2014, se adjudica finalmente la obra por una cuantía de 750.000 euros, y a 31 de diciembre de 2014, se han reconocido obligaciones y abonado al contratista por cuantía de 250.000 euros.

El 1 de noviembre se recibe el pago completo de la subvención de la comunidad autónoma.

El 1 de diciembre se recibe el abono de la totalidad de la subvención de la Administración del Estado.

Se prevé que la obra se ejecute hasta un 90% en el 2015, y el resto en el año 2016, estando prevista la finalización el 14 de febrero de 2016.

*Se pide:*

1. Señale de forma motivada cuál es la aplicación presupuestaria, de entre las propuestas, en la que deba ser imputado el gasto por ser el crédito adecuado y suficiente.
2. Señale qué tipos de modificaciones presupuestarias pueden ser legalmente tramitadas, y cuáles son las ventajas e inconvenientes de cada una de ellas, desde el punto de vista de la celeridad en la tramitación administrativa.
3. Calcule los límites de los gastos plurianuales teniendo en cuenta los datos del supuesto.

## SOLUCIÓN

### APARTADO 1

1522.609.01	Vivienda. Conservación y rehabilitación de la edificación
321.609.01	Educación. Creación de centros docentes de enseñanza infantil y primaria. Inversión
1532.609.01	Vías públicas. Pavimentación vías públicas
453.609.01	Carreteras

Todas las aplicaciones tienen el mismo subconcepto económico 609.01, «Otras inversiones nuevas en infraestructuras y bienes destinados al uso general».

La obra consiste en la pavimentación de una calle o vía pública urbana, por lo que el programa que corresponde es el 1532, «Pavimentación de vías públicas», que tiene un crédito a nivel de vinculación jurídica de 400.000 euros.

### APARTADO 2

En la medida en que se recibe la notificación de la concesión de dos subvenciones:

- Una por 225.000 euros del Gobierno autonómico (30% de 750.000 euros que ha sido el coste de adjudicación).
- Otra, por cuantía fija de 160.000 euros, del Estado.

Pueden realizarse dos modificaciones presupuestarias:

1. Suplemento de crédito financiado con un nuevo ingreso, no siendo necesario que esté efectivamente recaudado, requisito que es solo exigible en esta modificación presupuestaria si la financiación es con mayores ingresos.

Su aprobación está reservada al pleno, con los mismos trámites que la aprobación del presupuesto: aprobación inicial por mayoría simple del pleno, exposición pública para reclamaciones y aprobación definitiva por la misma mayoría por el pleno.

2. Generación de crédito, financiada con el compromiso firme de aportación de cada una de las administraciones.

Su aprobación corresponde al órgano que se haya determinado en las bases de ejecución del presupuesto, pudiendo ser por decreto el alcalde o por acuerdo de la junta de gobierno.

En consecuencia, es preferible la generación de crédito con ambos compromisos de subvención.

### APARTADO 3

De la regulación de los artículos 174 y siguientes del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales y 88 y siguientes del Real Decreto 500/1990, se desprende que la verificación de la existencia de crédito adecuado y suficiente se realizará al nivel de vinculación jurídica. En el ejercicio en el que se inicie la ejecución será necesario crédito únicamente por el importe de ejecución en ese ejercicio, y una vez adoptado el compromiso de gasto plurianual, la corporación debe recoger en los presupuestos de los ejercicios siguientes crédito presupuestario suficiente para las obligaciones que se deriven de ese compromiso en cada ejercicio futuro.

Límites:

1. Número de anualidades: No puede extenderse más de cuatro ejercicios futuros, además del ejercicio en el que se inicia la ejecución del gasto.

En el presente caso, se cumple el límite de los cuatro ejercicios futuros, puesto que la obra se inició en 2014 y pretender finalizarse en 2016.

2. Porcentajes máximos: Cuando se trate de gastos plurianuales derivados de proyectos de inversión como es el caso, además del límite de cuatro ejercicios futuros, el gasto que se impute a cada uno de los ejercicios siguientes no podrá exceder del 70, 60 y 50%, respectivamente.

- **Primer ejercicio 2014:** El programa 1532, «Pavimentación de vías públicas», tiene un crédito a nivel de vinculación jurídica de 400.000 euros. Por otra parte, el único programa que podría estar vinculado con el anterior es el 1522 pero el enunciado señala que es un crédito ampliable, y los créditos ampliables vinculan al nivel de desagregación con el que figuran, es decir, no ceden su crédito a la bolsa de vinculación ni toman crédito de ella.

En consecuencia, se parte de un crédito inicial de 400.000 euros, al que se suman los 225.000 euros de subvención del Gobierno autonómico y los 160.000 euros, de subvención del Estado.

Total crédito 2014: 785.000 euros, que ha sido suficiente y adecuado para la ejecución de 250.000 euros de este año.

- **Ejercicios futuros:** Estos porcentajes se aplicarán sobre una base de cálculo constituida por la vinculación jurídica del año en el que se adjudica y compromete el gasto plurianual o si lo acuerda el pleno o la junta de gobierno, sobre el importe del crédito extraordinario o sobre el importe del crédito inicial más el suplemento de crédito si se ha tramitado cualquiera de estas modificaciones presupuestarias.

Tomando la base de cálculo del ejercicio 2014 (año de la adjudicación de la inversión):

- Año 2015: límite 549.500 euros (70% de 785.000 €)
- Año 2016: límite 471.000 euros (60% de 785.000 €)

Según el enunciado, en 2015 se pretende ejecutar 425.000 euros (hasta el 90% de 750.000 euros que fue el importe de adjudicación, teniendo en cuenta que en 2014 ya se han ejecutado 250.000 euros), luego el gasto previsto cumple el límite de ese ejercicio.

Y en 2016, se pretende ejecutar el resto, 75.000 euros, que también cumple el límite de ese ejercicio.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 4

### Matemática financiera

El ayuntamiento X solicita un préstamo por importe de 2.000.000 de euros para financiar un nuevo centro de salud a amortizar en cinco años con vencimientos semestrales. El interés nominal anual es del 2,5%.

*Se pide:*

1. Determinar las cuotas semestrales constantes pospagables que incluya capital e intereses correspondientes al tercer año.
2. Determinar el importe de los intereses del tercer año en el sistema de cuotas de amortización semestral constante.

## **SOLUCIÓN**

### APARTADO 1

Los datos de partida son:

- Nominal del préstamo: 2.000.000
- Interés nominal anual:  $J_1 = 2,5\%$
- Duración: 5 años

El interés semestral será:

$$2,5\%/2 = 1,25\%$$

La cuota semestral se obtiene a partir del siguiente equilibrio financiero.

$$2.000.000 = \text{Cuota semestral } a_{10|0,0125}$$

$$\text{Cuota semestral} = 214.006,15$$

Las cuotas semestrales del tercer año de vida de la operación corresponden a los semestres 5 y 6.

Al comienzo del semestre número 5 el capital vivo es:

$$214.006,15 \bar{v}_{6|0,0125} = 1.229.681,45$$

Y los intereses:

$$1.229.681,45 \times 0,0125 = 15.371,02$$

Por último, la amortización:

$$\text{Cuota semestral} - \text{Intereses} = 214.006,15 - 15.371,02 = 198.635,13$$

El capital vivo al inicio del semestre 6, utilizando los datos anteriores, es:

$$1.229.681,45 - 198.635,13 = 1.031.046,32$$

Los intereses:

$$1.031.046,32 \times 0,0125 = 12.888,08$$

Y al igual que en el semestre anterior la amortización financiera del préstamo será:

$$\text{Cuota semestral} - \text{Intereses} = 214.006,15 - 12.888,08 = 201.118,07$$

## APARTADO 2

En este caso la amortización semestral es constante y asciende a  $2.000.000/10$  semestres = 200.000 por lo que el capital pendiente de amortización al inicio del tercer año será de  $2.000.000 - 200.000 \times 4 = 1.200.000$ , siendo los intereses del primer semestre del tercer año:  $1.200.000 \times 0,0125 = 15.000$

En el segundo semestre del tercer año los intereses serán:  $1.000.000 \times 0,0125 = 12.500$ .